



УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ



Предмет: ЈАВНЕ ФИНАНСИЈЕ И ФИНАНСИЈСКО ПРАВО

Проф. др Марина Димитријевић, редовни професор

**ПРЕДАВАЊА
Презентација бр. 5**

Пореска начела

Порески принципи су руководна начела (правила, захтеви) која се морају поштовати приликом изградње и реализације пореског система и предузимања мера пореске политике.

Пореским принципима (начелима) се постављају оквири унутар којих се врши расподела пореског терета у друштву.

У пореској пракси неки порески принципи се остварују више а неки мање.

Прву прецизну формулацију принципа опорезивања дао је **Адам Смит (*Adam Smith*)**, у свом делу „Богатство народа“ из 1776. године, постављањем **четири „канона“ опорезивања** (принцип општости, принцип одређености, принцип угодности плаћања и принцип економичности).

Адолф Вагнер (*Adolph Wagner*), познати немачки финансијски теоретичар, је први научно обрадио и систематизовао пореска начела (крајем 19. века).

Уобичајено је да се у финансијској литератури већина писаца у основи придржава Вагнерове поделе пореских принципа.

Пореска начела (принципи)

- **финансијска пореска начела**
 - * принцип издашности
 - * принцип еластичности
- **економска пореска начела**
 - * принцип ефикасности
 - * принцип умерености пореског оптерећења
 - * принцип избора пореског извора
 - * принцип избора пореског облика
- **социјално-политичка пореска начела**
 - * принцип општости пореза
 - * принцип равномерности пореза
- **пореско-техничка начела**
 - * принцип одређености пореза
 - * принцип угодности плаћања пореза
 - * принцип јефтиноће убирања пореза

Финансијска пореска начела

Убирање потребних и довољних финансијских средстава јесте приоритетан циљ опорезивања савремених држава. Међутим, жељени фискални рандман не може се остваривати по сваку цену а да се притом не води рачуна о економским и социјално-политичким начелима опорезивања, чије непоштовање може у значајној мери осујетити фискалне приходе државе.

Фискални рандман означава нето износ убраних пореских прихода и представља разлику између наплаћених пореза и трошкова опорезивања.

Фискални рандман зависи од више фактора: пореских стопа, висине трошкова опорезивања, ширине круга пореских обвезника, коњуктурних услова на тржишту.

У групу финансијских пореских начела сврставају се: **принцип издашности** и **принцип еластичности.**

Принцип издашности

Принцип издашности опорезивања подразумева да убирањем пореза треба прикупити довољно средстава која ће заједно са осталим јавним приходима омогућити да се подмире планирани јавни расходи.

У савременим државама порезима се финансира 80-90% свих расхода државе.

Порез на доходак физичких лица, општи порез на промет, акцизе, доприноси за обавезно социјално осигурање и, донекле, порез на добит корпорација задовољавају критеријум издашности.

Остали порески облици задржавају се у пореском систему ради остваривања других функција (економске или социјално-политичке природе).

Принцип еластичности

Под принципом еластичности подразумева се могућност пореског система да се што брже и успешније прилагоди променама у висини јавних расхода (јавни расходи показују тенденцију раста).

Висина свих пореза није константна и зависи од њихове веће или мање прилагодљивости коњукурним кретањима у привреди.

У порезе који су мање осетљиви на привредну коњукуру и боље се прилагођавају променама у јавним расходима спадају: порез на промет, акцизе на одређене производе и порез на имовину.

Порези код којих су примењене прогресивне пореске стопе, као што је порез на доходак физичких лица, у већој мери реагују на неповољна привредна кретања, што има за последицу знатније осцилације у висини прикупљених пореских средстава.

Порез на доходак физичких лица не задовољава критеријум **финансијске еластичности** (јер његови приходи у условима рецесије показују тенденцију пада, који је релативно бржи од пада јавних расхода).

Порез на доходак физичких лица, међутим, спада у флексибилне порезе и тиме задовољава критеријум **коњуктурне еластичности.**

Економска еластичност постоји ако се финансијска еластичност пореза постиже аутоматски, тако да приходи сами прате раст јавних расхода, без икакве интервенције од стране државе (**порез на промет** је економски еластичан порез).

Ако је ради увећања пореских прихода неопходно да се у законском поступку промени пореска стопа, ради се о легалној еластичности (**порез на имовину** има такво обележје).

Економска пореска начела

Постављање економских пореских начела произилази из саме природе пореза да он умањује економску снагу обвезника.

Порезима се делује на понашање појединачних пореских обвезника чије се реакције преко тржишта преносе на друге субјекте, директно или индиректно опорезоване.

Снижењем или повећањем пореског терета остварују се макроекономски ефекти на нивоу целокупне привреде.

Економска пореска начела су: принцип ефикасности, принцип умерености пореског оптерећења, принцип избора пореског извора, принцип избора пореског облика.

Принцип ефикасности

Због саме природе порези пружају подстицаје да људи промене своје понашање.

Опорезивање се зато мора тако поставити да што мање утиче на доношење пословних и приватних одлука пореских обвезника (**алокативна неутралност**).

Са становишта ефикасности опорезивања, могуће је уочити разлику између недисторзивних и дисторзивних пореза који изазивају различите реакције код обвезника.

Недисторзивни порези једино изазивају ефекат дохотка који се огледа у умањењу обвезниковог дохотка (ради се о главарини с обзиром на то да она не мења модалитете понашања обвезника на тржишту). Према томе, порез је недисторзиван ако не постоји ништа што обвезник може да учини да би променио своју пореску обавезу.

Главарина (паушални порез) не уважава разлике у економској снази пореских обвезника и зато га савремене државе не користе. Применом других пореских облика уместо главарине жртвована је ефикасност у корист веће једнакости појединаца.

Код дисторзивних пореза се уз ефекат дохотка јавља и ефекат супституције, који се огледа у настојањима обвезника да умање своју пореску обавезу или да је се потпуно ослободе.

Ефекат супституције доводи до економске неефикасности јер ремети избор потрошача.

Дисторзивни порези су, може се извести закључак, неефикасни порези. Полазећи од претпоставке да је на тржишту, пре увођења неког пореза постојала тзв. ефикасна алокација економских ресурса, дисторзивни порези ће је у значајном степену реметити.

У економској теорији се сматра да је ефикасна она алокација ресурса при којој никакво померање економских фактора не може побољшати положај једног лица а да се притом не погорша положај другог лица (Парето ефикасност).

Принцип умерености пореског оптерећења

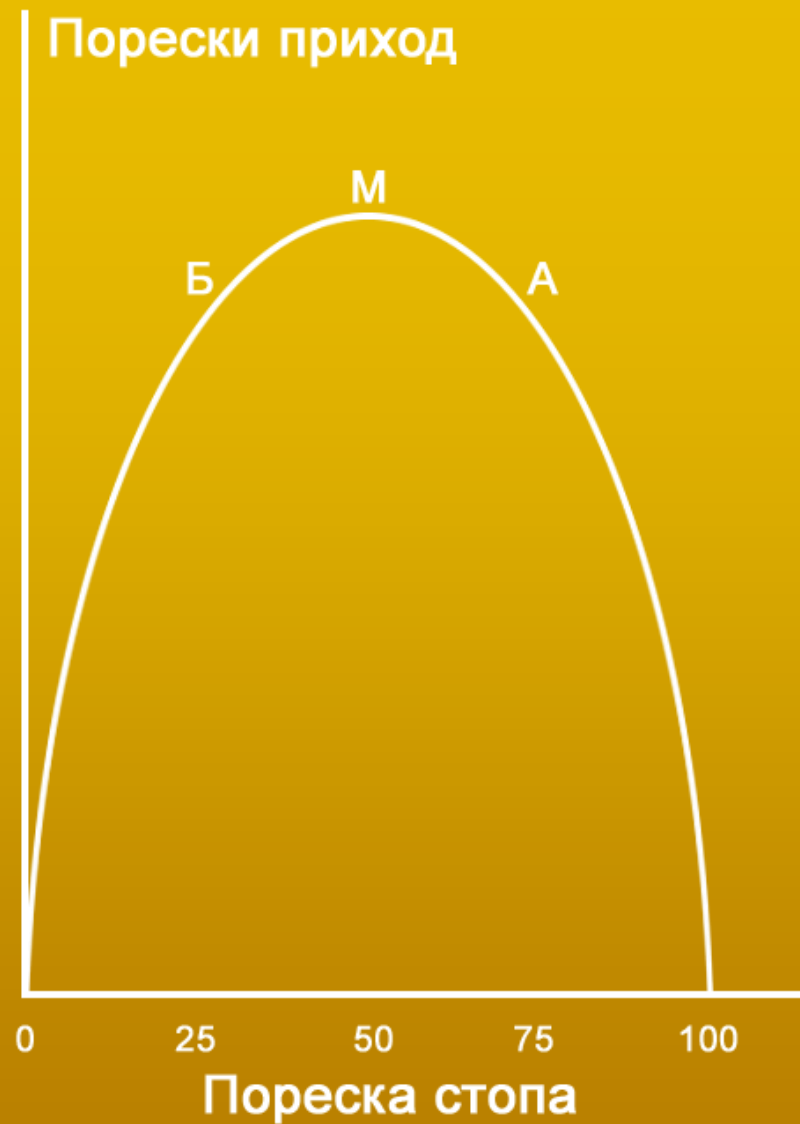
Спремност обвезника за прихватање и извршавање пореске обавезе у великој мери зависи од висине пореског терета.

Проблем утврђивања адекватног нивоа пореског оптерећења може се разматрати како са макро аспекта тако и са гледишта појединачног пореског обвезника.

Посматрано са становишта укупне привреде, принцип умерености опорезивања подразумева утврђивање апсолутног пореског лимита, таквог нивоа пореског оптерећења друштвеног производа при којем даљим повећањем пореских стопа или увођењем нових пореза, не би могао да буде остварен ма какав додатни порески приход.

Уколико би била пређена апсолутна граница опорезивања, принцип умерености пореског оптерећења дошао би у колизију са принципом издашности пореза, што би се непосредно одразило на недовољност пореских прихода.

Фискално оптерећење израчунава се стављањем у однос две агрегатне величине, укупно наплаћених пореских прихода и бруто националног производа (будући да он реалније исказује резултате економске активности).



Лаферова крива

Лаферова крива објашњава концепт апсолутног пореског лимита.

Одговарајући ниво пореског оптерећења може се разматрати и са гледишта појединачног обвезника што подразумева утврђивање релативног пореског лимита. То је такав ниво пореског оптерећења при којем даље повећање пореза штетно делује на привреду смањујући акумулативну способност предузећа, слабећи привредне стимулансе, подстичући порески отпор и намећући непотребне административне терете економским субјектима.

Неопходно је да свака држава пронађе одговарајућу меру пореског захватања на неком нивоу између доње и горње границе опорезивања.

Принцип избора пореског извора

Принцип избора пореског извора поставља захтев да се порези убирају из прихода, односно дохотка обвезника и то тако да се опорезивањем не утиче на смањење привредне активности пореског обвезника. По правилу, треба одабрати онај извор опорезивања који се економски обнавља а то је **доходак, односно приход.**

- **реални порези на имовину**

- * држава посеже у неким ванредним ситуацијама (елементарне непогоде, рат и сл.) за стварним захватањем имовине да би покрила недостатак прихода из других извора
- * код реалних пореза на имовину извор пореза је имовина

- **номинални порези на имовину**

- * номинални порези на имовину се, у највећем броју случајева, примењују у савременим пореским системима
- * код номиналних пореза на имовину предмет (објект) опорезивања је имовина али не и извор пореза
- * порески обвезници измирују пореске обавезе по основу номиналних пореза на имовину из свог дохотка, односно прихода

Принцип избора пореског облика

Принцип избора пореског облика поставља захтев да се приликом опорезивања мора водити рачуна о дејствима које порези испољавају у практичној примени.

Потребно је обратити пажњу на то да ли су ефекти опорезивања на понуду и тражњу, економски раст, на процес производње, на прерасподелу националног дохотка итд., у складу са циљевима економске политике државе.

Постављање принципа избора пореског облика захтева да се води рачуна о избору таквих врста пореза који са више сигурности омогућавају да се циљеви пореске (а тиме и економске) политике у пракси остваре. Другим речима, овај принцип захтева да се води рачуна о економским ефектима опорезивања.

Социјално-политичка пореска начела

Постављањем социјално-политичких пореских начела треба да се реализује захтев за правичним опорезивањем. Распрострањено је мишљење да је правично опорезивање оно које је опште и равномерно распоређено на све пореске обвезнике.

Социјално-политичка пореска начела су: принцип општости пореза и принцип равномерности пореза.

Принцип општости пореза

Општост пореза сматра се формалним мерилом правичности. Примењено на материју опорезивања подразумева да сва лица морају да учествују у плаћању пореза, што значи да ово правило произилази из принципа једнакости пред законом.

Позивајући се на општи интерес, држава коригује принцип универзалности пореза признавањем пореских ослобођења. Разлозима социјално-политичке природе правда се ослобођење егзистенцијалног минимума од опорезивања (ова величина утврђује се једино у односу на непосредне порезе).

Принцип равномерности пореза

Равномерна расподела пореског терета одређује се као материјална претпоставка правичног опорезивања.

Могућа су два приступа расподели пореског терета:

- 1) порески терет треба распоредити на све субјекте сразмерно користи коју уживају од коришћења државних услуга (енг. *benefit approach*);
- 2) примена равномерног опорезивања (због саме природе јавних услуга) остварива је према пореској способности (енг. *ability to pay*).

Правичност у пореском смислу може се јавити у две димензије: **хоризонтална и вертикална правичност.**

- Остварење хоризонталне правичности поставља услов једнаког третмана лица под истим или сличним економским околностима.
- Лица у различитим економским условима (околностима) треба да подлежу различитом пореском третману што практично значи да ће обвезници са различитом економском снагом поднети диференцирани порески терет – вертикална правичност.

Пореско-техничка начела

Пореско-техничка начела (административна пореска начела) установљавају се ради уређивања односа пореске администрације са пореским обвезницима у смислу њихове објективизације и избегавања непотребних спорова у пореској материји.

У групу пореско-техничких начела спадају: принцип одређености пореза, принцип угодности плаћања пореза и принцип јефтиноће убирања пореза.

Принцип одређености пореза

Класична пореска максима гласи да порески пропис треба да буде *lex certa*, тј. јасан и прецизан (*nullum tributum sine lege*). Другим речима, поставља се захтев да сви елементи пореске обавезе буду формулисани на недвосмислен начин, што значи да се садржај и границе пореских норми морају видети јасно из самог законског текста.

Порески прописи спадају у врсту правне регулативе која подлеже веома честим променама.

У пореској материји постоји забрана ретроактивног дејства пореских закона – наиме порески закони не делују *ex tunc*, чиме се обезбеђује правна сигурност пореских обвезника (изузетак од овог правила је предвиђен уставним одредбама).

Кодификација пореских прописа – нпр. *Internal Revenue Code* у Сједињеним Америчким Државама или *Code général des impôts* (Општи порески законик) у Француској.

Значај професије пореских саветника у савременим државама

Важност транспарентности (прегледности) савремених пореских система

Принцип угодности плаћања пореза

Принцип угодности плаћања пореза захтева да сваки порез буде наплаћен у време и на начин који најбоље одговара пореском обвезнику.

Сам поступак опорезивања треба да буде што једноставнији (како би порески обвезник могао у што краћем року да регулише своје пореске обавезе) а рок доспећа пореске обавезе треба да буде утврђен тако да порески обвезник подмирује своју пореску обавезу зависно од притицања прихода.

Од пореске администрације се очекује коректан однос и поштовање личног достојанства пореских обвезника.

Принцип јефтиноће убирања пореза

Смисао принципа јефтиноће убирања пореза огледа се у потреби да трошкови утврђивања, наплате и контроле пореза треба да буду што нижи, као и да трошкови којима се излаже порески обвезник при испуњењу пореских обавеза треба да буду минимизирани.

Укупни трошкови убирања пореза састоје се из два дела: административних трошкова и трошкова испуњења пореске обавезе.

Административни трошкови су трошкови спровођења пореских закона. Принцип економичности опорезивања поставља захтев да ови трошкови буду што нижи.

Трошкови испуњења пореске обавезе (трошкови плаћања пореза) могу се јавити у облику: новчаних трошкова, временских трошкова и психичких трошкова.

Административни трошкови и трошкови плаћања пореза су комплементарне и заменљиве величине.

Постојање примера тзв. делимичног закупа пореза у савременим пореским системима

Порескоправни однос

Процес опорезивања се реализује успостављањем, трајањем и престанком порескоправног односа.

Појам и врсте порескоправног односа

Свака држава на својој територији има врховну финансијску власт као израз политичког суверенитета (фискални суверенитет).

С једне стране, та врховна финансијска власт је, по својој природи, субјективно право. У том светлу посматрана, финансијска активност државе усмерена на убирање пореза може се означити као њено субјективно пореско право.

С друге стране, финансијска активност државе је истовремено и функција, надлежност носилаца врховне финансијске власти да организују и контролишу остваривање сврхе опорезивања.

Процес остваривања субјективног пореског права државе, као апстрактног и неодређеног захтева према најширем кругу субјеката под њеном пореском јурисдикцијом, најпре се реализује доношењем пореских прописа.

- **пореско чињенично стање**

- порески захтев у ширем смислу
- апстрактни порескоправни однос
- конкретни порескоправни однос
- порески захтев у ужем смислу

Порески захтев конкретизован на одређено лице и пореска обавеза представљају две стране порескоправног односа у ширем смислу.

Порескоправни однос је:

- **јавноправни однос** имајући у виду његову садржину коју чини скуп пореских овлашћења и дужности прописаних пореским законима (у дубљем слоју ове релације налазе се новчани односи);
- **друштвени однос** регулисан нормама пореског права;
- **сложени однос** јер има елементе и материјалног и процесног односа;
- **двострани однос** имајући у виду број субјеката овог односа;
- **мешовити правни однос** јер и једној и другој страни припадају једновремено и одговарајућа права и примерене обавезе.

Природа права и обавеза у порескоправном односу у ширем смислу омогућава његово разликовање у облику пореског имовинског и пореског управног односа.

Порески имовински однос се означава као порески однос у ужем смислу. Садржину овог односа чине права и обавезе имовинске природе између државе као повериоца и пореског обвезника као дужника.

Порески управни однос представља правно уређени друштвени однос у који порески орган ступа са физичким и правним лицима, а који настаје управним радом усмереним на утврђивање, наплату, контролу и санкционисање прикривања пореза. Основни циљ свих предузетих радњи састоји се у што тачнијем и ефикаснијем утврђивању пореске обавезе.

Порескоправни однос представља симбиозу пореског имовинског и пореског управног односа.

Порескоправни и други правни односи

- Порескоправни однос и грађанскоправни однос

Основна сличност порескоправног односа са грађанскоправним односом огледа се у томе што се код оба односа среће имовински елемент – имовинска промена је оно што карактерише порески имовински однос као једну компоненту порескоправног односа.

Разлике у обележјима порескоправног односа и грађанскоправног односа огледају се у следећем:

- 1) **Аутономија воље** је генерални принцип заснивања грађанскоправног односа (странке слободно одлучују да ли ће ступити у тај однос, о садржини односа и другим питањима) док порескоправни однос искључиво настаје на основу принципа субординације воља где је воља пореског обвезника подређена вољи државе.
- 2) По правилу, грађанскоправни однос се заснива између правно једнаких странака у коме ниједна нема правну власт над другом и не може да јој изјавама своје воље одређује понашање. Насупрот томе, у порескоправном односу нема равноправности јер порески орган једнострано обавезује пореског обвезника.
- 3) **Код грађанскоправног односа странке узајамно имају користи у виду извршених престација**, уз могућност раскидања уговора уколико се утврди концепт прекомерног оштећења. У порескоправном односу обвезник за плаћени порез не добија непосредну, видљиву противнакнаду.

- 4) Непоштовање одређених правила понашања у грађанскоправном односу може имати за последицу само имовинску санкцију, која се састоји у умањењу имовине. Циљ санкције није да се казни штетник већ да се успостави нарушена равнотежа у имовинској маси оштећеног (*restitutio in integrum*). Међутим, код порескоправног односа санкција због неизвршења пореске обавезе може да погађа и личност обвезника (казна затвора) и имовину обвезника (новчана казна) и то или кумулативно или алтернативно.
- 5) Права и обавезе које чине садржину грађанскоправног односа могу се преносити на друга лица правним пословима *inter vivos* и *mortis causa*. У порескоправном односу не важи принцип прометљивости права и обавеза јер је пореска обавеза личног карактера и не може се преносити на друга лица (међутим, порески закон под одређеним условима може да предвиди и примену овог начела, нпр. код пореза на наслеђе).
- 6) У грађанскоправном односу у случају повреде или угрожавања права и обавеза, по правилу, заштита се може покренути само ако тако одлучи ималац права. Заштита се остварује по приватној иницијативи а не по службеној дужности неког државног органа. У порескоправном односу због задовољења јавног интереса држава је непосредно заинтересована за његово постојање. Зато увек када је повређено субјективно пореско право државе, његова заштита се остварује по службеној дужности (*ex officio*).

- **Порескоправни однос и управноправни однос**

- 1) Порески управни однос по својим одликама (начину настанка, садржини, реализацији) јавља се као специфичан облик управноправног односа.
- 2) Заснивање управноправних односа редовно је у рукама државне власти, на начин који је законом уређен. Поједини облици управноправних односа могу настати искључиво иницијативом органа управе а неки поводом захтева странке или са њеним пристанком. У свим тим случајевима, правни основ заснивања јесте управноправни акт а само изузетно закон.
- 3) Порески управни однос, као друга компонента порескоправног односа, настаје, по правилу, искључиво иницијативом носилаца јавне власти. Међутим, у неким ситуацијама може да настане и иницијативом пореског обвезника – плаћањем пореза у моменту настанка прихода када плаћа порез по одбитку.

- 4) И порескоправни однос и управноправни однос карактеришу се унутрашњом неизбалансираношћу ангажованих интереса у њима (јавни интерес је у начелу надређен приватном интересу). Њихова међусобна егзистенција условљена је пружањем одговарајућих процесних овлашћења и обавеза субјектима овог односа. На тај начин пружа се заштита „слабијем интересу“ и усклађује принцип ефикасности управног рада са принципом беспоговорног придржавања закона од стране управних органа (овакво обележје има и порески управни однос).
- 5) Управноправни однос уопште, па и порески управни однос, подложни су изменама конкретних прилика и околности те деле судбину „покретљивог“ јавног интереса и јавних потреба (отуда је у њима сужена заштита стечених права и признатих обавеза).
- 6) Порески управни однос одликује се везаношћу за чињења и нечињења у вези са новцем, док управни однос уопште може обухватати обавезе сасвим другачије природе.

Субјекти порескоправног односа

- субјекти који у име државе врше пореску власт (порески органи)
- субјекти који се налазе под пореском јурисдикцијом одређене државе (порески дужници)

Организација и надлежност савремених пореских администрација

Модели организације пореске администрације

- модел према врсти пореза
- функционални модел
- модел према врсти пореског обвезника
- мешовити модел

Пореска пракса је показала да функционални модел организације пореске администрације, уз организовање посебне службе за пружање услуга пореским обвезницима и посебног одељења за рад са великим пореским обвезницима, могу најадекватније да одговоре захтевима актуелних пореских система и допринесу унапређењу ефикасности у раду пореске администрације.

Основне функције пореске администрације (пореских органа)

- **утврђивање (обрачунавање, разрез) пореза**
 - * афирмисање тзв. самоопорезивања у савременим пореским системима
- **наплата пореза**
 - * редовна наплата пореза
 - * принудна наплата пореза
- **пореска контрола**
 - * превентивна, корективна и репресивна функција пореске контроле
 - * бројни су облици пореске контроле: канцеларијска и теренска контрола; општа и посебна (ограничена) контрола; претходна и накнадна контрола.
- **пореска ревизија**

Порески дужници

Појам пореских дужника обухвата све субјекте који у процесу опорезивања обављају различите врсте радњи у циљу извршавања пореске обавезе (испуњења пореског дуга).

Статус пореског дужника могу имати:

- **законски или правни порески обвезник**
- **порески јемац**
 - * обавеза пореског јемца је акцесорна што значи да она увек претпоставља постојање ваљане пореске обавезе пореског обвезника као главног дужника
 - * пореско јемство може бити законско и добровољно (по основу пристанка)
 - * законско пореско јемство може бити солидарно или супсидијарно
- **порески платац (обвезник у техничком смислу – сакупљач пореза)**
 - * порески платац се јавља код пореза по одбитку (пореза на извору)
- **порески дестинатар (обвезник у економском смислу)**
 - * стварни (економски) порески обвезник – порески дестинатар углавном се јавља код **посредних пореза**

У порескоправном односу може се срести још једна врста субјеката која у њему учествује као **помагач пореском обвезнику**, што значи да нема статус пореског дужника. То су порески саветници.

Правни положај пореских обвезника

Правни положај пореских обвезника јавља се као пројекција дужности и права обвезника утврђених пореским законима.

Због саме природе пореске обавезе, дужности обвезника увек имају примат у пореском односу, али се у савременим системима опорезивања правни положај пореских обвезника допуњује и учвршћује прецизно прописаним правима.

Права пореских обвезника

Многе земље чланице ОЕЦД су усвојиле **Пореске повеље** (Повеље о правима и обавезама пореских обвезника). У већини ових земаља установљен је **порески омбудсман**.

Права пореских обвезника у савременим пореским системима

- **Право на информисање, на помоћ и на истицање аргумената**
- **Право на жалбу**
- **Право на доследну примену законских одредби**
- **Право на сигурност (извесност)**
- **Право на приватност**
- **Право на поверљивост и тајност података**

Обавезе пореских обвезника

С обзиром на значај остварења јавног (фискалног) интереса, који има превагу над приватним интересима, у порескоправном односу претежу пореске обавезе.

Обавезе пореских обвезника у савременим пореским системима

- **Обавеза подношења пореске пријаве**
- **Обавеза вођења пословних књига**
- **Обавеза благовременог плаћања пореза**

Реформисање традиционалних пореских односа

- Концепт „пријатељски расположене“ пореске администрације
- Клијентско-услужна оријентација – нови модел обављања пореских послова
- Афирмација самоопорезивања као метода утврђивања пореске обавезе
- Промовисање кооперативне пореске сагласности и тзв. побољшаних пореских односа
- Појава деперсонализације пореских односа и њихово прерастање из директних контаката у различите видове електронских комуникација субјеката пореског односа (увођење пореског идентификационог броја – ПИБ-а)
- Алтернативни начини решавања пореских спорова

Улога пореских саветника у процесу опорезивања

Делатност пореског саветовања (пореског консалтинга) уређује се законским прописима уз прецизирање услова њеног обављања.

Улога пореских саветника у процесу опорезивања данас је све израженија због сложености пореске регулативе и отежаног сналажења пореских обвезника у извршавању пореских обавеза.