

## PRAVEDNOST OPOREZIVANJA

### I. OSNOVNI ELEMENTI NA KOJIMA SE ZASNIVA PRAVEDNOST OPOREZIVANJA

Osnovni zahtev koji se postavlja porezu sa socijalno-političkog aspekta je da porez bude pravedan.<sup>1)</sup>

Prema opštoj poreskoj teoriji pravednost oporezivanja se postiže kroz opštost poreske obaveze i ravnomernost u rasporedu poreskog tereta. Opštost poreza, kao što je istaknuto predstavlja zahtev formalne vrednosti, koji se sastoji u snošenju poreskog tereta od strane svih poreskih obaveznika. Drugi uslov, ravnomernosti, je uslov materijalne pravednosti koja zahteva da svaki poreski obaveznik bude oporezovan srazmerno svojoj poreskoj odnosno ekonomskoj snazi.

Bez sumnje je da se ispunjenjem ova dva uslova poreski obaveznici stavljaju u jednak položaj prema obavezi plaćanja poreza. Princip pravednosti doprinosi i ostvarenje zahteva, da u oporezivanju nesme biti privilegisanih grupa, mada s druge strane sadržina pojma pravednosti zahteva izuzeće onih osoba koje imaju malu ekonomsku snagu i kojima bi plaćanje poreza ugrozilo egzistenciju. Međutim, poreske privilegije nisu mogle potpuno da nestanu ni iz savremenih poreskih sistema. One postoje u vidu oslobođenja od poreza, koja mogu biti potpuna ili delimična (poreska olakšica). Poreske privilegije danas razlikuju se bitno od poreskih privilegija u feudalnoj državi. Razlozi poreskih oslobođenja i olakšica nisu isti, jer se danas oslobođenja daju uglavnom iz međunarodnih, ekonomskih, fiskalnih, socijalnih razloga. Postojanje tzv. minimuma za egzistenciju pravda se socijalno-političkim razlozima. Današnje poreske privilegije karakteriše i veća elastičnost jer se one mogu davati i privremeno, dok su ranije poreske privilegije davane po pravilu neograničeno.

#### *1. Opšta poreska obaveza*

Može se reći da poreska obaveza nosi opšti karakter kad su sva lica dužna da plate porez, ukoliko su se kod tih lica stekli uslovi koji su za to potrebni (ako ostvaruju dohodak, poseduju imovinu itd.). Ovaj princip je formalno usvojen u savremenim poreskim sistemima. Član 195. Ustava SFRJ, postavio je načelo da je svako dužan da pod jed-

<sup>1)</sup> Ovo je „prilagođeni” tekst seminarskog rada.

nakim uslovima i srazmerno svojim materijalnim mogućnostima doprinosi zadovoljenju opštih i zajedničkih društvenih potreba.

Mada je opšta poreska obaveza naizgled u skladu sa sadržinom pojma pravednosti upravo insistiranje na doslednoj primeni principa opštosti poreza, značilo bi povredu principa pravednosti. Radi se o onim licima koja imaju malu ekonomsku snagu i koja ne mogu da plate porez a da ugroze svoje egzistenciju i egzistenciju svoje porodice. Zato sva savremena poreska zakonodavstva predviđaju oslobođenje tog neoporezovanog iznosa odnosno minimuma za egzistenciju. Oslobođenje u ovom slučaju dato je iz socijalno-političkih razloga, ali oslobođenje može biti dato i iz ekonomskih, političkih, tehničkih i drugih razloga. Poreska oslobođenja mogu biti trajna i privremena.

Trajna oslobođenja daju se uglavnom iz političkih razloga. Po tom osnovu oporezivanja oslobođeni su strani diplomatski predstavnici, strane države i njihove organizacije, međunarodne institucije i dr. i to najčešće u slučaju postojanja reciprociteta. Takva se oslobođenja mogu dati i iz socijalno-političkih razloga npr. oslobođenje ustanova koje vrše socijalnu delatnost.

Privremeno poresko oslobođenje vezano je za određeni period vremena, i poreski obveznik mada u punoj meri raspolaže poreskim izvorom sposobnim za oporezivanje, oslobođen je te obaveze. Po isteku tog vremena poreski obveznik ponovo stiče dužnost plaćanja poreza. Ova oslobođenja daju se iz ekonomskih razloga. Takve slučajeve predstavljaju oslobođenja data u cilju favorizovanja odn. razvoja određenih delatnosti ili grana i oblasti privrede. Privremena oslobođenja mogu se dati i radi stimulisanja neke neprivredne delatnosti od zajedničkog društvenog interesa, kao što je delatnost stambene izgradnje.

Međutim za egzistenciju je onaj iznos dohotka koji je približno dovoljan za pokriće osnovnih životnih potreba poreskog obveznika i njegove porodice. Politika „minimuma“ može biti različita; idealno ovo bi trebalo da omogući reprodukciju radne snage. I baš stoga što je ovaj dohodak nužan za izdržavanje ne sme se dalje porezom smanjivati. Međutim oslobođenje se ne odnosi na ukupan poreski teret pošto je minimum oslobođen samo kod neposrednih poreza, a ne i kod posrednih poreza na potrošnju koje putem prevaljivanja poreza snosi potrošač.<sup>2)</sup>

Iznos oslobođenog minimuma ne predstavlja stalno utvrđeni iznos. On se utvrđuje zavisno od ekonomskog, kulturnog, socijalnog i drugog razvoja zajednice. Taj iznos se menja kako u okviru šire, tako i u užim lokalnim zajednicama zavisno od ovih uslova.

Zahtev za oslobođenjem minimuma za egzistenciju davno je formulisan i danas je prihvaćen u skoro svim zemljama. On je bio sporan i među samim teoretičarima, tako da oslobođenje minimuma za egzistenciju ima svojih protivnika i pristalica. Finansijski razlozi predstavljaju glavni argumenat protiv oslobođenja jer ako se veliki broj lica oslobodi poreza to predstavlja veliku finansijsku žrtvu, a može da dovede i do jačeg opterećenja ostalih građana.

Argumenti koji se iznose u prilog oslobođenja minimuma su sledeći:

<sup>2)</sup> Leonard Karli: Nauka o finansijama, I, Zagreb, 1963. str. 77.

— opterećenje tako sitnih i za najosnovnije potrebe nedovoljnih prihoda bilo bi društveno nepravedno, a s druge strane takvi prihodi nisu ni izdašan izvor oporezivanja,

— takva ekonomski slaba lica oslobođena su samo neposrednih, ali ne i posrednih poreza (porez na potrošnju), što za njih predstavlja daleko veću poresku žrtvu nego za bogatije građane.

U našoj poreskoj teoriji smatra se da se pri definisanju neoporezovanog minimuma ne zadire u onaj deo stečenog ličnog dohotka koji se kreće u prosečno dostignutom životnom standardu u zemlji. Danas se onaj deo dohotka koji se zbog podmirenja najosnovnijih potreba obveznika i njegove porodice oslobađa oporezivanja uglavnom naziva neoporezovani deo. Kao poreski institut minimum za egzistenciju postoji kod poreza na ukupan prihod građana.

## 2. Ravnomernost u oporezivanju

Ravnomernost kao zahtev koji treba porez da ispunjava, tumači se kao jednakost pred poreskim teretom. U tom smislu svi poreski obveznici treba da plaćaju porez prema svojoj ekonomskoj snazi.

Shvatanja u građanskoj teoriji o ravnomernosti poreza nisu bila ujednačena. Poznata je teorija ekvivalencije prema kojoj je porez ravnoman ako je plaćen u visini koja odgovara uslugama koje obveznici za plaćeni porez dobijaju od države. Prema teoriji osiguranja porez je pravičan ako je utvrđen u visini cene usluge koju država pruža obveznicima. Autori liberalne epohe zastupali su proporcionalno oporezivanje. Međutim, takva koncepcija oporezivanja nije uzimala u obzir lični položaj poreskog obveznika, njegove porodične prilike itd. Ako bi se dva dohotka iste visine oporezovala proporcionalno, to ne bi bilo ravnomerno oporezivanje u slučaju kad dohodak ostvaruje samo jedno lice (samac) i kad dohodak ostvaruje lice sa više članova porodice koje izdržava.

Savremena građanska teorija objašnjava pravednost pa i ravnomernost sposobnošću obveznika da porez plati pa se stoga i naziva teorijom „poreske sposobnosti”. Poreska sposobnost ima osnova u ekonomskoj snazi obveznika i može biti veća ili manja. Pokazatelj ekonomske snage poreskog obveznika je određeni dohodak koji ostvaruje ili imovina koju poseduje ili određena akta potrošnje. Smatra se da primena progresivnih stopa u većoj meri obezbeđuje pravednost oporezivanja, imajući u vidu da primenom ovih stopa oni koji imaju više, treba više i da daju državi u vidu poreza. Na takav stav naročito je uticala teorija koja je zastupala princip granične korisnosti.

Prema nekim autorima progresivne stope imaju kompenzatorski karakter u odnosu na proporcionalne poreske stope jer je zapaženo da primena proporcionalnih stopa kod nekih poreza dovodi do jačeg opterećenja ekonomski slabijih obveznika. Da bi se to izbeglo kod nekih poreskih prihoda uvode se progresivne stope. Međutim, izvestan broj teoretičara ne slaže se sa tom „matematičkom” pravičnošću i zahteva takvu primenu progresivnih stopa putem žrtava svih obveznika, ali ta-

ko da veći dohoci i veća bogatstva budu jače oporezovani prema načelu: ko više ima više treba i da daje.<sup>3)</sup>

Da bi se ostvario princip ravnomernosti u oporezivanju nije dovoljno samo da se pri oporezivanju primene progresivne stope, već je važna i visina poreskih stopa. Bez obzira na prednosti progresije koje se sadrže u poreskom zahvatanju srazmerno ekonomskoj snazi obveznika, kao važan problem javlja se utvrđivanje visine progresije. Treba istaći da ne postoji neko apsolutno merilo po kome bi se utvrdila apsolutno pravična progresija.<sup>4)</sup> S tim u vezi protivnici progresije ističu da ovakvo oporezivanje predstavlja samovolju u poreskom sistemu.

Dok se donja granica oporezivanja relativno lako utvrđuje (minimum za egzistenciju) to nije slučaj sa gornjom granicom, što sve zavisi od cilja koji se želi postići progresivnim oporezivanjem. Međutim u praksi primena visoko određenih progresivnih stopa može pokazati neke štetne posledice: opadanje štednje, evazija poreza, smanjenje potrošnje.<sup>5)</sup> Porez stoga visinom progresivnih stopa često predstavlja ekspropriaciju delatnosti i destimuliše rad. Poreske stope često idu i do 90%.

Ozbiljan prigovor koji se čini progresivnom oporezivanju sa aspekta ravnomernosti je u destimulativnom delovanju na aktivnost privrednih subjekata, što dovodi do različitog tretiranja poreskih obveznika. Međutim, takav prigovor treba se primiti sa rezervom jer progresija, zbog male elastičnosti dohotka, može uticati na povećanje interesa obveznika da većim ulaganjem rada potpuno ili delimično kompenzira efekte progresivnog oporezivanja. Da li će progresivni porezi u praksi uticati na zalaganje poreskog obveznika, zavisi i od visine progresije, kao i mogućnosti da se zarade dodatni iznosi, kojima će se neutralizovati negativno dejstvo progresije.

-Poreska zakonodavstva teže ostvarenju principa ravnomernosti ne samo diferenciranjem visine poreskih stopa, već i različitim tretiranjem poreskih obveznika. Primenjuje se načelo personalizacije time što se vodi računa o starosti, polu zdravlju, porodičnim prilikama obveznika, što je osnov za poreske olakšice i oslobođenje od poreza. Danas je prisutno i shvatanje o jačem oporezivanju fundiranih od nefundiranih dohodaka u cilju postizanja ravnomernosti u oporezivanju. Nefundirani dohoci potiču od ličnog rada i karakterišu se neizvesnošću u pogledu trajanja što utiče na manju poresku sposobnost lica koje ostvaruje taj dohodak. Lice koje raspolaže fundiranim dohotkom pokazuje jaču poresku sposobnost jer je izvor njegovog dohotka trajniji i nezavistan od životnih okolnosti. S druge strane takvo lice raspolaže slobodnom radnom snagom koju može upotrebiti za povećanje dohotka. Sve to stvara osnov za jače oporezivanje fundiranih dohodaka koji potiču od imovine. Međutim, to zavisi od društvenog sistema. Ova aksioma ne važi u socijalizmu, gde nema imovine zbog socijalizacije sredstava.

<sup>3)</sup> Dr. Miodrag Matejić: Javne finansije, Beograd, 1975, str. 68.

<sup>4)</sup> Jovan Lovčević: Institucije javnih finansija, Beograd, 1975, str. 137.

<sup>5)</sup> Dražena Tomljanović: Finansije, Sarajevo, 1976, str. 68.

## II MÔGUĆNOSTI PRIMĚNE PRINCIPA PRAVEDNOSTI U JUGOSLAVIJI

Naše socijalističko društvo izgrađeno je na kvalitativno drukčijim produkcionim odnosima nego kapitalističko društvo. To su pre svega društvena svojina nad sredstvima za proizvodnju, samoupravljanje i udruženi rad, načelo raspodele prema radu i načelo solidarnosti. U našem društvu ne postoje klase, svi su jednaki, nema antagonizma i posmatrano sa tog aspekta pitanje je u odnosu na udruženi rad šta znači klasična pravičnost, posebno poreska.

Edvard Kardelj u knjizi „Slobodni udruženi rad: kaže: „Samoupravno udruživanje rada je oblik udruživanja društvenog rada putem kojeg radnici u socijalističkim proizvodnim odnosima ostvaruju svoj vladajući položaj u udruženom radu i u društvu u celini. Radnik nije „jedinka“ tj. nije svojim radom i raspolaganjem sredstvima i plodovima tog rada izolovan od drugih, nego se nalazi u odnosima međusobne zavisnosti i uzajamne odgovornosti prema jednakim pravima drugog radnika. A upravo to i jeste uslov nastajanja slobodnog socijalističkog društva, tj. slobodne zajednice proizvođača.<sup>6)</sup> Govoreći o društvenoj stojini kao uslovu odn. suštini socijalističkog samoupravljanja Kardelj dalje kaže da to znači „da radnik slobodno, ravnopravno i sa jednakim pravima sa drugim radnicima radi sredstvima u društvenoj svojini stiće na taj način dohodak, gospodari sredstvima proširene reprodukcije, kao i svim drugim uslovima, sredstvima i plodovima svog rada“.<sup>7)</sup>

Načelo raspodele prema radu kao osnovno načelo ugrađeno je u naš društveno-ekonomski i politički sistem. Jedino rad i rezultati rada predstavljaju merilo koje se mora primeniti prilikom utvrđivanja visine ličnog dohotka. Lični dohodak će prema tome predstavljati rezultat složenog delovanja niza faktora koji su doveli do povećanja određenog kvaliteta i kvantiteta uloženog ličnog rada. Takav tretman rada ozakonjen je u ustavnim normama i u Zakonu o udruženom radu. U našem Ustavu u čl. 11. zapisano je „Rad i rezultati rada određuju materijalni i društveni položaj čoveka, na osnovu jednakih prava i odgovornosti“. U čl. 20 Ustava kaže se: „Svakom radniku u skladu sa načelom raspodele prema radu i porastom produktivnosti njegovog i ukupnog društvenog rada i sa načelom solidarnosti radnika u udruženom radu, pripada iz dohotka osnovne organizacije udruženog rada lični dohodak za zadovoljavanje njegovih ličnih, zajedničkih i opštih društvenih potreba, prema rezultatima njegovog rada i njegovom ličnom doprinosu koji je svojim tekućim i minulim radom dao povećanju dohotka osnovne organizacije“. Zalažuci se na radu, ulažuci više u radni proces radni čovek stvara pretpostavke za povećanje ukupnog dohotka radne organizacije u kojoj radi. Kao rezultat učešća u povećanju integralnog radnog učinka radne organizacije radnik ostvaruje pravo i na veći lični dohodak. Stoga je potrebno poresku politiku prilagoditi onom sadržaju koji je ličnom radu dat u našem društveno-ekonomskom sistemu.

<sup>6)</sup> Edvard Kardelj: Slobodni udruženi rad, Radnička štampa, Beograd, 1978, str. 13.

<sup>7)</sup> E. Kardelj: Citirano delo str. 21.

Posmatrano sa tog aspekta moguće je postaviti pitanje da li je pravičnost izražena u raspodeli prema radu.

Neki autori smatraju da se instrumentima poreske politike mogu uz određene pretpostavke ne samo ublažiti socijalne razlike u društvu, već se može i izjednačiti ekonomska snaga građana. Međutim, mada je redistributivna uloga poreza svojstvena svim savremenim poreskim sistemima, pa ima opravdanja i u našem poreskom sistemu, može se tvrditi da bi mere poreske politike koje bi u sadašnjim uslovima našeg razvoja bile usmerene u pravcu izjednačavanja imovnog stanja građana, bile kočnica našeg društveno-ekonomskog razvoja.

### *1. Načelo raspodele prema radu i pravednost u oporezivanju građana*

Nesumnjivo je moguće uspostaviti vezu između progresivnog oporezivanja i socijalnih učinaka poreza. Progresivnim porezima može se zahvatiti deo dohotka koji nije rezultat primene načela raspodele prema radu, kao što se može neutralisati regresivno delovanje posrednih poreza. Međutim, ovde možemo govoriti samo o kompenzatornoj progresiji, i ovde je progresivno oporezivanje u skladu s načelom raspodele prema radu. U „Kritici Gotskog programa” Marks je naveo da je princip raspodele prema radu ostatak buržoaskog prava u socijalizmu. Međutim ovaj princip je nužan u socijalističkom društvu i ako stoji činjenica da raspodela prema radu vodi imovinskoj nejednakosti. Stoga je potrebno pronaći parametre pravednosti u odnosu na načelo „svakom prema radu” odn. gde može da bude primenjeno.

U okviru ovog pitanja potrebno je razmotriti opravdanost primene poreske progresije u našem poreskom sistemu sa stanovišta pravednosti. U cilju zadovoljenja principa pravednosti treba podvrći drugačijem poreskom tretmanu dohotke ostvarene ličnim radom od oporezivanja dohotka koje je poreski obveznik ostvario pored primene načela raspodele prema radu. U skladu sa zahtevom za horizontalnom jednakošću potrebno je diferencirati ove dve grupe izvora ekonomske snage građana i dohotke u okviru tih grupa podvrći jednakom poreskom tretmanu. U tom smislu primena proporcionalnih stopa za dohotke iz radnog odnosa pravda se omogućavanjem primene ustavnog načela nagrađivanja prema radu, jer se takvo nagrađivanje najpotpunije može obezbediti ako se na lične dohotke ostvarene iz radnog odnosa primene proporcionalne stope. S druge strane primenom progresivnih stopa oporezivali bi se prihodi ostvareni iz drugih izvora odn. van načela raspodele prema radu.

Ustav SFRJ utvrdio je načela oporezivanja a osnovno je jednakost u pogledu snošenja poreske obaveze i srazmernost te obaveze ekonomskoj snazi građana. Redistributivna funkcija poreza može se ostvariti samo primenom progresije, koja jedina omogućuje ispunjenje zahteva za plaćanjem poreza prema ekonomskoj snazi. Načelo raspodele prema radu i plaćanje prema ekonomskoj snazi u suprotnosti su ako se posmatra njihovo delovanje istovremeno. Međutim, pošto se oni ne primenjuju u istom vremenskom intervalu, sukob među njima

je samo prividan.<sup>8)</sup> Načelo raspodele prema radu primenjuje se neposredno posle obavljenog radnog procesa jer osnovicu poreza iz radnog odnosa čini svaka pojedinačna isplata ličnog dohotka, a poreska osnovica kod poreza na ukupan prihod građana primenom principa plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi, utvrđuje se po proteku godine. Pored toga plaćanju poreza prema ekonomskoj snazi ne podležu sva lica, koja ostvaruju lične dohotke, već samo ona koja su tokom godine za koju se razrez vrši stvarila ukupan prihod iznad određenog iznosa. Iznos tog neoporezivanog dela predstavlja onu količinu novca koja je potrebna da bi se održao životni standard one visine koju kao prosečni prihvata određeno društvo. U odnosu na zajednički opstanak načela raspodele prema radu i principa plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi može se konstatovati da su lični dohoci stečeni radom bili tretirani u skladu sa pomenutim načelom. Međutim, nepovredivost ličnih dohoda u poreskom tretmanu u određenom trenutku morala je prestati da bi se na iznos koji premašuje životni standard, počeo primenjivati pravedan princip plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi.<sup>9)</sup>

Socijalne posledice oporezivanja i njihovo uklanjanje ili smanjivanje prisutne su ne samo u kapitalističkim, već i u socijalističkim društvenim sistemima. Postojanje socijalnih razlika u našoj zemlji koje imaju i štetnih političkih posledica, očigledno govori o tome da društvena svojina nad sredstvima za proizvodnju i razvoj samoupravnih odnosa automatski ne dovodi do brisanja materijalnih i socijalnih razlika. Postojanje i produbljivanje socijalnih nejednakosti koje se ne mogu opravdati primenom načela raspodele prema radu nužno zahteva da se preduzmu određene mere u oblasti poreskog sistema i poreske politike. Međutim, dok bi smanjenje razlika u imovnom stanju građana koje nemaju osnova u primeni načela raspodele prema radu bilo opravdano, dotle bi se negativno ocenilo korišćenje instrumenata poreske politike koje bi vodile tzv. uravnilovki.

U našem društveno-ekonomskom sistemu zasnovanom na primeni načela raspodele prema radu, oporezivanje koje bi vršilo izjednačavanje ekonomske snage građana bilo bi ne samo suprotno ustavnom i zakonskom pravu na učešće u udruženom radu prema rezultatima rada, već bi to značilo negiranje osnovnog stimulansa na kome se zasniva zalaganje u radu, a od koga zavise ne samo lični dohoci radnika, već i rezultat rada radne organizacije odn. nacionalni dohodak.

One razlike koje nastaju kao rezultat dosledne primene načela raspodele prema radu, uz postojanje određenih granica najviših ostvarenih iznosa, nesumnjivo je moguće proglasiti ne samo dopuštenim nego i stimulativnim razlikama. Ova<sup>10)</sup> konstatacija može se opravdati time što upravo ovo načelo predstavlja onaj podsticaj koji svakog radnog čoveka podstiče na veća ulaganja u udruženi rad. Postojanje ovih razlika moguće je smatrati opravdanim samo pod uslovom pune i striktno primene načela raspodele prema radu. Međutim, činjenica je da su socijalne razlike prisutne jer postoje i razlike u ekonomskoj snazi na kojoj se one zasnivaju, ali na ovom mestu nećemo se na tome za-

<sup>8)</sup> Barbara Jelčić: Porezni obveznik i poresna politika, Zagreb, 1977. str. 38.

<sup>9)</sup> Barbara Jelčić: Citirano delo, str. 38.

<sup>10)</sup> Barbara Jelčić: Citirano delo, str. 77.

državati. Razlike u ekonomskoj snazi mogu postojati i zbog regresivnog delovanja poreza na promet, koji nominalno istim iznosom poreza opterećuje kupce oporezovanih proizvoda. Ovde je značajna struktura potrošnje vlasnika većih i manjih dohodaka. Potrošači sa nižim dohocima procentualno su jače oporezovani porezom na promet, a lica sa većim ličnim dohocima procentualno su manje opterećeni porezom na promet. Kod proučavanja socijalno-nepovoljnih efekata regresivnog delovanja poreza na promet moguće je pronaći poreski oblik kojim će se anulirati odn. ublažiti socijalno nepovoljni učinci. Kao jedan od efikasnijih instrumenata u našem poreskom sistemu je porez na ukupan prihod građana. Progresivne stope kod poreza na ukupan prihod građana primenjene su da bi se njima zahvatili relativno viši lični dohoci koje građani ostvaruju iz svih izvora. Međutim, primena progresivnih stopa ne mora imati za rezultat i progresivno oporezivanje. Ako npr. primenom progresivnih stopa kod oporezivanja dohotka nije neutralisan regresivni učinak posrednih poreza postoji regresivno oporezivanje tj. niži dohoci su procentualno jače opterećeni od viših. O progresivnom oporezivanju ne može se govoriti ni onda kada se radi samo o otklanjanju regresivnog delovanja posrednih poreza. Plaćanjem poreza ni u jednom ni u drugom slučaju ne ostvaruje se princip plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi poreskih obveznika. Prilikom ostvarenja principa plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi tj. pri takvom oporezivanju koje rezultira procentualno jačim poreskim opterećenjem lica sa višim ličnim dohocima, mora se voditi računa i o ustavnom načelu raspodele prema radu. Načelo „svakome prema radu” nije sporno ali dolazi do raskoraka između jasnoće načela i njegovog ostvarenja u praksi. Do poteškoća dolazi i u oblasti oporezivanja.

Primena progresivnih stopa ne znači u svakom slučaju napad na načelo raspodele prema radu. Ukoliko se njima neutrališe regresivno delovanje/posrednih poreza (kompenzatorna progresija) u skladu je sa ovim načelom. Međutim, o narušavanju ovog načela može se govoriti onda kada primena progresivnih stopa dovodi i do progresivnog oporezivanja, tj. da su viši dohoci procentualno jače opterećeni (apsolutna progresija). Primenom progresivnih stopa u navedenom slučaju anulirani su ne samo socijalno nepovoljni efekti posrednih poreza, već je ostvareno da se oporezivanje vrši u skladu sa principom plaćanje poreza prema ekonomskoj snazi. Očigledno je da ostvarenje principa plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi stoji u suprotnosti odn. dovodi do povrede načela raspodele prema radu i obrnuto.<sup>11)</sup>

## *2. Oporezivanje porodice i pravednost oporezivanja*

U oporezivanju apsolutne pravde nema, kao ni idealnih rešenja, već samo onih koji to mogu biti u određenom vremenu i prostoru, zbog uslova koje to vreme i prostor određuju. U tom okviru moglo bi se posmatrati i oporezivanje porodice. Pod oporezivanjem porodice treba razumeti takav poreski tretman u kome je prvo obveznik ne pojedinac

<sup>11)</sup> Ksenté Bogoev — Pero Jurković: Sistem društvenog finansiranja, Informator, Zagreb, 1977, str. 77.



već porodica, i drugo poresku osnovicu čini ukupnost pojedinačnih ekonomskih snaga. S gledišta oporezivanja nije svejedno da li će se prilikom oporezivanja zbrajati iznos prihoda samo bračnih drugova i njihove dece, odn. bračnih drugova, njihove dece, roditelja bračnih drugova, kao i svih drugih članova porodice.

Opravdanje a i razloge za uvođenje ovog instituta treba izgleda tražiti u postojanju neopravdanih i društveno štetnih socijalnih razlika. Pri razmatranju pravednosti oporezivanja porodice kao mere za otklanjanje ovih štetnih socijalnih razlika, kod nas, polazi se od činjenice da se pri tome mogu isključiti prihodi od imovine zbog njihovog zakonskog ograničenja, a da je osnovni izvor formiranja ličnog dohotka udruženi rad primenom načela raspodele prema radu. Pre svega moguće je da ekonomska snaga porodice u kojoj radi veći broj članova bude veća. Logično tome i poreski teret će biti veći zbog primene progresivnih stopa, koje deluju tako da onaj ko više ima više treba i da plati.

Postavlja se pitanje da li te razlike nastale u ekonomskoj snazi porodice možemo smatrati društveno neopravdanim i štetnim socijalnim razlikama. Ako se posmatra oporezivanje dohotka dve osobe stečenog ličnim radom, taj dohodak će biti različito oporezovan primenom principa plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi nego kada se te dve osobe posmatraju kao članovi porodice. U tom smislu zbrajanjem dohotka dobija se veći iznos a na tako dobijenu osnovicu primenom progresivnih stopa ne samo da se apsolutno nego i relativno više oduzima. Na taj način dolazi do različitog tretiranja dve osobe, zato što su u braku, do destimulativnog delovanja na njihov rad i obezvređenja prava radnog čoveka da doprinosi društvu i da adekvatno tome od društva i prima. Razlozi zbog kojih se članovi porodice zapošljavaju porodice moglo bi se navesti pre svega da bi dovelo do negiranja načela raspodele prema radu, negativnih efekata na zapošljavanje žene, do razbijanja zajedničkog života u porodici. Našem pravnom poretku strano je svako suprotstavljanje društvenoj afirmaciji žena.<sup>12)</sup> Nesumnjivo je da bi u većem broju slučajeva oporezivanje porodice bilo prepreka ili velika žrtva za ženu u donošenju odluke da li će se zaposliti ili ne.

Naš društveno-ekonomski i politički sistem daje osnova za shvatanje da pravedno može biti samo ono oporezivanje koje poreskim obveznikom smatra pojedinca, a za poresku snagu uzima njegovu ekonomsku snagu, a prilikom utvrđivanja poreskog opterećenja vodi računa o postojanju porodice priznajući oslobođenja i olakšice sa razloga izdržavanja. Ovakav zaključak proizilazi iz određenog tretiranja ličnog rada.

U poreskoj teoriji postoji nekoliko modela oporezivanja porodice.<sup>13)</sup> Na ovom mestu zadržaćemo se na zajedničkom oporezivanju i modelu splittinga sa stanovišta mogućnosti primene u našem poreskom sistemu. Ima pristalica zajedničkog oporezivanja gde se kao osnova iz koje se podmiruju zajedničke potrebe porodice, posmatraju svi prihodi te porodice. Pri izračunavanju veličine dela dohotka potrebnog za

<sup>12)</sup> Barbara Jelčić: Citirano delo, str. 162.

<sup>13)</sup> Barbara Jelčić: Finansije 7—8, Beograd, 1974.

podmirenje potreba pojedinog člana, svi se članovi porodice izjednačavaju kao rezultat deljenja ukupnog dohotka porodice s brojem članova porodice. U ovom slučaju primenjen je model punog splittinga. Kao rezultat deljenja svakom se članu pripisuje određeni jednak fiktivni deo. Međutim, takva se pretpostavka teško može prihvatiti jer ni svi ne učestvuju podjednako u trošenju tog ukupnog porodičnog dohotka. Ako uzmemo u obzir još jednu pretpostavku tako da faktička podela dohotka izražava stvaran udeo članova u troškovima, dolazi se do određenih zaključaka. U povoljnijem su poreskom tretmanu oni članovi porodice čije raspolaganje jednakim dohotkom predstavlja odstupanje fiktivne od faktičke deobe. S druge strane isti je slučaj i sa članom porodice koji raspolaže faktičkim dohotkom većim od onog koji za njega proizilazi kao rezultat splittinga u odnosu na one poreske obveznike kojima kao osnovica služi individualni dohodak. Ako bi se u naš sistem oporezivanja ukupne ekonomske snage uveo model zajedničkog oporezivanja ekonomske snage stvorene unutar porodice to bi značilo obezvređenje načela raspodele prema radu jer bi veća poreska snaga porodice bila podvrgnuta višim poreskim stopama, što bi bila prepreka podizanju većeg životnog standarda. Zajedničko oporezivanje diskriminatorno deluje i na brak, jer bi pojedinačno oporezivanje svakog člana porodice značilo i plaćanje manjeg iznosa poreza, što bi imalo za posledicu otežanje poreskog tretmana za lica u braku. Isti autor smatra da splitting sistem ne omogućava primenu načela raspodele prema radu jer se zahvatanju ekonomske snage dodeljene članovima porodice koje nisu stekli. U odnosu na princip plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi splitting znači njegovu negaciju jer je ekonomska snaga rezultat izračunavanja (prvo se vrši zbrajanje dohotka pa deljenje određenim divizorom).

Međutim, mišljenja smo da bi splitting trebalo primeniti kod poreza na ukupan prihod građana. Razlika je u tome što je kod splittinga nosilac poreskog opterećenja porodica odn. njena ukupna ekonomska snaga a kod poreza na ukupan prihod to je pojedinac poreski obveznik. I kod poreza na ukupan prihod vrši se zbrajanje svih dohodaka i prihoda koje obveznik ostvari u toku godine, stim što se umanjuje za iznose poreskih oslobođenja, pa se na tako dobijenu osnovicu primenjuje lestvica poreskih stopa. Ako posmatramo porodicu u kojoj rade i muž i žena složili bi smo se sa mišljenjem nekih autora u našoj finansijskoj teoriji da za sada treba zadržati oporezivanje pojedinca, što je prihvaćeno i u pozitivnim zakonskim propisima. Prihvatanjem domaćinstva kao poreskog obveznika ukupna ekonomska snaga bila bi veća, a samim tim i poreski teret veći a to bi u svakom slučaju destimulativno delovalo na jednog od bračnih drugova. Zadržavajući pojedinca kao poreskog obveznika zaposleni bračni drugovi snosili bi posebno poreski teret poštujući princip plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi. S tim što bi u većem obimu trebalo primeniti oslobođenja i olakšice koje bi trebalo priznati onim zaposlenim bračnim drugovima koji ostvaruju niže lične dohotke. Isto tako trebalo bi utvrditi i određeni iznos neoporezovanog minimuma koji bi predstavljao granicu za primenu poreskih stopa. Možda bi takvo rešenje predstavljalo određeni put ka postizanju pravednog oporezivanja.

Iz svega iznetog sledi zaključak da se opravdanim oporezivanjem porodice može smatrati samo ono oporezivanje kod koga je poreskim subjektom proglašen pojedinac, a poreskom osnovicom njegova ekonomska snaga. Takvim poreskim tretmanom u potpunosti je ostvaren princip oporezivanja prema ekonomskoj snazi, a lični rad je tretiran kao osnovno merilo vrednosti čoveka. Položaj žene posmatra se sa aspekta ravnopravnog člana društvene zajednice i udruženog rada i porodice. Socijalnopolitička strana oporezivanja ostvarena je time što se vodi računa o izdržanim članovima porodice koji su razlog davanja poreskih oslobođenja i olakšica.

### *3. Pravednost u oporezivanju i njen uticaj na izjednačavanje uslova poslovanja organizacija udruženog rada*

Uticaj pravednosti oporezivanja na izjednačavanje uslova poslovanja OUR najbolje možemo sagledati kroz delovanje poreza na promet. Pre toga osvrnućemo se na izvesna shvatanja o osobinama poreza na promet. Neki autori smatraju da su porezi na potrošnju nepravedni jer podjednako terete i lica sa malom i lica sa većom ekonomskom snagom. Međutim, pristalice poreza na potrošnju ističu pozitivno svojstvo ovih dažbina da se ne mogu zamenjivati nikakvom drugom vrstom dažbina koje bi imale bolje kvalitete od njih. Takvo upoređenje može se praviti samo pod uslovom da se izbor novih dažbina izvrši između dažbina koje već postoje i da se dažbine koje terete imovinu i dohodak naplaćuju po vrlo visokim stopama. Drugi razlozi koji govore u prilog poreza na potrošnju su nefiskalna odn. intervencionalistička dejstva raznih vrsta poreza na potrošnju. To su pre svega sposobnost regulisanja cena, zahvatanje dela dohotka koji nije stečen povećanjem produktivnosti rada, već je rezultat korišćenja povoljnijih prirodnih ili tržišnih uslova.

Oporezivanjem u fazi prometa trgovine na malo olakšana je mogućnost korišćenja poreza na promet kao: instrumenta politike cena, instrumenta ujednačavanja uslova privređivanja, instrumenta zahvatanja ekstra dohotka.

Na različitost uslova poslovanja OUR mogu uticati kako ekonomski tako i vanekonomske faktori što dovodi OUR i druge subjekte privređivanja u nejednak i neravnopravan ekonomski položaj. Ako su ti različiti uslovi poslovanja posledica različitog sastava sredstava bilo što su ta sredstva nedovoljna, ili što su zastarela ne bi bilo opravdano korišćenje poreza na promet, kao instrumenta za izjednačavanje uslova poslovanja OUR. Međutim, ako ti nejednaki uslovi poslovanja nastaju kao rezultat korišćenja povoljnijih uslova na tržištu, onda je intervencionistička uloga poreza na promet daleko opravdanija. Na taj način porez na promet ekspropriše odn. oduzima višak dohotka koji nije rezultat rada, u korist društva. Kao instrument koji vrši intervencionistička dejstva porez na promet koristi se kao instrument privredne politike i u tom domenu njegov uticaj se prostire i na izjednačavanje uslova poslovanja. Kao osnovni element oporezivanja koji se može koristiti u tom cilju su poreske stope. Politika poreskih stopa trebalo

bi da koristi diferencirane stope kako za pojedine privredne grane, tako i za pojedine proizvode u okviru grana, pa i za pojedina preduzeća. Ono što olakšava takvo dejstvo jeste način zahvatanja kojim raspolaže porez na promet, a koji je uperen na proizvod a ne na organizaciju udruženog rada. U tom slučaju porez na promet vrši zahvatanje viška vrednosti koji nije rezultat rada kolektiva i to na onim mestima gde se takav ekstra dohodak stvara tj. kod proizvoda u čijoj je ceni sadržan. Međutim, da bi se takva uloga poreza na promet koristila i da bi se izvršila ravnomerna raspodela poreskih tereta na sve privredne grane i subjekte privređivanja u okviru njih, potrebno je primeniti takvu tarifu sa diferenciranim poreskim stopama koje će odgovarati veličini ekstra dobiti. Takva mogućnost korišćenja dejstva poreza na promet nije dovoljno iskorišćena. Određeno mesto trebalo bi dati i poreskim oslobođenjima i olakšicama u kontekstu posmatranja pravednosti oporezivanja OUR. Možda je dobar primer za to novo rešenje u Zakonu o porezu na promet SR Slovenije koji predviđa oslobođenje od poreza na promet onih OUR koje 50% svojih proizvoda izvoze. Pored ovog potpunog oslobođenja postoje i delimična oslobođenja odn. poreske olakšice za one OUR koje određeni procenat svoje proizvodnje izvoze. Sve to trebalo bi stimulatивно da deluje na organizaciju udruženog rada u cilju povećanja njihovog izvoza, a uticalo bi i na reproductivnu sposobnost OUR.

## LA LÉGITIMITÉ DE L'IMPOSITION

### R é s u m é

Il faut souligner que la question de la légitimité de l'imposition représente une des questions les plus contestées dans la science des finances. Cela découle de la manière de comprendre l'impôt qui est dirigé sur la diminution du revenu c'est-à-dire de la propriété, ce qui n'est pas indifférent pour les contribuables et parce que la légitimité de cette manière de comprendre est interprétée différemment dans les diverses époques. Tout d'abord ni la notion de la légitimité au cours de l'histoire de la société humaine n'est pas importante en tant que catégorie absolue. La légitimité de l'imposition a une signification relative et elle change d'après le temps et l'espace dans lesquels l'imposition est effectuée. La légitimité en tant que nécessité impérieuse liée au but social signifie que la charge fiscale soit équitablement répartie. D'après l'ancienne théorie civile ce but pouvait être réalisé par l'obligation générale de payer les impôts et l'uniformité dans la répartition de la charge fiscale.

Cependant notre système socio-économique et politique pose des conditions sensiblement différentes à l'application du principe de la légitimité. Dans ce cas il n'est plus question de la légitimité classique mais d'une telle légitimité qui découle des rapports de production socialistes. Les principes fondamentaux sur lesquels est édifié notre système socio-économique et politique et qui sont contenus dans la Constitution de la République Socialiste Fédérative de Yougoslavie et la Loi sur le travail associé représentent les maximes principales qui servent de point de départ à l'occasion de l'édification du système fiscal équitable (juridique). Ce sont en premier lieu les principes de la répartition d'après le travail, la propriété sociale, l'autogestion, le principe de la solidarité.

Quand il est question du choix du contribuable — est-ce que cela sera un individu ou la famille — nous considérons qu'il n'y a pas de raison d'abandonner le contribuable individu, car dans les conditions actuelles la solution contraire aurait des conséquences négatives pour l'emploi des femmes. Si nous examinons l'influence de la légitimité de l'imposition par l'impôt sur la circulation des biens, qui exerce des effets interventionnistes déterminés sur l'économie, et en particulier sur l'égalisation des conditions de la gestion des affaires de l'Organisation du travail associé, nous concluons qu'un tel but peut être réalisé de la meilleure façon par l'application des taux d'impôt différenciés qui seraient orientés vers le fait de comprendre la plus-value. De tels taux d'impôt différenciés doivent être appliqués tant sur certaines branches et les produits dans le cadre de ces branches que sur les organisations mêmes de travail associé.

