Мр Милош Милошевић
асистент-приправник, Правни факултет, Универзитет у Београду

Начело правичности у опорезивању

Резиме

Жеља ми је била да у светлу предстојећих реформи система пореза на доходак грађана отворим питање правичности у опорезивању чијем остварењу наведени порески облик мора безусловно служити. Покушао сам да укажем, а колико простор који ми стоји на располагању то допушта и анализирам, у литератури присутна схватања правичности у опорезивању. Акценат је, при том, стављен на принцип опорезивања према економској снази који је и сам своје место нашао међу одредбама Устава Републике Србије, као и његове две нераздвојне компоненте-хоризонталну и вертикалну правичност. Поред тога кратком критиком садашњег цедуларног система пореза на доходак хтео сам да пружим скроман теоријски подстицај увођењу дуго очекиваног синтетичког система пореза на доходак грађана.

Кључне речи: *главарина, принцип користи, принцип опорезивања према економској снази обвезника, хоризонтална правичност, вертикална правичност, цедуларни систем пореза на доходак, синтетички систем пореза на доходак.*

1. Увод

Узимајући у обзир изазове са којима се сусреће савремена држава, задатке и циљеве којима она мора удовољити, питање оправданости опорезивања, као најзначајнијег облика финансирања државе намеће се готово као излишно. "Les finances sont les nerfs de la Republique", речи су Жана Бодена (Jean Bodin). Иако је

крuцијални значај пореза у финансирању функција државе неспоран, због чега се у литератури говори о пореској држави (Steuerstaat), она не може и не сме, својевољно, руковођена искључивим финансијским интересом, прибављати средства тамо где ће их најлакше наћи или узети. У служби задовољења правичности уопште као и постизања чврстог пореског морала држава треба да буде гарант правичне расподеле пореског терета на њене грађане. Реч је о остварењу *iustitia distributiva*, пореске правичности.

Задатак овог рада је да прикаже у литератури владајућа схватања правичности у опорезивању, као и да испита помирљивост нашег система пореза на доходак грађана, са принципом опорезивања према економској снази обвезника *expressis verbis* наведеном у члану 69. Устава Републике Србије.

2. Принцип опорезивања грађана у једнаком износу главарином (Kopfsteuerprinzip, head tax principle)

Систем опорезивања базиран на оваквом принципу налагао би да свако мора да плати порез у истом износу независно од своје економске снаге, односно целокупне животне ситуације. Већ на први поглед увиђамо да је овај принцип дијаметрално супротан општеприхваћеном схватању правичности у опорезивању. Стављањем "раме уз раме" просјака, студента и милионера, негирајући било какву разлику међу њима, он представља тешку повреду људског достојанства и грубо колидира са начелом социјалне државе.[1)]

Људско достојанство, чија је заштита стекла ранг уставног принципа,[2)] било би тешко повређено настојањем да се порез убере од лица коме је сама егзистенција угрожена. Узети од таквог обвезника, коме је заштита државе најпотребнија, неприхватљиво је са аспекта социјалне функције државе. Овакав концепт недопустив је и са етичког становишта. И баш као што се студент, који се случајно задесио у туђем друштву претежно запослених људи, за столом прекривеним испијеним боцама доброг вина, после јединог пива за то вече, ојађен поделом рачуна "на равне части" на путу до куће пита "да ли је то фер?", са истом дилемом сусрећемо се и овде.

Стога не чуди што се главарина јако ретко примењује. У новијој историји, познат је случај увођења главарине у Великој Британији 1989/90. године, која је након оштрих протеста укинута.[3)]

1. K. Tipke, J. Lang , *Steuerrecht*, Köln, 2002, стр. 81.
2. Вид. чл. 18. Устава РС: "Људско достојанство и право на приватни живот човека су неповредиви"
3. K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 2000, стр. 473.

3. Принцип користи (Äqivalenzprinzip, benefit principle)

Као тековина либералног капитализма принцип користи посматра порез као накнаду која се плаћа за државне услуге. Правичан је, дакле, онај порески систем у коме сваки обвезник порез плаћа сразмерно користима које добија од јавних услуга.[4)] Ко се више користи услугама државе платиће већи порез и обратно. Порез има карактер тржишне цене коју појединац плаћа за користи које добија од државе. Овај принцип развио се из тзв. *Assekuranztheorie* XVII века према којој су порези премије осигурања плаћене ради уживања државне заштите. Тако Француз Емил де Жирардан (Emile de Girardin) каже:"Сваки порез који не представља осигурање од неке опасности, цену добра или једнаку вредност услуге је порез који мора бити укинут". Жирардан је ишао чак толико далеко да је израдио нацрт пореског закона који садржајно умногоме подсећа на полису осигурања а почиње следећим речима: "Порез је премија коју осигураник плаћа: 1. Ради уживања следећих користи: Право на јавну заштиту; Право на бесплатно судство; Право на бесплатну верску службу…".[5)]

Принцип користи као мерило расподеле пореског терета на *појединачне* грађане не треба мешати са теоријом еквиваленције[6)] која настоји да оправда опорезивање као такво. Према теорији еквиваленције опорезивање је оправдано када се из прибављених средстава покривају трошкови неопходни за функционисање државе, тј. када на нивоу заједнице свих грађана постоји једнакост између примљених услуга које пружа држава и убраних пореских прихода. У складу с тим свако убирање пореског прихода који би завршавао у приватним џеповима моћних слојева друштва и који се кроз вршење јавних услуга не би вратио грађанима било би неоправдано.

Иако би се на први поглед порески систем утемељен на начелу користи, у коме свако плаћа онолико колико заузврат од државе добије, могао оквалификовати као правичан он се сусреће са извесним, тешко премостивим препрекама у својој реализацији. Управо је једна од основних одлика савременог схватања пореза одсуство индивидуално приписиве противуслуге обвезнику који плаћа порез. По томе се порез разликује од таксе. Стога би принцип користи у својој бити био ближи појму таксе.[7)]

Бројна техничка питања намећу се као нерешива у процесу реализације принципа користи. Утврђивање вредности појединих услуга државе резултат је субјективног доживљаја сваког појединца. Док неко заштити коју пружају војска и полиција придаје висок значај, некоме је она потпуно ирелевантна. Који је уопште дијапазон јавних услуга које свако лице требује?

4. Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Colpi, Будимпешта, 1997, стр. 184.
5. Цитирано према: S. Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*, München, 2003, стр. 45.
6. Д. Поповић, *ibid.*, str. 39., S. Homburg, *ibid.*, str. 9.
7. У том смислу и Д. Поповић, *Пореско право*, Београд, 2006.

Треба поменути и непомирљивост принципа користи са начелом социјалне државе. Ако свако треба да плати порез сразмерно користима које добија од јавних услуга, онда би социјално најугроженији, као категорија пре свих упућена на помоћ и заштиту државе, требали да буду погођени највишим порезом. Принцип користи и начело социјалне државе међусобно се искључују.[8)]

Принцип опорезивања према економској снази обвезника, утемељен теоријом жртве[9)] владајуће је мерило расподеле пореског терета. Принцип користи, међутим, показује се као подобан или чак неопходан за оправдавање пореза чији се приход користи за покривање одређених нарочитих услуга државе чији су корисници само *појединци* припадници друштва. *Сваки* појединац који има одговарајући економски потенцијал платиће порез сразмерно својој економској снази при чему ће се из остварених прихода покрити трошкови *општекорисних* услуга које пружа држава и на које је сваки члан друштва упућен (нпр. заштита полиције, трошкови судства, управе итд.). Плаћање оваквих пореза, који се везују за одређене индикаторе економске снаге пореског обвезника (доходак, имовина, потрошња) не може се избећи.[10)] Са друге стране, поједине радње, потребе појединаца претпостављају додатне услуге државе чије би трошкове, изгледа правично, требали да сносе они сами. Занемаривањем таквих потреба, тј. одустанком од таквих радњи други чланови друштва могу избећи плаћање таквих дажбина. Високе акцизе на нафтне или дуванске прерађевине требало би правдати принципом користи. Као још један пример навео бих предлог владајућих партија у немачким државама Baden-Württemberg и Bayern пре више година по коме би требало присилити демонстранте на покриће оних трошкова које су створили противправним испадима и понашањем. Услед отпора опозиције предлог није прихваћен.[11)]

4. Принцип опорезивања према економској снази обвезника (Leistungsfähigkeitsprinzip, ability-to-pay)

Принцип опорезивања према економској снази обвезника представља владајуће схватање правичности у опорезивању. Покушаји одређивања висине пореског терета сразмерно економској снази пореског обвезника имају корена дубоко у прошлости. Трећа књига Мојсијева у 27. глави утврђује различит износ

8. D. Birk, *Steuerrecht*, Heidelberg, 2003, стр. 12.
9. Теорија жртве почива на тези да порез представља жртву коју појединац чини у општем интересу. Порези нису накнада за добра и услуге, већ присилна давања. Вид. Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Colpi, Будимпешта, 1997, стр. 40.
10. Човек ради у циљу остварења дохотка који му гарантује личну егзистенцију, као и егзистенцију најближих. Мотивација за рад црпи се донекле и из жеље да се увећа постојеће материјално богатство, односно имовина. Такође и потрошња одређених производа неопходан је предуслов живота.
11. K. Tipke, *ibid.,* стр. 478.

главарине водећи рачуна о доби и полу лица у питању. Износ главарине креће се у распону од три сикла сребра за женско дете од једног месеца до пет година, двадесет сикала за мушко дете од пет до двадесет година па до педесет сикала за мушкарца од двадесет до шездесет година, односно тридесет сикала ако је у питању жена те доби. Овако утврђен износ обавезе очигледно има основа у додуше прилично грубо процењеној снази, тј. могућностима лица у питању.[12)]

У нашој земљи овај принцип је стекао ранг уставног начела. "Обавеза плаћања пореза и других дажбина утврђује се према економској снази обвезника" каже Устав Републике Србије у члану 69. Сам по себи овај принцип апстрактног је карактера и не говори много. Као такав, он захтева даљу конкретизацију.[13)] Неопходно је најпре детерминисати економску снагу пореског обвезника. Значај овог задатка јасан је јер одређивање економске снаге једног лица чини предуслов за примену наведеног принципа. На који начин расподелити укупан порески терет на индивидуе сразмерно њиховој економској снази ако немамо поуздана мерила исте?

У литератури се као показатељи економске снаге неког лица издвајају *доходак, имовина, потрошња* и доколица.

Имовина

Од наведених индикатора економске снаге имовина је најстарији. Њен некада примаран значај временом је превазиђен. Током 17. века посед непокретности-земљишних парцела и грађевина-неспорно је сведочио о висини економске снаге власника. Значајна предност опорезивања имовине (непокретности) је лакоћа са којом се утврђује постојање пореског објекта. Како су се, међутим, исте углавном налазиле у поседу порески привилегованих сталежа приходи остварени њиховим опорезивањем били су недовољно издашни. Стога се државна каса допуњавала главарином и сличним дажбинама. Код опорезивања имовине јавља се дилема треба ли обухват опорезивања проширити и на покретности у поседу једног лица. Питање није безначајно, тим пре, што у савременом свету власништво над скупоценим покретним добрима пре води закључку о економској моћи власника од поседа неке непокретности у функцији "крова над главом". Против оваквог пореза говоре техничке препреке у његовој реализацији. Утврђивање основице таквог пореза представљало би грубо задирање у приват-

12. С правом се можемо питати какав је, реално посматрано, потенцијал двомесечног детета. Или, треба ли мушкарац снажније физичке конституције да плати виши износ од оног слабијег?
13. Критичари овог принципа често се позивају на његов апстрактан карактер и тешкоће које се јављају при покушају ближег одређивања његове садржине. Није ли, међутим, апстрактност одлика бројних других фундаменталних принципа попут принципа владавине права, социјалне државе, правне сигурности? Битно је да је његова даља конкретизација могућа.

ну сферу појединца. Поред тога и трошкови утврђивања оваквог пореза били би енормни те би његово убирање било неисплативо.

У вези са опорезивањем имовине поједини аутори неправичним сматрају опорезивање капиталних добитака тек при њиховој реализацији.[14] И наш Закон о порезу на доходак грађана везује опорезивање капиталних добитака за поменути моменат.[15] Истина је да ће у таквој ситуацији обвезник који у датом пореском периоду продајом своје непокретности реализује у њеној вредности садржан капитални добитак бити оштрије опорезован од обвезника који своју непокретност истих својстава задржи у свом поседу. Овакво стање у коме од два обвезника исте економске снаге један бива строжије опорезован непомирљиво је, међутим, са захтевом правичности само ако би било коначно. Продајом непокретности настаје обавеза другог обвезника чиме је првобитно "нарушена" правичност поново успостављена. У прилог принципу реализације могао би се истаћи и аргумент да би ликвидност обвезника могла бити нарушена уколико би он пре реализације капиталног добитка био подвргнут његовом опорезивању.

Доходак

Постоје две владајуће теорије о томе шта се подразумева под дохотком. Прва је **теорија чистог приноса** (Reinvermögenszugangstheorie), друга **теорија извора** (Quellentheorie). Теорију чистог приноса утемељио је још крајем XIX века Георг фон Шанц (Georg von Schanz). По овој теорији доходак би обухватио сваки остварени приход независно од извора из ког је тај приход потекао, односно принос који је лице остварило у датом временском интервалу.[16] Тако Георг фон Шанц пише: "Wir wollen wissen, welche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person, ohne dass sie ihr Kapital aufzehrt oder Schulden macht, in einem bestimmten Zeitabschnitt zukommt, über was sie so z. B. in einem bestimmten Jahr disponieren kann; ob diese Summe wiederkehrt, wie sie sich zusammensetzt, ob sie der Wiederkehr fähig ist, ist für das betreffende Jahr gleichgültig."[17] Овом схватању придружили су се и даље га развили Американци Р. М. Хејг (R. M. Haig) и Х. Ц. Симонс (H. C. Simons). Према Хејгу доходак је " money value of the net accretion for onewx economic power between two points of time."[18] Симонс пише: "Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and the end of the period in question."[19] Стога је овај концепт још познат под називом *фон Шанц-Хејг-Симонс* концепт. Теорија извора дело је пруског државног секретара Фуистинга

14. S. Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*, München, 2003, стр. 227.
15. Види чл. 72. ЗПДГ ("Сл. гласник РС", бр. 24/01, 80/02 и 135/04)
16. Д. Поповић, *ibid*., стр. 502.
17. G. Schanz, (1896) *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, Finanzarchiv 13, S 1-87, стр. 17.
18. R. M. Haig, *The Concept of Income: Economic and Legal Aspects* u*: The Federal Income Tax*, New York, 1921, стр. 7.

(Fuisting). Она је заживела у пруском закону о порезу на доходак грађана из 1891. године. Теорија извора строго разликује извор прихода као такав и приход. Свако увећање вредности самог извора изузима се из пореског захвата. Стога капитални добици, иако реално увећавају економску снагу обвезника, не подлежу опорезивању. Поред тога, да би приход био подложан опорезивању потребно је да је потекао из неког извора сталног карактера, тј. извора који гарантује његов редован прилив. Тако су приходи остварени давањем непокретности у закуп подложни опорезивању. Само увећање вредности непокретности, као и прилив остварен накнадном продајом такве непокретности у пореско правном смислу су ирелевантни.

Поједини аутори залажу се за опорезивање оствареног дохотка појединца, као објективне величине. Чешћа су, међутим, становишта по којима је доходак, у процесу утврђивања пореске основице, потребно пречистити узимајући у обзир целокупну животну ситуацију једног лица. Јер укупна економска ситуација запосленог тридесетогодишњака и самохране мајке са малолетним дететом и поред оствареног дохотка исте величине реално се не може сматрати истом. Док први целокупним дохотком може диспонирати према свом нахођењу, самохрана мајка има трошкове које *мора* сносити,[20] а који се директно одражавају на њену економску снагу. Опорезивањем егзистенцијалног минимума појединца грубо се дира у његово људско достојанство. Устав Републике Србије у члану 18. истиче неповредивост људског достојанства. Тек би пречишћен доходак био адекватан израз економске снаге једног лица који треба подвргнути опорезивању. У том смислу Клаус Типке (Klaus Tipke) разликује економску и пореску снагу обвезника сматрајући његов *порески* потенцијал релевантним у пореском смислу.[21]

Доходак се данас сматра основним показатељем економске снаге обвезника. Он је предмет опорезивања истоименог пореза. Управо порез на доходак пружа најшире могућности узимања у обзир индивидуалних карактеристика обвезника.

Доколица

Разјаснимо проблем опорезивања доколице на кратком примеру. Претпоставимо да су околности у којима живе особе А и Б идентичне. За разлику од лица А, које вредно ради и до 8 часова дневно, односно 40 часова у недељи лице Б проналази разна оправдања за двадесеточасовно радно време у недељи. При том је потенцијал лица Б једнак потенцијалу лица А. Разлика у оствареном дохотку, по схватању лица Б не може надокнадити губитак слободног времена које лице Б проводи ревносно радећи на својим моделима. Лице А оствари доходак у износу од 100 000 динара, лице Б двоструко мање. Да ли лица А и Б треба једнако или различито опорезивати?

19. H. C. Simons, *Personal Income Taxation. The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago, 1921, стр. 50.
20. Вид. чл. 73. Породични закон ("Сл. гласник РС" бр. 18/2005)
21. K. Tipke, *ibid.,* стр. 481.

У теорији се често срећу схватања по којима би лице Б требало да плати једнак износ пореза као и лице А. Оно почива на тврдњи да је њихов *потенцијал* да остваре доходак одређене висине једнак. Предмет опорезивања у оваквом случају био би *могући*, а не стварни доходак. Опорезивао би се економски потенцијал неког лица чији су индикатори како реално остварени доходак тако и уживање у доколици.

Овакав облик опорезивања, мора се признати веома је примамљив. На овај начин онемогућили би се дисторзивни ефекти,[22] обвезник би био стимулисан да ради како би умањио ефекат дохотка изазван опорезивањем. Повећање радног напора директно би се одразило на време проведено у доколици. То би се, свакако могло позитивно одразити на привреду у целини.

Поред тога и сам разум нам каже да је праведно да онај који напорније ради има више од оног који се, некористећи своје потенцијале, задовољава мањим. Порески терет првог може, међутим, бити нижи само ако би порески терет другог био виши. А то је опет могуће једино ако би се опорезивало укупно економско благостање лица у питању, наравно под условом да је њихов потенцијал исти. И ето "камена спотицања" кад је у питању опорезивање економског благостања. Јер оно је помирљиво са постулатом правичности само ако је целокупна ситуација и потенцијал лица која се опорезују веома слична или иста. Реална слика је другачија. Људи потичу из различитих средина, стичу различито образовање, крећу се у различитим круговима итд. Све су то фактори који несумњиво делују на потенцијал лица у питању, иако су често ван његовог домашаја. На који начин "измерити" сам потенцијал обвезника, колико му "вреди" уживање у доколици? Бројна су питања на која је одговор тешко дати. Због тога се у пракси прибегава опорезивању опипљивих величина-*оствареном* дохотку, имовини и потрошњи.

Потрошња

Ако би доходак посматрали као израз доприноса појединца друштву, изгледа правичније вршити опорезивање на бази потрошње неког лица, тј. онога што он износи из друштва.[23] Крајем прошлог века долази до својеврсног пробоја потрошње као најоптималнијег показатеља економске снаге. Све су јачи гласови по којима систем пореза на доходак грађана треба заменити прогресивним порезом базираним на укупној потрошњи једног лица уз узимање у обзир његових личних и породичних карактеристика (Ausgabensteuer, expenditure tax). Овакав порез, истиче се, верније одражава захтев правичности од пореза на доходак грађана. Поједини аутори стављају на терет порезу на доходак грађана да опорезивањем камата доводи до двоструког опорезивања уштеђеног дела имов-

22. Повећањем времена проведеног у доколичарењу обвезник не би могао умањити свој порески терет.
23. J. E. Stiglitz, *Economics of the public sector*, New York, 2000, стр. 470.

ине.[24] На тај начин долази до неоправдано строжег пореског третмана прихода од камата у поређењу са другим врстама прихода чија је последица нарушавање хоризонталне правичности. Овај проблем губи се ограничењем обухвата опорезивања на текућу потрошњу обвезника. Поменуто двоструко опорезивање нарушава ефикасност пореза на доходак. Штедња, тј. будућа потрошња бива дискриминисана у поређењу са садашњом. Јасно је да би се услед тога могло очекивати смањење дела дохотка намењеног штедњи, што би имало негативне последице на општи привредни развој. Са друге стране, опорезивањем искључиво дела дохотка намењеног потрошњи опорезивање камата било би одложено до момента њихове потрошње. На тај начин овај порески облик подстиче штедњу и позитивно се одражава на привредни раст. Како је, међутим, овакав субјектни порез на потрошњу скопчан са бројним недостацима, укључујући и тешкоће које би се јавиле у процесу његове имплементације, практична искуства са овим пореским обликом веома су скромна. Стога се све више размишља о реформи система пореза на доходак грађана из чијег би обухвата био искључен штедњи намењен део дохотка (Sparbereinigung der Einkommensteuer), односно на основу инвестиција остварене камате (Zinsbereinigung der Einkommensteuer).[25] Овакво решење елиминисало би негативне ефекте савременог система пореза на доходак и суштински се приближило субјектном порезу на потрошњу.

Прихватимо ли концепт дохотка фон Шанца, Хејга и Симонса, као суме потрошње и акумулације из датог временског периода, опорезивање наведена три индикатора економске снаге пореског обвезника води нас појави коју професор Дејан Поповић назива кумулирањем пореза.[26] Порезом на имовину и потрошњу погађа се иста вредност која је првобитно опорезована порезом на доходак.[27] То нас, најпре доводи до вишеструког опорезивања *истог* економског капацитета с позивом на другачији порески објекат. Са становишта правичности овакав приступ наилази и на тешкоће у практичној реализацији. У зависности од учешћа потрошње и акумулације у дохотку појединца, а у вези са неједнаким третманом опорезивања потрошње и имовине доћи ће до одступања у висини *укупног* пореског терета лица чији је једини суштински економски капацитет-доходак-једнак. Ситуацију додатно компликује чињеница да се порезом на имовину погађају искључиво одговарајућа права на непокретностима. Због чега би лице које купи изузетно скупу слику или другу драгоценост у вредности једне непокретности било поштеђено плаћања пореза на имовину? Свакако да је опорезивање непокретности комфорно са становишта једноставности утврђивања постојања пореског објекта. Други аргумент који би се могао истаћи

24. K. Reding, W. Müller, *Einführung in die Allgemeine Steuerlehre*, München, 1999.
25. R. A. Musgrave, P. B. Musgrave, *Public finance in theory and practice*, 1989, стр. 225., K. Reding, W. Müller, *ibid.,* стр. 536.
26. Д. Поповић, *ibid*., стр. 206.
27. Поред дохотка као базичног извора економске снаге појединца она се директно увећава и кроз наслеђе и поклон.

у прилог додатног опорезивања искључиво непокретне имовине био би њен материјални потенцијал. Остварена закупнина бива, међутим, укључена у доходак као предмет истоименог пореза.

Овакве дилеме изостају прихватимо ли идеју о три самостална, одвојена и потпуно независна индикатора економске снаге. У том случају потпуно је оправдано да два лица са оствареним једнаким дохотком али различитим обимом потрошње, односно имовине поднесу различит укупан порески терет. Додуше, ако се и субјектне околности поклапају, правичност налаже да њихова оптерећеност порезом на доходак буде једнака, али већа имовина, односно потрошња једног од њих захтева, међутим, (с обзиром да се ради о независном индикатору економске снаге) строжији порески третман.

У таквом светлу, правичност у смислу опорезивања према економској снази обвезника мора се остварити на нивоу пореског система. Различитим порезима погађају се, наиме, различити индикатори економске снаге обвезника. Тиме се, дакле, не оправдава порески монизам оличен постојањем једног пореза (нпр. пореза на доходак). Битно је да *укупан* порески терет настао опорезивањем појединачних индикатора економске снаге обвезника буде израз начела правичности. Другачије, међутим, ако као једини показатељ економске снаге узмемо доходак. Тада би правичност била остварена применом само једног пореза, пореза на доходак.[28)] Све то никако не значи да порески систем једне земље треба свести на наведена три пореза (при чему и наслеђе и поклон доводе до непосредног увећања економске снаге обвезника). Правичну расподелу пореског терета на појединe обвезнике треба **ограничити** на порезе из чијих се прихода финансирају **општекорисне** услуге чији је корисник **сваки** појединац. Порези којима се финасирају додатне услуге (услуге које се не могу квалификовати као неопходне за опстанак и развој друштвене заједнице и чији би се трошкови могли уштедети) изазване специфичним поступцима појединаца требало би засновати на принципу користи.

По разматрању проблема мерила економске снаге пореског обвезника потребно је окренути се конкретизацији садржине начела опорезивања према економској снази обвезника. Могуће је рашчланити га на постулате *хоризонталне* и *вертикалне* правичности који свој директан израз добијају кроз законску норму.

4.1 Хоризонтална правичност

Захтев хоризонталне правичности представља у ствари одраз уставног принципа једнакости пред законом. Њиме је предвиђено једнако опорезивање лица једнаке економске снаге. На тај начин јасно је раскинуто са праксом персоналних пореских привилегија. *Свако* лице одређене економске снаге биће једнако опорезовано као и друго лице истог економског капацитета.

28. D. Bruemmerhoff, *Javne financije*, Zagreb, 2000, стр. 244.

Захтев хоризонталне правичности може се остварити позитивноправном имплементацијом следећих принципа:

Објективни нето-принцип (objektives Nettoprinzip)-који налаже опорезивање нето величина. Обвезник има право остварене приходе, у процесу утврђивања пореске основице, умањити за трошкове у непосредној вези са настанком и очувањем прихода. Одступањем од овог принципа грубо се нарушава хоризонтална правичност. Претпоставимо да је лице А остварило приходе у износу од 100 000 динара при чему су настали трошкови у износу од 75 000 динара. Са друге стране, лице Б остварило је 50 000 динара и имало трошкове у износу од 25 000 динара. И једно и друго лице располаже *једнаким* дохотком у износу од 25 000 динара те је тако њихова економска снага иста. Ако бисмо, међутим, пренебрегли објективан нето принцип и опорезивању подвргли приходе лица у питању, занемарујући износ насталих трошкова, лице А било би дужно да плати дупло (или више уколико се ради о прогресивној пореској тарифи) већи износ на име пореза у поређењу са лицем Б.

Принцип синтетичког опорезивања дохотка (das Prinzip der syntetischen Einkommensteuer)-забрањује диференцирани порески третман у зависности од врсте оствареног прихода- *a Buck is a Buck is a Buck*. Фаворизујући порески третман појединих прихода у сукобу је са постулатом хоризонталне правичности. Чињеница да је лице А остварило 100 000 динара у облику зарада, док је лице Б, бавећи се пољопривредном делатношћу остварило исти приход, за опорезивање је ирелевантна. Иста економска снага захтева једнак порески третман. Чини ми се пригодно на овом месту поменути схватања аутора који указују на диференциран порески третман фундираних и нефундираних прихода. Реч је о углавном превазиђеним погледима који датирају још из времена либералног капитализма. Фундирани приходи потичу из имовине (рента, камата и дивиденда), док су нефундирани они приходи које је обвезник остварио уз одговарајући радни напор. Х. Лехтапе (H. Lechtape)[29)] с правом истиче већи капацитет фундираних прихода позивајући се на њихове предности у поређењу са нефундираним. Како је код нефундираног прихода његов извор сам обвезник који га својим радом остварује, његов настанак директно бива угрожен свим догађајима који погађају радну способност самог обвезника попут болести, инвалидитета али и незапослености. У том смислу фундирани приход је стабилнији. За разлику од основе фундираног прихода која, по правилу, опстаје и по смрти обвезника и прелази на његове наследнике, смрћу обвезника престаје постојати извор нефундираног прихода. Узимајући наведено у обзир, по аутору би лицу које оствари нефундирани приход требало омогућити да стави одређен износ на страну како би заштитио своју егзистенцију у случају болести, незапослености итд. Кад је у питању фундирани приход "стављање на страну" једног његовог дела је излишно. Утолико је заиста економска или боље речено пореска снага

29. H. Lechtape, *Die Frage der Steuergerechtigkeit*, Freiburg, 1920, стр. 22.

остваріоца фундираног прихода већа од оног који оствари нефундирани приход. Изградњом стабилног система социјалног осигурања разлика између фундираних и нефундираних прихода све више губи на значају. Уколико би ипак, као индикатор економске снаге неког лица узели његов "потенцијални доходак" тада би лице које је остварило фундирани приход требало строже опорезивати од лица које је остварило нефундирани приход у истом износу будући да је његова економска снага већа.

Теорија чистог прихода (Reinvermögenszugangstheorie)-уз испуњење већ наведена два услова гарантује задовољење хоризонталне правичности (наравно у домену опорезивања дохотка). О разлици и практичним последицама теорије чистог приноса и теорије извора расправљано је у поглављу о дохотку као индикатору економске снаге обвезника. Јасно је да је теорија чистог приноса пре помирљива са захтевом хоризонталне правичности од теорије извора. Јер док би по теорији чистог приноса добитак од игара на срећу увећао доходак лица које га је остварило то по теорији извора не би био случај. Тако би дошли у ситуацију да ако једно лице оствари приход одређеног износа из извора сталног карактера оно мора бити опорезовано. Оствари ли друго лице приход исте висине из извора несталног карактера, оно неће бити подвргнуто опорезивању. Имамо, дакле, две особе реално једнаке економске снаге, прва плаћа порез, друга не. Тиме је нарушавање хоризонталне правичности очигледно. У том смислу и Георг фон Шанц: "Ако просјак сваког дана испроси по једну марку имао би доходак. Ако би га, међутим, великодушни човек даровао са 365 марака у једном дану, услед чега се просјак одрекне просјачења у тој години, доходак не би постојао."[30)]

4.2 Надпериодична хоризонтална правичност (једнакост у опорезивању)

У претходном поглављу наведени принципи гарантују хоризонталну правичност, али је ограничавају на период за који се економска снага појединца утврђује и опорезује-порески период-месец, година итд. Испитајмо сада њихову подобност да хоризонталну правичност обезбеде на нивоу више узастопних пореских периода. Претпоставимо следећу тарифу рашчлањене прогресије:

0-100 000	10%
100 001-200 000	15%
преко 200 000	20%

Применом горе описаних принципа гарантује се да ће лица А и Б на годишњем нивоу (при чему се календарска година у нашем моделу узима као претпостављени порески период), под условом да поседују једнак доходак, плати-

30. G. Schanz, *ibid.*, стр. 16.

ти исти износ пореза. Дакле, још једном, горе наведени принципи обезбеђују хоризонталну правичност за дати порески период.

Шта ће се, међутим, догодити ако би посматрали период од 5 година, односно период сачињен од пет узастопних пореских периода? Узмимо при том, да је лице А у првој години остварило 100 000 динара, у другој 250 000, док је у наредне три године остваривало доходак од по 50 000 динара. Лице Б је у свакој години остваривало износ од по 100 000 динара. У првој години (порески период) и лице А и лице Б платиће по 10 000 динара пореза чиме је захтев хоризонталне правичности задовољен. У другој години лице А платиће 35 000 динара, лице Б опет 10 000 динара. С обзиром да је њихова економска снага у овом пореском периоду била различита захтев хоризонталне правичности је излишан и они плаћају порез различите висине. Исто тако током наредна три пореска периода при чему ће у сваком од њих лице А платити по 5 000, лице Б по 10 000 динара пореза. Сабирањем наведених вредности долазимо до следећег резултата: Лице А поднеће укупан порески терет, посматран на петогодишњем нивоу, у износу од 60 000, лице Б 50 000 динара. Значи пореско оптерећење лица А за посматрани период од 5 година, у оквиру кога је економска снага лица А идентична економској снази лица Б, чак за 10 000 динара превазилази пореско оптерећење лица Б истог периода.

Позабавимо ли се пажљивије наведеним проблемом доћи ћемо до закључка да одговорност за неостваривање надпериодичне хоризонталне правичности не може бити приписана наведеним принципима. Овде се заправо ради о неповољним ефектима насталим услед прогресивног опорезивања променљивог дохотка током временског периода који превазилази дати порески период. Најједноставније решење овог проблема састојало би се у преласку на пропорционалне стопе. У литератури се срећу и друга становишта, попут утврђивања и опорезивања просечног дохотка расподељеног на више пореских периода чија је сврха елиминација дејства пореске прогресије.[31)]

4.3 Вертикална правичност

Захтев вертикалне правичности налаже да обвезници веће економске снаге плате више пореза од оних других. У којој мери лица различите економске снаге треба различито опорезивати настоји се утврдити уз помоћ теорија жртве (Opfertheorien).

Сваки доходак, као одраз економске снаге обвезника, инкорпорише одговарајући степен, односно ниво корисности који се огледа у његовом потенцијалу да задовољи одређене потребе обвезника. Са порастом дохотка расте степен његове корисности јер је и дијапазон могућих потреба које се њиме могу задовољити шири. Умањењем дохотка опорезивањем смањује се његова корисност. При том жртва сваког појединца (која се огледа у умањењу његовог благостања изазваног опорезивањем) мора бити једнака. Једнакост жртве може се схватити на

31. K. Reding, W. Müller, *ibid.*, стр. 55.

различите начине, као апсолутно, релативно или маргинално једнака жртва. Теорије жртве, дакле, почивају на концепту према коме лица различите економске снаге (при чему се као израз економске снаге узима доходак) треба на тај начин различито опорезивати да поднети порески терет за свако од њих представља *једнаку* жртву.[32] Идеја по којој економски снажнији плаћањем вишег пореза сноси једнаку жртву оној коју сноси економски слабији погођен нижим порезом своје оправдање налази у претпоставци да иако корисност дохотка са његовим порастом расте његова маргинална корисност *опада*. Маргинална корисност дохотка представља показатељ промене корисности коју обвезнику пружа пораст дохотка за једну новчану јединицу.[33] Леп приказ констатације о опадајућој маргиналној корисности дохотка можемо наћи у 12. глави Јеванђеља по Марку:

"И сједавши Исус према Божијој хазни
гледаше како народ меће новце у
Божију хазну. И многи богати метаху много.
И дошавши једна сиромашна удовица метну
двије лепте, који чини један кодрант.
И дозвавши ученике своје рече им: заиста вам
кажем: ова сиромашна удовица метну више
од свију који мећу у Божију хазну.
Јер сви метнуше од сувишка својега; а она
од сиротиње своје метну све што имаше,
сву храну своју."

Значај теорија жртве огледа се, пре свега, у теоријском оправдању захтева вертикалне правичности. У практичном смислу њихов допринос је скроман. Теорије жртве нису у стању да пруже недвосмислен одговор на питање како треба да изгледа пореска тарифа. Решења варирају у зависности од прихваћеног концепта једнакости жртве и интензитета претпостављене криве корисности дохотка. Тако је са теоријама жртве помирљива како прогресивна, тако и пропорционална па чак и регресивна тарифа. Стога одлуку о примени пореске тарифе одређеног облика треба донети одмеравањем аргумената пореско-политичке природе.[34]

5. Кратка оцена домаћег система пореза на доходак грађана са становишта захтева правичности

Испитајмо сада, у основним цртама и без оцене појединачних норми, уподобљеност система пореза на доходак грађана Републике Србије са постављеним

32. "Equality of taxation, therefore, as a maxim of politics, means equality of sacrifice" , John Stuart Mill, *Principles of Political Economy*, London, 1921, str. 804.
33. Д. Поповић, *ibid.,* стр. 186.
34. Д. Поповић, *ibid.,* стр. 189.

теоријским основама. Напоменимо још једном да је начело опорезивања према економској снази обвезника *expressis verbis* наведено у Уставу Републике Србије.

Код нас је утемељен мешовити концепт пореза на доходак грађана. Он подразумева засебан порески третман појединих прихода праћен свеобухватним опорезивањем укупног дохотка. Са становишта правичности најжешће критике могу се упутити цедуларној компоненти нашег система. Она искључује хоризонталну правичност јер предвиђа различит третман економски једнаких вредности. У зависности од тога о којој се врсти прихода ради Закон о порезу на доходак грађана[35)] предвиђа три различите стопе опорезивања. Фаворизовање појединих врста прихода ствара дисторзивне ефекте и колидира са начелом ефикасности у опорезивању. Повољнијим опорезивањем једне врсте прихода у односу на другу већ у датом пореском периоду повређена је хоризонатална правичност, док ће дугорочно такав третман изазвати преусмеравање обвезника ка оној врсти прихода која се блаже опорезује услед чега ће оптимална алокација ресурса бити нарушена. Спорно је у којој је мери глобална компонента подобна да ублажи наведене негативне ефекте цедуларног опорезивања. Уместо да на рачун обрачунатог годишњег пореза на доходак грађана омогући кредит у износу већ плаћеног цедуларног пореза и на тај начин и једнак порески третман лица чији је укупан доходак исти елиминишући у потпуности негативне ефекте цедуларизације Закон допушта само умањење пореске основице годишњег пореза на доходак за износ већ плаћених пореза. Тиме се, у најбољем случају, може ублажити настало кумулативно опорезивање али се не може успоставити хоризонтална правичност. Уз то висок цензус за подвргавање годишњем порезу на доходак грађана иначе онемогућава његову примену као инструмента за остварење хоризонталне правичности и чини га финансијски готово безначајним. Да закључим, глобална компонента пореза на доходак грађана могла би, са становишта хоризонталне правичности, у потпуности елиминисати негативна дејства цедуларних пореза уколико би била примењивана на све обвезнике уз могућност истицања пореског кредита у висини претходно уплаћеног пореза. Наравно, то би са своје стране захтевало и извесну корекцију стопа како истакнути кредит не би редовно превазилазио коначну обавезу. Занимљиво је приметити и да поједини приходи погођени цедуларним порезима нису обухваћени појмом дохотка као предмета годишњег пореза на доходак грађана. Цедуларном опорезивању могла би се упутити још једна критика. Оно не допушта пребијање губитака насталих обављањем једне делатности са добицима из друге.

Велика замерка која би се могла упутити нашем систему пореза на доходак а која опет своје извориште има у цедуларном опорезивању је одсуство субјектног нето-принципа. Цедуларни као објектни порези елиминишу личне и породичне прилике обвезника из опсега релевантних чињеница за опорезивање.

35. Закон о порезу на доходак грађана ("Сл. гласник РС", бр. 24/01, 80/02 и 135/04)

Опорезивањем непречишћеног дохотка који није коригован за износ трошкова које је обвезник законски и здраворазумски дужан да сноси законодавац је изједначио оно што једнако не може бити. Чињеница да регулатива годишњег пореза на доходак грађана предвиђа одбитке на име личности самог пореског обвезника и издржаваних чланова његове породице, услед горе напоменутих ефеката, занемарљивог је значаја.

Преостала два захтева, неопходна за остваривање хоризонталне правичности, експлицитно су наведена у Закону. Одредбом о умањењу оствареног бруто прихода за износ трошкова које је обвезник имао при његовом остваривању и очувању објектни нето-принцип постао је део система пореза на доходак. Истом одредбом јасно је стављено до знања да предмет опорезивања може бити само *остварени*, никако потенцијални доходак. Кад је у питању обухват опорезивања, ЗПДГ предвиђа да се порез на доходак грађана плаћа на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети самим законом. На основу овакве одредбе могло би се закључити да порез на доходак грађана почива на теорији чистог приноса.

Што се вертикалне правичности тиче, она се, на први поглед, може сматрати задовољеном. Лице које оствари виши доходак применом пропорционалне стопе платиће више пореза од оног чији је доходак нижи. Горе је констатовано да су пропорционалне стопе недвосмислено помирљиве са захтевом вертикалне правичности који не захтева прогресивно опорезивање. Пренебрегавањем субјектног нето-принципа наш законодавац омогућио је, међутим, да лица чија је економска снага, оличена у дохотку, једнака плате једнак порез иако се њихова пореска снага разликује. Утврђивање пореске снаге, подсетимо се, подразумева узимање у обзир личних и породичних прилика обвезника. Остваривање правичности у опорезивању треба да почива на пореској снази једног лица.

Поглед у будућност најављује ведрија времена за правичну расподелу пореског терета. Интензиван је рад на новом синтетичком порезу на доходак грађана са којим су, природно, неспојиви недостаци цедуларног опорезивања. Узимањем у обзир личних и породичних прилика обвезника порески захват преусмерио би се на пореску снагу као истински показатељ индивидуалног пореског потенцијала. Имплементацијом очекиваног система пореза на доходак грађана учиниће се најважнији корак ка остварењу (у могућој мери) правичности на нивоу целокупног пореског система. Као краљица међу порезима (*Queen of Taxes*), порез на доходак грађана овако значајну улогу несумњиво заслужује.

6. Закључак

Правичност у опорезивању није и не може бити неостварива филозофско-теоријска конструкција апстрактног карактера већ, сагледавши историјске факте, цивилизацијска тековина, резултат вишевековне мукотрпне борбе човека за правичност и слободу уопште. Реч је о сталној тежњи човечанства, највишем

захтеву који етика поставља пред заједнички живот људи, у трајању неограниченом, садржински временски одређеном. Безпринципијелним, самовољним и високим наметима држава наликује добро организованом пљачкашу. Порески систем, полазећи од историјске улоге опорезивања, мора своје утемељење наћи у одређеним принципијелним ставовима међу којима правичност има круцијалан значај. Понекада се, додуше, правичност мора повући пред другим легитимним аргументима али се тиме значај овог начела не умањује. Само правичан порески систем може бити гарант високог пореског морала и повратно, финансијски стабилне државе.

Колико садашњи цедуларни систем пореза на доходак грађана успева да удовољи захтевима принципа опорезивања према економској снази дискутабилно је. Надајмо се да ће будући, синтетички порез бити њен вернији одраз.

Miloš Milošević, LL.M.
Junior Teaching Assistant at the Faculty of Law, University of Belgrade

THE PRINCIPLES OF TAX EQUITY

Summary

In the light of coming reforms of system of the income tax, this article reflects my intention to open a question of fairness in the field of taxation. It is clear that this tax form must unconditionally serve the achievement of equity in the field of taxation. Ižve tried to point out, and as the space allows me, to analyze in literature present opinions about this issue. At the same time, I have put a special emphasis on the ability-to-pay principle, that found its place among the articles of the Constitution of the Republic of Serbia, as well as on the two indivisible components of this principle-horizontal and vertical equity. Beside that, my intention was to give a modest theoretical inducement to the introduction of a long time waited synthetic system of the income tax, by a short criticism of the current schedular system of the income tax.

***Key words**:ad tax principle, benefit principle, ability-to-pay principle, horizontal equity, vertical equity, schedular income tax system, synthetic income tax system.*