

Др Марина Димитријевић,*
Редовни професор,
Правни факултет, Универзитет у Нишу

ОРИГИНАЛНИ НАУЧНИ РАД
10.5937/zrpfno-33880

UDK: 336.2
Раd примљен: 09.09.2021.
Раd прихваћен: 06.10.2021.

РЕФЛЕКСИЈЕ ПРАВИЧНОСТИ У СФЕРИ САВРЕМЕНОГ ОПОРЕЗИВАЊА**

Апстракт: Правичност опорезивања је један од кључних постулата националних пореских структура, врло погодан за вредновање и оцењивање њиховог квалитета. Уважавањем овог постулата приликом дизајнирања пореза пореска регулатива добија моралну подлогу у виду тзв. пореске правичности (пореске правде), чиме њен потенцијал остваривања повољнијих учинака опорезивања знатно јача. У раду се проблематика рефлексивања правичности у сфери савременог опорезивања обрађује у контексту националне пореске правичности, која у фокус поставља позицију пореског обвезника у националном пореском систему. Како порези задиру у „мрежу“ врло разгранатих економских и социјалних односа и интереса обвезника, циљ рада је да утврди да ли процеси преображаја савремених пореских структура доприносе очувању или слабљењу важности принципа плаћања пореза према економској снази, по својој природи, фундаменталног за реализацију правичног опорезивања.

Кључне речи: опорезивање, правично опорезивање, опшност пореске обавезе (универзалност пореза), равномерна расподела пореског терета, преображаја савремених пореских структура.

* marina@prafak.ni.ac.rs

** Раd је резултат истраживања на пројекту „Одговорност у правном и друштвеном контексту“, који финансира Правни факултет Универзитета у Нишу, у периоду 2021–2025. године.

1. Увод

Порези су институција стара колико и само друштво политички организовано. Њихово место, улога и значај мењали су се током времена, носећи увек посебне одлике одређене друштвене епохе. Развој опорезивања блиско је повезан са развојем државе и њених функција. Подстицаји неких битних цивилизацијских догађаја, у државама различитих периода и са другачијом друштвеном структуром, који имају привилегију да се помињу и памте столећима, проналазе се у домену опорезивања. С једне стране, пореско незадовољство обвезника је, пуно пута, било „весник“ великих промена и новог тока дешавања, насталих као реакција на нарасте друштвене противуречности и проблеме. С друге стране, у неким временским раздобљима, умерено и правично опорезивање је омогућило знатан свеукупни просперитет друштва.

Порески односи су комплексне релације субјеката са различитом правном моћи. Регулишући ове односе, јавна (пореска) власт врши „уплив“ у врло осетљиву област економских интереса обвезника. Како су порези терет, чији се крајњи ефекат испољава у смањењу економске снаге обвезника, рационални и усклађени односи опорезивања су кључна компонента изградње и успешне реализације пореског система. Обим јавне потрошње сведен у реалне економске оквире, примерене пореској способности обвезника, равномерна расподела пореског терета у друштву, одсуство неоправданих изузетака од опорезивања – доприносе стварању афирмативног става обвезника према извршавању пореских обавеза. Обавеза поштовања пореских прописа има своје корене у принципу друштвене солидарности и свести о дужности плаћања пореза као доприносу општем добру, док правичност опорезивања (пореска правда) овим прописима даје моралну основу (Vukadinović, Mitrović, 2020: 227). У друштвено-политичком смислу, порези чине пореске обвезнике одговорним за финансирање јавног сектора, као неопходне претпоставке функционисања државе и друштвеног живота.

Достизање правичног опорезивања у данашњим околностима суочено је са доста потешкоћа и изазова. Посебна „клима“, успостављена разноликошћу, сложеност и динамиком друштвене (животне) и економско-политичке стварности, као и брзим информационо-технолошким развојем осветљава на нови начин модерне националне пореске структуре и актуелизује проблематику њихове правичности. У том контексту се правично опорезивање и његове рефлексије у сфери савременог опорезивања разматрају у овом раду. Најпре се, у делу након увода, обрађује теоријски аспект проблематике савременог схватања правичног опорезивања.

У фокусу анализе су, потом, кључни захтеви правичног опорезивања испољени у виду општости пореске обавезе и равномерности расподеле пореског терета. Посебна пажња је истовремено задржана на појашњењу димензија хоризонталне и вертикалне правичности опорезивања. У намери да се сагледа стварни значај постулата правичности и идентификују његове рефлексије у сфери савременог опорезивања, у завршном делу рада подробније се сагледавају главне одреднице процеса преображаја националних пореских система током последњих неколико деценија, и расветљава утицај одређених реформских активности и мера на правичност опорезивања и ниво поштовања принципа плаћања пореза према економској снази.

2. Савремено схватање правичног опорезивања

Пореска регулатива одувек носи дубоке отиске времена у коме настаје и простора на коме се имплементира. Следствено томе, она неизоставно одражава успостављене економске и политичке односе у конкретној друштвеној заједници и прожета је, уједно, у њој владајућим идејама, схватањима и вредностима. Прави смисао опорезивања се, заправо, у бити не мења. Применом разноврсних пореских облика потребно је постићи реално могући фискални радман у постојећим условима.

Правичност уопште, па тиме и правичност у опорезивању, фундаментални је постулат чијем остварењу треба да тежи свака државна власт. Оправдање за овај захтев проналази се у околности да опорезивање перманентно одликује изванредан ниво напетости између интереса државе да прикупи пореске приходе, неопходне за финансирање јавног сектора, и интереса пореских обвезника да имају правну сигурност и извесност од неправичног и претераног опорезивања. Одређенији одговор на питање шта је правично опорезивање од велике је важности. Нимало није безначајно како се у финансијској (пореској) теорији интерпретира појам правичности, односно како се у друштву схвата правичност у расподели и сношењу пореског терета. Сазнања о односима између економских снага пореских обвезника, пре и након опорезивања, битно утичу на прихватање пореских обавеза. Такође је кључно и константно отворено питање на који начин пореска власт може у пореској стварности, применом каквог спектра пореских облика и њихових елемената (параметризација пореза), достићи оно значење правичности опорезивања и расподеле пореског терета међу њиховим носиоцима које се афирмисало и прихватило у датом друштву и популацији пореских обвезника. С обзиром да је неизводиво формулисати и објаснити појам правичности опорезивања, тако да се као догма може

прихватити и применити у сваком друштву и за сва времена, друштвено прихватљиво схватање правичног опорезивања је, по природи ствари, преовлађујуће мишљење већине најближе њеним потребама и жељама.

Правична пореска регулатива повећава степен сигурности (извесности) у домену успешне имплементације законом установљене пореске структуре. Реална је, ипак, могућност да позитивна пореска регулатива није увек и правична регулатива, јер је правичност у опорезивању трајно зависна од променљивих друштвених чинилаца. По правилу, неправична пореска регулатива је несигурна регулатива у погледу остваривања фискалног интереса државе, будући да уноси одређени неред у сферу опорезивања и у релације пореских обвезника различитих по економској снази. Из тог разлога треба тежити правичности у опорезивању као једној цивилизацијској тековини и практичној неопходности у области реализације опорезивања. Наиме, битно је створити амбијент у коме је пореска регулатива у чврстој „вези“ са стварним друштвеним животом и перцепцијом пореских обвезника. Тако се јача њен потенцијал за што потпунију примену а кроз пореску регулативу (пореско право) могуће је достићи, у датим околностима, највећи могући степен правичног права.

Финансијска наука је формулисала одређене захтеве чијим се уважавањем манифестује настојање ка задовољавању правичности у опорезивању. Исто тако о тим захтевима подучавају и бројне лекције из дуге историје опорезивања. Снажан подстрек развоју и уздицању сваке државе, као и правичности опорезивања, пружају општост пореске обавезе и равномерност расподеле пореског терета. Било какво присуство пореских привилегија, огољена пореска дискриминација, неосетљивост на проблеме пореских обвезника и пореско угњетавање, како историја потврђује, отварају „пут“ остваривању неких краткорочних циљева и интереса пореске власти али, неизоставно, воде и најбржем самоуништењу и највећих, најјачих и најбогатијих држава (Drakulić, 2014: 12). Уосталом, овлашћење установљавања пореза, реализовано од стране парламента, је суштинско и за постојање саме извршне власти, али када је неограничено, оно нужно подразумева могућност уништења које је у њему садржано, јер постоји граница изнад које ниједан порески обвезник неће толерисати терет одређеног пореза (Tarsitano, 2005: 411).

2.1. Општост пореске обавезе

Одредбе које свим грађанима (пореским обвезницима), независно од њихових посебних одлика, гарантују једнакост пред законом (пореским законом) садржане су у уставима савремених држава. Општост пореске

обавезе (универзалност пореза) значи да сва лица морају да плаћају порезе (Роровић, 2017: 38). Другим речима, општост пореске обавезе, као услов формалне правичности, подразумева да ће сви обвезници учествовати у сношењу пореског терета (оптерећења) и бити подвргнути плаћању пореза под једнаким условима. Тиме се рефлектује једна од неизоставних претпоставки демократије, а то је једнакост, одсуство привилегија у било којој области, па и у области опорезивања. Једнакост пред пореском легислативом обухвата и процедурални захтев да порески органи одлуке које се тичу опорезивања доносе на основу општег вредновања порескоправне ситуације обвезника и општих обзира, а не на бази арбитрарности и самовоље. Оправдање ауторитативности државних захвата у економску снагу пореских обвезника проналази се, дакле, у легитимности, исказаној преко правичног поступања пореских органа у поступку опорезивања (Wenzel, 2006: 347–348).

Универзалност пореза представља друштвено-политичку и социјалну тековину Француске буржоаске револуције (1789–1799), насталу као реакција на бројне пореске привилегије племства и свештенства (привилегованих друштвених слојева) тог и ранијих временских периода. Њоме се потврђује победа нових схватања о једнакости људи (Роровић, 2017: 38). Општост искључује привилегије по било ком основу, и то како могуће индивидуалне (биолошке, духовне и материјалне) неједнакости међу људима, тако и друштвену стратификацију (по статусу, занимању, образовању, угледу и моћи) (Поповић, Илић-Попов, 2011: 144).

У садашњим условима, општост пореске обавезе има релативно ограничено дејство, због одређених изузетака у виду пореских ослобођења и олакшица (пореских подстицаја), мотивисаних разлозима *социјалне* (нпр. ослобођење од опорезивања тзв. неопорезивог дела економске снаге обвезника [егзистенцијалног минимума обвезника и неопорезивог дела економске снаге обвезника за издржаване чланове породице], ослобођење од опорезивања установа које врше социјалну делатност), *економске* (нпр. стимулисање делатности, гране и области привреде) или *неке друге политике* (нпр. ослобођења од опорезивања дата дипломатским представништвима, представништвима међународних институција и организација, најчешће у случају реципроцитета) (Роровић, 2017: 239–243). Сви наведени порески подстицаји нужно су засновани на објективним критеријумима и никада не смеју бити повезани уз саму особу тачно одређеног пореског обвезника. Пореске обавезе, правилно утврђене од стране пореске власти, дакле, у сваком појединачном случају треба да представљају својеврсни одраз особених карактеристика конкретног обвезника пореза и његове економске снаге. Оне ће тако стварно

исказивати и потврђивати солидарност обвезника у финансирању јавне потрошње као друштвену вредност.

Пореска ослобођења и олакшице нису у конфликту са захтевом да пореска обавеза буде општа већ постоје да би се, у неким случајевима, управо обезбедила правичност у опорезивању (Ловчевић, 1997: 93). Треба, стога, посебно разликовати *опшност пореске обавезе* (универзалност пореза, неискључивост) од *сношења пореског терета*. Наиме, некога изоставити из круга пореских обвезника (искључивост) је једна ситуација, а сасвим је друга ситуација некога привремено или трајно, у целисти или делимично, ослободити обавезе сношења пореског терета. Наведено (друга ситуација) важи када су се стекли и док трају неки услови, догађаји, чињенице, стања и сл., унапред генерално прописани као објективне претпоставке које неком пореском обвезнику код кога су такве околности наступиле, за време њиховог трајања, омогућавају да не мора да плаћа порез (у целисти или делимично), односно сноси порески терет. Пореска обавеза за тог обвезника, дакле, у дословном смислу те речи није престала, већ мирује (потпуно или делом) његова обавеза сношења пореског терета док законом прописане околности трају. По њиховом престанку као услову за коришћење пореског ослобођења или олакшице, порески обвезник мора плаћати дужне порезе, тј. економски сносити порески терет. У целини посматрано, овакав се приступ може оценити саобразним са савременим схватањем правичности у опорезивању, које проистиче из врхунског начела једнакости грађана (пореских обвезника) у демократским државама (Јелчић, 2003: 7).

2.2. Равномерност расподеле пореског терета

Равномерност расподеле пореског терета је услов материјалне правичности који од свих обвезника пореза тражи да сразмерно својој економској снази (engl. *economic faculty*) плаћају пореске обавезе (engl. *ability to pay principle*). Пракса опорезивања у складу са економском снагом (капацитетом) је прихваћена у данашњим државама и утемељена је на солидарности људи који живећи у једном друштву у облику пореза подносе „финансијску жртву“ за финансирање јавних добара (Shön, 2009: 71; Bardini, 2010: 2).

Оправданом и савременим пореским системима иманентном принципу плаћања пореза према економској снази претходио је принцип корисности (engl. *benefit principle*), који се данас не примењује (осим само за оправдање такси, а праћен је понекад и начелом покривања трошкова). Принципом корисности се заговарала идеја да обвезници порезе треба да плаћају сразмерно користи коју уживају од јавних добара (јавних услуга), чиме оцена правичности опорезивања постаје зависна од расходне стране

буџета, а не само од пореске политике (Heđe, 1999: 135). Оцена правичности пореског система ће бити тачнија ако се узму у обзир како порези које обвезници плаћају, тако и користи које уживају од јавних добара, финансираних порезима. Овакав приступ се, међутим, суочава са озбиљним ограничењима. Првенствено је дискутабилно питање мерења користи коју поједини обвезници пореза уживају од јавних добара. Уз то значајан део јавних расхода се усмерава за финансирање трансферних јавних расхода (пензије, социјалне помоћи и сл.) ради остваривања редистрибутивних циљева. Утврдити везу између плаћања јавних (пореских) прихода намењених финансирању поменутих трансферних јавних расхода и користи за обвезнике је немогуће, јер се управо очекује да обвезници веће економске снаге плате више по основу пореза него што треба да добију кроз овакве трансфере, како би се остварила одговарајућа прерасподела (редистрибуција) економске снаге (дохотка) у друштву. Зато се, како је већ и поменуто, пореска политика савремених држава формулише независно од расходне стране буџета а правичност опорезивања утврђује у складу са принципом плаћања пореза према економској снази (Popović, 2017: 46).

Две су, у смислу примене критеријума плаћања пореза према економској снази, могуће димензије правичности: хоризонтална правичност и вертикална правичност (Zee, 2005: 4–5; Burgers, Mosquera Valdegrama: 2017: 769). Одређивање правичног учешћа у финансирању јавних добара помоћу овог критеријума нужно тражи упоређивање пореског третмана два пореска обвезника (engl. *inter-taxpayer equity*). Наведени приступ пореској правичности обухвата разматрање обавезе пореског обвезника према држави и односа између обавезе једног пореског обвезника према држави и обавезе другог пореског обвезника (Kaufman, 1998: 163).

Хоризонтална правичност (engl. *horizontal equity*) подразумева равномерно опорезивање између обвезника једнаке економске снаге – порески обвезници са истом економском снагом (приходом, дохотком, имовином) треба да плаћају исте или приближно једнаке износе пореза држави што имплицира примену пропорционалног опорезивања (Поповић, Илић-Попов, 2011: 149). У основи хоризонталне правичности налази се избегавање дискриминације једнаких пореских обвезника у пореском систему, тј. примењује се правило „*да једнаке треба опорезовати једнако*“ (Heđe, 1999: 128; Spiegel, Kloss, 2017: 55). Ова димензија правичности значи одржавање фер дистрибуције (расподеле) благостања између једнаких пореских обвезника пре и после опорезивања (Arsić, Randelović, 2017: 23).

Вертикална правичност (engl. *vertical equity*) се остварује тако што се порески обвезници опорезују у складу са њиховом економском снагом

– порески обвезници веће економске снаге треба да плате веће порезе држави у односу на пореске обвезнике мање економске снаге (примена правила да „*неједнаке треба опорезовати неједнако*“) (Hedje, 1999: 129). Осмишљавање одговарајуће неједнакости у пореском систему, између неједнаких пореских обвезника у погледу економске снаге коју треба опорезовати, представља базу вертикалне правичности (Musgrave, 2005: 136). Достижање ове димензије правичности захтева примену прогресивних пореских стопа (пореске прогресије) (Поповић, Илић-Попов, 2011: 149; Arsić, Randelović, 2017: 28; Spiegel, Kloss, 2017: 54) и омогућује реализацију редистрибутивне (социјалне) функције опорезивања. Њоме се врши прерасподела благостања између неједнаких пореских обвезника што је сагласно постојању социјалне државе (Vanistendael, 2010: 527–528). Порезима се, наиме, захвата економска снага богатијег слоја друштва у циљу редистрибуције према сиромашнијим слојевима путем различитих буџетских инструмената (трансфера, субвенција, социјалних програма и сл.).

Остваривање вертикалне правичности опорезивања увек води хоризонталној правичности. Супротна релација не важи, с обзиром на то да постојање хоризонталне правичности не јемчи истовремено и постојање вертикалне правичности. Хоризонтална и вертикална правичност су „лице“ и „наличје“ постулата правичности а у пракси опорезивања је неопходно успоставити, у датом тренутку, најпогоднији компромис између дистрибуције и редистрибуције благостања, као захтева који суштински опредељују ове две димензије правичности (Musgrave, 1990: 117–121). Минимум правичности опорезивања представља достизање хоризонталне правичности (Lindsay, 2016: 80) у највећој могућој мери (због постојања непропорционалних пореза и потребе постизања нефискалних циљева, апсолутна хоризонтална правичност не постоји), док се остваривање вертикалне правичности испољава као изнова актуелни циљ коме треба тежити. У коликој мери ће се реализовати вертикална правичност опорезивања првенствено је детерминисано нивоом осетљивости носиоца пореске политике за социјалне ефекте опорезивања и социјалну правду (тј. бољи социјални положај појединца као индикатор правичности друштва), као и спремношћу да се креира атмосфера за што правичнији третман пореских обвезника у поступку опорезивања. Правичан третман пореског обвезника применом критеријума плаћања пореза према економској снази манифестује се уколико одређивање врсте и величине пореске обавезе, односно укупан порески терет обвезника представља резултат уважавања и *објективних елемената* (извори дохотка, њихова појединачна величина, укупна економска снага) и *субјективних елемената* (породични статус

обвезника, број чланова породице, старосна и образовна структура, здравствено стање, одвојени живот – нпр. рад или школовање деце ван места становања), релевантних за опорезивање (Jelčić, 1977: 97). Притом је битно умешно балансирати потребу за пуном транспарентношћу података о обвезнику, како би се правично утврдиле пореске обавезе, са потребом потпуне заштите оних података који представљају обвезникову личну и професионалну тајну. Свеобухватно посматрано, а имајући у виду специфичне прилике (обележја) сваког пореског обвезника (прилике субјективне и објективне природе), може се констатовати да опорезивање неће бити правично уколико се на све обвезнике примени исти поступак опорезивања. Правично опорезивање ће наступити тек уколико је поступак опорезивања такав да су сви порески обвезници једнако третирани, дакле стављени у једнак положај. Сходно томе, на поједине категорије пореских обвезника треба применити различит порески третман јер се они по битним (релевантним) обележјима разликују, а управо су та обележја пресудна за сврставање обвезника у одређене групе према економској снази коју поседују, и прецизирање обвезникових пореских дуговања. Различит порески третман пореских обвезника, опредељен њиховим обележјима, јесте израз једнакости обвезника пред пореским законом, што је савременом правном легислативом установљено право пореских обвезника.

3. Правичност опорезивања и њене рефлексије у контексту преображаја савремених пореских система

Реформе пореских система последњих неколико декада у великом броју земаља заснивале су се на промени филозофије опорезивања под знатним утицајем неолибералне теорије, настале као реакција на кризу 70-их година прошлог века коју су карактерисале појаве попут знатне незапослености и повећане несигурности, нафтног шока, потребе смањења буџетских дефицита, као и снижавања социјалних трошкова услед проблема нарочито богатијих земаља да финансирају њихове државе благостања. Ова теорија је однела превагу над кејнзијанском теоријом, доминантном и заслужном у периоду после Другог светског рата за изградњу социјалне функције државе (државе благостања), финансиране великим порезима као њеном економском потпором. Неолиберална теорија је постепено мењала тековине и редистрибутивну политику државе благостања, у смислу да економска вредност (моћ) већим делом одлази богатим члановима друштва (Volerstin, 2003: 99). У том „духу“ оријентисане пореске политике резултирале су поступно социјалним раслојавањем у савременим друштвима, јер су богати појединци постали још богатији не

доприносећи у одговарајућој мери општем добру (Анђелковић, 2017: 598). Промене у националним пореским системима, на које ће бити начелно указано у наставку текста, недвосмислено потврђују да је ослабљена важност плаћања пореза према економској снази као базичног принципа у обликовању савремених пореских структура (Анђелковић, 2017: 607).

Пореска реформа у Сједињеним Америчким Државама, средином 1980-их година, била је главни иницијатор фундаменталних промена у пореској сфери, подстичући уједно и читав низ пореских реформи у другим државама (готово свим земљама ОЕЦД-а, у земљама у транзицији почетком 1990-их година, земљама (пост)транзиције). Ова пореска реформа, обележена драстичним смањењем највиших маргиналних стопа пореза на доходак и пореза на добит, као и броја пореских разреда, проширењем пореске основице, укидањем (редуковањем) бројних пореских олакшица и њиховим постављањем на строго критеријумским основама, резултирала је очекиваним поједностављењем пореског система и пореске процедуре (Blažić, Šimović, Štambuk, 2014: 333), али и побољшањем ефикасности опорезивања, промовисаном као битан реформски циљ – имплементација тзв. алокативно неутралне пореске политике (Dom, Miller, 2018: 15–17). Спроведене пореске реформе у европским земљама су пак довеле до даљег умањивања значаја пореза на имовину (билансни значај пореза на имовину иначе није велики), смањивања диференцијације стопа и јачања финансијске улоге пореза на потрошњу (због очувања пореских прихода), и то нарочито пореза на додатну вредност, који је по добро познатом ставу теорије економског раста ефикаснији начин опорезивања, занемарујући притом његово основно неповољно обележје у виду неправично расподељеног пореског терета на широке слојеве становништва. Овакав „скуп“ потеза у пореским реформама учинио је да се од правичности све више потенцира њена хоризонтална димензија (хоризонтална правичност), управо због укидања различитих олакшица (социјалног карактера) у оквиру пореза на доходак. У погледу остваривања вертикалне димензије правичности (вертикалне правичности) заговарала се примена социјалних трансферних јавних расхода (социјалних трансфера), као инструмената ван пореског система. Како су социјални трансфери, пре свега, ограничени на слојеве пореских обвезника са ниским дохотком, остало је нереализовано, што се може приметити и у актуелним условима, последније спровођење вертикалне правичности опорезивања за пореске обвезнике који остварују остале (више) нивое дохотка. По свему судећи, вертикалној правичности у савременом опорезивању додељен је секундарни значај (Blažić, Šimović, Štambuk, 2014: 334; Димитријевић, 2015: 288).

Наведене измене у системима опорезивања многих земаља резултирајући су одговор креатора пореских политика на мноштво тешкоћа и неизвесности у економском и друштвеном животу, манифестованих унутар националних оквира. Оне су, такође, проткане и одређеним глобалним утицајима. Наиме, на међународном плану покренут је широк „талас“ промена чија су фундаментална усмерења испољена преко ограничавања економске улоге државе и, уз то, смањење пореских дисторзија постојећих пореских структура. Одступање од примене пореске политике као активног инструмента економског управљања, смањивање износа пореза који треба да плате обвезници са највећом економском снагом и умањивање пореског оптерећења капитала, врло мобилног ван националних граница (Steinbo, 2003: 226), омогућили су либерализацију трговинско-финансијских односа великих размера и повезивање тржишта захваљујући отварању националних економија (глобализација економије). Тиме је била омогућена перманентна потрага мултинационалних компанија за повољним тржишним приликама и пореским режимима, као и њихово огромно јачање у економском смислу услед остваривања неопорезивих профита ван домаћаја националних јурисдикција (феномен тзв. глобалне правичности, по својој природи, врло сложен за нормативно регулисање). Док су суверене националне државе вишегодишњим снижавањем стопа пореза на доходак и добит у циљу подстицања економског раста и производње биле, на изванредан начин, спутане да граде јаке државне институције и снаже своју фискалну (економску) моћ (Bek, 2003: 140), растућа детериторијализација економских активности довела је до тога да економија (производња) и финансије све више стичу глобалну и транснационалну димензију. Показује се, наиме, у савременом комплексном и променљивом окружењу, нужним адаптирање држава датим околностима тако да власт (влада) траже кохерентне стратегије за што бољу позицију у глобализованом свету (Held, 2003: 58), што се односи и на порезе и опорезивање. Националне пореске власти, свака понаособ, треба да штите фискални интерес и константно изнова откривају и снаже свој идентитет у сфери опорезивања (Gidens, 2003: 153). Иако глобализациони процеси и интереси теже да ограниче моћ националних држава, мишљења смо да снажна залагања и догађаји у правцу очувања и заштите националног суверенитета, идентитета и јавног интереса, често испољени у многим земљама широм света у досадашњем току историје, имају потенцијал да ову моћ увек изнова афирмишу.

Важно је указати да су финансијска и економска криза, касније прерасле у фискалну кризу због повећања јавног дуга и буџетског дефицита у великом броју савремених држава, као и потреба спровођења фискалне консолидације, при крају прве декаде овог века (2008–2009. година), уз

програме радикалне штедње, само краткотрајно, на почетку кризе, донеле видљивији поврат принципу вертикалне правичности. То се испољило преко пореског растерећења нижих доходака и тражења адекватне компензације, па и повећања пореских прихода, све знатније на терет виших доходака (веће економске снаге) (Blažić, Šimović, Štambuk, 2014: 334; Šimurina, Barbić, 2017: 129, 131). Уз то, државе су се снажније ослониле на порез на додату вредност, имајући у виду његову издашност, еластичност и, у извесној мери, економску ефикасност, али и потребу да се повећају порески приходи. Из тог разлога, дошло је углавном до пораста стандардне (опште) стопе пореза на додату вредност и врло ретко до снижавања посебне стопе овог пореза, што је у већини случајева условљено потребом смањења пореског оптерећења основних прехранбених производа (Šimurina, Barbić, 2017: 129, 132). Повећање стопе пореза на додату вредност послужило је као један од важних инструмената фискалне консолидације како би се, упоредо са повећањем пореских прихода, створио простор за ниже опорезивање прихода од капитала и од рада, а све у намери да се подстакну инвестиције и запосленост у времену кризе (Анђелковић, 2013: 2; Димитријевић, 2015: 286; Анђелковић, 2017: 598). Након изласка из фискалне кризе, државе су почеле поново да снижавају стопу пореза на доходак и број пореских разреда уз ширење пореске основице. Делимо мишљење да су се новија кретања (краткотрајни поврат) у смеру вертикалне правичности показала више као резултат саме фискалне кризе, и с њом повезане фискалне консолидације, као и да су представљала, у датом тренутку, резултат немогућности остваривања додатних прихода од, по економској снази, нижих, али и средњих друштвених слојева (Blažić, Šimović, Štambuk, 2014: 335). Свакако, дуготрајно смањивање стопа пореза на доходак и пореза на добит (Jeremić, Kamenković, Grubišić, 2019: 9–10), преусмеравање опорезивања од опорезивања капитала и богатих појединаца ка опорезивању мање покретљивих (мобилних) обвезника и извора опорезивања (потрошња, рад и имовина), преображава савремене пореске структуре у многим земљама тако да постају потрошно оријентисане, регресивне а тиме и мање правичне (Leviner, 2014: 218; Димитријевић, 2015: 282; Oxfam International, 2017: 9, 34).

4. Закључак

У свету који се континуирано мења под утицајем глобализације економских токова, међународних интеграција и информационо-технолошког развоја, теме попут правичности опорезивања поново доспевају у „жижу“ интересовања пореске теорије, креатора пореске политике и популације пореских обвезника, потврђујући, као и пуно пута у досадашњој историји

опорезивања, да је „пут“ ка правичном опорезивању бременит бројним препрекама. Настојања ка достизању пореске правичности кроз векове и изазови са којима су се она сусретала потврђују да опорезивање увек представља специфичан одраз констелација свих прилика и услова одређеног доба и простора, као и да у опорезивању апсолутне правде и идеалних решења нема.

Исто као у ранијим временима, тако и данас, опорезивање јесте феномен који пореске обвезнике „повезује“ са обавезом плаћања пореза, установљеном ради омогућавања несметаног одвијања финансијске делатности државе. Спремност пореских обвезника да искажу поштовање пореске легислативе и плате свој „удео“ у обезбеђивању јавних добара опредељена је, добрим делом, и достигнутим нивоом правичности пореских решења, осмишљених од стране креатора пореске политике. У сврху очувања ауторитета регулативе о порезима, што несметаније наплате пореских прихода, као и остваривања пореске правичности у мери у којој је то могуће у постојећим околностима, неколико деценија уназад, преко низа пореских реформи уобличаване су важније пореске промене и реконструисани порески системи. Извршена анализа у раду показује да је неолиберална теоријска подлога дизајнирања спроведених реформисања пореза допринела да се у пореској стварности првенствено испољава хоризонтална правичност у опорезивању, док је манифестовање вертикалне правичности, ипак, постављено у „други“ план. Тиме је ограничен значај принципа плаћања пореза према економској моћи пореских обвезника, као главног гаранта правичног опорезивања. У амбијенту који не карактерише велика заступљеност владавине права и правне сигурности, треба нагласити, простор за постојање правичног опорезивања се, такође, додатно сужава.

Литература и извори

Анђелковић, М. (2017). Изазови савремених пореских реформи. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. 76(LVI). 595–610

Анђелковић, М. (2013). Привлачност ПДВ-а у контексту економске кризе. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. 64. 1–14.

Arsić, M., Ranđelović, S. (2017). *Ekonomija oporezivanja – Teorija i politika*. Beograd: Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu.

Bardini, C. (2010). The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ. *Intertax*. 1(38). 2–20.

Bek, U. (2003). Virtuelni poreski obveznici. U Vuletić, V. (Prir.). *Globalizacija – Mit ili stvarnost*. Beograd: Zavod za udžbenike i nastavna sredstva. 129–142

- Blažić, H., Šimović, H., Štambuk, A. (2014). Mjesto socijalne politike u poreznoj politici RH: anketa poreznih stručnjaka. *Revija socijalne politike*. 3 (21). 327–360.
- Burgers, I. J. J., Mosquera Valderrama, I. J. (2017). Fairness: A Dire International Tax Standard with No Meaning? *Intertax*. 12(45). 767–783.
- Vanistendael, F. (2010). Is Fiscal Justice Progressing? *Bulletin for International Taxation*. 10 (64). 526–540.
- Volerstin, I. (2003). Globalizacija ili period tranzicije? – Pogled na dugoročno kretanje svetskog sistema. U Vuletić, V. (Prir.). *Globalizacija – Mit ili stvarnost*. Beograd: Zavod za udžbenike i nastavna sredstva. 92–111.
- Vukadinović, G., Mitrović, D. (2020). Pravne iskrice. *Revija Kopaoničke škole prirodnog prava*. 2. 217–228.
- Wenzel, M. (2006). A Letter from the Tax Office: Compliance Effects of Informational and Interpersonal Justice. *Social Justice Research*. 3 (19). 345–364.
- Gidens, E. (2003). Svet koji nam izmiče. U Vuletić, V. (Prir.). *Globalizacija – Mit ili stvarnost*. Beograd: Zavod za udžbenike i nastavna sredstva. 143–154.
- Димитријевић, М. (2015). Правичност и актуелно моделирање пореских система у свету. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. 70(LIV). 277–292.
- Dom, R., Miller, M. (2018). *Reforming tax systems in the developing world—What can we learn from the past?* ODI Report. London: Overseas Development (ODI). 1–41.
- Drakulić, G. (2014). *Porezi: Istorijske lekcije*. Sarajevo: Revicon.
- Zee, H. H. (2005). Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments. *IMF Working Paper*. WP/05/87. 1–58.
- Jelčić, B. (2003). Neki principi oporezivanja jučer i danas. *Pravo i porezi*. 6. 2003. 5–14.
- Jelčić, B. (1977). *Porezni obveznik i porezna politika*. Zagreb: Sveučilišna naklada LIBER.
- Jeremić, N., Kamenković, S., Grubišić, Z. (2019). Usporedna analiza poreskih sistema skandinavskih i mediteranskih zemalja. *Poslovna ekonomija*. 2 (XIII). 1–27.
- Kaufman, N. (1998). Fairness and the Taxation of International Income. *Law and Policy in International Business*. 2 (29). 145–203.
- Leviner, S. (2014). The Intricacies of Tax and Globalization. *Columbia Journal of Tax Law*. 207(5). 207–227.
- Lindsay, I. K. (2016). Tax fairness by Convention: A Defense of Horizontal Equity. *Florida Tax Review*. 19(2). 79–119.

Ловчевић, Ј. (1997). *Институције јавних финансија*. Београд: Службени лист СРЈ.

Musgrave, R. A. (2005). Fairness in taxation. In Cordes, J. J., Ebel R. D. & Gravelle J. G. (Eds.). *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*. 2nd Edition. Washington, D.C.: The Urban Institute Press. 135–138.

Musgrave, R. A. (1990). Horizontal equity, once more. *National Tax Journal*. (2)43. 113–122.

Oxfam. (2017). *Is IMF Tax Practice Progressive?* Oxfam discussion paper. 1–44.

Popović, D. (2017). *Poresko pravo*. Београд: Centar za izdavaštvo i informisanje Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu.

Поповић, Д., Илић-Попов, Г. (2011). Једнакост грађана у пореском праву. *Годишњак Правног факултета Универзитета у Бањој Луци*. 33. 139–158.

Spiegel, S. E., Kloss, A. (2017). Determinants of Tax Fairness Perception and the Role of Self-interest – Results from two German Surveys. *Eurasian Journal of Economics and Finance*. 5(4). 50–75.

Steinmo, S. (2003). The Evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century. *The British Journal of Politics and International Relations*. 2 (5). 206–236.

Schön, W. (2009). International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I). *World Tax Journal*. 1(1). 67–114.

Tarsitano, A. (2005). The Defence of Taxpayers' Rights in the Courts of Argetina. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. 8/9(59). IBFD. 407–413.

Heđe, M. (1999). Principi oporezivanja. U Nemec, J. i Wright, G. (Edit.). *Javne finansije – Teorija i praksa u centralno-evropskim zemljama u tranziciji*. Београд: Magna Agenda. 126–148.

Held, D. (2003) Debate o globalizaciji. U Vuletić, V. (Prir.). *Globalizacija – Mit ili stvarnost*. Београд: Zavod za udžbenike i nastavna sredstva. 48–60.

Šimurina, N., Barbić, D. (2017). Porezne promjene i dohodovne nejednakosti u Europskoj uniji tijekom financijske krize. *Revija socijalne politike*. 2 (24). 123–142.

Marina Dimitrijević, LL.D.,
Full Professor,
Faculty of Law, University of Nis

REFLECTIONS OF FAIRNESS IN THE FIELD OF CONTEMPORARY TAXATION

Summary

Fairness of taxation is one of the inevitable topics in the domain of evaluating the effects of taxation within the national framework. The path towards instituting fair taxation is burdened by many obstacles, which are particularly prominent in times of complex and changing socio-political and economic trends. Given that each period has its own traps, the full content, true meaning and factual acceptance of fair taxation postulates have to be constantly reexamined. In that context, this paper examines fairness of taxation and its reflections in the sphere of contemporary taxation. Considering that fair taxation is a reliable support for building correct tax-law relations, the author provides a detailed analysis of fundamental requirements for its implementation, expressed in the form of general tax obligation (tax universality) and equal distribution of tax load. In particular, the author clarifies the occurrence of a relatively limited effect of the general tax obligation in contemporary conditions, caused by the existence of tax exemption and tax reliefs, and elaborates on the dimensions of horizontal and vertical equity in taxation. The paper also provides an in-depth examination of tax system transformations, achieved as a result of conducted tax reforms in the past few decades, with the aim of confirming the hypothesis about the dwindling significance of the ability-to-pay principle (paying taxes according to economic capacity) as a fundamental rule for modelling contemporary tax structures.

Keywords: *taxation, fair taxation, general tax obligation (tax universality), equal distribution of tax load, transformations of contemporary tax structures.*