

DOI: 10.7251/GFP1707146A

UDC: 336.221+336.1/5

Originalni naučni rad*Datum prijema rada:*
10. maj 2017.*Datum prihvatanja rada:*
27. jun 2017.

Evolucija pravičnosti poreza: Od načela finansijske teorije do globalnog koncepta oporezivanja

Rezime: Načelo pravičnosti poreza svrstava se u socijalno-politička načela finansijske teorije. Njegova primjena u poreskim sistemima savremenih zemalja treba da osigura ravnomjerno oporezivanje „između jednakih“ i redistribuciju dohotka i bogatstva „između nejednakih“ pojedinaca. Horizontalna pravičnost poreza podrazumijeva da se „jednaki oporezuju jednako“, odnosno da osobe sa istom ekonomskom snagom (dohotkom, prihodima, imovinom) trebaju u istoj mjeri doprinostiti državi za javna dobra i usluge koje zauzvrat dobija od nje. Vertikalna pravičnost oporezivanja se osigurava na način da se pojedinci oporezuju u skladu sa njihovom ekonomskom snagom, što znači da bogatiji pojedinci treba da plaćaju veće poreze. Era globalizacije finansijskih i ekonomskih tokova dovela je do transformacije načela pravičnosti poreza iz nacionalnog načela, nužnog za kreiranje pravičnog nacionalnog poreskog sistema, do globalnog koncepta fer oporezivanja, koji bi trebao osigurati pravičnu podjelu poreskog tereta između zemalja.

Ključne riječi: načelo pravičnosti poreza, pravično oporezivanje.

*Prof. dr***Dinka Antić**

*Vanredni profesor na Fakultetu
pravnih nauka Panevropskog
univerziteta „Apeiron“,
Banjaluka i šef Odjeljenja za
makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za
indirektno oporezivanje BiH,
Banjaluka
dinka.s.antic@apeiron-edu.eu*

UVOD

Načela oporezivanja, kao segment normativne ekonomije, nužna su za vrednovanje različitih prijedloga i mjera u području poreske politike. U dugom vremenskom razdoblju razvoja čovječanstva finansijska (fiskalna) načela su imala primat u odnosu na ostala, u to vrijeme, poresko-tehnička načela. Fiskalni cilj, kojeg država (fiskus) realizira prikupljanjem sredstava putem poreza, ostao je primarni cilj oporezivanja u većoj ili manjoj mjeri sve do danas. Fiskalna načela su i dalje ostala vodeća načela, s tim da su ekonomska načela počela dobijati na sve većem značaju uporedo sa jačanjem uloge države i razvojem ekonomske misli, tako da porezi postaju instrument poreske/fiskalne politike i važna poluga makroekonomske politike savremenih država. Polovinom XX vijeka, pod utjecajem teorije blagostanja i socijalne države, javljaju se i socijalnopolitička načela pravičnosti i ravnomjernosti oporezivanja. Porezi postaju instrument socijalne politike i politike redistribucije dohotka i bogatstva. Pod utjecajem civilnog društva i razvojem demokratije savremene države nastoje osigurati pravičnost

u oporezivanju, u smislu da se „jednaki oporezuju jednako“, odnosno da osobe sa istom ekonomskom snagom (dohotkom, prihodima, imovinom) trebaju u istoj mjeri doprinostiti državi za javna dobra i usluge koje zauzvrat dobija od nje. Osim horizontalne pravičnosti oporezivanja „između jednakih“ finansijska teorija zahtijeva postojanje vertikalne pravičnosti oporezivanja „između nejednakih“, vodeći se načelom da se pojedinci oporezuju u skladu sa njihovom ekonomskom snagom.

Evolucija ciljeva oporezivanja je dovela do transformacije poreskih struktura, što se odrazilo i na normativni aspekt oporezivanja. Dok se u XX vijeku načelo pravičnosti fokusiralo na osiguranje pravičnosti oporezivanja različitih pojedinaca u određenom društvu u okvirima nacionalnog poreskog sistema, pojavom globalizacije i ekspanzijom međunarodnih poslovnih i finansijskih transakcija nacionalni normativni okviri oporezivanja postaju preuski. Tradicionalna finansijska poreska načela, koja su modificirana intenzivnijom primjenom ekonomskih i socijalnih načela, pojavom novih poreskih oblika uloge i oblika poreza, dobijaju i cjelovitu globalnu dimenziju. U tom smislu i načelo pravičnosti oporezivanja se preobrazilo iz nacionalnih okvira u globalni koncept pravičnog oporezivanja (engl. *fair taxation*), koji bi trebao osigurati pravičnije oporezivanje između zemalja, pogotovo u cilju smanjenja jaza u razvoju između razvijenih i nerazvijenih zemalja. Osim toga, pravičnost oporezivanja na globalnom nivou trebala bi doprinijeti smanjenju ili eliminaciji globalnih prijetnji koje proistječu iz nelegalnih i neoporezovanih finansijskih tokova, poput terorizma, trgovine narkoticima i ljudima i sl.

Rad ima za cilj da analizira teorijske fundiranosti načela oporezivanja i istraživanja različitih aspekata pravičnosti poreza. U prvom dijelu rada analizira se konceptualna osnova načela pravičnosti u klasičnoj finansijskoj teoriji, različite dimenzije pravičnosti poreza, te interakcije, konflikti i proturječnosti načela pravičnosti u odnosu na ostala načela oporezivanja. U drugom dijelu rada predstavljena je evolucija načela pravičnosti oporezivanja od nacionalnog aspekta do globalnog koncepta oporezivanja, te je ujedno i analizirana sadržina globalne dimenzije pravičnosti poreza. Treći dio rada fokusiran je na perspektive implementacije globalnog koncepta pravičnosti poreza, naznačeni su glavni problemi i mogući pravci razvoja u neposrednoj budućnosti.

NAČELO PRAVIČNOSTI U FINANSIJSKOJ TEORIJI

Adam Smith, u svom djelu „Bogatstvo naroda“ (1776: 676), formulirao je četiri kanona oporezivanja. Kanon prema kojem su građani dužni da sudjeluju u podmirenju potreba države srazmjerno dohotku koji uživaju pod njezinom zaštitom predstavlja načelo pravičnosti ili ravnomjernosti. Država, između ostalog, distributivnu funkciju ostvaruje primjenom načela ravnomjernosti kod oporezivanja. Sistemom oporezivanja, oduzimanja dijela dohotka od bogatijeg sloja građana, država nastoji da poboljša socijalni položaj siromašnijih slojeva. Smith poredi izdatke vlade pojedincima sa izdacima upravljanja zakupcima na imanju, koji su dužni da doprinose srazmjerno udjelima u imanju i zaključuje da zanemarivanje te maksime predstavlja nepravično oporezivanje, a njeno poštivanje pravično oporezivanje. Prema Smithu svaki porez koji terete jedan od tri izvora prihoda (rentu, profit i plate) je nužno nepravičan, ukoliko ne utječe na ostala dva.

Richard Musgrave (1984), prilikom elaboracije poželjnih karakteristika poreskog si-

stema, apostrofirao je značaj načela pravičnosti. Smatrao je da distribucija poreza treba biti pravična na način da svako treba da plati „fer udio“ poreza. Prema Stiglitzu (2008) postoji pet osnovnih principa oporezivanja, među koje svrstava i načelo pravednosti poreskog sistema, koje podrazumijeva osiguranje jednakog poreskog tretmana prema licima istog ili sličnog materijalnog stanja, odnosno progresivno oporezivanje lica sa višim dohocima koji lakše mogu da podnesu poreski teret.

Vertikalna vs horizontalna pravičnost

Pravičnost oporezivanja ima dvije strane. Formalnu stranu pravičnosti oporezivanja čini univerzalnost poreske obaveze, a materijalnu ravnomjernost oporezivanja.

Univerzalnost poreza podrazumijeva da sva lica moraju učestvovati u plaćanju poreza. Univerzalnost poreske obaveze je propisana ustavom. Prema ustavu svi građani su dužni plaćati poreze prema ekonomskoj snazi. Ovaj apstraktan zahjev, koji je upućen ka nepoznatom građaninu – potencijalnom poreskom obvezniku, predstavlja formalni uvjet pravičnosti poreskog sistema. Načelno, ovaj zahtjev se u pravilu odnosi na rezidente (rjeđe na državljane), ali i na nerezidente ukoliko se primjenjuje teritorijalni princip oporezivanja prema poreskom izvoru. Formalna univerzalnost poreza se u savremenim državama podrazumijeva, no, istorijska analiza evolucije oporezivanja ukazuje na relativno skoriji nastanak ovog principa. Naime, princip univerzalnosti poreza javlja u vrijeme Francuske revolucije, kada su pod geslom „jednakost, bratstvo, sloboda“ 1790.g. ukinute poreske privilegije viših (prvog i drugog) staleža, a u ostalim evropskim državama tek sa pojavom industrijske revolucije u XIX vijeku (Popović, 2009). Međutim, ukidanjem staleških poreskih privilegija nije ukinut povlašteni poreski tretman u cjelini. Ni savremeni poreski sistemi nisu imuni na pokušaje da se uvedu poreske olakšice za određene kategorije obveznika. Poreske privilegije javljaju se u obliku oslobađanja, odbitaka, nižih stopa poreza ili poreskog kredita. Prema cilju uvođenja mogu se sistematizirati na političke, ekonomske, poresko-tehničke, finansijske i socijalno-političke, koje su u praksi najčešće. Politički aspekt socijalnih olakšica je značajan, budući da su vrlo često posljedica predizbornih obećanja političkih elita na vlasti. Socijalne olakšice se uvode u cilju ostvarenje redistribucije dohotka i ostvarenja ciljeva socijalne i demografske politike. Za socijalne poreske privilegije, u smislu neoporezivanja egzistencijalnog minimuma, zalagali su se još i A. Smith i J.S. Mill, pravdajući to teorijom jednakosti žrtve (Ekelund i Hébert, 2007).

Načelo pravičnosti oporezivanja je potrebno ostvariti u poreskom sistemu horizontalno, prema pojedincima koji imaju isti dohodak, ali i vertikalno, u relacijama između pojedinaca sa različitom visinom dohotka. Načelo *horizontalne pravičnosti* nalaže da lica sa istom ekonomskom snagom treba da plate isti iznos poreza. Za uspostavu horizontalne pravičnosti oporezivanja nije dovoljno uporediti dohotke, jer lica sa istim dohocima ne moraju imati istu ekonomsku snagu ukoliko jedno od njih je samac, a drugo ima nekoliko izdržanih članova domaćinstva. Fiskalne vlasti nastoje uspostaviti horizontalnu pravičnost uvođenjem ličnog odbitka i odbitka za izdržavane članove domaćinstva. Načelo *vertikalne pravičnosti* u oporezivanju nalaže da lice sa većom ekonomskom snagom treba da plati veći porez u odnosu na lice s manjom ekonomskom snagom. Primjena ovog načela otvara pitanje primjene progresivnih stopa poreza na dohodak, odnosno visine žrtve koju obveznik treba da snosi zato što je član određene zajednice (Musgrave, 1984).

Literatura iz finansijske teorije daje primat horizontalnoj pravičnosti kao primarnom pravilu, jer postoji saglasnost da se sve osobe u sličnom okolnostima trebaju oporezovati na sličan način, dok kod vertikalne pravičnosti postoji problem na koji način ostvariti jednak poreski tretmana nejednakih, zbog čega je ostvarenje vertikalne pravičnosti kontroveržno pitanje javnih finansija. Ili, drugim riječima, u osnovi horizontalne pravičnosti jeste izbjegavanje diskriminacije jednakih u poreskom sistemu, dok se u osnovi vertikalne pravičnosti nalazi problem kreiranja adekvatne nejednakosti u poreskom sistemu između nejednakih pojedinaca u pogledu ekonomske snage koja se oporezuje (Musgrave, 1959). Tradicionalna Pigovijanska finansijska teorija primat daje načelu vertikalne pravičnosti smatrajući je osnovnim pravilom pravičnosti i neovisnom normom za dizajn poreskog sistema, dok se horizontalna pravičnost smatra izvedenom normom i posljedicom vertikalne pravičnosti (Kaplow, 1989). Uovoljavanje vertikalnoj pravičnosti uvijek vodi horizontalnoj pravičnosti. Obrnuta relacija ne vrijedi, jer postojanje horizontalne pravičnosti ne garantira ujedno i postojanje vertikalne pravičnosti. Štaviše, teoretičari utilitarizma smatraju da se horizontalna pravičnost može postići samo u savršenim okolnostima (Elkins, 2006). Na osnovu novijih istraživanja Musgrave (1990) zaključuje da su horizontalna i vertikalna pravičnost „dvije strane iste medalje”, iz čega implicira da su obje strane pravičnosti oporezivanja osnovna norma prilikom kreiranja poreskog sistema. U realnom svijetu moraju se praviti kompromisi (*trade-off*) između zahtjeva koje nalažu vertikalna i horizontalna pravičnost, odnosno između distribucije i redistribucije. U takvim okolnostima ostvarenje horizontalne pravičnosti predstavlja minimum pravičnosti oporezivanja. Ipak, apsolutna horizontalna pravičnost ne postoji, budući da poreske vlasti uvode i neproporcionalne poreze kako bi se ostvarili nefiskalni ciljevi (ekološki, zdravstveni) i nadoknadili eksterni troškovi koje određene kategorije obveznika (npr. pušači, konzumenti alkoholnih pića, potrošači derivata nafte i sl.) proizvode društvu (Cordes, 1999). S druge strane, da li će se postići vertikalna pravičnost ovisi o stepenu socijalne osjetljivosti i snazi političkih rasprava na koji način ostvariti vertikalnu pravičnost (proporcionalnim, progresivnim, regresivnim stopama i sl.).

Značaj definiranja i mjerenja horizontalne i vertikalne pravičnosti dobija na punom značaju tek prilikom kreiranja poreskih reformi. Feldstein (1976) je horizontalnu pravičnost oporezivanja objasnio na način da ukoliko dvije osobe imaju isti nivo koristi u situaciji kada su poreske stope neizmijenjene, onda bi trebale imati isti nivo koristi i nakon sprovođenja poreskih reformi ili mjera. Beach (2005) proširuje sadržaj načela pravičnosti šire od relativnog odnosa između dva poreska obveznika, bilo u vertikalnom, bilo u horizontalnom smislu, i uvodi načelo *buduće pravičnosti*, koje nalaže da poreska politika ne smije dovesti niti jednu kategoriju obveznika u nepovoljniji položaj u odnosu na druge u pogledu ostvarenja njihovih ekonomskih ciljeva. Horizontalna pravičnost podrazumijeva održavanje slične distribucije blagostanja prije i poslije oporezivanja, dok vertikalna pravičnost podrazumijeva ostvarenje redistribucije blagostanja između nejednakih pojedinaca. Postavlja se pitanje da li je moguće u realnim poreskim sistemima ostvariti pravičnu distribuciju i pravičnu redistribuciju. Elkins (2006) smatra da je takav dvojni cilj u osnovi iracionalan, da jenemoguće pomiriti zahtjeve za pravičnu distribuciju i pravičnu redistribuciju. Oni se zasnivaju na različitim principima, zahtijevaju različite poreske mjere i rezultiraju različitim poreskim strukturama. Imajući u vidu da je danas problem redistribucije u fokusu poreskih vlasti Elkins smatara da je potrebno odlučiti u kojoj mjeri treba

žrtvovati horizontalnu pravičnost da bi se osigurala vertikalna pravičnost oporezivanja.

Novije debate o horizontalnoj pravičnosti odražavaju dva različita razmišljanja o pravičnosti, koja se razlikuju u polazištima. Prvi pristup polazi od načela pravične raspodjele dohotka, resursa i koristi, na temelju kojih se kreiraju poreski propisi. Polazište drugog pristupa je analiza pravičnosti kao norme kao kompromisa između pojedinaca različitih moralnih stajališta i međusobno konfliktnih interesa (Lindsay, 2016). Autori smatraju da samo u idealnom društvu koje se temelji na idealu socijalne pravde horizontalna pravičnost nema svoju važnost. Međutim, u realnim društvima, u kojem postoji duboko moralno i empirijsko neslaganje u vezi sa poreskom politikom uvažavanje stanja pojedinaca prije oporezivanja dohotka predstavlja normativnu osnovicu koja može spriječiti konflikte u vezi sa distribucijom bogatstva nastale primjenom štetne i nepravedne poreske politike. Pri tome, ostvarenje horizontalne pravičnosti oporezivanja ostavlja otvoreno pitanje načina ostvarenja vertikalne raspodjele bogatstva (Lindsay, 2016).

Pristupi za ostvarenje pravičnosti

Postoje dva pristupa ostvarenju načela ravnopravnosti kao materijalne strane pravičnosti oporezivanja. Prvi pristup se temelji na primjeni načela koristi (engl. *benefit principle*), a drugi se zasniva na primjeni načela sposobnosti plaćanja poreza (engl. *ability-to-pay principle*). Polazište za navedenu diferencijaciju nalazi se u stajalištima Adama Smitha (1776), koji, definirajući kanon pravičnosti poreza. Smith ukazuje na potrebu da pojedinac snosi poreze srazmjerno prihodima, što korespondira načelu sposobnosti plaćanja poreza, a s druge strane, zahvatanje iz prihoda pojedinca na ime poreza pravda izdacima koje država ima prilikom osiguranja zaštite njenih građana, što korespondira načelu koristi.

Načelo koristi zahtijeva da obveznici plaćaju porez srazmjerno koristi koju povratno dobijaju od države. Da bi se utvrdila relacija između poreza i koristi potrebno je vrednovati korist, budući da je porez izveden prema visini dobijene koristi. Izračun koristi zahtijeva vrednovanje rashoda koji se odnose na pojedinog građanina, što je tehnički nemoguće precizno izračunati s obzirom da potrošnja javnih dobara građanin ovisi o nizu faktora (starosti, pola, radnog statusa, visine dohotka, nivoa obrazovanja, zdravstvenog stanja, kvarta, grada i regiona gdje stanuje, nivoa infrastrukture, razvijenosti kulturnih i sportskih institucija, zdravstvenih i socijalnih službi, geografske lokacije i podneblja, istorijskih i religijskih faktora, i dr.). U konačnici, potrošnja određenih javnih dobara ovisi i o preferencijama građana. Osim problema tehničke naravi primjena načela koristi može pojačati regresivnost poreskog sistema, s obzirom da je fokus samo na koristi, a ne i na dohocima iz kojih se finansiraju potrebe. Analitičari ističu da je primjena načela koristi kontraproduktivna budući da su mnogi socijalni programi vlada kreirani samo u cilju redistribucije resursa prema građanima sa niskim dohocima koji ne mogu da si priušte određena dobra i usluge. U tom slučaju bilo bi kontraproduktivno postaviti oporezivanje prema koristima koje pojedinci primaju od države (ITEP, 2011). Iako je primjena načela koristi krajnje kompleksna ipak postoje područja oporezivanja gdje se može primijeniti. Na primjer, načelo koristi se može primijeniti kod definiranja visine naknada, taksa i ostalih neporeskih prihoda države koje ona ubire od građana za dobra i usluge koje im osigurava zauzvat. Isto tako, načelo koristi se može uspješno primijeniti i kod koncepta namjenskih poreza koji se koriste za finansiranje određenih rashoda (Musgrave, 1984).

Načelo sposobnosti plaćanja poreza nalaže da obveznici plaćaju porez srazmjerno ekonomskoj snazi. A. Smith (1776) je smatrao da „*subjekti svake države treba da doprinesu podršci vlade, što je moguće više u srazmjeri sa svojim sposobnostima, odnosno u srazmjeri sa prihodima koje subjekt uživa pod zaštitom države*”. Obveznici koji imaju veću ekonomsku snagu plaćaju srazmjerno veći porez u odnosu na obveznike koji imaju manju ekonomsku snagu. Ekonomska snaga se manifestira u dohotku, prihodima i imovini. Iako je lakše utvrditi ekonomsku snagu nego visinu koristi kod načela koristi, nije jednostavno izmjeriti sposobnost plaćanja. Otkako je porastao značaj poreza na dohodak i dobit ekonomisti širom svijeta, pogotovo u SAD, raspravljaju o tome da li kao ekonomsku snagu za oporezivanje uzeti dohodak ili potrošnju. Prihodi predstavljaju doprinos pojedinca društvu, a potrošnja ono što pojedinac uzima od društva. Oporezivanjem prihoda *de facto* se oporezuje i štednja, dok to nije slučaj kod potrošnje.

DIMENZIJE PRAVIČNOSTI POREZA

Idealni poreski sistem *de facto* podrazumijeva definiranje idealnog poreskog objekta, odnosno idealne poreske osnovice, koja će omogućiti ostvarenje obje strane pravičnosti, i horizontalne, u smislu “jednagog oporezivanja jednakih”, i vertikalne pravičnosti, u smislu da oni sa širom idealnom poreskom osnovicom plaćaju veći porez (Banks i Diamond., 2010). Načelo pravičnosti oporezivanja je nužno poštivati prilikom kreiranja poreskog sistema da bi se osigurala socijalna dimenzija postojanja države. Porezi koji su regresivnog karaktera ili koji proističu iz primjene teorije apsolutne žrtve, koju svi građani moraju podnijeti u jendakom apsolutnom iznosu, bez obzira na dohodak i imovinu, u najvećoj mjeri pogađaju siromašnije slojeve stanovništva. Pravičnost u oporezivanju podrazumijeva uvažavanje visine ekonomske snage građana, a ne apstraktno definiranu poresku dužnost. U tom smislu, oporezivanje bi trebalo da slijedi teoriju proporcionalno jednake žrtve ili teoriju minimalne žrtve primjenjujući umjerenije progresivne stope poreza (Carver, 1904). Drugi razlog za osiguranje pravičnosti poreza jeste osiguranje integriteta poreskog sistema i sistema javnih prihoda i budžeta. Ukoliko porezi nisu pravični, ukoliko nisu umjereni u smislu stope i ostalih zahvatanja, odnosno ukoliko država ne osigurava za naplaćene poreze adekvatne protuusluge, u pogledu vrste, strukture i obima, građani će ukupan poreski sistem doživjeti kao nepravedan. Snaženje poreske nediscipline na duži rok dovodi do poreske evazije i ugrožavanja finansiranja budžeta, podriivanja pravnog, ekonomskog, političkog i socijalnog sistema. Prilikom procjene pravičnosti poreskog sistema moraju se sagledavati porezi integralno, sa svih nivoa vlasti. U složenim državama sa visokim stepenom fiskalne decentralizacije, u kojoj su nižim nivoima vlasti (srednji, lokalni) dodijeljene značajne nadležnosti za poreze moguća je pojava preklapanja poreza ili njihovog dupliciranja u odnosu na istu poresku osnovicu.

Nobelovac Mirrlees (2011) smatra da načelo pravičnosti ima više dimenzija. Najvažnija dimenzija pravičnosti je da se pojedinci sličnog stanja tretiraju slično u poreskom smislu. U osnovi se radi o fer distribuciji poreskog tereta, odnosno potrebi da se pomoću poreskih instrumenata izvrši redistribucija dohotka između bogatijih i siromašnijih slojeva društva. Horizontalna dimenzija pravičnosti oporezivanja se ne može procijeniti pomoću standardnih analitičkih alata, koji vrlo često proizvode dodatne horizontalne nejednakosti zbog nasumičnih poreskih kontrola i kreiranjem poreskih obaveza ovisno o kategorijama obveznika i njihovom svrstavanju u određene skale dohotka. Konceptualno

je teško izvršiti poređenje, jer postoje poteškoće u definiranju sličnosti, pri čemu se najčešće kao osnovni parametar uzima dohodak, dok se zanemaruju personalni faktori, kao npr. bračno stanje ili broj izdržanih članova domaćinstva i dr. Međutim, postoje snažna osporavanja uzimanja oporezivog dohotka kao mjerila ekonomske snage, jer postoje različite prilike definiranja dohotka, koje proizilaze iz različitih pristupa i teorija dohotka, a u suštini se odnose na problem (ne)uključivanja nestalnih i povremenih pritjecanja dohotka (Antić, 2012). Pored toga, u svakom poreskom sistemu postoje i dohoci koji su neoporezivi, oslobođeni poreza ili su izuzeti od oporezivanja. "Slično stanje" iz deficijencije pravičnosti poreza podrazumijeva slično blagostanje ili životni standard sličnog nivoa. S obzirom da zagovornici oporezivanja potrošnje smatraju da dohodak nije pravo mjerilo blagostanja te bi se reference u smislu pravičnosti trebale praviti u odnosu na potrošnju, postavlja se pitanje da li se horizontalna pravičnost poreza treba odnositi na jednake imaoce dohotka ili jednake potrošače (Elkins, 2006). Kategorija potrošnje je uvijek šira od dohotka. Razlozi za to su uključivanje potrošnje koja se finansira iz dohodaka koji nisu zarađeni u nacionalnoj ekonomiji (transferi i doznake izvana), potrošnje koja proizilazi iz korištenja kredita i pozajmica ili akumulirane štednje. Imajući to u vidu procjena pravičnosti poreskog sistema samo na osnovu poreza na dohodak podriva ne bi bila kompletna, budući da porezom nije obuhvaćena ukupno blagostanje obveznika. Prilikom mjerenja pravičnosti potrebno je voditi računa da se rezultati ne mogu jednako tumačiti. Ukoliko se nakon izvršene poreske reforme želi zadržati distribucija dohotka sa stajališta potrošnje koja je bila prije reforme takav pristup može dovesti i do neželjene redistribucije, jer bogatiji sloj stanovništva ima tendenciju da troši manje u odnosu na dohodak u odnosu na siromašniji sloj. Analitičari predlažu nekoliko solucija: da se odbaci potrošnja kao mjerilo blagostanja, jer obezvrjeđuje politike koje imaju za cilj redistribuciju između različitih slojeva, ili da se uzme strukturirano mjerilo koje će sadržavati i dohodak i potrošnju ili da se oba mjerila smatraju legitimnima, a primijenije se na način koji će omogućiti da se zadrži pravična distribucija prema jednom mjerilu uz određeni stepen redistribucije prema drugom mjerilu (Elkins, 2006).

Efekti poreske politike se procjenjuju u odnosu premisu da je najbolji poreski sistem onaj koji omogućava blagostanje građanima, bez obzira na proces koji dovodi do blagostanja. Pri tome se često zanemaruje činjenica da blagostanje može biti i rezultat izbjegavanja plaćanja poreza i poreske evazije. Osim toga, pravičnost poreskog sistema se procjenjuje na bazi raspodjele blagostanja između pojedinaca, a ne na osnovu procesa koji koji generira takvu raspodjelu (Shaw i dr., 2010).

Druga dimenzija pravičnosti poreza se odnosi na fer poreske procedure, ne samo u fazi implementacije poreskih zakona, već i procedura u ranoj fazi izrade poreskih propisa (Mirrlees, 2011). Fer pristup u oporezivanju u osnovi podrazumijeva javnost procedura i punu transparentnost postupka kreiranja i implementacije reformi kako bi svi poreski obveznici bili upoznati sa poreskom politikom, pogotovo ukoliko će biti pogođeni pojedinim mjerama. Treća dimenzija poreske pravičnosti se odnosi na legitimna očekivanja obveznika u pogledu izmjena poreskog sistema. Izmjene koje dovedu do neočekivanih gubitaka na dohotku, imovini, štednji se smatraju nepravičnim od strane obveznika. Budući da je teško ove gubitke izbjeći kreatori reformi vrlo često odustanu od reformi ili radikalnijih poreskih mjera zbog negativne percepcije javnosti (Mirrlees, 2011). U takvim okolnostima,

posljedice implementacije planiranih poreskih mjera se mogu u određenoj mjeri ublažiti većom transparentnosti procesa kreiranja poreske politike, što podrazumijeva dvosmjernan proces – upoznavanje javnosti (kompanija, građana obveznika, građana i koji plaćaju indirektno poreze) o poreskim reformama i poreskim mjerama, i otvorenost prema argumentima i prijedlozima obveznika. U savremenom društva pravičnost oporezivanja nije moguće ostvariti bez pune transparentnosti svih segmenata, procesa, procedura, kreiranja poreskih mjere, njihovog usvajanja i implementacije, izvještavanja o efektima, kontrole i revizije. Pri tome je potrebno osigurati i transparentnost inputa na kojima se temelji oporezivanje, pogotovo kad se radi o poreskim olakšicama, što u nekim segmentima može značiti i ugrožavanje privatnosti građana (Shaw i dr., 2010). Međutim, u takvim situacijama je potrebno balansirati potrebu za javnosti podataka kako bi se porezi razrezali na pravičan način u odnosu na zaštitu podataka koji se mogu smatrati ličnom, profesionalnom, komercijalnom ili industrijskom tajnom.

INTERAKCIJE IZMEĐU NAČELA PRAVIČNOSTI I OSTALIH NAČELA OPOREZIVANJA

Normativni pristup oporezivanju podrazumijeva postojanje seta načela, koja se, načelno, mogu svrstati u finansijska, ekonomska, socijalnopolitička i pravno-administrativna (Antić, 2012). Između načela oporezivanja postoje konflikti, tako da je vrlo često primjena jednog načela u sukobu sa nekim drugim načelom. Ekonomisti smatraju da postoji konflikt koji je u osnovi poreskog sistema kao takvog. Poreske vlasti dizajnom poreskog sistema žele da pomire i ekonomske i političke ciljeve, nastojeći da kreiraju poreski sistem koji je istovremeno i efikasan, u smislu da se minimiziraju gubici (tzv. “mrtvi teret”), i politički održiv, u smislu vlade i društva u cjelini (Alt i dr., 2010). Insistiranje na ekonomičnosti administriranja kod određenih poreskih oblika može da ugrozi načelo pravičnosti oporezivanja. Ukoliko se fiskalne vlasti zbog tehničke jednostavnosti primjene opredijele za oporezivanje dohotka po objektnom modelu, bez uzimanja u obzir ličnih, socijalnih ili ekonomskih okolnosti na strani poreskog obveznika, takav poreski sistem će biti ekonomičan sa stajališta troškova poreske uprave, ali neće biti pravičan sa aspekta društveno-ekonomskih ciljeva ostvarenja socijalnog društva i ravnomjernije raspodjele dohotka. Sličan je slučaj i sa uvođenjem PDV-a. Sistem sa jednom stopom PDV-a je daleko efikasniji nego što je sistem sa dvije ili više stopa PDV-a, ali takav sistem ispoljava snažne regresivne učinke na socijalni položaj stanovništva sa nižim dohocima. Prilikom kreiranja poreskog sistema ili uvođenja novih poreskih oblika potrebno je određeno balansiranje ciljeva i načela oporezivanja (*trade-off*). To je nužno i zbog činjenice da se u pogledu efikasnosti poreski sistem, kao mnoštvo poreskih oblika, ocjenjuje kao cjelina, što znači da nije nužno primijeniti sva načela oporezivanja kod determiniranja svakog pojedinog oblika oporezivanja, već da poreski sistem u cjelini treba da zadovolji zadata načela, s tim da postoji određeni redosljed značaja načela oporezivanja. Za neutraliziranje odstupanja od nekih od načela oporezivanja vlade posežu za različitim korektivima unutar poreskog sistema, kako bi se na najbolji način iskoristile prednosti svakog oblika oporezivanja. Tako se regresivnost sistema PDV-a sa jednom stopom na osobe sa nižim dohocima može neutralizirati progresivnim oporezivanjem građana sa višim dohocima. Korektivne mjere se mogu potražiti i izvan poreskog sistema. U gornjem primjeru regresivnost PDV-a se može ublažiti budžetskim instrumentima, odnosno ciljanim transferima prema ugroženim kategorijama građana.

Mirrlees (2011) smatra da je poimanje pravičnosti relativno, i da ovisi horizontu posmatranja. U kratkom horizontu posmatranja funkcioniranja poreskog sistema čini se da se vertikalna pravičnost može osigurati samo uvođenjem progresivnih stopa poreza, što se opravdava potrebom zahvatanja dijela ekstra dohotka bogatijeg sloja društva u cilju redistribucije prema siromašnijim slojevima putem budžetskih instrumenata (transfera, subvencija, socijalnih programa i sl.). Progresivnost se obično cijeni posmatranjem udjela poreza u odnosu na dohodak pojedinca ili domaćinstva najčešće u razdoblju od jedne godine. Na duži rok, zbog fluktuacija dohotka, potrebno je poreska davanja stavljati u odnosu na potrošnju. Slično je i sa regresivnošću PDV-a, koja je mnogo niža ukoliko se ukupno plaćeni PDV-e stavlja u odnos ukupno zarađenog dohotka u životnom vijeku pojedinca. Može se zaključiti da posmatranje funkcioniranja segmenata poreskog sistema samo u kratkom razdoblju i za potrebe statičke analize iskrivljava sliku o pravičnosti poreskog sistema, što povratno utječe i na odabir instrumenata za njeno ostvarenje.

Analize interakcija između načela oporezivanja se najviše fokusiraju na relacije između načela efikasnosti i načela pravičnosti. Načelo efikasnosti oporezivanja nalaže da porezi trebaju u što manjoj mjeri da utječu na ekonomske odluke privrednih subjekata. Ekonomski položaj privrednih subjekata na tržištu ne ovisi o poreskim preferencijama, već o preferencijama kupaca i efikasnosti interne ekonomije. Za ovo načelo se u literaturi i praksi sve više upotrebljava naziv načelo neutralnosti poreza. Mirrlees (2011) smatra da povećanje efikasnosti poreskog sistema na način da se povećava njegova neutralnost predstavlja prvi princip svake poreske reforme, koji, uz pravilan dizajn poreskog sistema, ima i dimenziju pravičnosti.

Holistički pristup dizajnu poreskog sistema podrazumjeva međuovisnost komponenti poreskog sistema. Ostvarenje neutralnosti na nivou poreskog sistema je nužno, ali su unutar sistema, kod pojedinih komponenti (npr. oporezivanja dohotka ili dobiti) društveno poželjna i određena odstupanja od neutralnosti (npr. „zeleni“ porezi). S druge strane, neka odstupanja od neutralnosti su nepoželjna, kao npr. oporezivanje rada i potrošnje, ali ne i luksuznih dobara ili dokolice. Mirrlees (2011) ne smatra da su načela neutralnosti i pravičnosti nužno u koliziji, već, naprotiv, poštivanje načela neutralnosti poreskog sistema je preduslov za ostvarenje načela pravičnosti oporezivanja. Vrlo često nastojanje da se kroz poreski sistem osigura boljitak građanima vodi smanjenju efikasnosti poreza, budući da se bolji socijalni položaj, kao indikator pravičnosti društva, osigurava povoljnijim poreskim tretmanom (oslobađanjima, nižim stopama, izuzimanjem iz oporezivanja, povratima i sl.). Veći stepen neutralnosti implicira i veći stepen jednostavnosti i pravičnosti oporezivanja. Istraživanja ukazuju na da su tri ključna faktora nužna za ostvarenje globalne pravičnosti jednostavnost, poresko opterećenje i transparentnost (Chittenden i Foster, 2008). Pored jasnih i jednostavnih pravila oporezivanja jednostavnost poreskog sistema ogleda se i u politici oporezivanja (broj stopa poreza, oslobađanja, olakšice), te u pogledu administriranja porezima. Jednostavniji poreski sistemi su transparentniji i pravičniji, jer su razumljiviji obveznicima. Kompleksnost poreskog sistema je neprijatelj transparentnosti (Shaw i dr., 2010), čime se otvara prostor za uvođenje mjera, procedura i postupaka koji nisu u skladu sa načelom pravičnosti. S druge strane, kompleksni poreski sistemi, bez jasnih pravila oporezivanja, pogoduju poreskoj evaziji i jačanju korupcije u institucijama. Kompleksnost poreskog sistema se reflektira na poresko opterećenje, koje u osnovi ne podrazumi-

jeva samo iznos poreske obaveze, već i troškove poreskog obveznika u vezi sa poštivanjem poreskih propisa (Chittenden i Foster, 2008).

Banks i Diamond (2010) smatraju da poboljšavanja poreskog sistema istovremeno pogoduju ostvarenju i načela efikasnosti i načela pravičnosti i navode primjer da pojednostavljenje oporezivanja i smanjivanje distorzija u poreskom sistemu (npr. smanjenje opsega oslobođanja, izuzimanja, olakšica i dr.) u cjelini sistem mogu učiniti efikasnijim i pravičnijim za sve obveznike, uključujući i male firme, nego davanje posebnih pogodnosti ili posebnih režima za određene kategorije obveznika. U tom pogledu, pojednostavljenje administriranja i oslobođanje ukupne poreske strukture od raznih distorzija omogućava kompanijama da poslovne odluke donose na bazi ekonomskih i poslovnih razloga. Veći stepen neutralnosti oporezivanja, bez selektivnosti u oporezivanju, u konačnici vodi efikasnijem poreskom sistemu, odnosno idealu neutralnosti poreza. Ipak potrebno je imati u vidu da uvijek ne postoji obostrana relacija između pravičnosti i jednostavnosti oporezivanja. Jednostavniji sistemi oporezivanja, koji se baziraju na objektivnim porezima, ne doprinose pravičnosti, već naprotiv mogu da pogoršaju ekonomske i socijalne razlike unutar društva. U tom slučaju potreban je *trade-off* između načela jednostavnosti i pravičnosti.

GLOBALNA DIMENZIJA NAČELA PRAVIČNOSTI

Nacionalna vs. globalna pravičnost oporezivanja

U posljednja dva vijeka desile su se dramatične promjene u poslovanju kompanija. Industrijska revolucija je dovela do širenja njihovog poslovanja preko državnih granica. Procesi spajanja i akvizicija doprinijeli su stvaranju multinacionalnih korporacija, čiji kapital i prihodi od prodaje znaju premašiti bruto domaći proizvod manjih država. Ekspanzija međunarodnih telekomunikacija, informatike i elektronskog poslovanja uveli su u međunarodne tokove razmjene dobara i usluga i manje kompanije i fizička lica preduzetnike. Proces globalizacije krajem XX vijeka stvorio je od svijeta „globalno selo“ u kojem se odvijaju snažne migracije ljudi, kapitala, tehnologije i *know-how*, dobara i usluga. Međunarodne tokove dobara i usluga prate i međunarodni finansijski tokovi. Osim prihoda po osnovu prometa dobara i usluga, prihode izvan nacionalnih granica mogu ostvarivati i pojedinci: menadžeri u inostranim kompanijama, lica koja obavljaju određene profesionalne djelatnosti, kao i lica koja ostvaruju autorske honorare za pisana djela, članke, nastupe, stručna i naučna izlaganja na međunarodnim simpozijima i dr. Osim toga, značajan udio u finansijskim tokovima imaju i doznake (transferi) zaposlenih u inostranstvu, pogotovo u zemljama, poput BiH, koje su iz različitih razloga, ekonomskih, socijalnih i političkih, podložne snažnim migracijama stanovništva. Poseban vid transfera iz inostranstva predstavlja isplata penzija licima koja su bila „na privremenom radu“ izvan nacionalnih granica, isplata stipendija studentima, te kamata, dividendi i tantijema za udjele u međunarodnim korporacijama. Konačno, osim finansijskih tokova (prihoda i dohotka), mnoga lica posjeduju imovinu u drugim zemljama. Te nepokretnosti mogu biti zemljište i imovina koje služi za obavljanje privredne djelatnosti ili zemljište i imovina namijenjena za stanovanje, rekreaciju ili izdavanje.

Posjedovanje imovine, ostvarenje dohotka (prihoda) i obavljanje transakcija izvan matične države predstavljaju različite osnove za nastanak poreske obaveze. Ukoliko se isti

poreski događaj oporezuje u dvije države zbog različitog poreskog tretmana ista transakcija može biti oporezovana u obje zemlje. Posljedice dvostrukog oporezivanja u međunarodnim relacijama su višestruke. Činjenica da se dohodak / prihod određenog poreskog obveznika u određenom slučaju dva puta oporezuje ne samo da narušava princip horizontalne pravičnosti, koji nalaže da lica budu jednako oporezovana za istu visinu dohotka, nego i ugrožava konkurentnost poreskog obveznika u odnosu na domaće državljanine koji će za istu pruženu uslugu ostvariti veći dohodak. Zbog dvostrukog poreskog tretmana istog poreskog događaja određene kompanije u međunarodnoj razmjeni postaju favorizirane zbog dvostrukog oporezivanja, a druge diskriminirane. Ekspanzijom međunarodne razmjene i finansijskih transakcija došlo je do masovne pojave međunarodnog dvostrukog oporezivanja, s posljedicama po globalnu konkurentnost kompanija. Nepreduzimanje mjera koje bi spriječile međunarodno dvostruko oporezivanje može negativno djelovati na obim međunarodnih robnih i finansijskih tokova, dovesti do zatvaranja u nacionalne ili regionalne okvire, čime u cjelini gube svi. Naime, efikasna alokacija kapitala i drugih resursa podrazumijeva ukidanje svih barijera, pa i fiskalnih. Dvostruko oporezivanje poskupljuje dobra i usluga poreskih obveznika koji su dvostruko oporezovani. Međunarodno dvostruko oporezivanje ugrožava neutralnost oporezivanja. Položaj kompanije na regionalnim ili svjetskom tržištu ne ovisi o preferencijama kupaca i efikasnosti interne ekonomije već o poreskom tretmanu. Činjenica da su neke kompanije uspješnije samo zato što su favorizirane povoljnim poreskim tretmanom u međunarodnim tokovima negativno djeluje na efikasnost alokacije kapitala i ugrožava tržišne mehanizme. Investitorima se šalju pogrešni signali za ulaganja, te umjesto da se kapital usmjerava ka granama koje su najefikasnije, on se ulaže u grane privrede i države koje omogućavaju povoljniji poreski režim u međunarodnoj razmjeni i finansijskim tokovima. Pronalaženje poreski povoljnijih destinacija za ulaganje i poslovanje izaziva dodatne troškove, što, u cjelini, povećava troškove migracije kapitala.

Dvostruko oporezivanje u globalnom svijetu potiče pojavu novog globalnog finansijskog fenomena dvostrukog neoporezivanja. Koristeći neusklađenost pravila oporezivanja u različitim zemljama primaoci dohotka ili prihoda ili vlasnici imovine mogu izbjeći plaćanje poreza. Dvostruko neoporezovanje se može javiti i kao rezultat neusklađenih pravila oporezivanja zbog tzv. agresivnog poreskog planiranja korporacija i menadžera koji posluju u više država. Linija razgraničenja između izbjegavanja poreza i poreskog planiranja je tanka i vezana je za visinu poreske obaveze i sankcije. Za razliku od izbjegavanja poreza, koje poreske vlasti mogu sankcionirati, kod poreskog planiranja postoje samo minimalne šanse nastanka poreske obaveze i nikakve sankcije¹. Pojava agresivnog poreskog planiranja rezultira prekograničnim i međunarodnim poreskim prevarama. Osnovno načelo pravičnosti oporezivanja je narušeno, jer regularni poreski obveznici plaćaju više poreza nego što bi trebali. Pored toga, ugrožena je i efikasnost alokacije kapitala i ravnopravna konkurencija na tržištu².

Internacionalizacija poslovanja i finansijskih tokova dovela je i do redefiniranja sadržaja načela pravičnosti oporezivanja. Klasična finansijska teorija zahtijeva poštivanje

¹ Finnerty C., Merks P., Petriccione M. & Russo R. (2007). *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD.

² Terra, B. J.M. & Wattel, P.J. (2008). *European Tax Law, Fifth Edition*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

načela pravičnosti oporezivanja u okviru poreskog sistema države. Međutim, ekspanzijom prekograničnog poslovanja i finansijskih transakcija fokus ostvarenja pravičnosti u porezima prelazi nacionalne granice, a pojavom globalizacije dobija i globalnu dimenziju. Iako se ne može reći da globalizacijom poslovanja i finansija ostvarenje pravičnosti oporezivanja u nekoj državi u smislu klasične finansijske teorije, horizontalno, između slojeva društva iste ili slične ekonomske snage, i vertikalno, između kategorije građana različite ekonomske snage, nije od značaja za fiskalne vlasti, internacionalizacijom poslovnih i finansijskih tokova države se fokusiraju sve više na globalnu pravičnost oporezivanja.

Između nacionalne i globalne dimenzije načela pravičnosti oporezivanja postoje bitne razlike. U osnovi nacionalne dimenzije pravičnosti nalazi se zahtjev da se „jednaki oporezuju jednako“ (horizontalna pravičnost), odnosno „nejednaki nejednako“ (vertikalna pravičnost), dok kod globalne dimenzije pravičnosti treba imati u vidu globalni aspekt poslovanja. Multinacionalne korporacije podrazumijevaju složena privredna društva koja se sastoje iz velikog broja zavisnih preduzeća i podružnica, koja posluju u različitim državama, na načelima različitih poreskih sistema. Polazeći od navedenih okolnosti pojam pravičnosti poreza podrazumijeva da svako plati fer udio u porezima, odnosno, da se dobit određenog zavisnog preduzeća oporezuje u zemlji u kojoj je nova vrijednost i nastala. Za razliku od nacionalne pravičnosti oporezivanja, koja u centar stavlja poziciju pojedinca u nacionalnom poreskom sistemu, u fokusu globalne pravičnosti oporezivanja je fiskalna pozicija država koja može biti poboljšana ili ugrožena poreskim mjerama koje sprovode određene države ili tzv. poreski rajevi privlačeći povoljnom poreskom politikom (niskim stopama poreza ili čak nultim stopama poreza) multinacionalne kompanije da otvaraju sjedišta. Konačno, postoje razlike u disperziji efekata koje donosi narušavanje načela pravičnosti oporezivanja na nacionalnom i na globalnom planu. Nepravdna poreska politika unutar neke zemlje može da ugrozi egzistenciju pojedinaca, porodice, regiona, privredne branše i sl. Međutim, narušavanje pravičnosti oporezivanja u međunarodnim transakcijama, pogotovo kada se radi o transferima dobiti multinacionalnih korporacija iz zemalja u kojima je stvorena u poreske rajeve, pogađa cijelu nacionalnu ekonomiju, a danas, u eri globalizacije, podriva svjetsku privredu i svjetski finansijski sistem.

Ostvarenje globalne pravičnosti oporezivanja

U savremenom društvu, koje funkcioniра u eri globalizacije, postoje značajne poteškoće da se definira pravičnosti oporezivanja. Pogge i Mehta (2016) smatraju da se globalna dimenzija pravičnosti oporezivanja u odnosu na načelo pravičnosti poreza u klasičnoj finansijskoj teoriji razlikuje po tome što se u fokus stavljaју dispariteti u razvoju između bogatih i siromašnih zemalja koje potječu iz nefer pristupa u oporezivanju. Narušavanje načela pravičnog oporezivanja, koje u globalnom kontekstu podrazumijeva oporezivanje nove vrijednosti (dobiti, profita, dohotka) prema teritorijalnom principu, na izvoru, u zemlji u kojoj je stvorena, dovodi nerazvijene zemlje u lošiju poziciju nego što je bila ona nakon nestanka kolonijalizma. Nerazvijene zemlje su postale najveće žrtve strukturalnih karakteristika globalnog finansijskog sistema koji olakšava nelegalne finansijske tokove, koji u većoj mjeri isušuju prihode budžeta nerazvijenih država. Nelagalni finansijski tokovi su, uglavnom, motivirani izbjegavanjem plaćanja poreza i ostalih dažbina, što u konačnici smanjuje prihode država i umanjuje kapital za investicije.

Pozicija nerazvijenih postaje još lošija zbog činjenice da je ekonomska snaga lokalnog stanovništva u smislu oporezivanja (dohodak, imovina, potrošnja) jako niska da bi osigurala rast prihoda budžeta, a s druge strane bogati građani i kompanije koje imaju sjedišta u tim zemljama pronalaze različite načine da izbjegnu plaćanje poreza, iznoseći kapital i imovinu u druge zemlje koje su nedostupne za nerazvijene zemlje. Multinacionalne kompanije također smanjuju svoje poreske obaveze kreirajući podružnice u poreskim rajevima ili ugovarajući sa podružnicama koje uspostavljaju u nerazvijenim zemljama kojima se smanjuje oporeziva dobit podružnica, a povećava oporeziva dobit u podružnicama koje su osnovane u poreskim rajevima. Posljedice iznošenja neoporezive dobiti na nerazvijene zemlje bi se mogle spriječiti ukoliko bi bogate zemlje oporezivale dobit multinacionalnih korporacija prema konceptu svjetskog dohotka, osiguravajući istovremeno poreski kredit za porez plaćen na dobit ostvarenu u drugim zemljama, uključujući i nerazvijene zemlje.

Analitičari smatraju da ispravan pristup u prvom redu podrazumijeva fokusiranje na transparentnost oporezivanja (Chittenden i Foster, 2008). Transparentnost u oporezivanju predstavlja važan preduslov za ostvarenje globalne pravičnosti oporezivanja (Ernst&Young, 2013). Ili drugim riječima, bez transparentnosti nije moguće u punom smislu riječi ostvariti pravičnost u poreskom sistemu. Prvi korak u pravcu osiguranja većeg stepena transparentnosti oporezivanja u eri globalizacije predstavlja razmjena podataka potrebnih za razrez poreza. U cilju eliminacije ili sprječavanja dvostrukog neoporezivanja razvijene zemlje su paralelno razvile nekoliko modela razmjene podataka potrebnih za razrez poreza u okviru OECD-a, Evropska unija i SAD (Antić, 2015). Modeli razmjene podataka se zasnivaju na multilateralnim sporazumima i konvencijama, kojima je pristupio veliki broj država i finansijskih centara, koji su se sve do prije nekoliko godina smatrali „poreskim rajevima“. Bez obzira na različita polazišta intenzivna saradnja razvijenih država je rezultirala konvergencijom modela i standardizacijom pravila i procedura razmjene informacija u poreske svrhe. Modeli razmjene podataka se razvijaju u pravcu kreiranja integralnog globalnog sistema automatizirane razmjene podataka u svrhu oporezivanja. U narednom koraku opseg razmjene podataka bi trebao biti proširen i na sve finansijske transakcije. Međutim, Pogge i Mehta (2016) drže da je novi mehanizam automatske razmjene podataka OECD u određenoj mjeri ograničen i isključiv, budući da mnoge nerazvijene zemlje zbog tehničkih prepreka, u smislu slabo razvijene tehničke infrastrukture i nedovoljnih kapaciteta nerazvijenih poreskih administracija, nisu iz objektivnih razloga u mogućnosti da se priključe globalnoj razmjeni podataka u svrhu oporezivanja.

Ipak, razmjena podataka nije dovoljna za neutralizaciju globalnog procesa seljenja dobiti korporacija iz zemalja u kojima je stvorena. Iako postoje različita tumačenja sadržaja načela transparentnosti kod oporezivanja kompanija analitičari smatraju da definicija transparentnosti oporezivanja podrazumijeva komuniciranje pristupa poreskih obveznika sa javnosti u vezi sa poreskim planiranjem i poštivanjem poreskih propisa, uključujući i plaćanje poreza, kako bi sve zainteresirane strane (država, poreski obveznici, građani, civilno društvo, povjerioci, investitori) bili uvjereni da je plaćen fer udio u porezima (Ernst&Young, 2013). Erozija osnovice za oporezivanje dobiti i seljenje dobiti (BEPS³) posljedica su strategija poreskog planiranja. Kompanije koriste pravne praznine

³ BEPS = *base erosion and profit shifting*

u poreskim propisima i neusklađenosti poreskih pravila između zemalja u kojima se nalazi sjedište kompanije i ostalih zemalja ili poreskih jurisdikcija (rajeva) da bi vještački prenijeli dobit u zemlje sa niskim poreskim stopama ili u zemlje koje nemaju poreza. Pri tome sama kompanija u tim trećim zemljama *de facto* nema nikakve poslovne aktivnosti. Posljedica seljenja dobiti je erozija prihoda od poreza na dobit u zemljama gdje se nalaze sjedišta kompanija.⁴

OECD je 2001. inicirao projekat ostvarenja globalne pravičnosti poreza koji je imao za cilj da se u prekograničnim transakcijama ostvari fer pristup u oporezivanju, pri čemu je potrebno osigurati fer i transparentnu konkurenciju na svjetskom tržištu (Hammeri i Owens, 2001). Prema međunarodnim standardima fer poreska konkurencija podrazumijeva da treća zemlja ne primjenjuje štetne poreske mjere u području oporezivanja kompanija, kao što su mjere koje smanjuju poresko opterećenje, nultu stopu ili stope značajno niže nego u drugim zemljama i to ne samo u pogledu nominalne poreske stope, koja može biti identična stopama u drugim zemljama, već i sagledavajući razinu efektivne stope.

Tekući plan aktivnosti OECD u vezi sprječavanja i ublažavanja posljedica poreskog planiranja u području oporezivanja dobiti obuhvata 15 akcija ili mjera. Dio mjera se odnosi na uvođenje minimalnih standarda za standardizirano izvještavanje po zemljama u području pravila transfernih cijena i razmjene informacija za multinacionalne kompanije čiji godišnji konsolidirani prihodi grupe prelaze 750 mil EUR. Evropska unija je 2015. usvojila pravila kojima se želi ostvariti poboljšanje transparentnosti diskrecionih pravila oporezivanja koja propisuju članice kompanijama u određenim slučajevima, kako bi se spriječilo izbjegavanje plaćanja korporacijskih poreza i uklonile posljedice poreskog planiranja⁵, a 2016. pravila kojima se treba identificirati štetna praksa agresivnog poreskog planiranja velikih multinacionalnih kompanija koje dovode do erozije javnih prihoda.⁶ Da bi države u cijelosti sagledale dobit/profit kompanija nužno je da su joj dostupne informacije o strukturi, politici transfernih cijena i internim transakcijama između povezanih poduzeća u grupi. Isto tako, prema novim pravilima multinacionalne kompanije su dužne svakoj poreskoj jurisdikciji u kojoj posluju svake godine dostaviti podatke o prihodu, dobiti prije oporezivanja, obračunatom i plaćenom porezu na dobit, broju zaposlenih, osnivačkom kapitalu, zadržanoj zaradi i iznosu materijalne imovine. Izvještavanje korporacija će, s jedne strane, omogućiti uvid u stvarne rezultate korporacija u svim jurisdikcijama u kojima posluju, a s druge strane, doprinijeti transparentnosti na način da će investitorima i civilnom društvu biti dostupne kredibilne informacije o stvarnom poslovanju korporacija. Neizbježna posljedica ovakve prakse će biti i pravičniji poreski sistem za sve jurisdikcije (Murphy, 2016).

⁴ Prema istraživanjima OECD iz 2014. procjenjuje se da se gubici na prihodima od poreza na dobit kreću između 100 i 240 mlrd USD godišnje, odnosno od 4% do 10% ukupno naplaćenih prihoda od poreza na dobit u svijetu. Izvor: OECD.

⁵ Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 332, 18.12.2015.

⁶ Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 146, 3.6.2016.

UMJESTO ZAKLJUČKA: PERSPEKTIVE GLOBALNE PRAVIČNOSTI

Nova pravila EU koja se odnose na izvještavanje multinacionalnih kompanija (uključujući i banaka) u funkciji su tek od januara 2017., te se još uvijek ne mogu procijeniti efekti na pravičnost oporezivanja. Međutim, već sada se može zaključiti da mjere neće biti adekvatne. Fokusiranost samo na oporezivanje dobiti je u koliziji sa holističkim pristupom dizajnu poreskog sistema, prema kojem se poreski sistem posmatra integralno i u interakciji sa ostalim segmentima fiskalnog sistema. Insistiranje samo na mjerama u sferi oporezivanja dobiti, kojima bi se zemlje sa niskim stopama poreza na dobit i poreski rajevi primorale na redizajn oporezivanja korporacija, moglo bi proizvesti neželjene reakcije i kontramjere od strane prozvanih zemalja i poreskih rajeva. Jedna od mogućnosti je i smanjivanje ili ukidanje neporeskih prihoda i ostalih poreza koji nemaju korporativni karakter u tim zemljama, kako bi ponovno postale atraktivna destinacija za otvaranje sjedišta multincionalnih kompanija. Ipak, mnoge nerazvijene zemlje i zemlje u razvoju mogle bi se zbog nedovoljno razvijenih kapaciteta poreskih administracija i informatičke i komunikacijske infrastrukture naći izvan globalnog mehanizma razmjene informacija potrebnih za razrez poreza, što će u velikoj mjeri ne samo ugroziti ciljeve OECD, EU i SAD u pogledu oporezivanja dobiti u zemlji u kojoj je stvorena, već i zadržati postojeće disparitete u razvoju između razvijenih i nerazvijenih, koje su dijelom posljedica i narušavanja načela pravičnosti oporezivanja u globalnim razmjerama.

Neki analitičari smatraju da zahvati OECD, SAD i EU na postojećim pravilima međunarodnog oporezivanja nisu dovoljni da bi se osigurala globalna pravičnost oporezivanja, nego da je potrebno uvesti novi koncept unitarnog oporezivanja (Picciotto, 2016). Prema tom konceptu multinacionalne kompanije se u svrhu oporezivanja trebaju tretirati kao jedinstveni poslovni subjekat, a ne kao zbir odvojenih i nezavisnih subjekata. Koncept u osnovi podrazumijeva tri segmenta: izradu konsolidiranih izvještaja za sve jursidikcije („svjetski izvještaji“), utvrđivanje formule raspodjele dobiti unutar korporacije između sastavnih entiteta (podružnica, pridruženih i ostalih zavisnih preduzeća) i mehanizam rješavanja sporova između država u kojima korporacija ima zavisna preduzeća. *Kleinbard (2016)* ide i dalje i smatra da je potrebno najveću pažnju u kreiranju novog globalnog koncepta oporezivanja posvetiti tzv. dobiti „bez države“. Radi se o dobiti multinacionalnih kompanija koja će ostati neoporezovana zahvaljujući sofisticiranim načinima da se izbjegne plaćanje poreza kojima pribjegavaju multinacionalne kompanije. Fenomen dobiti koja se ne oporezuje ni u jednoj državi je zadobio enormne razmjere, sa velikim posljedicama po finansiranje budžeta, pogotovo nerazvijenih država, ali i po efikasnu alokaciju kapitala i investiranje⁷. *Kleinbard*, pored formule alokacije globalne dobiti unutar korporacija na jursidikcije u kojima kompanija ima poslovanje, predlaže i ograničenje teritorijalnog modela oporezivanja, u smislu da samo zemlja izvora može oporezivati kompanije na svojoj teritoriji.

Globalni koncept unitarnog oporezivanja zahtijeva postojanje i globalnih pravnih i institucionalnih mehanizama. *Tollan (2016)* zagovara ideju međunarodne Konvencije o finansijskoj transparentnosti. Postojanje globalnih pravnih mehanizam bi podrazumijevalo primjenu obvezujućih pravila finansijske transparentnosti i okvir za jačanje obaveza

⁷ Smatra se da godišnje ostane ostane neoporezovano oko 100 mlrd USD dobiti korporacija, kako u razvijenim, tako i u nerazvijenim zemljama (*Kleinbard, 2016*).

međunarodne zajednice na osiguranju transparentnosti. S obzirom da finansijske tajne kojima zemlje pribjegavaju podrivaju suverenitet druge zemlje, u smislu naplate prihoda koji joj pripadaju, Tollan (2016) se protivi sadašnjoj situaciji da međunarodne regulacije toleriraju postojanje finansijskih tajni i ostalih štetnih struktura i zalaže se da Konvencija dovede do ukidanja finansijskih tajni u narednom koraku. Tanzi (2016) predlaže da se osnuje Svjetska poreska organizacija (WTA⁸) s ciljem da se kreira poreska politika zemalja sa globalnim implikacijama po globalno poslovanje. WTA bi imala i zadatak da identifikira i izvještava o problemima u globalnom oporezivanju, te da predleže rješenja. Pored toga Tanzi predlaže da WTA uspostavi sistem nadzora upotrebe poreske politike različitih zemalja da bi se identificirale štetne prakse. Konačno, WTA bi djelovala i kao forum za diskusiju poreskih politika između zemalja, te kao forum za rješavanje sporova između zemalja u poreskoj sferi. U konačnici, WTA bi trebala da za područje globalnog oporezivanja postane pandan Svjetskoj trgovinskoj organizaciji u sferi trgovine.

LITERATURA

- Alt, J., Preston, I. i Sibietta, L. (2010). "The Political Economy of Tax Policy". in "Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design". Institute for Fiscal Studies /Oxford University Press.
- Antić, D. (2012). "Finansije i finansijsko pravo". Banjaluka: Panevropski univerzitet "Apeiron".
- Antić, D. (2015). "Multilateralni mehanizmi za eliminaciju globalnog fenomena dvostrukog neoporezivanja". *Godišnjak Pravnog fakulteta* (5).
- Banks, J. i Diamond, P. (2010). "The Base for Direct Taxation". in "Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design". London: Institute for Fiscal Studies/Oxford University Press.
- Beach, W.W. (2005). "Measuring the Fairness of a Tax System". The Heritage Foundation.
- Carver, T.N. (1904). "The Minimum Sacrifice Theory of Taxation". *Political Science Quarterly* 19(1), 66-79.
- Cordes, J.J. (1999). "Horizontal equity". The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy (195-196). George Washington University/Urban Institute.
- Chittenden, F. i Foster, H. (2008). "Perspectives on Fair Tax Perspectives on Fair Tax". *Discussion paper*. Manchester Business School/The Association of Chartered Certified Accountants.
- Ekelund R.B. Jr. i Hébert R.F. (2007). "A History of Economic Theory and Method". 5th edition. Waveland Press, Inc.
- Elkins, D. (2006) "Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory". *Yale Law & Policy Review* 24(1).
- Ernst&Young. (2013), "Tax transparency: seizing the initiative".
- Feldstein, M. (1976). On the theory of tax reform". *Journal of Public Economics* 6 (1-2) 77-104.
- Finnerty C., Merks P., Petriccione M. & Russo R. (2007). *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD.
- Hammer, R.M, i Owens, J. (2001), "Promoting Tax Competition". OECD.
- ITEP (2011). "The Guide to Fair State and Local Taxes". Washington: Institute on Taxation and Economic Policy.
- Kaplow, L. (1989). „Horizontal equity: measures in search of a principle“. *National Tax Journal*. Vol. 42, no. 2 (139-154).
- Kleinbard, E. (2016). "Stateless Income and its Remedies", u: Pogge, T. i Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.
- Lindsay, I.K. (2016). "Tax fairness by convention: A Defence of Horizontal Equity". *Florida Tax Review*, 19(2), 79-119.

⁸ Engl. *World Tax Authority*

- Mirrlees, J. (2011). "Tax by Design". London: Institute for Fiscal Studies, London.
- Murphy, R. (2016). "Country-by Country Reporting", u: Pogge, T. i Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.
- Musgrave, R.A. (1959). „The Theory of Public Finance“. A Study in Public Economy. McGraw-Hill Book Company Inc.
- Musgrave, R.A. (1990). „Horizontal equity, once more“. *National Tax Journal*. Vol. 43, no. 2 (113-122)
- Musgrave, R.A. i Musgrave, P.B. (1984). "Public Finance in Theory and Practice", 4th Edition. McGraw-Hill Book Company.
- Picciotto, S. (2016). "Towards Unitary Taxation: Combined Reporting and Formulary Apportionment" u: Pogge, T. i Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.
- Pogge, T. i Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.
- Popović D. (1997). "Nauka o porezima i poresko pravo". Beograd.
- Shaw, J., Slemrod, J. i Whiting, J. (2010). "Administration and Compliance". in "Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design". London: Institute for Fiscal Studies/Oxford University Press.
- Smith, A. (1776). "An Inquiry Into The Nature and Causes of the Wealth of Nations".
- Stiglitz, J. (2008). "Ekonomija javnog sektora". Beograd: Ekonomski fakultet.
- Terra, B. J.M. & Wattel, P.J. (2008). European Tax Law, Fifth Edition. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Tollan H. (2016). "An International Convention on Financial Transparency", u: Pogge, T. i Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.
- Tanzi, V. (2016). "Lakes, Oceans, and Taxes: Why the World Needs a World Tax Authority", u: Pogge, T. i Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.

Prof. Dinka Antić, Ph.D

Associate Professor, Faculty of Law Sciences, PanEuropean University „Apeiron“ Banja Luka and Head of Department for Macroeconomic Analysis of the Governing Board of the Indirect Taxation Authority of BiH, Banja Luka, E-mail: dinka.s.antic@apeiron-edu.eu

Evolution of Tax Fairness: From Principle of Financial Theory to Global Taxation Concept

Abstract: Principle of tax fairness belongs to social-political principles of financial theory. Its application in tax systems of modern countries should ensure a uniform taxation "between the equals" and a redistribution of income and wealth "between the unequals". The horizontal tax fairness implies that the "equals should be taxed equally", meaning that the individuals with the same economic force (income, revenue, property) should contribute in equal way to the state for public goods and services received in return. The vertical tax fairness is ensured in a way that individuals are taxed in accordance with their economic force, meaning that the better off should pay higher taxes. Globalisation of financial and economic flows has caused a transformation of principle of tax fairness from national principle necessary for designing a fair national tax system into a global concept of fair taxation, that should ensure a fair distribution of tax burden between countries.

Keywords: principle of tax fairness, fair taxation.