

DOI: 10.7251/GFP1808142A

UDC: 336.226.12

Originalni naučni rad*Datum prijema rada:*
20. april 2018.*Datum prihvatanja rada:*
1. jun 2018.

(Ne)određenost poreza: od aksioma oporezivanja do dimenzije dizajna poreske politike

Rezime: Načelo određenosti poreza svrstava se u pravno-tehnička načela oporezivanja. Ono nalaže da porez koji plaćaju poreski obveznici bude određen, a ne utvrđen arbitrarno. Primjena načela određenosti od velike je važnosti za poreske administracije zbog predvidivosti naplate prihoda, a obveznicima omogućava minimiziranje rizika gotovinskog toka i ostvarenja planiranih poslovnih aktivnosti. Klasična finansijska teorija načelo određenosti smatrala aksiomom čiju upotrebu ne treba dodatno objašnjavati. Međutim, njegova primjena u savremenim državama je ugrožena, jer poreski sistemi postaju kompleksniji, kako u području legislative, tako i u sferi implementacije poreskih zakona. U eri globalizacije i širenja prekograničnog poslovanja i pojavom novih poslovnih modela, obveznici se suočavaju sa problemom poštivanja poreskih propisa u više jurisdikcija, a poreske administracije sa problemom utvrđivanja ispravnog poreskog tretmana. Poreska neodređenost ozbiljno pogađa likvidnost, poslovanje i poslovne strategije obveznika, a na makro nivou investicije, trgovinu i naplatu prihoda. Savremeni finansijski tokovi nalažu redefiniciju načela određenosti i postizanje balansa između poreske određenosti i poželjnog stepena poreske neodređenosti koja je nužna za implementaciju poreskih reformi i veću fleksibilnost poreske politike kao snažnog instrumenta u vrijeme ekonomskih kriza.

Ključne riječi: poreska određenost, poreska neodređenost.

*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

Klasična finansijska teorija načelo određenosti poreza svrstava u osnovna načela oporezivanja, kao aksiom oporezivanja. Razvojem nauke o finansijama, koji je doveo do strukturiranja načela prema određenim kriterijima, načelo određenosti poreza se svrstavalo u poresko-tehnička načela, budući da se načelo određenosti odnosi na utvrđivanje poreske obaveze i ostale elemente administriranja porezima (rokovi, način plaćanja, evidencije i dr.). Savremena finansijska teorija načelo određenosti smatra tehničkom dimenzijom načela zakonitosti poreza, jer se zahtjev da porezi budu određeni temelji na zahtjevu da svi elementi oporezivanja budu propisani zakonom, odnosno da samo zakon može biti izvor poreskog prava. Određenost poreza zahtijeva da poreski

propisi moraju biti napisani jasnim i razumljivim jezikom da bi u potpunosti bili razumljivi obveznicima. Međutim, ovaj zahtjev se konstantno narušava čestim izmjenama poreskih propisa, te donošenjem podzakonskih akata (pravilnika, uredbi, odluka, instrukcija) kojima se preciznije uređuju određena područja oporezivanja. Česte izmjene uz njihovu otežanu dostupnost (npr. samo u službenim glasilima koja se plaćaju) ugrožava transparentnost u primjeni propisa. Savremeni trendovi u oporezivanju nalažu objavu svih poreskih propisa, zakonskih i podzakonskih akata, na *web* portalima poreskih administracija, sa jasnom naznakom da li je propis na snazi ili je stavljen van snage, te generalnu dostupnost službenih glasila svim građanima bez plaćanja. Osim toga, potrebno je usvajanje prečišćenih tekstova zakona koji su pretrpjeli mnogo izmjena, što je ujedno i praksa EU, koja, u skladu sa zahtjevom razumljivosti propisa, vrši cjeloviti redizajn (engl. *recast*) davno usvojenih direktiva, objedinjavajući izmjene i derogacije koje nisu bile objavljene, ne mijenjajući smisao direktiva, uz istovremeno prilagođavanje teksta savremenom stilu normiranja koji je usvojila EU.

Načelo određenosti poreza je nakon niza godina ponovno došlo u fokus obveznika, poreskih administracija i fiskalnih vlasti, čak i najrazvijenijih zemalja iz grupacije G-20. Poslovanje obveznika u eri globalizacije predstavlja izazov za kreatore poreskih politika, budući da obveznici agresivnim poreskim planiranjem na osnovu komparativnih analiza poreskih sistema zemalja u kojima imaju poslovanje ili žele uspostaviti poslovanje odlučuju o lociranju sjedišta korporacije u zemlje u kojima će izbjeći plaćanje poreza ili će poresku obavezu svesti na minimum. S druge strane, obveznici koji imaju poslovanje u više zemalja se suočavaju sa poteškoćama u vezi sa poštivanjem mnoštva poreskih propisa i praksi poreskih administracija. Značaj načela određenosti poreza za globalno poslovanje i globalno oporezivanje je narastao u toj mjeri da eksperti načelo određenosti poreza, uz jednostavnost oporezivanja i stabilnost poreza, smatraju jednim od tri kamena temeljca dobro dizajniranih savremenih poreskih sistema (ACCA, 2015), dok OECD (2015) načelo određenosti poreza uključuje u osnovna načela oporezivanja na kojima će se temeljiti poreski sistemi budućnosti.¹ Globalno poslovanje i globalno oporezivanje unosi sve više nesigurnosti i neizvjesnosti u obaveze koje obveznici moraju ispuniti kako bi zadovoljili poreske propise u raznim zemljama, a pred poreske vlasti neizvjesnost u vezi naplate prihoda od poreza, s obzirom na seljenje sjedišta kompanija, pripadajuće dobiti i investicija u poreske rajeve ili jurisdikcije sa povoljnijim poreskim tretmanom. Na drugoj strani, djelovanje globalne ekonomske krize i brze promjene u okruženju primorava vlade da vode fleksibilnu poresku politiku, kako bi se poreskim mjerama ostvarili očekivani ciljevi. Istrajavanje na primjeni načela određenosti poreza nosi opasnost da ukupna poreska politika postane rigidna u toj mjeri da poreske mjere zbog vremenskog zaostajanja intervencija vlada postanu čak i kontraproduktivne.

Rad ima za cilj da analizira pitanje optimalnog balansa u kreiranju poreske politike između zahtjeva načela određenosti poreza i zahtjeva za vođenjem fleksibilnije poreske politike. U prvom dijelu rada analizira se konceptualna osnova načela određenosti u klasičnoj i savremenoj finansijskoj teoriji, različite dimenzije određenosti poreza, te interakcije, konflikti i proturječnosti između načela određenosti i ostalih načela oporezivanja. U drugom dijelu rada predstavljeni su izvori poreske neodređenosti, kao devijacije od zahtjeva koje nalaže načelo

¹ Radi se o načelima za oporezivanje tzv. digitalne ekonomije, gdje se uz načelo određenosti, ubrajaju i načela neutralnosti, efikasnosti, jednostavnosti, efektivnosti, pravičnosti i fleksibilnosti (OECD, 2015).

određenosti. Treći dio rada fokusiran je na analizu faktora *pro et contra* poreske određenosti u savremenim poreskim sistemima, nastojeći dati odgovor na pitanje da li poreske sisteme u budućnosti treba kreirati u skladu sa načelom određenosti ili dozvoliti poželjan stepen neodređenosti kako bi se vladama osigurala poželjnu fleksibilnost u vođenju poreske politike.

NAČELO ODREĐENOSTI U FINANSIJSKOJ TEORIJI

Definicija poreske određenosti

Načelo određenosti poreza odnosi se na pravno-administrativne karakteristike koje treba da zadovolje poreski oblici i poreski sistem u cjelini. Načelo određenosti poreza se najranije spominje u radovima Adama Smitha (1776), kao drugi poreski kanon. Prema Smithu porezi koje plaća pojedinac trebaju biti određeni i ne smiju biti arbitrarno utvrđeni. Kanon opisuje karakteristike poreske obaveze, koja mora biti tačno utvrđena, da bi se izbjegla arbitrnost poreskog organa. S obzirom da poreska obaveza treba biti propisana zakonom u svim svojim elementima, u pogledu rokova plaćanja, vrste poreza, načina ubiranja poreza i visine poreske obaveze i dr. moglo bi se zaključiti da drugi kanon odgovara savremenom načelu zakonitosti oporezivanja. Međutim, pored pravnog konteksta, kanon vodi računa i o ekonomskoj dimenziji, u smislu načela određenosti poreza, vodeći računa i o interesima poreskih obveznika. U u fokusu elaboracije A. Smitha je štetnost arbitriranja poreza, ukazujući na mogućnost da se obvezniku razreže veća poreska obaveza zbog animoziteta osoba koje prikupljaju porez. Arbitrnost kod utvrđivanja poreza vodi poreskoj neodređenosti, a podstiče aroganciju kod poreznika i osnažuje korupciju u poreskim službama. Smith smatra da je određenost u pogledu visine poreske obaveze od velike važnosti za funkcioniranje poreskog sistema, u toj mjeri da više štete proizvede mali stepen neodređenosti oporezivanja nego značajan stepen nepravdičnosti.

Adolph Wagner (1890) je načelo određenosti poreza svrstao u poresko-tehnička načela oporezivanja, zbog činjenice da načelo doprinosi definiranju standarda poreskih sistema i njihovoj implementaciji. Za razliku od većine načela oporezivanja, Wagner načelo određenosti smatra aksiomom finansijske teorije, jer je ono, u određenoj mjeri, očigledno iz razloga što direktno proistječe iz koncepta i svrhe oporezivanja. Ono je, stoga, samodostatno, bez potrebe za daljim dokazivanjem. U novije vrijeme, Richard Musgrave (1984), prilikom elaboracije poželjnih karakteristika poreskog sistema, u osnovna načela oporezivanja je ubrojio i načelo određenosti, smatrajući da ono ima dvije dimenzije. Jedna se ogleda u zahtjevu da poreski sistemi trebaju omogućiti fer i objektivan pristup poreske uprave, a druga da porezi, odnosno poreski zakoni, trebaju biti razumljivi za poreske obveznike.

Strukturirana definicija R. Musgravea i deskriptivna definicija A. Smitha navodi na zaključak da je koncept određenosti u toj mjeri kompleksan da ga je teško obuhvatiti definicijom. Na takav zaključak ukazuje i Wagner (1890). Iako je načelo određenosti, kao aksiom, lako predstaviti i formulirati, pogotovo ako se praksa slijedi postulate finansijske teorije, Wagner ukazuje na problem konkretizacije sadržine načela, preciziranja definicije i pojašnjavanja u trenutku kada načelo treba biti realizirano u praksi. Koncept određenosti poreza, u osnovi, uključuje mnogo dimenzija. Iz tog razloga u novije vrijeme istraživanja se fokusiraju na antipod koncepta - poresku neodređenost, fenomenu koji nastaje zbog devijacija u primjeni načela određenosti poreza. Međutim, i prilikom analiza poreske neodređenosti postoje poteškoće utvrđivanja definicije, pogotovo za potrebe kvantitativnih ana-

liza. Iz tog razloga, analitičari fenomen poreske neodređenosti analiziraju segmentirano, a najčešće u svjetlu implikacija na investicije. Niemann (2011) je poresku neodređenost definirao kao “*odstupanje stvarne uplate poreza koja se odnosi na određeni investicioni projekt u odnosu na uplatu poreza koja se očekivala prije donošenja odluke o investiciji*”.

Pored kompleksne sadržine, drugi razlog za nepostojanje sveobuhvatne definicije poreske određenosti je lingvističke naravi. Kao i druga načela i koncepti i načelo određenosti poreza vuče korijene iz anglosaksonske ekonomske i finansijske stručne i akademske literature. U engleskom jeziku riječ “*certainty*” se ovisno o potrebi može prevesti pojmovima kao što su “određenost”², “izvjesnost” ili “sigurnost”, što u domaćem vokabularu ne predstavljaju međusobne sinonime, već kao komplementarne pojmove. Mnogoznačnost načela određenosti ukazuje na kompleksne relacije između obveznika, poreske administracije i poreske politike. U tom smislu, poreska određenost čini buduću poresku politiku izvjesnom za obveznike, što donosi poresku sigurnost u poslovanje obveznika i naplatu poreskih prihoda od strane vlade. Suprotno tome, odstupanje od poreske određenosti vodi ka eskalaciji u poslovanju i naplati prihoda. Neodređenost poreza unosi neizvjesnost u poslovne planove kompanija, što se efektira u nesigurnoj poslovnoj budućnosti kompanije u pogledu daljeg razvoja i širenja poslovanja, a na makro planu vodi neizvjesnoj naplati poreskih prihoda i, posljedično, problemima u finansiranju budžeta.

Dimenzije poreske određenosti

Poreska neodređenost ima mikro i makro dimenziju (Zangari i dr., 2017). Makro dimenzija se odnosi na politiku oporezivanja i poresku strukturu, u smislu udjela određenih poreskih prihoda i njihove elastičnosti. Načelo elastičnosti oporezivanja nalaže da se porezi prilagođavaju promjenama u visini javnih rashoda. U praksi primjena ovog načela podrazumijeva koncipiranje poreskog sistema na način da se osigura kontinuirano usklađivanje kretanja javnih prihoda kako bi bili dostatni za finansiranje stalno rastućih javnih rashoda. Kvalitet većeg dijela javnih rashoda jeste sporo prilagođavanje ekonomskim kretanjima i ciklusima rasta ekonomije. Većina rashoda je nefleksibilna, s jedne strane zbog nužnosti određenih javnih potreba bez obzira na stanje ekonomije (rashodi za nacionalnu odbranu, javni red i sigurnost, zdravstvo i obrazovanje) ili zbog zakonske osnove uvođenja, poput rashoda za plate, naknade, penzije, socijalna davanja, socijalno osiguranje, čija visina je propisana zakonom ili kolektivnim ugovorima. U slučaju pada ekonomske aktivnosti, recesije i nezaposlenosti jaz između prihoda i rashoda se povećava, budući da se poreski prihodi (porez na dohodak, dobit) brzo se smanjuju zbog smanjenja dohotka i dobiti, a s druge strane rashodi su stabilni, jer je podrežno određeno vrijeme da se izmijene zakonski propisi koji reguliraju visinu plata, naknada i dr. Jaz između javnih rashoda i prihoda, do trenutka kada se primijene reforme koje će dovesti do smanjenja rashoda, može se zatvoriti na nekoliko načina: povećanjem poreza, zaduživanjem, ali i efikasnijom naplatom onih poreza čiji je volumen konstantan bez obzira na privrednu konjunkturu. U osnovi radi se o finansijskoj elastičnosti koju posjeduju porezi poput poreza na promet, poreza na prihode od imovine, poreza na imovinu ili posebnih poreza – akciza (na duhan, alkohol, derivate nafte). Postoje određena dobra i usluge koja građani kupuju bez obzira na visinu

² U čuvenoj izreci Benjamina Franklina riječ „*certainty*“ se prevodi „sigurno“ („Ništa nije sigurno osim smrti i poreza“, dio pisma Franklina francuskom naučniku Jean-Baptiste Leroy iz 1789).

dohotka i čiji se obim potrošnje značajnije ne mijenja ni u vrijeme konjunktura, ali ni u vrijeme recesije. To su lokalna prehrambena dobra, komunalne usluge, kao i akcizna dobra. S druge strane, porez na dohodak i porez na dobit su velikoj mjeri ovisni o konjunkturalnim kretanjima, jer pad ekonomske aktivnosti dovodi do pada zaposlenosti i smanjenja dohotka i dobiti. Za razliku od finansijske elastičnosti ekonomska elastičnost podrazumijeva automatsko prilagođavanje poreskih prihoda rastu potrošnje bez izmjene poreskih stopa. Porast potrošnje građana automatski povećava prihode od poreza koji se plaćaju prema određenoj stopi poreza (*ad valorem* porezi). Stoga, porast prihoda od poreza na promet, PDV-a ili dohotka automatski se osigurava bez izmjene poreskih propisa. Međutim, kod drugih poreskih oblika, elastičnost poreza se može osigurati samo izmjenom zakona. U ovom slučaju radi se o legalnoj elastičnosti poreza. Kao primjer poreza čija se elastičnost može osigurati samo izmjenom propisa je svakako porez na imovinu. Imajući u vidu različitu elastičnost pojedinih poreskih oblika može se zaključiti da će poreska neodređenost za obveznike biti veća kod onih poreskih oblika koji su značajniji za finansiranje budžeta, a čije prilagođavanje zahtijeva izmjene propisa. Poreska neodređenost za obveznika javlja se značajno prije primjene poreskih zakona ili poreskih mjera. Što je duže vrijeme od najave izmjene poreske politike do momenta usvajanja u parlamentu i primjene propisa to je veća neizvjesnost za obveznika. Obveznici će nastojati prilagoditi poslovne planove i strategije kako bi preduprijedili izmjene poreske politike, amortizirali negativan utjecaj novih poreskih mjera ili kreirali poslovnu politiku kojom bi izvukli koristi iz novih poreskih mjera. Efikasnost izmjena poreskih propisa ovisi uveliko i od povjerenja obveznika prema vladi. Povjerenje se stječe godinama, ali može biti uništeno ukoliko se poreski sistem mijenja bez najave. Povjerenje u vladu će biti narušeno u takvim slučajevima, čak i ukoliko se radi o poboljšanjima u poreskom sistemu (Piper, 2015). S druge strane, nekad je oportuno da se poreske mjere uvedu u jako kratkom vremenu, kako bi se onemogućile poreske prevare i brzo "prilagođavanje" obveznika (npr. vještačka podjela dohotka ili prometa kako bi obveznik bio u nižoj skali poreza ili izbjegao plaćanje poreza). Ipak, Shaw i dr. (2011), na osnovu iskustava V. Britanije, ukazuju da promoviranje netransparentnosti i nepredvidljivosti u kratkom roku mogu donijeti rast prihoda, ali da je potrebno uvijek insistirati na transparentnosti i određenosti kao glavnim odlikama pravičnog i efikasnog poreskog sistema.

Makro dimenzija poreske neodređenosti se ispoljava na više načina. Po pravilu poreski propisi su nepotpuni ili su kompleksni, u smislu mnoštva podzakonskih akata (pravilnika, odluka, instrukcija i sl.). Pored toga, neizvjesnost postoji i s obzirom na konačni tekst poreskih propisa, budući da se nacrt poreskih propisa može do momenta usvajanja mijenjati amandmanima u parlamentarnoj proceduri donošenja propisa ili pod pritiscima građana, određenih lobija (npr. političkih, proizvođačkih, uvoznčkih i sl.) ili struktura (civilnog društva, poslovne zajednice, socijalnih partnera, međunarodnih institucija, ...). Velika neizvjesnost proizilazi i iz ugradnje privremenih poreskih mjera u zakone, sa određenim rokovima važenja (tzv. „*sunset law*“). Kratkoročni karakter privremenih poreskih mjera obveznicima ograničava mogućnost prilagođavanja poslovne politike, pogotovo ukoliko se radi o nejasnim mjerama sa slabo pojašnjenim ciljevima uvođenja i očekivanim efektima. MMF i OECD (2017) ukazuju da postojanje privremenih poreskih mjera ne mora biti u osnovi štetno za obveznike, već situacije kada te mjere nisu jasne ili kredibilne, odnosno, ukoliko postoji neizvjesnost u pogledu mogućnosti njihovog produžetka, budući da je zakonom ostavljena takva mogućnost. Poreska neodređenost se povećava i kada

se pravila oporezivanja različito promjenjuju. Poreske administracije se sastoje iz velikog broja organizacijskih jedinica, pogotovo ukoliko postoje više administrativno-političkih jedinica unutar zemlje. U takvim okolnostima često se pravila oporezivanja ne primjenjuju na jedinstven način. Poreska neodređenost za obveznika se povećava širenjem poslovanja u treće zemlje I uključivanjem u integracije, poput EU, gdje je neujednačenost primjen

Interakcija između načela određenosti poreza i drugih načela oporezivanja

OECD (2015) naglašava interakciju između načela određenosti i ostalih načela oporezivanja. Efikasnost poresko sistema ovisi o stepenu određenosti i jednostavnosti oporezivanja, dok su određenost i jednostavnost oporezivanja presudni za ostvarenje efektivnosti i pravičnosti oporezivanja. Štaviše, određenost, jednostavnost i stabilnost ne samo da predstavljaju osnovna načela oporezivanja i temelje dizajna dobrog poreskog sistema, već i *benchmark*, osnovu za poređenje i procjenu efekata izmjena u poreskom sistemu (Piper, 2015). U savremenoj akademskoj i stručnoj literaturi za određenje poreza, da su definirani, u smislu jasnih i preciznih pravila, koji ne ostavljaju prostora za arbitrarna tumačenja poreskih vlasti, koristi se nekoliko pojmova, kao što su određenost poreza, poreska (ne) sigurnost i poreska stabilnost, koji su, iako različitog sadržaja, u međusobnoj korelaciji. Određenost poreza unosi sigurnost u poreski sistem, doprinoseći njegovoj stabilnosti, ne samo u smislu odnosa između poreskih vlasti i poreskih obveznika, već i u pogledu utjecaja na fiskalni i ekonomski sistem u cjelini, tj. utjecaja na poslovanje obveznika i prikupljanja prihoda za finansiranje budžeta. U konačnici, određenost poreza doprinosi stabilnosti pravnog sistema i vladavine prava u nekoj zemlji. Piper (2014) smatra da je određenost poželjna karakteristika poreskih sistema, ali da kreatori poreske politike moraju imati u vidu korelaciju sa drugim načelima oporezivanja u svjetlu divergentnih interesa vlade i obveznika, čak i određenih grupacija obveznika.

Iako se često tretiraju sinonimima stabilnost poreza se smatra pojmom bliskim određenosti poreza (Piper, 2015). Stabilnost i predvidivost poreza je od velikog značaja za sve države (Bird, 2002), a pogotovo za složene države u kojima postoji mehanizam podjele poreza između nivoa vlasti (Oates, 1972). Obveznici, ukoliko ulaze u određene poslovne transakcije žele unaprijed znati sve implikacije odluke, uključujući i poreske. Stabilnost poreza je od presudnog značaja za poslovanje kompanija, budući da porezi predstavljaju odliv gotovine. U vrijeme turbulencija na svjetskim finansijskim tržištima svaki nepredviđeni odliv gotovine ugrožava likvidnost kompanija i umanjuje očekivani povrat na investicije. Dok se može očekivati da su manja podešavanja poreskog sistema ugrađena u gotovinski tok investicija iznenadne velike izmjene u poreskim propisima mogu kompanije izložiti velikim troškovima, ne samo u pogledu poštivanja poreskih propisa, već i u smislu narušavanja gotovinskog toka. Prema Piperu (2015) "određenost" poreza podrazumijeva saznanje o poreskom tretmanu poslovne odluke, dok se "stabilnost" poreza odnosi na činjenicu da li će taj poreski tretman biti na snazi za određni broj godina u kojima se očekuju efekti poslovne odluke. U tom smislu, moglo bi se zaključiti da je načelo određenosti poreza inkorporirano u načelo stabilnosti poreza kao njegova kartkoročna dimenzija. Piper (2015) smatra da načelo stabilnosti uključuje tri aspekta: stabilnost poreskih stopa, stabilnost poreske osnovice i stabilnost poreske administracije. Stabilne poreske stope i poreska osnovica će omogućiti obveznicima da planiraju poslovne aktivnosti u budućnosti sa većim stepenom izvjesnosti po gotovinski tok. Fiskalne vlasti trebaju prilikom izrade nacrtu izmjena poreskih propisa analizirati utje-

čaj poreskih mjera na kompanije, ne samo u smislu implikacija na troškove, zaposlenost i investicije, već i u smislu troškova poštivanja poreskih propisa. Pri tome, vlade se moraju voditi načelom minimiziranja troškova obveznika. Isto tako, potrebno je da vlada procijeni i utjecaj novih poreskih mjera na troškove administriranja poreza koje imaju poreske administracije, budući da opterećuju budžet države i umanjuju mogućnosti finansiranja javnih potreba građana i društva u cjelini. Posebno su pogođeni mali obveznici – direktno zbog fiksnog karaktera troškova poštivanja poreskih propisa, te indirektno, jer nisu u stanju da prate česte izmjene propisa, pa čak ni onda kada u njihovu korist, ili zbog tehničke i regulatorne kompleksnosti nemaju kapaciteta da primijene olakšice omogućene poreskim propisima. Stabilnost poreskog sistema ovisi i o stabilnosti poreske administracije, koja se ogleda u dobru razvijenim procedurama i tehničkoj podršci i niskoj fluktuaciji ključnog osoblja.

Veliki obveznici se zalažu za određenost poreza, dok mali obveznici preferiraju jednostavnost. Ukoliko insistiranje na određenosti poreza dovede do ekonomske stagnacije zbog neprikladovanja poreske politike cijena koju će podnijeti vlada, obveznici i svi građani je prevelika u odnosu na troškove koje proizvodi prihvatljiv stepen poreske neodređenosti. U tom smislu potreban je balans (*trade off*) između načela određenosti poreza i efikasnosti oporezivanja.

Veći stepen određenosti poreza u smislu detaljnog propisivanja svih aspekata oporezivanja vodi kompleksnosti oporezivanja, što je u koliziji sa načelom ekonomičnosti oporezivanja, kako za poreske administracije, tako i za obveznike. S druge strane, načelo jednostavnosti poreza može dovesti do nepotpunih ili dvosmislenih poreskih propisa, koji će u konačnici otežati njihovu primjenu svim stranama, pa i malim obveznicima. MMF i OECD (2017) se zalažu za pristup normiranja poreskih propisa koja polazi od načela oporezivanja. Pristup podrazumijeva fleksibilnost u izradi propisa – da se izbjegava detaljno propisivanje poreskih pravila koje otežava primjenu propisa i čini ga nerazumljivim, a da se, s druge strane, omogući fleksibilnost poreskog propisa u odnosu na brze promjene poslovnih struktura i praksi. Predložena tehnika normiranja poreskih propisa se sastoji u tome da iza općih pravila slijede detaljnija pravila kojima se uključuje i isključuje njihova primjena. Poreski propisi treba da sadrže ključne odredbe, a detaljnija pojašnjenja potrebno je razraditi podzakonskom regulativom (pravilnicima i dr.) ili čak smjernicama za obveznike. Ipak, diskrecione ovlasti vlade trebaju biti propisane zakonom, a ne podzakonskom regulativom. Shaw i dr. (2011) upozoravaju da nema pravičnosti i određenosti oporezivanja ukoliko se zakon može deriogirati diskrecionim odlukama poreske administracije.

IZVORI PORESKE NEODREĐENOSTI

Blouin i dr. (2012) smatraju da postoje dva izvora poreske neodređenosti. Jedan je inherentna nepotpunost poreskih zakona i beskonačne izmjene zakonodavstva, sudske prakse ili upravnih propisa. Drugi izvor proizilazi iz namjernog izbjegavanja poreza od strane obveznika koji koriste nejasnoće ili dvosmislenosti zakona. U tom slučaju rezultat je potpuno neizvjestan, ali je na obvezniku odgovornost, budući da je on odabrao način djelovanja koji očigledno može biti u sukobu sa namjerama zakonodavca (Piper, 2014). Budući da namjerna poreska neodređenost, koja je kreirana od strane obveznika, ugrožava naplatu prihoda, vlada će, jednom kada se uoče takve okolnosti, nastojati da dodatnim poreskim mjerama otkloni tzv. rizik naplate prihoda trezora (*“exchequer risk”*). Restriktivne poreske mjere vlade u cilju suzbijanja poreske evazije obično idu na teret ostalih

obveznika koji žele da izbjegnju poreske rizik, tako da, u konačnici, vladina kontra-mjera, koja podrazumijeva transformaciju rizika za trezor u rizik za regularne obveznike, dovodi do nepotrebnih troškova za društvo (Piper, 2014).

Pagone (2009) ukazuje na da je načelo određenosti od suštinske važnosti za sve grane prava, uključujući i poresko pravo. Međutim, u praksi je neodređenost poreza dijelom neizbježna posljedica jezičke neodređenosti i dvosmislenosti. MMF i OECD (2017) sugeriraju da se u cilju osiguranja da poreska legislativa bude jasna svim stranama treba fokusirati na dva pitanja: (i) kreiranje, izradu i monitoring poreskih zakona i (ii) kvalitet normiranja propisa. Pitanje izrade propisa je kritično za minimiziranje poreske neodređenosti propisa i poboljšanje njihove kvalitete, efektivnosti i prihvatljivosti, dok je kvalitet normiranja kritičan za ostvarenje razumnog nivoa poreske sigurnosti. Ipak, neizbježna posljedica složenih poreskih sistema i čestog mijenjanja propisa je kompleksno poresko zakonodovstvo, koje otežava primjenu od strane obveznika, a zbog fiksnog karaktera troškva poreskih sajetnika i računovođa neproporcionalno opterećuje mala i srednja preduzeća.

Drugi uzrok poreskoj neodređenosti je neusklađenost između ciljeva koji su izraženi u zakonu i sredstava kojima se služe pravnici prilikom određivanja značenja riječi koje koriste u svojim podnescima, a koji mogu biti drugačiji od onih koje koriste računovođe ili ekonomisti u vezi sa porezima (npr. definicije poreskog objekta – dohotka, kapitala i sl.). Uzrok poreske neodređenosti Pagone vidi i u poreskoj praksi koja često slabi poziciju zakonodavca i njegovu namjeru da poreske propise donosi u javnom interesu. Uzrok poreske nesigurnosti može biti i dizajn zakona u smislu delegiranja diskrecionih prava poreskim organima.

Poreska neodređenost ima više izvora i uzroka. Glavni uzrok su slabosti institucionalnog poreskog okvira, u pogledu kreiranja poreske politike, administriranja i kontrole/nadzora. Izvori poreske neodređenosti mogu biti nacionalni i međunarodni (Zangari i dr. 2017). U pogledu obilježja izvori poreske neodređenosti su pravne, ekonomske, političke, institucionalne i administrativne prirode.

Glavni nacionalni izvori poreske neodređenosti su pravnog karaktera – neprecizni poreski propisi i politički – česte izmjene poreske politike. Zangari i dr. (2017) ističu da priprema i implementacija poreskih reformi, uz kasnija podešavanja i izmjene, vrlo često donose veliku poresku neodređenost, koja se efektuira u dodatnim troškovima poštivanja propisa.

Osim proceduralnih pitanja vezanih za usvajanje poreskih propisa pravni uzroci poreske neodređenosti su nedovoljno precizne zakonske odredbe, pojava sukoba propisa, te različita tumačenja pravnih normi, od strane poreske administracije, obvezika i sudova, koja eskaliraju protekom vremena primjene propisa (Zangari i dr., 2017). Bilo kakve intervencije na poreskim propisima, kao korekcija nakon što su se pokazali negativni efekti primjene propisa ili kao faza u implementaciji složene poreske reforme, zahtijeva izmjenu i pravilnika o primjeni zakona i izmjene ili donošenje novih podzakonskih akata. U slučaju nepreciznih zakonskih odredaba i nepostojanja odgovarajućih pravila, instrukcija i pojašnjenja, neminovna posljedica je različita interpretacija poreskih propisa, što će rezultirati povećanjem broja predmeta pred nacionalnim sudovima, a u slučaju EU i predmeta protiv članica pred Sudom EU. Pagone (2009) ukazuje na pojavu namjerne neodređenosti zakona. On sugerira

da diskreciona prava u poreskim zakonima trebaju biti strukturirana, razgraničena, podložna reviziji i predvidiva. MMF i OECD (2017) ukazuju da kvalitetna poreska legislativa ukoliko mijenja poreski tretman postojećih investicija treba obavezno uključiti i prelazne odredbe koje se trebaju implementirati fazno u određenom razdoblju nakon početka primjene novog propisa/pravila/mjere, odnosno nakon stavljanja van snage prethodnog propisa/pravila/mjere, sve u cilju ostvarenja kredibiliteta, sigurnosti i stabilnosti pravila oporezivanja.

Čak i najsvršeniji poreski zakon može proizvesti neodređenost među obveznicima ukoliko je loše implementiran od strane poreske administracije. Za MMF i OECD (2017) poreska administracija ima centralnu ulogu u implementaciji poreskih propisa, jer predstavlja ključni kanal za kreiranje odgovarajućeg poreskog sistema. Pri tome, koherentna legislativa ne može doprinijeti poreskog sigurnosti ukoliko je ne prati koherentna, pravična i efikasna implementacija. Ostvarenje zakonom omogućenih poreskih olakšica kod oporezivanja dohotka i dobiti ili pravo na povrat PDV-a čak i u razvijenim zemljama može biti znatno otežano od strane poreske administracije zbog njenih kompleksnih administrativnih pravila i procedura, koje često znaju odvratiti obveznike od konzumacije prava koja im omogućava zakon. Isto tako, poresku neodređenost pojačava i nekonzistentna primjena poreskih pravila od strane poreske administracije, pogotovo u vezi diskrecionog odobravanja poreskih poticaja, poreskog tretmana i procedura kontrole i revizije. MMF i OECD (2017) ukazuju na negativan utjecaj loše planiranih i izvedenih postupaka kontrole i revizije, koje se ogledaju u razvučenim razdobljima revizije, dugim sporovima, velikim brojem neriješenih sporova, velikim odstupanjima u rezultatima revizije, što sve unosi veliku neodređenost među obveznike. Tradicionalna polarizacija mišljenja poreske administracije i obveznika da su svi obveznici skloni prevarama, a da svi inspektori vrše presiju nad obveznicima, dovodi do nepotrebnog izlaganja troškovima i neracionalnog korištenja resursa, stigmatizacije regularnih obveznika i, u cjelini, jačanja nepovjerenja prema poreskim vlastima i poreske neodređenosti obveznika. Složena unutrašnja organizacija i interna pravila nagrađivanja inspektora u poreskim administracijama koja stimuliraju inspektore da utvrde dodatne poreske obaveze često povećavaju rizik nekoherentne i različite primjene poreskih propisa.

MMF i OECD (2017) ukazuju na neodređenost koju proizvodi mehanizam rješavanja sporova u sferi poreza. Dugotrajnost u vođenju sporova ne samo da može prouzročiti teškoće u poslovanju, već mogu odvratiti i investicije. Poreska neodređenost nastaje ukoliko postoje u kontinuitetu razlike između stajališta sudova, na jednoj strani, i zakonodavca i poreskih administracija, na drugoj strani, u pogledu tumačenja poreskih propisa. Dugi postupci pred sudom ne samo da unose veliku neodređenost u poslovanje obveznika, već i proizvode značajne troškove vezano za troškove suda, advokata i ostale troškove u vezi postupka, što u najvećoj mjeri pogađa mala i srednja preduzeća, kojima pravna zaštita *de facto* postaje nedostupna. Konačno, praksa da se odluke sudova ne objavljuju, kao i neobjavljivanje zvaničnih stajališta poreske administracije u vezi primjene poreskih propisa, može pogoršati poresku sigurnost za obveznika.

Nefleksibilnost poreskog sistema u uvjetima brze promjene okruženja, bilo nacionalnog, bilo međunarodnog, donosi veliku dozu poreske neodređenosti. Snažni upliv digitalizacije u poslovanje kompanija unosi veliku neizvjesnost u pogledu poreskih pravila koje obveznik treba primijeniti. U takvim okolnostima, neizvjesno je i postupanje nadležne

poreske administracije. Situaciju dodatno pogoršava slabo poznavanje međunarodnog poslovanja i nedostatak specifičnih znanja iz te oblasti u poreskim administracijama.

Poslovanje na svjetskom tržištu podrazumijeva izloženost obveznika (kompanija i po-jedinaca) različitim poreskim sistemima. Zangari i dr. (2017) uočavaju statičku i dinamič-ku dimenziju poreske neodređenosti. Statički aspekt se ogleda u tome da se kompanije i pojedinci suočavaju sa različitim poreskim sistemima na međunarodnom planu poslova-nja. Poreska neodređenost se povećava, jer se izmjene poreskih propisa multipliciraju širenjem poslovanja u više država. Frekventnost izmjena poreskih propisa se dodatno po-većava, jer se države bore da povoljnijim poreskim režimima privuku strane investitore i kapital ili da kompanije presele svoja sjedišta. Međunarodna poreska konkurencija u cjeli-ni povećava poresku neodređenost ne samo za sve druge obveznike, već i za ostale države s obzirom na naplatu poreskih prihoda. Države pokušavaju dodatnim poreskim mjerama da zaustave bijeg kompanija i profita, a time i poreza koje plaćaju kompanije i pojedinci. Mjere za povećanje poreske atraktivnosti država i kontra-mjere pogođenih država u ko-načnici dodatno usložnjavaju oporezivanje i na nacionalnom i na međunarodnom planu, povećavajući poresku neodređenost. Navedeni problemi se mogu prevladati jačanjem sa-radnje država u sferi poreza i ekstenzivnom razmjenom podataka relevantnih za oporezi-vanje sa drugim državama (Antić, 2015). Postojanje interakcije između poreskih zakona i neporeskih propisa i sporazuma može kreirati neodređenost, pogotovo kada se radi o međunarodnim neporeskim ugovorima koji mogu imati implikacije na poreski tretman.

MMF i OECD (2017) ukazuju da se izvor poreske neodređenosti može naći i u ponašanju obveznika. Neki obveznici preduzimaju agresivne poreske strategije, izbjegavajući transparen-tnost u komunikaciji sa poreskom administracijom, testirajući granice do kojih mogu da idu. Poreska sigurnost je ugrožana i ukoliko obveznik nema jasno izražene strategije poreskog pla-niranja ili nema jasno definirano postupanje u slučaju sprovođenja poreskih kontrola i revizije. Veću poresku neodređenost imaju i veliki poreski obveznici sa široko diverzificiranim poslova-njem, koje proizvodi različite poreske implikacije i predstavljaju izazov poreskoj administraciji u smislu primjene poreskih pravila. Shaw i dr. (2011) ističu da je linija razlikovanja zakonitog izbjegavanja poreza i poreske evazije nekada jako tanka i nejasna, što povećava stepen poreske nesigurnosti u pogledu utvrđivanja poreske obaveze. U takvim slučajevima da li će obveznik uspjeti da umanjí poresku obavezu ovisi o poreskoj administraciji, koja, ukoliko bude nesvjes-na postupaka obveznika, neće nikada pokrenuti provjere.

PORESKA ODREĐENOST I/ILI PORESKA NEODREĐENOST?

Piper (2015) smatra da prilikom pokretanja poreskih reformi treba kao “prethod-no pitanje” postaviti koji su društveni ciljevi poreske reforme, odnosno da li se određeni ciljevi mogu ostvariti instrumentima izvan poreskog sistema. Na primjer, mnogobrojne studije su pokazale da se ciljevi socijalne politike, u smislu redistribucije dohotka prema siromašnijim slojevima, mogu efikasnije ostvariti budžetskom mjerom - ciljanim dotacija-ma građanima iz budžeta nego poreskom mjerom - uvođenjem diferenciranih stopa PDV-a na određena dobra. U suprotnom, dodatno povećanje kompleksnosti PDV-e sistema će dovesti do poreske nesigurnosti i na strani obveznika i na strani poreske administracije, pogotovo u postupanju sa dobrima koja se nalaze u “sivoj zoni” diferenciranja stopa. Ipak, iskustva drugih zemalja, pogotovo članica EU, pokazuju da se pitanje da li postoje bolji

mehanizmi od poreskih ignoriralo zbog utjecaja politike, koji je snažan u tolikoj mjeri da ni nakon velikog broja studija nema političke volje da se diferencirano oporezivanje potrošnje ukine ili svede na minimum.

Eksperti (Stewart i Picciotto, 2017) smatraju da apsolutna poreska sigurnost nije ni poželjna sa stajališta interesa javnosti. Slično, Thorndike (2015) smatra da su rasprave nepotrebne iz dva razloga. Prvo, sigurnost i izvjesnost ne postoje, ni u životu, niti u poreskim zakonima. Ekonomija je samo jedan dio nesigurnog života. Drugo, zahtjev za ostvarenje sigurnosti štiti *status quo* u poreskom sistemu, što svakako nije u interesu ni poreskih vlasti, a niti obveznika i građana u konačnici. Iako ljudi teže za stabilnošću i trajnošću sigurnost je iluzija. Imajući u vidu snažan utjecaj političkih lobija na donošenje poreskih propisa revizija poreske politike je poželjna s vremena na vrijeme. Isto tako, vrlo često postoje objektivne okolnosti koje nalažu izmjene propisa iz područja oporezivanja. Diskrecione mjere poreske politike, koje se efektuiraju tek nakon okončanja određene pravne procedure za donošenje poreskih propisa, često nisu efikasne zbog sporosti reagiranja. Štaviše, efekti diskrecionih mjera su često zakašnjeli, nekad i kontraproduktivni, s obzirom na postojanje vremenskog razmaka između momenta uočavanja potrebe za izmjenom poreskih propisa do momenta njihove implementacije i ispoljavanja prvih efekata mjera. Taj vremenski zaostatak (eng. *time lag*) „otupljuje“ očekivane efekte od novih poreskih mjera, jer se okolnosti koje su dovele do tih mjera u međuvremenu mogu značajno promijeniti. U tom smislu zadržavanje *status quo* bi donijelo velike štete i mikroekonomskom i makroekonomskom sistemu. Thorndike (2015) smatra da je stabilnost poreskog sistema vrijedna samo ukoliko vlada želi očuvati *status quo*, a da je poreski sistem “živi institut, koji se konstantno razvija i koji je u stalnom previranju”. Isto tako, često se pod paravanom očuvanja stabilnosti poreskog sistema žele zadržati zadobijene preferencije i povoljniji poreski tretmani. Vrlo često se stabilnost zagovara samo iz straha da li će se poreske reforme uspješno implementirati. Piper (2015) ukazuje da održavanje stabilnosti poreskog sistema ne smije podrazumijevati njegovu nefleksibilnost u odnosu na izazove iz okruženja. U te izazive možemo ubrojiti regionalne integracije, liberalizaciju, ekstenzivnu razmjenu poreznih informacija i globalizaciju. Nacionalni poreski sistem se ne smije posmatrati izolirano u odnosu na svijet, pogotovo u eri globalizacije. Sve snažnija saradnja razvijenih zemalja u svijetu dovodi do približavanja poreskih sistema, što povratno zahtijeva konstantna prilagođavanja nacionalnih poreskih sistema, a u zemljama u razvoju i implementiranja opsežnih reformi u nacionalnom poreskom sistemu.

U konačnici, Thorndike (2015) zaključuje da je stabilnost neprijatelj poreskih reformi. Iako postoje objektivni rizici za poslovanje u slučaju promjene poreskih propisa oni su uveliko precijenjeni. Prvo, obveznici već decenijama posluju u nesigurnom poreskom okruženju, a drugo, često su rizici veći u pogledu očuvanja vrijednosti poreskog objekta koji je predmet oporezivanja (dobit, dohodak, imovina), nego u vezi sa primjenom novih poreskih mjera. Neprilagođavanje poreskog sistema može ugušiti ekonomsku aktivnost i kreirati prostor za zloupotrebe, pogotovo kad se radi o agresivnom poreskom planiranju, čiju ekspanziju potiču različite poreske mjere koje usvajaju poreski rajevi ili države sa niskim poreskim stopama. Piper (2015) upozorava na potrebu brzog prilagođavanja vlada, imajući u vidu da se svijet mijenja jako brzo, mnogo brže nego što zakonodavci mogu izmijeniti poreske propise i preporučuje da se prilikom kreiranja kratkoročnih mjera odustane

od traganja za savršenim rješenjima, a da se fokus usmjeri na implementiranje strukturalnih poboljšanja poreskog sistema u dugom roku.

MMF i OECD (2017) predlažu brojne mjere za jačanje poreske određenosti. U segmentu dizajna poreske politike i legislative sugeriraju razradu procesa konsultacija u kojem ključnu ulogu ima ministarstvo finansija. Opseg konsultacija uključuje i poresku administraciju, privatni sektor i civilno društvo, te eksterne eksperte iz sfera industrije i trgovine. Konsultacije u vezi sa novim poreskim propisima ili izmjenama postojećih trebaju biti javne i trebaju početi još u inicijalnoj fazi. Nakon implementacije novih poreskih propisa potreban je monitoring efekata i određeni *feedback*, kao kritičan moment za identificiranje potrebe prilagođavanja propisa uz izradu odgovarajućih administrativnih uputstava. Da bi se osiguralo da novi propisi ili njihove izmjene budu jasne svim korisnicima potrebno je prilikom izrade nacрта zakona ili izmjena zakona držati se osnovnih načela normiranja poreskih propisa kao što su razumljivost, organizacija (unutar teksta propisa i koordinacija sa drugim zakonima), efektivnost (osiguravajući ciljeve poreske politike koji se žele ostvariti putem poreskog zakona), integracija (konzistentnost sa pravnim sistemom i pravilima normiranja) i transparentnost (ispravno strukturiranje odredaba zakona i njihovo odvajanje od proceduralnih pravila). U segmentu aktivnosti koje bi trebala preduzeti poreska administracija u cilju smanjenja poreske neodređenosti fokus bi trebao biti na transparentnoj komunikaciji sa obveznicima kako bi se izbjegli sporovi u vezi sa primjenom zakona ili sveli na minimum. Potreban je viši stepen kooperativnosti koji uključuje detaljna uputstva i smjernice za primjenu poreskih propisa, edukaciju obveznika, komunikaciju s obveznicima tokom kontrola i revizija. Potrebno je kreirati mehanizme za efikasno i blagovremeno rješavanje sporova, kako na nacionalnom nivou, tako i na međunarodnom planu. Teret dokazivanja u vezi sa žalbom na razrez obaveze treba biti na obvezniku, dok teret dokazivanja izrečene može biti na poreskoj administraciji kako bi demonstrirala opravdanost njenog izricanja.

MMF i OECD (2017) preferiraju smanjenje poreske neodređenosti pomoću odgovarajućeg mehanizma konsultacija o predloženoj legislativi. Međutim, eksperti (Stewart i Picciotto, 2017) smatraju da mehanizam konsultacija može lako da se pretvori u lobiranje, koje je nepoželjno sa stajališta ostvarenja ciljeva građana. Piper (2014) zaključuje da je nužno da granice poreske neodređenosti budu što jasnije utvrđene, te da svako korištenje diskrecionih prava od strane vlade da bi se nametnula nova poreska mjera treba biti pojašnjena uputstvima.

Preporuke EU podrazumijevaju inicijative na nacionalnom i međunarodnom planu. Na nacionalnom planu potrebno je težiti što jednostavnijem poreskom sistemu, u pogledu pravila oporezivanja kojima se utvrđuje poreska obaveza i obaveza u vezi sa administriranjem poreza od strane obveznika, te procesu izrade poreskih propisa (Zangari i dr., 2017). Institucionalni proces upravljanja razvojem poreske politike treba biti transparentan i predvidljiv. Potrebno je unaprijediti komunikaciju između poreskih administracija i obveznika. Potrebna su i jasna pravila vezano za izdavanje poreskih mišljenja (pogotovo *ex ante*) koja će biti konzistentna sa načelima fer poreske konkurencije između zemalja. Na međunarodnom planu ključni faktori jačanja poreske sigurnosti su bolja saradnja i koordinacija između zemalja u sferi poreza. EU je zajedno sa OECD pokrenula projekt BEPS³,

³ Base Erosion and Profit Shifting

koji bi trebao spriječiti seljenje dobiti u poreske rajeve i jurisdikcije sa povoljnijim poreškim tretmanom. Temeljni instrument za uspostavu globalne koordinacije u sferi poreza jeste automatska razmjena informacija relevantnih za razrez poreza, kao pretpostvka za efikasnije suočavanje država sa izazovima iz okruženja, poput agresivnog poreskog planiranja, globalne ekonomske i političke nesigurnosti, razvoja novih modela poslovanja sa naglaskom na ekspanziju digitalne ekonomije.

ZAKLJUČAK

Holistički pristup dizajnu poreskih sistema nalaže inkorporiranje načela oporezivanja na nivou sistema, dok je na nivou pojedinačnih poreskih oblika dozvoljeno odstupanje od pojedinih načela u cilju ostvarenja maksimalne efikasnosti poreskog oblika. Analiza je pokazala da i pored svih nastojanja fiskalnih vlasti nije moguće ostvariti apsolutnu određenost u sferi oporezivanja. Razlog je neizvjesno ekonomsko okruženje koje se ne može u cijelosti predvidjeti, a koje utječe na poresku obavezu. Isto tako, nije realno očekivati da se u poreskim propisima ne nađe niti jedna nejasnoća, dvosmislenost ili nepreciznost ili da će poreska administracija primjenjivati poreske propise bez i jedne pogreške. Može se zaključiti da je određena neodređenost poreza neizbježna. Od vlada se očekuje da vodi računa da poreski rizici zbog neodređenosti poreza predstavljaju trošak poslovnoj i društvenoj zajednici. Nužno je da vlade balansiraju načela oporezivanja prilikom dizajniranja poreskog sistema ili planiranja poreskih reformi na način da se žrtvuje maksimalno mogući stepen poreske određenosti zbog političkih, ekonomskih ili socijalnih ciljeva. Ovakav pristup je potreban zbog odgovora vlada na brze promjene u okruženju, a pogotovo u vrijeme ekonomskih kriza kada se od vlada očekuje da bude fleksibilna i da brzo donosi antikrizne mjere.

LITERATURA

- ACCA. (2015). "Foundations for a sound tax system: simplicity, certainty and stability".
- Antić, D. (2015). "Multilateralni mehanizmi za eliminaciju globalnig fenomena dvostrukog neoporezivanja". *Godišnjak Fakulteta pravnih nauka* #5. Banjaluka: Pan-Evropski Univerzitet Apeiron.
- Baker S.R., N. Bloom and S. J. Davis (2016), "Measuring economic policy uncertainty", *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 131 (4): 1593-1636.
- Bird R.M. (2002). „Intergovernmental Fiscal Relations: Universal Principles, Local Applications“. Georgia, USA: Andrew Young School of Policy Studies.
- Blouin, J.L., Devereux, M. i Shackelford, D.A. (2012). "Investment, Tax Uncertainty, and Aggressive Tax Avoidance". University of Pennsylvania, Oxford University and University of North Carolina working paper.
- Caiumi, A. (2017). "Tax Certainty: Platform for Tax Good Governance". Presentation. Brussels, 15 June 2017. EC : DG TAXUD.
- Economic Evidence and Policy Responses". Taxation Paper. Working paper N. 67 – 2017. European Commission.
- Edmiston K. D., (2001), "Tax uncertainty and investment: A cross-country empirical examination". Working paper 01-5. Georgia State University: Andrew Young School of Policy Studies.
- Deloitte (2013). "European tax survey: The benefits of stability".
- IMF, OECD. (2017). "Tax Certainty". IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers.
- Maffini, G. (2017). "Tax Certainty". OUCBT Summer Conference: Escalating uncertainty and competition in business taxation. London, 30 June 2017. OECD.
- Musgrave, R.A. i Musgrave, P.B. (1984). "Public Finance in Theory and Practice". 4th Edition. McGraw-Hill Book Company.

- Niemann, R. (2011). "The Impact of Tax Uncertainty on Irreversible Investment," *Review of Management Science* 5:1-17.
- Oates W.E. (1972). „Fiscal Federalism”. New York: Harcourt Brace Jovanovich, Inc.
- OECD. (2015). "Addressing the Tax Challenge of the Digital Economy". OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 1: 2015 Final Report.
- Pagone, G.T. (2009). "Tax Uncertainty". The University of Melbourne.
- Piper, J. (2014). "Certainty in tax". The Association of Chartered Certified Accountants .
- Piper, J. (2015). "Stability in tax". The Association of Chartered Certified Accountants .
- Shaw, J., Slemrod, J. i Whiting, J. (2011). "Administration and Compliance" u: Mirrlees, J. (2011). "Dimensions of Tax Design". London, UK: Institute for Fiscal Studies.
- Smith, A. (1776). "An Inquiry Into The Nature and Causes of the Wealth of Nations".
- Thorndike, J. J. (2015). "Tax History: Tax Uncertainty Is Certain, so Stop Complaining About It". TaxAnalysts.
- Stewart, J., Picciotto, S. (2017). "Tax Certainty". International Workshop on domestic revenue mobilisation in developing countries "Mobilising resources for development: The role of international cooperation in tax matters". Bonn, 28-29 November 2017.
- Wagner, A. (1890). „Finanzwissenschaft“, Part II, Second revised edition. Leipzig. Reprint: Musgrave, R.A. i Peacock A.T., ed. (1967). „Classics in the Theory of Public Finance“. New York: International Economic Association.
- Zangari, E., Caiumi, A. i Hemmelgarn, T. (2017). "Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses". Taxation Paper. Working paper N. 67 – 2017. European Commission.

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

Tax (Un)Certainty: From Axiom of Taxation to Dimension of Tax Policy Design

Abstract: Principle of tax certainty belongs to legal-technical principles of taxation. It requires that the tax paid by tax payers should be certain, not determined arbitrary. Application of principle of tax certainty is of great importance not only for tax administration because of predictable collection of revenues, but also for taxpayers due to minimising cash flow risks and realization of planned business activities. Classical financial theory considers principle of tax certainty as axiom that should not be explained additionally. However, its application in modern states is jeopardised, since tax systems have become more complex, not only in the sphere of legislation, but also in the field of implementation of tax laws. In the era of globalisation and expansion of cross-border business, taxpayers are facing with problem of tax compliance in more than one jurisdiction, and tax administrations with problem of determination of proper tax treatment. Tax uncertainty seriously affects liquidity, business and business strategies of taxpayers, and, at the macro level, investment, trade and revenue collection. Modern financial flows request a redefinition of principle of tax certainty and an achievement of the balance between tax certainty and desirable degree of tax uncertainty, which is needed for implementation of tax reforms and greater flexibility of tax policy, as strong instrument in the time of economic crisis.

Keywords: tax certainty, tax uncertainty.