

FINANSIJSKA I EKONOMSKA NAČELA OPOREZIVANJA

Mirko Kulić*

Sažetak: U radu se ukazuje na potrebu da se prilikom kreiranja i sprovođenja poreskog sistema i poreske politike uvažavaju određena načela koja je definisala savremena nauka o porezima. Bez obzira na to kakvo će mesto porezi zauzeti u strukturi javnih prihoda države, poreski sistem mora da se oslanja na određena načela ili principe. Poreska načela treba da omogućе ispunjavanje određenih ciljeva poreske politike koji se u datom trenutku postavljaju. Sadržina pojedinih poreskih načela mora se neprestano proveravati u praksi. Rad se ne bavi socijalno-političkim i pravno-administrativnim poreskim načelima, već samo finansijskim i ekonomskim.

Ključne reči: porez, načela oporezivanja, poreski sistem, poresko opterećenje, poreski izvor, poreski destinatar

Abstract: The paper focuses on the need to apply certain modern tax principles upon creating and enforcing the tax system and tax policies. Regardless of the position the taxes will hold within the financial system of one country, it has to rely on certain principles and rules. Tax rules have to meet certain goals posed by the current tax policies. Certain tax principles need to be constantly revised through practice. The paper will not deal with social, political, legal or administrative tax principle, but rather only economic and financial ones.

Key words: tax, tax principles, tax system, height of taxation, tax source, tax destination

Značaj poreskih načela

Porez je složena kategorija, jer u sebi sadrži ekonomske, finansijske, socijalne, političke i druge elemente. Proučavajući opravdanost oporezivanja, kao i ciljeve oporezivanja, možemo videti za koje se sve ciljeve upotrebljavaju sredstva prikupljena preko poreza, i na koje se načine to pravda. S tim u vezi postoje izvesna načela, odnosno principi oporezivanja koji imaju zadatak da pred poresku vlast, odnosno poreski sistem, postave izvesne zahteve u vezi s pribavljanjem finansijskih sredstava za finansiranje javnih rashoda. U zavisnosti od toga u kojoj se meri poreska vlast pridržava ovih principa, zaključuje se da li je poreski sistem dobar ili nije.

Sadržina pojedinih poreskih načela neprestano se mora proveravati u praksi. Samo tako se stvaraju uslovi da poreska teorija utiče na poresku politiku. Poreska politika se oblikuje pod dejstvom različitih uslova, među kojima naučna načela oporezivanja nemaju uvek vodeću ulogu. Zato načela oporezivanja ne treba da budu postavljena apstraktno, izvan datog socijalnog ambijenta. Sadržinu ovih načela poreska teorija treba da uobličava uzimajući u obzir prilike koje vladaju u datom društvu. Na proklamovana načela oporezivanja treba gledati kao na ideal kome se teži. Međutim, taj ideal nije moguće sasvim dostići. Poresku politiku treba tako koncipirati da se celina postavljenih zahteva u poreskim načelima što potpunije ostvari, ali se mora imati u vidu da do određenih odstupanja mora doći.¹

Principe oporezivanja je formulisao i sistematizovao krajem XIX. veka nemački poreski pisac Adolf Vagner (Adolph Wagner). On je poreska načela grupisao u četiri grupe, i to: a) finansijska poreska načela, koja su se sastojala iz izdašnosti i elastičnosti, b) ekonomska načela, koja su se sastojala u pravilnom izboru poreskog izvora i vođenju računa o dejstvima pojedinih poreza, v) socijalna načela, koja su obuhvatala opštost i

* prof. dr Mirko Kulić, redovni profesor, Megatrend univerzitet, Srbija

¹ D. Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Open Society Institut/Constitutional and Legislative Policy Institute, Budapest i Savremena administracija, Beograd, 1997, str. 270-271

ravnomernost i g) finansijsko-tehnička načela, koja su obuhvatala zakonitost, ugodnost i niske troškove oporezivanja.²

Poreska teorija dogradila je navedena Vagnerova poreska načela, tako da savremeni poreski sistemi počivaju na sledećim poreskim načelima: 1) finansijskim, 2) ekonomskim, 3) socijalno-političkim, 4) pravno-administrativnim. U radu se nećemo baviti svim poreskim načelima, već samo finansijskim i ekonomskim.

Finansijska poreska načela

Porezi se u praksi shvataju, pre svega, kao instrumenti za obezbeđenje potrebnih budžetskih prihoda, iako se koriste i za ostvarenje drugih ciljeva – ekonomskih i socijalnopolitičkih. Zato finansijska načela imaju prioritet u odnosu na druga. Prema ovim načelima porezi treba da budu izdašni u toj meri da pokriju sve državne rashode. Ova načela zahtevaju da porez bude pokretljiv, odnosno da bude sposoban da se brzo prilagođava nastalim promenama u cilju uspostavljanja budžetske ravnoteže. Ovo, drugim rečima, znači da porez treba da bude takav da se prihodi od njega mogu po potrebi povećavati ili smanjivati. U tom smislu, ova načela imaju primat u odnosu na druga poreska načela. Međutim, prilikom vođenja poreske politike mora se voditi računa i o ostalim poreskim načelima, odnosno treba iznalaziti kompromisna rešenja, kojima će se do određene mere zadovoljavati sva načela.

U grupu ovih načela spadaju: 1) princip izdašnosti, 2) princip elastičnosti.

2.1. Princip izdašnosti

Poreski sistem treba da bude izdašan, tj. treba da osigura dovoljno sredstava za podmirenje javnih potreba. Državi je potreban takav poreski sistem kojim će uredno i neinflatorno obezbediti dovoljno finansijskih sredstava za pokriće svih redovnih javnih rashoda, kao i manji ili veći iznos sredstava za pokriće određenih vanrednih rashoda. Posmatran u užem smislu, ovaj princip ima prioritet u odnosu na druge principe, zbog čega on mora da bude u potpunosti zadovoljen, pa i na štetu drugih poreskih principa. U svom širem značenju, princip izdašnosti nema apsolutni prioritet u odnosu na druge principe, te i druge poreske principe treba respektovati prilikom kreiranja poreske politike.

2.2. Princip elastičnosti

Princip elastičnosti označava zahtev da se porezi što brže i potpunije prilagođavaju promenama u visini javnih rashoda. On predstavlja varijantu principa izdašnosti, koji nije sveden na budžetsku godinu kao jedinicu posmatranja, već uzima u obzir stalno održavanje budžetske ravnoteže. Ovaj princip zahteva da poreski sistem kao celina daje veći ili manji ukupan iznos javnih prihoda. Kako postoji tendencija da državni rashodi rastu brže od nacionalnog dohotka, poreski sistem treba da bude elastičan, tj. da obezbedi da poreski prihodi rastu brže od nacionalnog dohotka, a da se u tu svrhu ne uvode novi porezi i da se ne povećavaju poreske stope. Da bi se postigla ovakva elastičnost poreskog sistema, potrebno je da poreska vlast oporezuje sektore koji imaju visoke stope rasta, da primenjuje progresivne poreske stope, da oporezuje potrošnju koja ima visoku stabilnost potražnje i sl.

Elastičnost poreza posebno je značajna u uslovima privrednog rasta. Privredni rast zahteva visoka državna ulaganja u privrednu infrastrukturu. Rast poreskih prihoda omogućuje da se takva ulaganja ne finansiraju iz inostranih izvora ili domaćeg zaduženja. Osim toga, porast poreskih prihoda umanjuje potrebu povećanja poreskih stopa čiji porast negativno deluje na opštu investicionu klimu.

U uslovima recesije koja dovodi do smanjenja fiskalnih kapaciteta, ne dolazi nužno do smanjenja pojedinih javnih rashoda. Tako, npr., kada usled recesije dođe do smanjenja dobiti privrednih društava i dohotka građana, rashodi za finansiranje odbrane i bezbednosti zemlje se ne smanjuju, pa se smanjeni prihodi od

² A. Perić, *Finansijska teorija i politika*, Savremena administracija i Institut za ekonomska istraživanja, Beograd, 1971, str. 236

poreza na dobit preduzeća i na dohodak građana moraju nadoknaditi naplatom drugih poreza, koji se bolje prilagođavaju kretanju javnih rashoda, odnosno koji manje reaguju na nepovoljna kretanja u privredi. Ovako shvaćena elastičnost naziva se finansijskom elastičnošću, pod kojom se podrazumeva svojstvo poreza da se prilagođava promenama u javnim rashodima, odnosno reč je o niskom stepenu osetljivosti na privrednu konjunkturu. Kriterijum finansijske elastičnosti ispunjavaju porez na dodatu vrednost i akcize na određene proizvode (duvan, alkoholna pića), kao i porez na imovinu. Ako dohodak obveznika opadne, njegova potrošnja cigareta i alkoholnih pića neće opasti, ili će se vrlo malo smanjivati, jer obveznik se zbog pada dohotka teško lišava stečenih navika.

Finansijska elastičnost može da bude: 1) ekonomska, 2) legalna. Ukoliko poreski prihodi rastu i automatski prate rast javnih rashoda, onda je reč o ekonomskoj elastičnosti, kada država ne mora da menja poreske stope. To se može videti na primeru poreza na dodatu vrednost, jer kako se povećava obveznikova potrošnja tako rastu i poreski prihodi, a da pri tom poreska stopa ostaje ista. Ukoliko je za povećanje poreskih prihoda potrebno povećati poresku stopu izmenom poreskih propisa, onda se radi o legalnoj elastičnosti. Ovakvo obeležje ima porez na imovinu.

Ekonomska poreska načela

Oporezivanje izaziva različite ekonomske efekte. Porez neposredno umanjuje ekonomsku snagu poreskog obveznika, čime menja način njegovog ponašanja u privrednom životu. Poreski prihodi se menjaju u skladu sa konjunkturalnim kretanjima nacionalnog dohotka, a promena poreskih stopa može uticati na privredni rast.

Prema ekonomskim načelima, metod oporezivanja u jednoj državi treba da bude stabilan, da se vodi računa da on ne ugrožava egzistenciju zajednice i poreskih obveznika, odnosno da ne unese poremećaj u normalne privredne procese. Ovo znači, ujedno, da porez ne treba da bude preterano visok.

Ovu grupu poreskih načela čine: 1) princip efikasnosti, 2) princip umerenosti poreskog opterećenja, 3) princip izbora poreskog izvora, 4) princip fleksibilnosti, 5) princip stabilnosti poreskog sistema i 6) princip identiteta poreskog destinatarata i nosioca poreskog tereta.

3.1. Princip efikasnosti

Princip efikasnosti označava zahtev da porezi budu tako postavljeni da što manje utiču na ekonomske odluke privrednih subjekata na tržištu. Međutim, svaki porez nužno ostavlja efekte na njihovo ponašanje, jer im umanjuje raspoloživi dohodak. Budući da su porezi u savremenom društvu nužnost, kada se vode rasprave o efikasnosti poreskog sistema uglavnom se razmišlja o takvim porezima koji u najmanjoj mogućoj meri utiču na ekonomske odluke poreskih obveznika.

U vezi sa principom efikasnosti treba praviti razliku između: 1) nedistorzivnih, 2) distorzivnih poreza.

Nedistorzivni porezi su oni porezi koji ne menjaju modalitete ponašanja poreskog obveznika na tržištu, pošto ne postoji način da se ti porezi umanje, odnosno da se njihov teret prevali na druga lica. Od svih do sada poznatih poreskih oblika jedino je glavarina nedistorzivni porez. Nju plaćaju sva fizička lica u istom iznosu, bez obzira na razlike u pogledu ekonomskih, socijalnih, ličnih i porodičnih prilika.

Distorzivni porezi su oni porezi kod kojih obveznici preduzimaju mere da se oslobode svoje poreske obaveze, ili da tu obavezu umanje, odnosno kod ovih poreza prisutan je efekat supstitucije. Svi porezi, izuzev glavarine, distorzivni su porezi. Uvođenje ovih poreza navodi poreske obveznike da promene svoje ponašanje na tržištu. Distorzija predstavlja teret za obveznika, pri čemu ne doprinosi povećanju budžetskih prihoda. Kod distorzivnih poreza ukupno poresko opterećenje veće je od prikupljenih poreskih prihoda, pošto se pojavljuje nepotreban teret za obveznike, koji se u poreskoj teoriji naziva suvišnim opterećenjem.

Cilj je svakog poreskog sistema da što je moguće više smanji suvišno poresko opterećenje koje predstavlja meru privredne neefikasnosti. Tako će biti maksimalno zadovoljeno načelo privredne efikasnosti poreza.

Doslednom primenom principa efikasnosti, države bi morale da uvode samo nedistorzivne poreze, odnosno da budžetske prihode ostvaruju isključivo preko glavarine. Međutim, kako je glavarina nepravičan porez, to se ona ne može primenjivati. Zato se danas u poreskoj teoriji traže odgovori na pitanja kako, i pored primene distorzivnih poreza, ostvariti najmanje gubitke u efikasnosti.

Poreski sistem treba da doprinese uspostavljanju tzv. efikasne alokacije ekonomskih resursa. Smatra se da je efikasna ona alokacija resursa pri kojoj nikakvo pomeranje ekonomskih faktora ne može da poboljša položaj jednog lica, a da se pri tom ne pogorša položaj drugog lica. Obrnuto, ako je moguće poboljšanje položaja jednog lica, a da se ne izazove pogoršanje položaja drugih lica, onda se radi o neefikasnoj alokaciji resursa. Poreski sistem ne sme narušavati efikasnu alokaciju ekonomskih resursa.

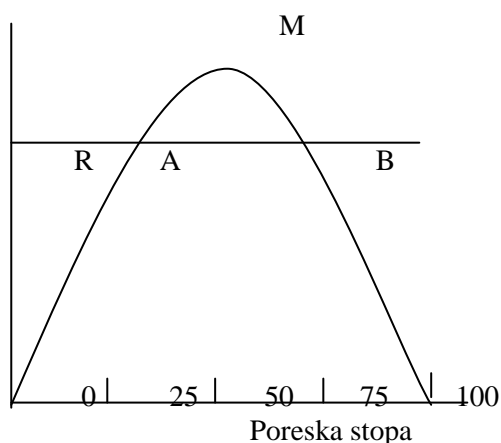
3.2. Princip umerenosti poreskog opterećenja

1. Za vođenje uspešne poreske politike važno je ispoštovati princip umerenosti opterećenja koje pogađa obveznike. Ovaj princip oporezivanja nalaže da porezi ne budu previsoki, jer ako obveznik smatra da nisu umereni, to će uticati nepovoljno na njegovu volju za rad i razvijanje delatnosti kojom se bavi.

Princip umerenosti poreskog opterećenja zahteva da se utvrdi apsolutni poreski limit, koji označava onaj nivo poreskog opterećenja društvenog proizvoda pri kome dalje povećanje poreskih stopa ili uvođenje novih poreza ne bi moglo da dovede do povećanja poreskih prihoda. Kada poreski teret pređe apsolutni poreski limit, svako dalje povećanje poreza dovodi do smanjenja prihoda državi. Konkretan iznos apsolutnog poreskog limita mora se empirijski utvrđivati za svaku konkretnu državu i u svako konkretno vreme. Ovaj limit uslovljen je raznim činiocima. U nacionalnim privredama u kojima je visok nacionalni dohodak, apsolutni poreski limit nalazi se na višim nivoima nego u zemljama u razvoju. I u okviru zemalja sa približno istim nacionalnim dohotkom apsolutni poreski limit nastaje na različitim nivoima poreskog opterećenja. Na to utiču razni ekonomski, socijalni, politički i drugi faktori.

Koncept apsolutnog poreskog limita objašnjava tzv. Laferova kriva, koja je nastala osamdesetih godina prošlog veka u SAD, u vreme kada je predsednik bio Ronald Regan. U to vreme vodila se velika rasprava o odnosu visine poreskih stopa i visine poreskih prihoda državnog budžeta. Poreski stručnjaci predvođeni Arturom Laferom (Arthur Laffer) smatrali su da su visoke poreske stope glavni krivci za postojanje niske nacionalne štednje, malih investicija i recesije. Oni su bili uvereni kako će smanjivanje poreskih stopa dovesti do poboljšanja ekonomskih prilika u SAD. Osnovni analitički instrument pomoću kojeg su uspeli da uvere predsednika Regana u nužnost sprovođenja poreske reforme bila je kriva koja je pokazivala odnos između poreskih stopa i poreskih prihoda. Ova je kriva po svom tvorcu nazvana Laferovom krivom, i pod tim imenom zauzela je svoje mesto u poreskoj teoriji. Na apcisnoj osi nanose se poreske stope, a na ordinatnoj osi poreski prihodi koji se ostvaruju primenom odgovarajućih poreskih stopa. Laferova kriva grafički se može prikazati na sledeći način:

Poreski prihod



Grafik 1: Laferova kriva

Kao što se vidi iz prikazane krive, pri poreskoj stopi od 0 odsto i pri stopi od 100 odsto poreski prihodi su jednaki 0. Porastom poreske stope rastu i poreski prihodi; međutim, nakon neke tačke (M) – kada se pređe nivo apsolutnog poreskog limita – porastom poreske stope se ne povećavaju poreski prihodi, već upravo obrnuto – opadaju. Visoke poreske stope destimulišu obveznike da rade i da štede. Oni svoju privrednu aktivnost sele u područje tzv. sive ekonomije, ili se odlučuju za više slobodnog vremena, a manje rada. Tačka (M) predstavlja optimalnu poresku stopu uz koju se ostvaruju maksimalni poreski prihodi. Povećanjem poreske stope iznad visine određene u tački (M) obveznici počinju manje da rade, a država ostvaruje niže poreske prihode. Iz ovoga se može zaključiti da povećanjem poreske stope iznad određenog iznosa država ne sprovodi adekvatnu poresku politiku; tada su državni prihodi manji, manji je radni napor, niže su investicije i niži privredni rast. Na osnovu Laferove krive može se doći do još jednog zaključka: država može ostvariti isti poreski prihod (P) putem dve poreske stope – jedne više (B) i jedne niže (A).

2. Pod uticajem rezultata istraživanja navedene grupe poreskih stručnjaka u SAD sprovedena je poreska reforma. Očekivalo se da će se smanjenjem poreskih stopa povećati poreski prihodi. Nakon smanjivanja poreskih stopa 1981, 1984. i 1986. godine, dohodak najbogatijih Amerikanaca oporezivan je po stopi od 28%, dok je većina građana bila oporezivana po stopi od 15%. Smatralo se da će se takvom politikom povećati ponuda, kako rada, tako i kapitala, i podstaći oporavak američke ekonomije bez propratnih neželjenih nuspojava (bez većeg budžetskog deficita i većih cena). Međutim, praksa je demantovala Laferovu krivu. Nakon smanjivanja poreskih stopa, poreski prihodi se nisu povećali, već su se i smanjili, što je između ostalog doprinelo povećanju budžetskog deficita. Tako su se predviđanja grupe poreskih stručnjaka pokazala pogrešnim. Snižavanje poreskih stopa nije dovelo do veće ponude rada, veće štednje i većih poreskih prihoda. Bez obzira na ovo negativno iskustvo, poreska vlast mora da vodi računa da poresko opterećenje bude umereno.

Princip umerenosti poreskog opterećenja sa aspekta pojedinačnog poreskog obveznika podrazumeva utvrđivanje relativnog poreskog limita. Reč je o nivou poreskog opterećenja pri kome dalje povećanje poreske obaveze prouzrokuje poremećaje u privredi, kao što je smanjenje akumulativne sposobnosti privrednih subjekata, smanjenje ekonomskih podsticaja, povećanje poreske evazije i sl. Efekti ovih poremećaja su veći od pozitivnih učinaka javnih rashoda finansiranih tim povećanjem poreza. Povećanjem poreske stope uvećavaju se razmere neefikasnosti u alokaciji resursa.

3.3 Princip izbora poreskog izvora

Jedno od važnijih pitanja sa stanovišta poreskih obveznika, kao i sa stanovišta ukupne ekonomije je izbor poreskih izvora iz kojih se podmiruje poreska obaveza. Kao stalne poreske izvore treba koristiti samo one izvore koji se neprestano obnavljaju (dohodak ili prihod), a ne i imovinu koja se ne obnavlja, već predstavlja akumulirani dohodak iz ranijeg perioda³. Ukoliko je poresko opterećenje tako visoko da obveznik ne može da podmiri svoju obavezu iz tekućih prihoda, već je primoran da otuđi imovinu kako bi platio poresku obavezu, postavlja se pitanje poštovanja principa umerenosti poreskog opterećenja. Ako bi obveznik plaćao porez iz imovine, to bi dovelo do njenog umanjavanja, što bi uticalo na smanjenje motivacije za rad i štednju.

Posmatrano sa aspekta poreskog obveznika, plaćanje poreza iz imovine vremenom bi ugrozilo obveznikovu egzistenciju, a na makroplanu, takvo oporezivanje ugrozilo bi ekonomsku egzistenciju same države. S druge strane, oporezivanje dohotka, kao izvora koji se stalno obnavlja, ne sadrži potencijalne opasnosti koje sa sobom nosi plaćanje poreza iz imovine.

U nekim vanrednim slučajevima država može uvesti poreze kojima će izvor biti imovina. To su relni porezi na imovinu, koji se obično uvode u ratnim uslovima (da bi se obezbedila sredstva za pripremu za rat, za plaćanje ratne odštete, za saniranje posledica rata, za oporezivanje ratnih profitera⁴ i dr.), za otklanjanje šteta od prirodnih katastrofa, radi obuzdavanja hiperinflacije i sl.

Zakonodavac može uvoditi realne poreze i u nekim situacijama koje se ne smatraju vanrednim. Takvi su porezi na nasleđe i poklon, kao i porez na prihod od igara na sreću. Priroda ovih poreza je takva da se kod njih ne javljaju gore navedeni nepovoljni učinci, pošto je povod za oporezivanje priraštaj imovine koji je ostvario obveznik, te se ovim porezima, iako se plaćaju iz imovine, neće smanjiti dotle postojeća obveznikova imovina.

Realno oporezivanje imovine može se vršiti i kada obveznik imovinu ne upotrebljava produktivno, već je koristi samo za svoje uživanje, ili je uopšte ne upotrebljava. Tako, npr. može se uvesti porez na neobrađeno poljoprivredno zemljište, pa ako obveznik ne raspolaže odgovarajućom ekonomskom snagom, te nije u mogućnosti da porez plati iz svojih prihoda, moraće poreski dug da plati iz imovine, kada će porez stvarno biti realan.

Treba praviti jasnu razliku između nominalnih poreza na imovinu, čiji je imovina objekat (koji postoje u savremenim poreskim sistemima) i realnih poreza na imovinu, čiji je imovina izvor.

3.4 Princip fleksibilnosti

Za razliku od principa elastičnosti, koji zahteva da se poreski prihodi prilagođavaju kretanjima javnih rashoda, princip fleksibilnosti zahteva da se poreski prihodi automatski usklađuju sa cikličnim kretanjima nacionalnog dohotka. Međutim, kod nekih vrsta poreza neophodno je da se u zakonodavnom postupku promeni poreska stopa kako bi se poreski prihodi uskladili sa konjunktturnim kretanjima u privredi. Te vrste poreza spadaju u nefleksibilne poreze. Razlikovanje fleksibilnih od nefleksibilnih poreza povezano je sa merama koje se preduzimaju u okviru sprovođenja stabilizacione ekonomske politike. Te mere mogu da

³ B. Raičević, *Javne finansije*, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, Beograd, 2008, str. 117

⁴ Francuska je dekretom od 15. avgusta 1945. godine uvela *porez nacionalne solidarnosti* koji je imao sva obeležja realnog poreza na imovinu. Radi se o porezu na uvećanu vrednost imovine, koji je pogađao razliku između vrednosti ukupne imovine na dan 4. juna 1945. i na dan 1. januara 1940. godine, pri čemu je uzeta u obzir inflacija. Stope ovog poreza bile su progresivne i kretale su se u rasponu od 5 odsto (za razdeo do 150.000 starih franaka) do 100 odsto (za razdeo iznad 5 miliona starih franaka). Na ovaj način, realnim porezom na imovinu, faktički je vršena konfiskacija imovine pojedinih poreskih obveznika. I u Srbiji je 2001. godine uveden jednokratni porez na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečene iskorišćavanjem posebnih pogodnosti, koji, takođe, ima sva obeležja realnog poreza.

budu: a) automatske, b) diskrecione. Automatske mere su sistemskog karaktera i one izazivaju efekte, a da nosioci ekonomske politike ne moraju da preduzimaju nikakve akcije. Diskrecione mere podrazumevaju promenu instrumenata ekonomske politike, kao što je npr. promena poreske stope.

U fleksibilne poreze spada porez na dohodak građana. Ako se ovaj porez plaća po progresivnim stopama, onda on pokazuje visok stepen fleksibilnosti. Kada dohodak usled recesije opada, poreska obaveza se brže smanjuje nego što se smanjuje osnovica, jer se primenjuju niže poreske stope. Ovo smanjivanje poreskih prihoda može biti i poželjno, jer će smanjivanje poreskog tereta obveznicima biti podsticaj da povećaju privrednu aktivnost. U uslovima inflacije fleksibilnost poreza na dohodak se gubi, zato što se zbog rasta nominalnog dohotka primenjuju više poreske stope, iako realni dohodak opada.

Nefleksibilni porezi podležu samo diskrecionim merama. U te poreze spada npr., porez na imovinu. Diskrecione mere su inferiorne u odnosu na automatske zbog vremenskog zaostajanja koje se nužno pojavljuje u postupku ubiranja poreza. To vremensko zaostajanje ima sledeće tri komponente: 1) vreme upoznavanja, 2) vreme implementacije, 3) vreme reagovanja⁵.

Vreme upoznavanja predstavlja period koji protekne između trenutka kada se pojavila potreba za akcijom i momenta kada je nosilac ekonomske politike shvatio da treba preduzeti akciju. U ovom periodu se prikupljaju i analiziraju relevantne ekonomske činjenice. Tako, npr. kada otpočne period recesije vladi je potrebno neko vreme da bi analizirala određene ekonomske pokazatelje, na osnovu čega će predložiti promene u poreskoj politici.

Vreme implementacije predstavlja period koji protekne od trenutka kada je doneta odluka o određenoj akciji i momenta kada je akcija primenjena. U tom periodu ministarstvo nadležno za poslove finansija sačinjava nacrt poreskog zakona kojim se vrše izmene poreske politike, zatim vlada utvrđuje predlog zakona, potom parlament usvaja zakon po propisanoj proceduri, nakon čega se zakon objavljuje u službenom glasilu, da bi zakon posle određenog vremena stupio na snagu.

Vreme reagovanja predstavlja period koji protekne od trenutka primene određene mere poreske politike i momenta kada ta mera počne da utiče na privredne tokove. Tako, npr. kod izmene zakona kojim se uređuje oporezivanje imovine potrebno je određeno vreme da poreska administracija sprovede zakon i od obveznika naplati porez u skladu sa izmenjenim zakonom, što će izazvati promenu u ponašanju obveznika.

3.5 Princip stabilnosti poreskog sistema

Princip stabilnosti poreskog sistema nalaže da poreski sistem ne treba često menjati. Drugim rečima, bez velike potrebe ne treba sprovoditi poreske reforme. U zavisnosti od stepena promena poreskih propisa razlikuju se: a) radikalne, b) parcijalne poreske reforme. Prilikom sprovođenja radikalne reforme poreski sistem se iz korena menja time što se uvode novi poreski oblici a neki ukidaju, ili se iz osnova redefiniše neki od postojećih oblika poreza. Parcijalna poreska reforma podrazumeva izmene u poreskoj politici, odnosno promenu nekih elemenata oporezivanja, kao što su poreska stopa ili poreske olakšice. Ukoliko promena poreske stope bude takva da dovodi do radikalnih efekata, takva parcijalna poreska reforma može se nazvati i radikalnom. To znači da se ne može uvek povući jasna granica između ovih reformi.

Česte promene poreskog sistema nepovoljno utiču na planiranje poslovnih operacija poreskih obveznika. Poreski obveznici se prilagođavaju uspostavljenim uslovima privređivanja, pa im se pri promeni poreskog sistema čini da je raniji poreski sistem bio bolji od novog. Međutim, i pored ovih saznanja, i razvijene i nerazvijene zemlje vršile su česte izmene poreskih sistema. Zemlje u tranziciji su krajem XX veka sprovele velike poreske reforme u okviru kojih su svoje poreske sisteme prilagodile tržišnim uslovima privređivanja.

⁵ D. Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Open Society Institut/Constitutional and Legislative Policy Institute, Budapest i Savremena administracija, Beograd, 1997, str. 288-289

Radikalne poreske reforme opravdane su onda kada se očekuje da će njihovi pozitivni efekti biti veći od negativnih efekata. To bi bili slučajevi kada se, npr. želi da se povećanim poreskim prihodima obezbede sredstva za finansiranje povećanih javnih rashoda, ili kada se želi da se izvrši harmonizacija sa poreskim sistemima drugih država, da bi se povećala konkurentnost na svetskom tržištu i sl.

3.6 Princip identiteta poreskog destinatarata i nosioca poreskog tereta

Posredni porezi mogu se prevaljivati. Do prevaljivanja poreza dolazi tako što lice koje je zakonom određeno da plati porez uspeva da na tržištu teret poreza prenese na druga lica – poreske destinatarate. Tako je intencija zakonodavca da porez na dodatu vrednost bude prevaljen na krajnjeg potrošača, čime se umanjuje njegova ekonomska snaga, a ne ekonomska snaga prethodnih učesnika u proizvodno-prometnom ciklusu. Ako do ovog prevaljivanja zaista i dođe, ostvareno je nameravano prevaljivanje, čime je postignut identitet poreskog destinatarata i nosioca poreskog tereta.

Moguće je da dođe i do nenameravanog prevaljivanja poreza. To će biti slučaj kada poreski obveznik poreski teret prewali ne na destinatarata, već na treća lica – kupce nekih drugih proizvoda, čiju je cenu obveznik mogao da uveća. Pored toga, moguće je da porez ne bude uopšte prevaljen. To će biti situacija kada npr., zakonodavac poveća stopu poreza na dodatu vrednost, ali zbog prilika na tržištu poreski obveznik – prodavac donese odluku da ne povećava cenu proizvodima, čime poreski teret pada na njega. U oba slučaja nije ostvaren princip identiteta poreskog destinatarata i nosioca poreskog tereta

Zaključak

Poreska načela odražavaju ekonomske, političke, socijalne i druge uslove koji opredeljuju karakter, mesto i ulogu poreza. Poreska politika kreira se pod dejstvom različitih uslova, među kojima poreska načela ne moraju uvek da igraju vodeću ulogu. Zato ova načela ne smeju da budu postavljena apstraktno. Nauka mora da oblikuje njihovu sadržinu uzimajući u obzir prilike koje vladaju u datoj zemlji.

Pri formulisanju poreskih načela mora se voditi računa o ulozi koja je poreskom sistemu i poreskoj politici poverena u okviru, ne samo sistema javnih prihoda i javnih rashoda, već i u celini ekonomskog sistema zemlje. Zbog toga se sadržina poreskih načela menjala kroz istoriju.

Poreska načela koja se utvrđuju važe za poreski sistem u celini, a ne i za svaki pojedinačni poreski oblik u tom sistemu. Ne traži se da svaka pojedinačna vrsta poreza zadovoljava sve poreske principe, već se traži i podrazumeva da svi porezi, uzeti zajedno, zadovolje sve poreske principe.

Literatura

- [1] Bingulac Zoran i Kulić Mirko, (2006) *Javne finansije*, Beograd
- [2] Jelčić Božidar, (1983) *Nauka o financijama i finansijsko pravo*, Zagreb, Informator
- [3] Lovčević Jovan, (1975) *Institucije javnih finansija*, Beograd, „Službeni list SFRJ“
- [4] Perić Aleksandar, (1971) *Finansijska teorija i politika*, Beograd, Savremena administracija i Institut za ekonomska istraživanja
- [5] Popović Dejan, (1997) *Nauka o porezima i poresko pravo*, Budapest, Open Society Institut/Constitutional and Legislative Policy Institute, Beograd, Savremena administracija
- [6] Raičević Božidar, (2008) *Javne finansije*, Beograd, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu