

UDK 336.22:172.1

DOI: 10.7251/FIN1802005A

Dinka Antić*

PREGLEDNI RAD

Načelo pravičnosti – temelj globalnog koncepta oporezivanja

Fairness principle – foundation of global concept of taxation

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“ pojedinaца. Horizontalna pravičnost poreza podrazumijeva da se „jednaki oporezuju jednako“, odnosno da osobe sa istom ekonomskom snagom (dohotkom, prihodima, imovinom) treba u istoj mjeri da doprinose 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 trebalo da osigura pravičnu podjelu poreskog tereta između zemalja.

Ključne riječi: načelo pravičnosti poreza, pravično oporezivanje

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

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, koji država (fiskus) realizuje 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 počeo-

la 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 uticajem 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

* Šef Odjeljenja za makroekonomsku analizu Upravnog odbora UIO i docent na Fakultetu pravnih nauka Panevropskog univerziteta „Apeiron“ Banjaluka. E-mail: dinka.antic@uino.gov.ba

snagom (dohotkom, prihodima, imovinom) treba u istoj mjeri da doprinese državi za javna dobra i usluge koje zauzvrat dobijaju 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 trebalo da osigura pravičnije oporezivanje između zemalja, pogotovo radi smanjenja jaza u razvoju između razvijenih i nerazvijenih zemalja. Osim toga, pravičnost oporezivanja na globalnom nivou trebalo bi da doprinese 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.

1. NAČELO PRAVIČNOSTI U FINANSIJSKOJ TEORIJI

Adam Smith, u svom djelu „Bogatstvo naroda“ (1776: 676), formulisao je četiri kanona oporezivanja. Kanon prema kojem su građani dužni da sudjeluju u podmiranju 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, oduzimanjem 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 doprinese 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 sistema, 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.

1.1. 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 apstraktni zahtjev, 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 se 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 oslobođanja, 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 radi ostvarenja 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 različitim 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 je jedno od njih 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 lica 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 sve osobe u sličnim okolnostima treba oporezovati na sličan način, dok kod vertikalne pravičnosti postoji problem na koji način ostvariti jednak poreski tretman nejednakih, zbog čega je ostvarenje vertikalne pravičnosti kontroverzno 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). Udovoljavanje 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.).

Definiranje i mjerenje 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 trebalo da imaju 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 je nemoguće 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 smatra 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 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 kojima 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. Pritom, ostvarenje horizontalne pravičnosti oporezivanja ostavlja otvoreno pitanje načina ostvarenja vertikalne raspodjele bogatstva (Lindsay, 2016).

1.2. Pristupi za ostvarenje pravičnosti

Postoje dva pristupa ostvarenju načela ravnomjernosti 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, 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 na to da potrošnja javnih dobara građana 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 na to 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 sa ciljem 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, taksi i ostalih neporeskih prihoda države koje ona ubire od građana za dobra i usluge koje im osigurava zauzvrat. 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.

2. 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 „jednake 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 poštovati 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 jednakom 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 porešku 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 razlike prilikom 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 definicije pravičnosti poreza podrazumijeva slično blagostanje ili životni standard sličnog nivoa. S obzirom na to 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 horizontalna pravičnost poreza treba da se odnosi 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 pravič-

nosti poreskog sistema samo na osnovu poreza na dohodak podriiva ne bi bila kompletna, budući da porezom nije obuhvaćeno 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 obezvređuje 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 primijenice 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 na premisu da je najbolji poreski sistem onaj koji omogućava blagostanje građanima, bez obzira na proces koji dovodi do blagostanja. Pritom 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 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, smatraju se 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 mogu se u određenoj mjeri ublažiti većom transparentnošću procesa kreiranja poreske politike, što podrazumijeva dvosmjernan proces – upoznavanje javnosti (kompanija, građana obveznika, građana i drugih koji plaćaju indirektno poreze) o poreskim reformama i poreskim mjerama, i otvorenost prema argumentima i prijedlozima obveznika. U savremenom društvu pravičnost oporezivanja nije moguće ostvariti bez pune transparentnosti svih segmenata, procesa, procedura, kreiranja poreskih mjera, njihovog usvajanja i implementacije, izvještavanja o efektima, kontrole i revizije. Pritom 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 javnošću podataka kako bi se porezi razrezali na pravičan način u odnosu na zaštitu podataka koji se mogu smatrati ličnom, profesionalnom, komercijalnom ili industrijskom tajnom.

3. GLOBALNA DIMENZIJA NAČELA PRAVIČNOSTI

3.1. 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 koji služe 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 državljane 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 usluge poreskih obveznika koji su dvostruko oporezovani. Međunarodno dvostruko oporezivanje ugrožava neutralnost oporezivanja. Položaj kompanije na regionalnom 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 neoporezivanje 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 trebalo. Pored toga, ugrožena je i efikasnost alokacije kapitala i ravnopravna konkurencija na tržištu².

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

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.

3.2. Globalni koncept oporezivanja

U savremenom društvu, koje funkcioniра u eri globalizacije, postoje znatne poteškoće da se definira pravičnost 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 stavljaju 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. Nelegalni 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 izbjegnju 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 mogle bi se 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. Radi eliminacije ili sprečavanja dvostrukog neoporezivanja razvijene zemlje su paralelno razvile nekoliko modela razmjene podataka potrebnih za razrez poreza u okviru OECD-a, Evropske unije 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 trebalo bi da bude

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 javnošću 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 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 prenijele dobit u zemlje sa niskim poreskim stopama ili u zemlje koje nemaju poreza. Pritom 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 (Hammer 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 sa sprečavanjem i ublažavanjem 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

³ BEPS = *base erosion and profit shifting*

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.

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).

UMJESTO ZAKLJUČKA: UNITARNO OPOREZIVANJE U FUNKCIJI OSTVARENJA GLOBALNE PRAVIČNOSTI

Nova pravila EU koja se odnose na izvještavanje multinacionalnih kompanija (uključujući i banke) 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 multinacionalnih 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 u svrhu oporezivanja treba tretirati kao jedinstveni poslovni subjekat, a ne kao zbir odvojenih i nezavisnih subjekata. Koncept u osnovi podrazumijeva tri segmenta: izradu konsolidiranih izvještaja za sve jurisdikcije („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 jurisdikcije 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 mehanizama bi podrazumijevalo primjenu obavezujućih pravila finansijske transparentnosti i okvir za jačanje obaveza međunarodne zajednice na osiguranju transparentnosti. S obzirom na to 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) sa 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 predlaže 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 trebalo da za područje globalnog oporezivanja postane pandan Svjetskoj trgovinskoj organizaciji u sferi trgovine.

IZVORI

1. Alt, J., Preston, I. & Sibietta, L. (2010). "The Political Economy of Tax Policy". in "Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design". Institute for Fiscal Studies/Oxford University Press.
2. Antić, D. (2012). „Finansije i finansijsko pravo”. Banjaluka: Panevropski univerzitet „Apeiron”.
3. Antić, D. (2015). „Multilateralni mehanizmi za eliminaciju globalnog fenomena dvostrukog neoporezivanja”. Godišnjak Pravnog fakulteta (5).
4. Banks, J. & Diamond, P. (2010). "The Base for Direct Taxation". in "Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design". London: Institute for Fiscal Studies/Oxford University Press.
5. Beach, W. W. (2005). "Measuring the Fairness of a Tax System". The Heritage Foundation.
6. Carver, T. N. (1904). "The Minimum Sacrifice Theory of Taxation". Political Science Quarterly 19(1), 66–79.
7. Cordes, J. J. (1999). "Horizontal equity". The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy
8. (195–196). George Washington University/Urban Institute.
9. Chittenden, F. & Foster, H. (2008). "Perspectives on Fair Tax Perspectives on Fair Tax". Discussion paper. Manchester Business School/The Association of Chartered Certified Accountants.
10. Ekelund R. B. Jr. & Hébert R. F. (2007). "A History of Economic Theory and Method". 5th edition. Waveland Press, Inc.

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

⁸ Engl. *World Tax Authority*

11. Elkins, D. (2006) "Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory". *Yale Law & Policy Review* 24(1).
12. Ernst & Young. (2013). "Tax transparency: seizing the initiative".
13. Feldstein, M. (1976). "On the theory of tax reform". *Journal of Public Economics* 6 (1–2), 77–104.
14. Finnerty C., Merks P., Petriccione M. & Russo R. (2007). *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD.
15. Hammer, R. M. & Owens, J. (2001), "Promoting Tax Competition". OECD.
16. ITEP (2011). "The Guide to Fair State and Local Taxes". Washington: Institute on Taxation and Economic Policy.
17. Kaplow, L. (1989). "Horizontal equity: measures in search of a principle". *National Tax Journal*. Vol. 42, no. 2 (139–154).
18. Kleinbard, E. (2016). "Stateless Income and its Remedies". in Pogge, T. & Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.
19. Lindsay, I. K. (2016). "Tax fairness by convention: A Defence of Horizontal Equity". *Florida Tax Review*, 19(2), 79–119.
20. Mirrlees, J. (2011). "Tax by Design". London: Institute for Fiscal Studies, London.
21. Murphy, R. (2016). "Country-by Country Reporting". in Pogge, T. & Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.
22. Musgrave, R. A. (1959). "The Theory of Public Finance". A Study in Public Economy. McGraw-Hill Book Company Inc.
23. Musgrave, R. A. (1990). "Horizontal equity, once more". *National Tax Journal*. Vol. 43, no. 2 (113–122).
24. Musgrave, R. A. & Musgrave, P. B. (1984). "Public Finance in Theory and Practice", 4th Edition. McGraw-Hill Book Company.
25. Picciotto, S. (2016). "Towards Unitary Taxation: Combined Reporting and Formulary Apportionment". in Pogge, T. & Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.
26. Pogge, T. & Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.
27. Popović D. (1997). „Nauka o porezima i poresko pravo”. Beograd.
28. Shaw, J., Slemrod, J. & Whiting, J. (2010). "Administration and Compliance". in "Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design". London: Institute for Fiscal Studies/Oxford University Press.
29. Smith, A. (1776). "An Inquiry Into The Nature and Causes of the Wealth of Nations".
30. Stiglitz, J. (2008). „Ekonomija javnog sektora”. Beograd: Ekonomski fakultet.
31. Terra, B. J. M. & Wattel, P. J. (2008). *European Tax Law*, Fifth Edition. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
32. Tollan H. (2016). "An International Convention on Financial Transparency". in Pogge, T. & Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.
33. Tanzi, V. (2016). "Lakes, Oceans, and Taxes: Why the World Needs a World Tax Authority". in Pogge, T. & Mehta, K., ed. (2016). "Global Tax Fairness". Oxford University Press.