

Edina Sudžuka

**PRIDRŽAVANJE PRINCIPA PRAVIČNOSTI U
PROVEDBI POREZNE REFORME S OSVRTOM NA
(NE)PRAVIČNOST POREZA NA DODANU
VRIJEDNOST**

**ADHERENCE TO THE PRINCIPLE OF EQUITY
IN THE IMPLEMENTATION OF TAX REFORM
WITH REFERENCE TO THE (IN)EQUITY
OF VALUE ADDED TAX**

Sažetak

„Financijska znanost do danas nije dala odgovor na niz pitanja koja se postavljaju pri traženju rješenja problema kako u praksi ostvariti tu redistributivnu funkciju poreza - kojem vremenskom razdoblju i u kojoj mjeri. Naime, određeni željeni redistributivni efekti u ekonomskoj snazi poreznih obveznika mogu se postići u kraćem vremenu primjenom viših poreznih stopa ili u dužem razdoblju primjenom nižih stopa.“¹

Pravičnost u oporezivanju znači da su svi porezni obveznici podložni oporezivanju srazmjerno njihovoj poreznoj snazi.

U cilju postizanja socijalne pravičnosti, savremene države primjenjuju nejednak tretman prema nejednakim obveznicima sa aspekta njihove porezne sposobnosti. U pravilu, se na pojedine kategorije obveznika, slabije ekonomske snage, odnosno porezne sposobnosti primjenjuje određeni spektar poreznih olakšica i izuzeća od oporezivanja, dok se na izvjesne kategorije obveznika, u pravilu ekonomski snažnije, primjenjuje progresivno oporezivanje.

¹ Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2002, str. 177.

Korigiranje nepravdičnosti poreza na dodanu vrijednost je, u ograničenom obimu, ostvarivo primjenom diferenciranih poreznih stopa, potpunih i/ili djelimičnih poreznih izuzeća, ali se radi postizanja socijalne pravde, kao krajnjeg ishodišta procesa oporezivanja, veoma često pristupa korištenju vanfiskalnih instrumenata, odnosno primjeni mjera socijalne politike.

Ključne riječi: *porezni principi, pravičnost oporezivanja, porezna sposobnost*

Summary

“Until now, financial science hasn’t given a response on a sequence of questions that are being asked during a search for solution, how to reach redistributive function of tax in praxis - in which period of time and up to which level. Namely, required redistributive effects in the economic power of tax payers can be reached in shorter period of time through application of higher tax rates or in the longer time period through use of lower tax rates”.

Taxation equity means that all tax payers are liable to pay taxes according to their taxable capacity.

With the aim of taxation equity contemporary states apply unequal treatment toward unequal taxpayers in respect to their taxable capacity. As a rule, on certain category of tax payers, with lower economical power, respectively taxable capacities, certain scope of tax benefits and tax exemptions is being applied, while on certain categories of tax payers, who are more powerful in the economical sense, progressive taxation is being applied.

Correction of inequity of value added tax is, in limited extent, possible to realize using differentiate tax rates, full and/or partial tax exemptions, but in order to reach social justice as a final point of taxation proces, very often non-fiscal instruments are being used respectively use of social politics measures.

Key words: *principles of taxation, taxation equity, taxable capacity*

Država, posmatrano s finansijskog stanovišta, postoji da bi društvu ponudila javne usluge kojima se podmiruju opće potrebe

građana, ali da bi takve usluge bile ponuđene potrebno je postojanje njenih institucija koje će svojom aktivnošću, primjenom postojećeg instrumentarija, osigurati pružanje usluga. Za realiziranje općih potreba, državi i njenim javnopravnim tijelima potrebna su novčana sredstva koja će im biti stavljena na raspolaganje. Državi su, dakle, neophodni javni prihodi iz kojih će se izdvajati sredstva za podmirenje općedruštvenih potreba. Javni prihodi služe podmirenju rashoda koje javne institucije, pridržavajući se određenih principa i pravila, troše u svrhu zadovoljenja općedruštvenih potreba i/ili intervencija u ekonomskom i socijalnom životu.

Materijalna sredstva za podmirenje općih potreba odnosno javni prihodi trebaju se osigurati prelijevanjem novčanih sredstava iz privatnog u javni sektor, što se postiže mjerama porezne politike u okviru sistema oporezivanja. Nastojanje da općedruštvene potrebe budu zadovoljene, državi, kao složenoj i modernoj političkoj organizaciji, nameće potrebu prikupljanja javnih prihoda kojima će finansirati javne institucije i ustanove koje omogućavaju korištenje usluga i dobara javnog sektora, te zadovoljavanje općih potreba.

Pribavljanje finansijskih sredstava zasniva se, u najvećoj mjeri, na uvođenju i naplati poreza, a ubiranje poreza vrši se prema poreznoj sposobnosti poreznih obveznika², u skladu s određenim poreznim principima, kako u pogledu zakonitosti (legaliteta) i pravičnosti (srazmjernosti) tako i u pogledu vremenskog raspoređivanja, odnosno komoditeta plaćanja poreznih obaveza. Zasnovana na ekonomskoj snazi, porezna sposobnost poreznih obveznika na sekundarni nivo važnosti svodi političku vezanost obveznika i države, dajući, pritom, primarnu ulogu njihovoj ekonomskoj relaciji.

Kroz čin plaćanja porezne obaveze manifestira se građanska dužnost pojedinca da srazmjerno svojoj poreznoj snazi izdvaja

² Porezna sposobnost definira se kao ekonomska baza na kojoj se zasniva odnos između države odnosno porezne vlasti i poreznog obveznika. Tu ekonomsku bazu predstavlja stjecanje dohotka i imovine, njihovo uvećavanje, raspolaganje i prijenos dohotka i imovine, te njihovo trošenje. Prilikom utvrđivanja porezne sposobnosti obveznika uzimaju se u obzir okolnosti i način stjecanja dohotka i imovine i raspolaganje istim, odnosno vrste i izvor prihoda, a prema tim okolnostima i pravnom osnovu stečenog dohotka i imovine određuje se porezna stopa i iznos poreznog duga.

određeni iznos na ime podmirenja potreba funkcioniranja države odnosno zajednice koja mu, sa svoje strane, pruža mogućnost da zadovolji svoje potrebe i ostvari određene koristi. Plaćenjem poreza građani, zapravo, pomažu postojanje i održanje države. Porez se, stoga, smatra nacionalnom obavezom i ispunjenjem nacionalne dužnosti građana.

Napravi li se osvrt na postavke teorije reprodukcije poreza, opravdanje za uvođenje poreza, kao finansijskog instrumenta države, nalazi se u činjenici da se plaćeni porezi posredno vraćaju obveznicima jer država porezom prikupljena sredstva troši rentabilno i na taj način uvećava nacionalni dohodak, što, u krajnjem ishodu, rezultira povećanjem dohodaka, a time i porezne snage pojedinaca.

“Prikupljene poreze treba trošiti na taj način da doprinesu povećanju dohotka poreskog obveznika. Povećanje dohotka poreskog obveznika omogućava da se od njega ponovo naplati novi, ali sada povećani porez. To znači da iznos prikupljenog poreza treba utrošiti u proizvodne svhe.”³ Dakle, uslijed aktivne uloge države, sredstva prikupljena po osnovu poreza troše se u produktivne svrhe. Država svojim aktivnostima u provođenju mjera i ostvarivanju zadataka ekonomske te, u sklopu nje, porezne politike uvećava bruto društveni proizvod. To uvećanje nacionalnog dohotka reflektira se na povećanje individualnih dohodaka pojedinaca, uslijed čega se povećava njihova porezna snaga, tako da država dobija veće porezne prihode, koje će ponovo utrošiti u proizvodne svrhe i stvarati porast društvenog proizvoda itd. Poznati slogan Lorenza von Steina kaže: “Poreska snaga treba da stvori porez, porez državnu upravu, a državna uprava sa svoje strane poresku snagu.”⁴ Dakle, primjena poreza kao fiskalnih instrumenata opravdana je ako se sredstvima ubranim po osnovu poreza utječe na ostvarenje vanfiskalnih ciljeva i zadataka, odnosno ako se postiže jačanje porezne snage poreznih obveznika.

³ Komazec, Slobodan i Ristić, Žarko, *Monetarne i javne finansije*, Jantar grupa Beograd, Beograd, 2002, str. 590.

⁴ Perić, V., Aleksandar, *Finansijska teorija i politika*, Savremena administracija i Institut za ekonomska istraživanja, Beograd, 1976, str. 245.

Zahtjevi i ciljevi koji se postavljaju pred proces porezne reforme

Kao što je poznato, porezna reforma može značiti ukupnost izmjena poreznog sistema posmatranog u cijelosti ili u jednom njegovom dijelu, odnosno izmjenu cjelokupne porezne strukture, ili, pak, uvođenje ili izmjenu jednog, ali značajnog poreznog oblika.

Prilikom planiranja i provedbe porezne reforme, kao dinamičnog finansijskog procesa, posebnu pažnju treba obratiti i na zahtjev jednostavnosti poreznog sistema u pravno-tehničkom smislu. Naime, reforma se provodi donošenjem i primjenom zakona, odnosno sadržajno jasnim, preciznim, nedvosmislenim zakonskim odredbama, u oblasti poreznog prava, kojima se reguliraju svi elementi pojedinog poreznog oblika, uz ustanovljene administrativno-tehničke postupke obračuna određenog poreza, njegove naplate, to jest načina i rokova naplate, povrata poreza, kao i postupke i sankcije koji se primjenjuju prema prekršiocima odredbi poreznih i finansijskih zakona.

Potreba interveniranja u postojeću poreznu strukturu i odabir poreznih oblika na koje će se reforma usmjeriti vrši se u skladu sa zahtjevima savremenih poreznih sistema, što se prvenstveno odnosi na racionalnost, konzistentnost i efikasnost, a zatim na jednostavnost i socijalnu pravičnost.

Ako se porezna struktura uspostavi tako da omogućava porast poreznih prihoda povećavajući, pritom, nivo prosperiteta pojedinačnih poreznih obveznika, odnosno fizičkih i pravnih osoba, a da se pritom ne umanjuje prosperitet drugih osoba, tada se za dati porezni sistem može reći da je djelotvoran.

Uvesti porezne vrste, oblike i podoblike koji će, prema svojim elementima i ciljevima na koje su usmjereni, odgovarati postojećem privrednom sistemu i doprinijeti njegovom uspješnom funkcioniranju, te načiniti harmoničan i djelotvoran porezni pluralizam predstavlja teško dostižan zadatak i za visokorazvijene države.

Prema oblikovanju porezne strukture ukazuje se na mjesto i ulogu pojedinih poreznih vrsta i oblika u datom poreznom sistemu, te se, bez sumnje, mogu izdvojiti najznačajniji porezi, odnosno porez koji prema svom značaju zauzima mjesto nosioca porezne reforme.

Uspostavljanje adekvatne porezne strukture, koja će biti primjerena datom privrednom sistemu, uvjetima privređivanja,

zahtjevima privrednog razvoja i integracijskih procesa u određenoj regiji, vrši se sistemskim “rješenjima”, a modificira i unapređuje kroz proces reforme.

Uzrok za provođenje procesa reformi u oblasti oporezivanja proizlazi iz evoluiranja društvenih, ekonomskih i socijalnih odnosa i fenomena, te razvoja različitih ekonomsko-političkih procesa koji se odražavaju na svakodnevnicu jednog društveno-ekonomskog ambijenta. Upravo imajući to u vidu, može se reći da je u određenom obimu potreba za izmjenama u poreznom sistemu odnosno provedbom porezne reforme kontinuirano prisutna. Ovdje se prvenstveno misli na neznatne ili djelomične porezne reforme posmatrane kao nužnost rješavanja tekućih pitanja vezanih za donošenje, izmjenu i usklađivanje, te praktičnu primjenu različitih propisa iz oblasti poreznog prava, kao i usaglašavanje istih s postavljenim poreznopolitičkim ciljevima.

Opće intencije zakonodavaca prilikom planiranja i pripremanja procesa reformi jesu postizanje blagostanja i stvaranje prosperiteta za sve građane u datoj društvenoj zajednici, a ne stvaranje nepravdičnosti, nejednakosti i oštećenja pojedinaca ili grupa.

Porezna reforma se radi ostvarenja finansijskog cilja treba odvijati u pravcu primjene poreza na dohodak i poreza na dobit kao temeljnih direktnih poreznih oblika, te poreza na dodanu vrijednost, kao najizdašnjeg predstavnika indirektnih poreza. Oporezivanje porezom na dodanu vrijednost treba vršiti u smjeru proširenja porezne osnovice na što je moguće veći broj dobara i usluga, primjenu relativno nižih poreznih stopa uz limitiranje mogućnosti poreznih izuzeća i olakšica, uz poboljšanu efikasnost porezne administracije.

Međutim, ni u razvijenim privrednim sistemima nije uvijek moguće istodobno postići povećan priliv prihoda, kao temeljni finansijski cilj, te ostvariti ekonomsko blagostanje i prosperitet poreznih obveznika.

Da bi se proces reforme odvijao u skladu s postavljenim zadacima poreznog sistema i u cilju postizanja izdašnjih poreznih prihoda, potrebno je administrativne procedure učiniti jednostavnim, sveobuhvatnim i učinkovitim u smislu realiziranja naplate i provođenja finansijske kontrole.

U svrhu postizanja jednostavnosti i efikasnosti administrativnog aparata, značajno je ne samo uvođenje adekvatnih informacijskih

tehnologija i stručno osposobljen kadar koji će iste primjenjivati nego i informiranje i educiranje poreznih obveznika, kao i omogućavanje korištenja određenih povlastica za blagovremene porezne platiše u smislu stimuliranja njihovog daljnjeg poslovanja i u vezi s tim plaćanja poreznih obaveza.

Za efikasnu provedbu porezne reforme od velikog značaja je da porezni obveznici imaju povjerenje u sistem i demokratski izabranu vlast, što podrazumijeva postojanje pravne države, uspostavljen normativni okvir, efikasno djelovanje institucija vlasti, uključujući i sudstvo, odsutnost korupcije i sive ekonomije, odnosno neutraliziranje djelovanja crnog tržišta.

Jedan od osnovnih ciljeva poreznih reformi je da se, pridržavajući se poreznom sistemu svojstvenih principa, osigura transfer finansijskih sredstava iz privatnog u javni sektor i na taj način formiraju prihodi za podmirenje javnih potreba, to jest za ostvarenje funkcija i zadataka države i javnog sektora, te da se, u međuvremenu, oporezivanje provodi u skladu s principima socijalne pravde (pravična raspodjela prihoda), a u pravcu ostvarenja ekonomskih ciljeva kao što su postizanje ekonomskog rasta i pune zaposlenosti faktora privređivanja, stabilnost cijena, te drugih ciljeva.

Općenito o principima oporezivanja i njihovoj ulozi u poreznim sistemima

Kroz historiju oporezivanja razvijali su se pojedini porezni oblici, a paralelno s tim ustanovljavali su se određeni porezni principi. Zato se često susrećemo s konstatacijom da su porezni principi stari koliko i porezi. “Mnogi i raznovrsni ciljevi koji se mogu ostvariti oporezivanjem i učinci koje plaćanje poreza ima na porezne obveznike, nametnuli su finansijskoj znanosti zadaću da utvrdi određena načela - rukovodna pravila kojih se treba pridržavati pri formuliranju praktičnih mjera porezne politike i određenih rješenja koja se primjenjuju pri ubiranju poreza, a koji pripadaju mjerama porezne tehnike.”⁵

⁵ Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, op. cit., str. 159.

Neovisno o ulozi pojedinog poreznog oblika u datom poreznom sistemu, ili o mjestu odnosno učešću prihoda ostvarenih po osnovu primjene poreza u ukupnim prihodima države, u oporezivanju se svaka država pridržava izvjesnih sebi svojstvenih principa. Iako se svaki porezni sistem temelji na određenim poreznim principima, praksa je pokazala da se finansijski političari u namjeri ostvarenja što je moguće većih fiskalnih prihoda ne pridržavaju uvijek poreznih principa, niti ih uspostavljaju konvergentno ciljevima porezne politike. U pogledu postavljanja poreznih principa potrebno je voditi računa o tome da se odabrani principi mogu, u najvećoj mogućoj mjeri, provesti u jednom sagledivnom vremenskom periodu i da se uspostavi kompromis između sadržaja pojedinih principa koji se primjenjuju u jednoj državi. “Naravno da je svaki poreski sistem odraz postojećih društveno-ekonomskih i političkih odnosa, pa konzekventno tome i poreska načela moraju biti koncipirana tako da posluže datom državnom uređenju.”⁶

Prvi od finansijskih teoretičara koji je porezne principe sistematizirao, ili, pak, prema mišljenju drugih, kompilirao, bio je engleski predstavnik klasične škole Adam Smith, koji je u svom čuvenom djelu “Istraživanja o prirodi i uzrocima bogatstva naroda“ 1776. godine izdvojio četiri principa poznata pod nazivom “četiri kanona“, sljedećeg sadržaja:

I - Svaki građanin je dužan doprinositi zadovoljenju potreba države, i to po mogućnosti srazmjerno svojim prihodima koje uživa pod njenom zaštitom.

II - Svaka porezna obaveza treba da bude tačno određena zakonom, a ne proizvoljna. U tom cilju treba nedvosmisleno i jasno utvrditi vrijeme i modalitet plaćanja porezne obaveze, kao i visinu porezne obaveze - tako da poreznom obvezniku mora biti poznat iznos koji na ime poreza treba da plati.

III - Svaki porez treba da se uplaćuje u najpogodnije vrijeme i na način da plaćanje poreza za poreznog obveznika bude što ugodnije, to jest najpovoljnije.

IV - Troškovi koji nastaju u vezi s razrezom i naplatom poreznih dažbina treba da budu što je moguće niži. Ne bi se smjelo

⁶ Dautbašić, Ismet, *Finansije i finansijsko pravo*, VII - prošireno i izmijenjeno izdanje, Editio Iuristica, Magistrat, Sarajevo, 2004, str. 132.

desiti da iznos troškova administriranja u naplati poreza prevaziđe iznos ostvarenog poreznog prihoda.

Smatra se da je samo prvi od navedenih Smithovih principa cjelovit jer ukazuje na ravnomjernost u raspodjeli poreznog tereta, s primjedbom da nije istaknuta distinkcija između zahtjeva za jednakosti pri raspodjeli poreznog tereta (equity) od zahtjeva za pravičnim oporezivanjem (equality), jer nisu uzeti u razmatranje elementi formiranja porezne sposobnosti. “Isticanje dužnosti svih građana da plaćaju porez, dakle, opće poreske obaveze, bilo je direktno upereno protiv poreskih privilegija plemstva i svećenstva.”⁷

Potpuniju sistematizaciju poreznih principa izvršio je krajem XIX stoljeća Adolph Wagner, poznati i jedan od najpriznatijih predstavnika katedar-socijalista. Prema Wagneru principi oporezivanja svrstani su u četiri grupe:

- finansijsko-politički principi,
- ekonomsko-politički principi,
- socijalno-politički principi, i
- administrativno-politički principi.

Wagnerovi principi oporezivanja imaju izuzetan značaj jer ukazuju ne samo na finansijske i ekonomske ciljeve nego i na socijalnu dimenziju oporezivanja i utjecaj oporezivanja na status poreznih obveznika.

Porezni principi nisu ostali istovjetni od perioda njihovog ustanovljenja do danas, jer su tokom razvoja poreznih oblika pretrpjeli veće ili manje modificiranje. U tom smislu smatra se “da je nemoguće dati neka apsolutna načela koja bi važila u svim državama ili i u jednoj državi za sva vremena”.⁸ Ipak, može se reći da su Wagnerovi porezni principi zauzeli značajno mjesto i ulogu u poreznim sistemima velikog broja savremenih država.

Kada je riječ o poreznim principima, bitno je, s hronološkog aspekta, napraviti distancu odnosno uzeti u obzir period nastanka određenog principa i aktualni period u kojem se on praktično primjenjuje. Potrebno je također obratiti pažnju na komplemen-

⁷ Karli, Leonard, *Nauka o financijama*, Narodne novine, Zagreb, 1963, str. 75.

⁸ Ibidem, str. 74.

tarnost pojedinog poreznog principa u odnosu na ostale principe koji se primjenjuju, kao i komplementarnost sa ciljevima oporezivanja koji se u određenom vremenskom periodu žele postići, kako ne bi došlo do kolizije između različitih poreznopolitičkih ciljeva i temeljnih principa oporezivanja na kojima se zasniva porezni sistem.

“Nemoguće je primjenom samo jednog od poreznih oblika istodobno zadovoljiti sve zahtjeve koji proistječu npr. iz financijsko-političkih uz istodobno zadovoljavanje i onih koji proizlaze iz socijalno-političkih načela oporezivanja.”⁹

Pored toga, s obzirom na distinkciju primjene poreznih principa u različitim zemljama, značajno je uzeti u obzir i prostornu dimenziju, to jest teritorij države na kojem se odgovarajući porezni princip primjenjuje, te u vezi s tim društveno i političko uređenje zemlje, dostignuti stupanj privrednog razvoja, privrednu strukturu i uvjete privređivanja, kvalifikacijsku strukturu kadrova u organima porezne vlasti, tehničku opremljenost i primjenu savremenih informacijskih tehnologija i slično.

Postoji niz zahtjeva koji se postavljaju pred savremene porezne sisteme i koji trebaju u određenoj mjeri biti zadovoljeni. Uz djelotvornost i jednostavnost, pravičnost poreznog sistema je jedan od takvih zahtjeva.

Pravičnost kao jedan od temeljnih principa oporezivanja

Wagnerova skupina socijalno-političkih principa ukazuje na mogućnost primjene poreza kao instrumenta ne samo porezne nego i socijalne politike. Socijalno-politički principi imaju za svrhu postizanje socijalne pravde i insistiraju na udovoljavanju dvaju zahtjeva, i to općosti (univerzalnosti) poreza i ravnomjernosti u raspoređivanju poreznog tereta, odnosno pravičnosti u oporezivanju koja se postiže primjenom progresivnih poreznih stopa. “Prema socijalno-političkim načelima od poreza se traži da budu pravedni, a da bi porezi bili pravedni treba da budu:

⁹ Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, op. cit., str. 163.

- a) opći, tj. da postoji opća porezna obaveza;
- b) ravnomjerni, tj. da se oporezivanje vrši razmjerno s dohotkom oporezovane osobe.”¹⁰

Pojam pravičnosti oporezivanja se kroz historiju mijenjao prema svom sadržaju i različito je tumačen, a naročito se u klasnim društvima poimanje pravičnosti dijametralno razlikovalo ovisno o pripadnosti pojedinca pojedinoj klasi ili staležu. “...o tome šta je pravično kod oporezivanja, razne epohe i razne društvene klase nisu nikada bile potpuno složne”.¹¹

“S promjenama u društvu, s promjenama u društveno-ekonomskim i političkim odnosima mijenja se i sadržaj pojma pravednosti u oporezivanju”,¹² ali se i danas, uz nešto izmijenjenu interpretaciju njihovog sadržaja, polazi od zahtjeva za univerzalnosti i ravnomjernosti poreza.

Zahtjev za univerzalnosti porezne obaveze odnosi se na jednakost odnosno jednak tretman svih osoba kao poreznih obveznika. Pozitivno tumačeći općost porezne obaveze znači da su sve osobe (fizičke i pravne) obavezne plaćati porez u državi u kojoj su nastanjene, zaposlene, ostvaruju dobit... Negativno tumačeći općost dolazimo do postavke da niko nije oslobođen plaćanja poreza.

“Da su svi dužni da plaćaju porez znači: svi koji koriste zajedničke nedjeljive usluge države, bilo što žive u zemlji, ili što imaju tu svoju imovinu, ili što obavljaju svoju profesiju i stiču zaradu. Otuda pod udar poreza dolaze ne samo državljani nego i stranci koji nastanjuju tu zemlju, odnosno iz nje izvlače svoje dohotke.”¹³ Međutim, ako se zahtjev za univerzalnosti poreza analizira u kontekstu postizanja socijalne pravde, tada se moraju uzeti u obzir određene činjenice koje se odnose na sposobnost poreznog obveznika da snosi porezni teret i ako je ta sposobnost

¹⁰ Karli, Leonard, op. cit., str. 76.

¹¹ Lovčević, Jovan, *Institucije javnih finansija*, Knjiga prva – Problemi rashoda poreza i zajmova, Zavod za izdavanje udžbenika SR Srbije, Beograd, 1963, str. 122.

¹² Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, op. cit., str. 176.

¹³ Lovčević, Jovan, op. cit., str. 122.

relativno niska tada se opravdano može, radi izjednačavanja svih poreznih obveznika, pristupiti izuzimanju od oporezivanja.

Dakle, porezna izuzeća se koriste upravo radi postizanja pravičnosti u oporezivanju. Prilikom uvođenja poreznih izuzeća, osobnih ili predmetnih, stalnih ili privremenih, funkcionalnih ili institucionalnih, djelomičnih ili potpunih, polazi se od porezne sposobnosti poreznih obveznika.

Postizanje pravičnosti u oporezivanju oslanja se na srazmjernost porezne obaveze prema poreznoj snazi odnosno sposobnosti. Porezna sposobnost je baza na kojoj počiva porezni odnos između porezne vlasti i poreznih obveznika, a sadrži elemente objektivne i subjektivne naravi.

Objektivni elementi porezne sposobnosti, kao ekonomskog potencijala obveznika, činjenice su temeljem kojih se direktno ili indirektno inicira poreznopravni odnos između obveznika i porezne vlasti, te opravdava njihovo oporezivanje. Objektivni elementi manifestiraju se u sljedećem:

- stjecanju dohotka i imovine,
- posjedovanju i uvećanju dohotka i imovine,
- prijenosu bogatstva na druge osobe,
- trošenju dohotka i imovine.

Da bi se porezna sposobnost određene fizičke ili pravne osobe, kao potencijalnog poreznog obveznika, pravilno utvrdila, potrebno je imati u vidu da apsolutno svaki vid stjecanja, posjedovanja i trošenja, s obzirom na popratne troškove, ne pruža istovremeno osnov za oporezivanje. "... poreska sposobnost počinje tek tamo gdje se završavaju rashodi neophodni za opstanak pojedinca, odnosno njegove porodice".¹⁴

Pod subjektivnim elementima koji se uzimaju u obzir pri utvrđivanju porezne sposobnosti podrazumijevaju se:

- tzv. minimum za egzistenciju (minimalni dohodak pojedinca ili neoporezovani minimum), "tj. onaj dohodak koji je taman dovoljan za održavanje životnog standarda na nivou na koji je pojedinac navikao. ... Visina oslobođenog minimuma nije neka stalno utvrđena cifra; ona zavisi od raznih elemenata: ekonomskih,

¹⁴ Dautbašić, Ismet, op. cit., str. 103.

monetarnih, nivoa civilizacije, i dr.”¹⁵ U savremenom društvu taj minimum obuhvata ne samo biološki minimum, to jest fizičke potrebe pojedinca za hranom, odjećom, obućom, smještajem, nego i kulturne, higijenske, obrazovne, religijske i druge potrebe obveznika i članova njegove porodice. “Isto se tako mora utvrditi u kojoj mjeri na zahtjev za izuzimanje od oporezivanja, a time i na odstupanje od načela opće porezne obaveze, utječe ekonomska snaga članova obitelji koje je porezni obveznik dužan uzdržavati, njihova životna dob, pohađaju li školu i koju vrstu škola i dr.”¹⁶

- osobna ocjena obveznika o vrijednostima podložnim oporezivanju, što znači da porezna sposobnost obveznika u određenoj mjeri ovisi o njegovom mišljenju o tome što uzimajući u obzir način stjecanja dobara, oporezovani dohodak i bogatstvo za njega znače. U vezi sa subjektivnom ocjenom obveznika nalazi se i modus stjecanja dobara koja se oporezuju. Tako će, naprimjer, porezni obveznik lakše podnijeti porezni teret na dobitak od igara na sreću nego na dohodak ostvaren vlastitim radom. Upravo na tome je osnovana distinkcija fundiranih od nefundiranih prihoda poreznog obveznika, kao poreznih objekata, odnosno prihoda. Naime, fundiranim prihodima smatraju se oni koji nisu nastali osobnim radom i privrednom djelatnošću obveznika, nego potječu od imovine i imovinskih prava, nasljeđivanja, igara na sreću i slično. Nefundirani prihodi potječu od osobnog rada i aktivnosti kojom se obveznik bavi kao osnovnim ili dopunskim zanimanjem. Opravdano je očekivati da se porezni sistem opredijeli za jače odnosno oštrije oporezivanje fundiranih prihoda jer obveznici do njih dolaze znatno lakšim putem, bez vlastitog zalaganja, i takvi prihodi im omogućavaju relativno lagodan život.

- psihološko raspoloženje poreznih obveznika u pogledu izmirenja obaveza prema državi, to jest porezni moral. “Pod tim treba razumjeti stepen razvijene svijesti poreskog obveznika u pogledu savjesnog ispoljavanja fiskalnih obaveza prema poreskom povjericu.”¹⁷ Stav poreznih obveznika prema oporezivanju nije samo etičke nego i političke naravi. Naime, da bi porezni obve-

¹⁵ Lovčević, Jovan, op. cit., str. 123.

¹⁶ Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, op. cit., str. 175.

¹⁷ Dautbašić, Ismet, op. cit., str. 104.

znici postupali moralno i odgovorili poreznoj obavezi, kao građanskoj dužnosti, potrebno je da postoji povjerenje u demokratski izabranu vlast i njeno racionalno trošenje javnih prihoda, zatim da postoji ravnomjernost u raspodjeli poreznog tereta, to jest da je oporezivanje pravedno i zasnovano na jednakom tretmanu svih obveznika, bilo da postupaju u duhu poštovanja normi poreznog prava ili, pak, njihovog kršenja. Ako je kredibilitet poreznog režima visok, a porezni sistem odnosno porezna politika stabilna, ponašanje pojedinaca bit će u duhu poštovanja i primjene važećih zakonskih odredaba. U odsutnosti ovih zahtjeva dolazi do slabljenja poreznog morala, a time do neplaćanja poreznih obaveza, lažnog prikazivanja činjeničnog stanja u vezi sa stjecanjem dohotka, imovine, dobiti, te obavljenog prometa i drugih vidova nelegalne porezne evazije, što ima za posljedicu stvaranje nelegalnih kanala proizvodnje i distribucije dobara, i uslijed širenja sive ekonomije, za krajnji ishod smanjen priliv javnih prihoda u državni budžet.

Bitno je spomenuti da se egzistencijalni minimum oslobađa od oporezivanja samo prilikom primjene neposrednih (direktnih) poreza, ali pri primjeni indirektnih odnosno posrednih poreza nije izuzet.

Pravičnost se pri indirektnom oporezivanju ne može ostvariti na temelju subjektivnih činjenica vezanih za poreznu sposobnost poreznog obveznika, ali te činjenice subjektivne naravi daju povod za primjenu drugih mjera unutar i izvan porezne politike kako bi se teret oporezivanja raspodijelio što ravnomjernije. "Danas - češće nego prije - susrećemo u teoriji zahtjev da se od oporezivanja izuzme ne samo egzistencijalni minimum, nego i da osobama koje ne raspolažu ekonomskom snagom određene visine država osigura tu ekonomsku snagu tako da im iz javnih prihoda izdvoji potrebna sredstva do određene visine. Na primjer: ako je minimum za egzistenciju utvrđen s 1.000 novčanih jedinica, osobe čija je ekonomska snaga iznad tog iznosa plaćale bi porez, dok bi osobama koje ne raspolažu tim iznosom na osnovu postupka sličnog oporezivanju iz državne blagajne, bio isplaćen ostatak do 1.000 novčanih jedinica. Taj oblik socijalne pomoći poznat je pod imenom negativno oporezivanje."¹⁸

¹⁸ Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, op. cit., str. 175.

Primjena metoda progresivnog oporezivanja, u pravilu, vrši se na direktne porezne oblike. Međutim, progresivni porezni metod može “da bude upotrijebljen i kod posrednih poreza, ali ne svih i ne na direktan način; sprovodljiv je, na primjer, kod poreza na prenos imovine. S druge strane, kod poreza na potrošnju ne da se primijeniti, sem ukoliko se veća poreska sposobnost obuhvati na posredan način: oslobođenjem, na primjer, predmeta široke potrošnje, odnosno jačim opterećenjem luksuznih artikala (vina, likera, boljih vrsta duhana, itd.)”.¹⁹

Poimanje pojma ravnomyjnosti u oporezivanju razlikovalo se u učenju različitih škola. “Pristalice teorije ekvivalencije tvrde da je pravičnost u oporezivanju ostvarena samo onda kada plaćeni porez odgovara onoj koristi kojom uzvraća država u naknadu za novčana davanja pojedinaca (“de ut des“). ... Za mnoge teoretičare porez predstavlja žrtvu koju pojedinac čini u opštem interesu. To je teorija žrtve i ona se javlja u više varijanti: jednake žrtve (Sax), proporcionalne (Einaudi), i minimalne (Edgeiwoth).”²⁰

U periodu liberalnog kapitalizma ravnomyjnost se postizala primjenom proporcionalnog oporezivanja. Nešto kasnije se ravnomyjnost postepeno dovodi u vezu s progresivnim oporezivanjem, koje daje brojne mogućnosti kombiniranja poreznih stopa za različite porezne razrede posredstvom kojih se dovodi do uspostavljanja ravnomyjnog poreznog opterećenja.

Zahtjev za ravnomyjnosti pri oporezivanju smatra se zadovoljenim ako se primjenjuje progresivna porezna stopa. “Učvršćenju progresivnih poreza – metodu oporezivanja koji je u savremenim državama u punom obimu primijenjen – doprinijelo je, s jedne strane naglo diferenciranje između dohodaka (imovine), a s druge strane prodiranje socijalno-političkog ideala u politiku.”²¹ “Kad se govori o ravnomyjnoj raspodjeli poreznog tereta i o pravednosti u oporezivanju s danas rasprostranjenog stajališta, misli se na takvo oporezivanje gdje je primijenjena apsolutna, a ne kompenzatorna progresija.”²²

¹⁹ Lovčević, Jovan, op. cit., str. 124.

²⁰ Ibidem, str. 123.

²¹ Ibidem, str. 124.

²² Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, op. cit., str. 177.

Ekonomska snaga potencijalnog poreznog obveznika izražava se, kao što je spomenuto, u stjecanju, posjedovanju, prijenosu i trošenju dohotka ili imovine kojom pojedinac raspolaže. S povećanjem dohotka ili imovine pojedinca povećavaju se i opcije njihove potrošnje, što ukazuje na veću sposobnost plaćanja poreza. Ukoliko je ekonomska snaga pojedinog poreznog obveznika veća, utoliko država ima povod da postavi veći porezni teret i smatra se opravdanim da osobe koje posjeduju veće bogatstvo odnosno imovinu i imovinska prava, dohodak i druge izvore prihoda treba da plate veći iznos poreza. Da bi porezna obaveza bogatijih bila istinski veća, odnosno srazmjerna njihovom bogatstvu, potrebno je primijeniti progresivne porezne stope koje se povećavaju prilikom svakog povećanja porezne osnovice. Do utemeljenja progresivnog oporezivanja dovelo je učenje austrijske psihološke škole koja je zastupala princip granične korisnosti. "Polazeći od postavke da korisnost jednog dobra opada ukoliko ga više ima, ovo učenje izvelo je zaključak da nepromijenjena (proporcionalna) poreska stopa za pojedinca sa velikim dohocima (imovinom) predstavlja manju žrtvu no za onoga čiji su dohoci (imovina) mali. ... postavlja se zahtjev da porez ne optereti na isti način poreske subjekte sa različitom imućnošću, već da lice u kojeg je ona veća bude oporezovano i relativno višim porezom."²³

"Na socijalne učinke oporezivanja upozoravali su mnogi autori i prije Wagnera. Dok neki a) ističu potrebu da se pri oporezivanju vodi računa o tim učincima (tako se, naprimjer, Verri zalaže za smanjenje poreznog tereta siromašnijih slojeva stanovništva; Montesquieu, Rousseau i lord Komes traže progresivno oporezivanje, a Kaspar Klock zahtijeva oslobođenje od oporezivanja egzistencijalnog minimuma), drugi b) se zadovoljavaju samo time da na taj problem upozore (npr. J.S. Mill), a bilo je i autora c) koji su protiv poreza kao instrumenta socijalne politike države (tako npr. donekle Lorenz von Stein)."²⁴

Pravičnost u oblasti oporezivanja podrazumijeva ravnomjernu raspodjelu poreznog tereta na obveznike posredstvom primjene

²³ Lovčević, Jovan, op. cit., str. 124.

²⁴ Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, op. cit., str. 162.

poreznih stopa (najčešće proporcionalnih ili progresivnih). U vezi s principima pravičnosti i jednakosti u literaturi se pojavljuje pravilo horizontalne jednakosti zasnovano na principu jednakosti poreznih obveznika pred zakonom i jednakosti prema poreznoj snazi obveznika, zahtijevajući da obveznici s jednakim fiskalnim kapacitetom odnosno poreznom snagom plaćaju jednaki iznos poreza.²⁵ Struktura optimalnog procentualnog poreznog opterećenja može se diferencirati i prema pravilu vertikalne jednakosti poreznih obveznika koje je u skladu s jednakim poreznim tretmanom za svakog obveznika, a temelji se na pretpostavci da bi obveznici različite porezne snage morali plaćati različite iznose poreza srazmjerno svom fiskalnom potencijalu.

Pravičnost, dakle, znači da su svi porezni obveznici podložni oporezivanju srazmjerno njihovoj poreznoj snazi. Stoga se radi postizanja socijalne pravičnosti na pojedine kategorije obveznika, u pravilu slabije porezne snage, primjenjuje određeni spektar poreznih olakšica i izuzeća od oporezivanja, a pojedine kategorije obveznika, u pravilu ekonomski snažnije, primjenjuju progresivne porezne stope.

Pravičnost u oporezivanju ostvaruje se posredstvom instrumentarija poreznih stopa. Porezne stope i načini njihove primjene su veoma različiti. Neki od sistema poreznih stopa koji se upotrebljavaju su²⁶:

- a) Proporcionalne ili fiksne stope poreza na dobit, uz mogućnost primjene različitog procenta u ovisnosti o karakteru dobiti, vrsti aktivnosti kojom se porezni obveznik bavi ili prirodi vlasničkih odnosa, odnosno omjeru učešća vlasništva u ukupnoj strukturi kapitala;
- b) Progresivne stope ili rastuće stope poreza za veće iznose ostvarenog dohotka, koje se uobičajeno primjenjuju na osobni dohodak, ali neke zemlje i dobit preduzeća također oporezuju progresivnim stopama;
- c) Degresivne ili opadajuće porezne stope za više nivoe dohotka, ovaj metod podrazumijeva da se iznosi dohotka

²⁵ Vidi: Musgrave, Richard & Peggy, *Javne financije u teoriji i praksi*, prijevod - Institut za javne financije, Zagreb, 1993, str. 236.

²⁶ Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 2002, str. 161.

višeg poreznog razreda oporezuju nižom poreznom stopom i rijetko se koristi.

- d) Porezni izuzeci (djelomični i potpuni) i nulto oporezivanje, koji se primjenjuju na određene poslovne aktivnosti ili unutar određenog geografskog područja i kojima se daje preferencijalni tretman za strana ulaganja, zapošljavanje, transfer tehnologija ili, pak, za aktivnosti koje se obavljaju u dobrotvorne svrhe, zatim za različite vidove pomoći unesrećenima (rat, elementarne nepogode i slično), te za aktivnosti diplomatsko-konzularnih predstavništava;
- e) Nadoporezivanje, što podrazumijeva primjenu dodanih poreza na porez na dohodak ili na porez na dobit kao odvojenog, to jest zasebnog poreza, ili kao procenta na porez na dobit preduzeća. Općenito, ovakvi porezi se uspostavljaju kao dodaci na državne, lokalne ili općinske poreze (naprimjer, iako porezni obveznik redovno odnosno mjesečno plaća porez na plaću ili porez na dohodak, na kraju porezne godine podnosi prijavu poreza na ukupan prihod ostvaren tokom te godine i blagovremeno plaća poreznu obavezu po tom osnovu;
- f) Porezi na kapital i bogatstvo, koji se u pojedinim državama primjenjuju na kapital, odnosno ukupnu zaradu ako prelazi određeni novčani iznos – porezi velikih korporacija; neke države oporezuju pojedinačno ili ukupno bogatstvo pojedinaca, kao primjer može se navesti zekat – islamski porez na bogatstvo koji se primjenjuje u Saudijskoj Arabiji, Pakistanu i Jemenu.
- g) Pretpostavljeni – paušalni porez, koji države uvode u situacijama kada se potencijalno oporezivi dohodak ne može s lakoćom precizno utvrditi.
- h) Alternativni minimum poreza, pri čemu je porezni obveznik dužan platiti samo alternativni minimalni iznos poreza, naprimjer dohodak formiran u niskoakumulativnim djelatnostima, kako bi se na taj način sam dohodak obveznika sačuvao i obnavljao.
- i) Više stope poreza na nedistribuirani i distribuirani profit – neke zemlje nameću dodane poreze da bi ili smanjile ili povećale nivo distribucije profita.

- j) Specijalne porezne stope ukazuju na primjenu preferencijalnog ili restriktivnog tretmana u oporezivanju kao mjere vanjskotrgovinske politike koji država vodi u trgovinskim odnosima s drugim državama; one mogu biti više za strane kompanije ili, pak, niže za strana ulaganja, ovisno o regiji u koju se ulaže, omjeru učešća stranog kapitala, broju novozaposlenih domicilnih uposlenika, izvoznoj orijentaciji poreznog obveznika i slično.

Nepravičnost poreza na dodanu vrijednost i modusi korigiranja njegove nepravičnosti

Prethodno je spomenuto da se socijalno-politički porezni princip može realizirati prilikom primjene direktnih poreznih oblika, pri čemu je moguće izuzeti od oporezivanja egzistencijalni minimum poreznog obveznika, te pri utvrđivanju porezne sposobnosti uzeti u razmatranje i druge elemente objektivne i subjektivne prirode. "Trebalo imati u vidu da se iznos neoporezivog minimuma egzistencije utvrđuje samo u odnosu na neposredne poreze: lica čiji je dohodak ispod njega ipak plaćaju posredne poreze (PDV i akcize), kupujući proizvode ili usluge u čijoj su cijeni oni skriveni. Istina, oslobođenjem pojedinih dobara ili usluga vitalnih za životni standard, odnosno njihovim podvrgavanjem nižoj stopi PDV-a, nastoji se voditi socijalna politika na terenu posrednog oporezivanja. Njeni učinci, međutim, prilično su sporni, jer oslobođene ili blaže oporezovane artikle konzumiraju kako siromašni, tako i bogatiji građani, pa se, u stvari, pruža preširoka olakšica, koja dovodi do smanjenja poreskih prihoda."²⁷

Imajući u vidu da se princip pravičnosti pri primjeni indirektnih poreza, a time i PDV-a, ne može realizirati na direktan način, ipak se indirektnim putem može, u manjoj mjeri, utjecati na umanjeње socijalne nepravičnosti koja je imanentna porezu na dodanu vrijednost. Naime, korigiranje nepravičnosti PDV-a djelomično je moguće provesti kroz sistem poreznih stopa ovog tipa oporezivanja.

²⁷ Popović, Dejan, *Poresko pravo - opšti deo*, Cekos in, Beograd, 2006, str. 71.

Izuzev utjecaja da se posredstvom poreznih stopa PDV-a umanjuje efekt regresivnosti, koji se ističe kao najveći nedostatak općih poreza na promet, na nepovoljan socijalni učinak se može djelovati i posredstvom primjene poreznih olakšica (za određene kategorije obveznika ili izvjesne oporezive djelatnosti) i oslobađanja (potpuna ili djelomična, koja se primjenjuju u javnom interesu ili u interesu ublažavanja regresivnog djelovanja poreza na određene kategorije obveznika čija je egzistencija ugrožena takvim djelovanjem).

Naravno, spomenuti modusi ublažavanja socijalne nepravdičnosti ovog instituta i instrumenta porezne politike nisu i jedini mogući. Državi na raspolaganju stoje i ostali instrumenti poreznog sistema koje može upotrijebiti za uspostavljanje pravičnosti u oporezivanju, a ako se porezna politika i njene mjere pokažu nedovoljnim tada se može posegnuti za instrumentarijem socijalne politike kao posljednjim mogućim sredstvom za uspostavu socijalne pravde.

U pogledu broja stopa poreza na dodanu vrijednost koje se primjenjuju u savremenim državama razlikuju se jednostopni i višestopni sistemi PDV-a.

Višestopni sistemi pored jedne opće stope poreza na dodanu vrijednost koja se primjenjuje na najveći broj proizvoda i usluga, u primjenu uključuju sniženu ili snižene koje se primjenjuju na osnovne životne namirnice i nultu stopu poreza (VI direktivom predviđena samo za izvoz), dok su se povišene stope predviđene za luksuzne artikle prestale koristiti.

Diferencijacija stopa vrši se prvenstveno iz socijalno-političkih razloga. "Na opredjeljenje određene države za jednostopni ili višestopni sistem oporezivanja porezom na dodanu vrijednost utječu: 1. visina dohotka po stanovniku, 2. raspon između minimalne i maksimalne stope poreza na dohodak, 3. postojanja brojnih poreskih oslobađanja i olakšica i raznovrsnih socijalnih transfera, 4. primjene akciza na uži ili širi spektar proizvoda; tako da se aspekti formiranja poreza na dodanu vrijednost i njegovog djelovanja u poreskom sistemu određuju prema zahtjevima cjelokupnog poreskog i socio-ekonomskog sistema."²⁸

²⁸ Vidi: Jelčić, Barbara, *Javne financije*, RRIF - ekonomsko-pravna biblioteka, Zagreb, 2001, str. 331.

Uvođenje više stopa PDV-a podrazumijeva znatno složeniji administrativno-tehnički postupak i zahtijeva razvrstavanje dobara i usluga na koja se primjenjuje standardna od dobara i usluga na koje se primjenjuje snižena stopa (npr. prehrambenih artikala, lijekova, ortopedskih pomagala, naučnih časopisa, knjiga... i usluga javnog saobraćaja, finansijskih, telekomunikacijskih i drugih usluga).

Sistematiziranje dobara i usluga na različite kategorije dovodi do ublažavanja regresivnog djelovanja, koje ovaj porez neminovno proizvodi, ali istovremeno komplicira evidentiranje porezne obaveze i uvećava troškove obračuna i naplate poreza. Primjenom sniženih stopa PDV-a nastaje sužavanje porezne osnovice, što se uporedo s povećanim administrativnim troškovima odražava na smanjenje poreznih prihoda, to jest umanjuje se finansijski učinak poreza na dodanu vrijednost, a da bi se nadomjestio iznos prihoda, do očekivanog, najčešće se poseže za povećanjem opće porezne stope.

Zemlje članice Evropske unije zasnovale su svoje sisteme PDV-a kao višestopne, izuzev Švedske, od 1.5.2004., kada se ulaskom 10 novih članica sastav Unije proširio na 25, i Slovačke, koje jedine primjenjuju jednostopni sistem. Međutim, tendencije zemalja članica Evropske unije u pogledu primjene poreza na dodanu vrijednost usmjerene su na harmoniziranje sistema PDV-a kao jednostopnog, uz reduciranu primjenu nulte stope poreza samo na dobra namijenjena izvozu. Proces harmoniziranja indirektnog oporezivanja Evropske unije zasnovan je na direktivama, od kojih se, prema svom značaju, izdvaja Šesta direktiva vijeća od 17.5.1977. godine - o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet - zajednički sistem poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnova za razrez poreza.²⁹ Sam proces harmoniziranja kao i sadržaj Šeste direktive ne treba shvatiti kao nepravičan sa socijalnog aspekta, jer iako se primjena sniženih stopa smatra nepoželjnom ipak se dopuštaju i uspostavljaju određena djelomična oslobađanja funkcionalnog karaktera i odnose se na djelatnosti od javnog interesa.

²⁹ 77/388/EEC; OJ L 145/6/77.

Kao kritike višestopnog koje, istodobno, idu u prilog jednostopnom sistemu PDV-a mogu se navesti³⁰:

1. više stopa iskrivljuje odluke potrošača i proizvođača,
2. niže stope ne koriste samo krajnjim potrošačima, nego i trgovcima,
3. spektar poreznih izuzeća i olakšica poreza na dohodak i primjena socijalnih transfera su bolji i efikasniji instrument za smanjenje siromaštva,
4. države kroz politiku cijena mogu sniziti cijene osnovnih dobara i usluga kao što su hrana, voda, energenti, tako da se gubi smisao sniženja stope PDV-a,
5. povlašten položaj određenih grupa dobara i usluga stvara nezadovoljstvo trgovaca i potrošača dobara bez povlaštenog tretmana,
6. uvođenje više stopa PDV-a uvjetuje precizno definiranje dobara i usluga podložnih primjeni određene stope i uvećava dodatne troškove,
7. niže porezne stope poreza na dodanu vrijednost sužavaju poreznu osnovicu,
8. povišene stope PDV-a, izuzev za automobile, odnose se pretežno na dobra koja imaju mali udio u ukupnoj potrošnji, pa su i prihodi od tih dobara niži.

Jednostopni sistem PDV-a svojstven je razvijenim zemljama u kojima socijalne prilike i visok nivo životnog standarda stanovništva ne ukazuju na potrebu za primjenom povlaštenih poreznih stopa radi redistribucije dohotka i postizanja socijalne pravičnosti.

Jednostopni sistemi se smatraju nesocijalnim, usmjereni su ka fiskalnoj funkciji poreza i vode diskriminaciji potrošača po osnovu visine dohotka, ali su u administrativno-tehničkom smislu jednostavniji i omogućavaju lakši uvid u evidencije i kontrolu naplate.

Argumenti u prilog višestopnom sistemu poreza na dodanu vrijednost su³¹:

³⁰ Vidi: Tait, A.A., *Value Added Tax - International Practice and Problems*, International Monetary Found, Washington, 1988, str. 42-44.

³¹ Vidi: Jelčić, Barbara - Jelčić, Božidar, *Ocjena hrvatskog sustava oporezivanja*, Ekonomija, br. 1, Zagreb, 1999, str. 31-83.

1. porez na dodanu vrijednost može se koristiti i za ostvarenje nefiskalnih ciljeva oporezivanja,
2. troškovi oporezivanja PDV-om ne ovise samo o broju stopa ovog poreza,
3. izbor dobara i usluga na koje bi se primjenjivala snižena stopa PDV-a može biti vođen iskustvima i rješenjima drugih zemalja,
4. jednostopni sistem PDV-a proizvodi socijalno nepovoljan efekt i pogoduje ekonomski snažnijim poreznim obveznicima,
5. primjena snižene stope PDV-a ima pozitivan utjecaj na raspoloženje i stav prema plaćanju poreza širokog kruga krajnjih potrošača,
6. činjenica da se koriste dvije ili više stopa PDV-a ne znači da je neminovno povećanje porezne evazije.

Iz karakteristika PDV-a, kao općeg poreza na potrošnju, proizlazi i njegov socijalni efekt, odnosno regresivno djelovanje koje se ispoljava u tome što srazmjerno više odnosno teže pogađa siromašnije slojeve stanovništva, zbog čega je potrebno poduzeti određene mjere za ublažavanje regresije.

Regresivno djelovanje nastaje stoga što se pri uvođenju i primjeni PDV-a ne uzima u obzir ekonomska snaga krajnjih potrošača, koja utječe na intenzitet njegovog regresivnog djelovanja, tako da svi potrošači u jednakoj mjeri snose porezni teret neovisno o starosnoj dobi, socijalnom statusu, broju izdržanih osoba, zdravstvenom stanju i slično.

Smanjenje regresivnog djelovanja poreza na promet unutar sistema poreza na promet moguće je vršiti na sljedeći način:

1. oslobođenjem od oporezivanja proizvoda najšire svakodnevne potrošnje odnosno primjenom nižih poreznih stopa;
2. povoljnim poreznim tretmanom pojedinih faza oporezivanja, odnosno pojedinih poreznih obveznika;
3. primjenom povišenih poreznih stopa pri oporezivanju prometa luksuznih proizvoda;³²

Ako bi se namjeravalo ublažiti posljedice regresivnosti PDV-a, tada bi bilo ispravno odabrati diferencirano oporezivanje te u sistemu PDV-a izvršiti izuzimanje od oporezivanja proizvoda

³² Vidi: Jelčić, Barbara - Jelčić, Božidar, *Porez na promet proizvoda u teoriji i praksi*, Privredni vjesnik, Zagreb, 1977, str. 122.

široke potrošnje, prehrambenih proizvoda, lijekova, medicinskih pomagala i knjiga - stručnog, naučnog, obrazovnog, kulturnog sadržaja i slično.

Iako bi primjena poreznih oslobođenja ili, pak, reducirane stope na elementarna dobra proizvela umanjen finansijski efekt PDV-a, ipak bi tako nastalo smanjenje prihoda bilo "jeftinije" i efikasnije od uvođenja socijalnih programa za suzbijanje siromaštva, kao vanporezne mjere za ublažavanje regresije i korigiranje nepravdičnosti ovog poreznog oblika.

Literatura:

1. Dautbašić, Ismet, *Finansije i finansijsko pravo*, VII - prošireno i izmijenjeno izdanje, Editio Iuristica, Magistrat, Sarajevo, 2004.
2. Jelčić, Barbara, Javne financije, *RRIF* - ekonomsko-pravna biblioteka, Zagreb, 2001.
3. Jelčić, Barbara-Jelčić, Božidar, *Ocjena hrvatskog sustava opore-zivanja*, Ekonomija, br. 1, Zagreb, 1999.
4. Jelčić, Barbara-Jelčić, Božidar, *Porez na promet proizvoda u teoriji i praksi*, Privredni vjesnik, Zagreb, 1977.
5. Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, *Financijsko pravo i finansijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2002.
6. Karli, Leonard, *Nauka o financijama*, Narodne novine, Zagreb, 1963.
7. Komazec, Slobodan i Ristić, Žarko, *Monetarne i javne finansije*, Jantar grupa Beograd, Beograd, 2002.
8. Lovčević, Jovan, *Institucije javnih finansija*, Knjiga prva – Problemi rashoda poreza i zajmova, Zavod za izdavanje udžbenika SR Srbije, Beograd, 1963.
9. Musgrave, Richard & Peggy, Javne financije u teoriji i praksi, prijevod - Institut za javne financije, Zagreb, 1993.
10. Perić, V., Aleksandar, *Finansijska teorija i politika*, Savremena administracija i Institut za ekonomska istraživanja, Beograd, 1976.
11. Popović, Dejan, *Poresko pravo - opšti deo*, Cekos in, Beograd, 2006.
12. Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 2002.
13. *Sixth Council Directive of 17 May 1977, 77/388/EEC*, 13 June 1977, Official Journal, No.L. 145.,
14. Tait, A.A., *Value Added Tax - International Practice and Problems*, International Monetary Found, Washington, 1988.