

Mjesto socijalne politike u poreznoj politici RH: anketa poreznih stručnjaka*

HELENA BLAŽIĆ**

Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci
Rijeka, Hrvatska

Prethodno priopćenje
UDK: 364:336.221.4(497.5)
doi: 10.3935/rsp.v21i3.1216
Primljeno: ožujak 2014.

HRVOJE ŠIMOVIĆ

Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu
Zagreb, Hrvatska

ANA ŠTAMBUK

Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci
Rijeka, Hrvatska

Rad prikazuje stavove hrvatskih poreznih stručnjaka o socijalnim aspektima porezne politike, odnosno vertikalnoj pravednosti. Rezultati se temelje na anketi poreznih stručnjaka provedenoj 2013. godine, koja obuhvaća zaposlenike privatnog, javnog i akademskog sektora. Provedena je analiza odgovora na tridesetak pitanja o glavnim poreznim oblicima. Ističe se prilično visoka sklonost vertikalnoj pravednosti te, sukladno tome, adekvatna povezanost odgovora na pojedina pitanja porezne politike s odgovorom na pitanje o vrijednosnom stavu o poreznoj pravednosti. Provođenju socijalne politike porezima nešto su manje skloni akademski djelatnici ekonomisti iz područja javnih financija, te pravnici iz akademskog sektora.

Ključne riječi: porezi, socijalna politika, vertikalna pravednost, anketa poreznih stručnjaka, Hrvatska.

UVOD

Posljednja svjetska ekonomska i financijska kriza, rezultirajuća fiskalna konsolidacija i porast dohodovnih nejednakosti aktualizirali su svijest o širenju osnovice poreza na dohodak, odnosno širem pore-

znom zahvaćanju dohotka, radi ostvarivanja dodatnih proračunskih prihoda. U brojnim se, posebice razvijenim, zemljama javila ideja, kao i trend realizacije navedenoga kroz različite oblike prebacivanja poreznog tereta na više dohotke (porezom na

* Ovaj rad sufinancirala je Hrvatska zaklada za znanost projektom IP-2013-11-8174, te Sveučilište u Rijeci projektom 13.02.1.2.02.

** Helena Blažić, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci / Faculty of Economics, University of Rijeka, Ivana Filipovića 4, 51 000 Rijeka, Hrvatska / Croatia, helena@efri.hr

dohodak, imovinu i različitim ostalim porezima/davanjima), što je aktualiziralo socijalne aspekte oporezivanja. S obzirom na prilijevanje sličnih problema i u Hrvatsku (kriza, fiskalna konsolidacija, dohodovne nejednakosti), te pretežiti izostanak navedenog trenda, ovim radom želimo ispitati mišljenja poreznih stručnjaka o mjestu socijalne politike u poreznoj politici.

U ovom se radu socijalni aspekti/učinci/elementi/načela oporezivanja, kao što je i uobičajeno, poistovjećuju s klasično shvaćenim načelom pravednosti u oporezivanju koje se odnosi na vertikalnu/okomitu pravednost, prema kojoj »različiti plaćaju različito«, tj. oni s većom poreznom sposobnošću (poreznom snagom odnosno ekonomskom snagom)¹ plaćaju ne samo apsolutno već i relativno više poreza. Porezna pravednost (negdje navođena i kao »jednakost«) ima i svoj horizontalni aspekt prema kome »jednaki plaćaju jednako (poreza)« s obzirom na poreznu sposobnost (tj. poreznu snagu, ekonomsku snagu, sposobnost (plaćanja poreza))². Klasični pokazatelj porezne sposobnosti koja je ključni aspekt vertikalne i horizontalne pravednosti je sintetički (Schanz-Haig-Simonsov) dohodak. Povijesno mu je prethodila imovina (te je još uvijek u većini zemalja dopunski pokazatelj), no takve zahtjeve prije svega zadovoljava sveobuhvatni sintetički i subjektivni porez na imovinu (porez na neto bogatstvo), koji je rijedak u suvremenoj praksi. Novija stremjenja ističu potrošnju u smislu zamjene izravnog i subjektivnog poreza na dohodak izravnim i subjektivnim porezom na potrošnju, koji može biti u standardnom

obliku poreza na dohodak umanjenog za štednju ili alternativnom obliku poreza na dohodak umanjenom za kamatu (dohotke od kapitala)³. Iako u praksi ovi modeli gotovo da ne postoje (jedan od izuzetaka bio je hrvatski model poreza na dohodak u razdoblju 1994.-2001.), naznačene su tendencije manjeg oporezivanja odnosno neoporezivanja dohodaka od kapitala, kako u razvijenim, tako posebno i u (post)tranzicijskim ekonomijama. Takve tendencije dovode do smanjenja klasično shvaćene vertikalne pravednosti, koja će se kao takva koristiti i u kasnijoj analizi. Segmentirani objektni i analitički porezi manje su podobni za provođenje kako vertikalne, tako i horizontalne pravednosti jer ne prezentiraju cjelokupnu poreznu snagu/sposobnost poreznog obveznika. Nadalje, različite olakšice utemeljene na objektivnom (troškovi nastanka nekog dohotka) i subjektivnom (smanjenje subjektivne porezne sposobnosti) neto načelu mogu se, ali i ne moraju, smatrati opravdanim sa stajališta horizontalne pravednosti, no svakako imaju svoje implikacije vertikalne pravednosti.

S obzirom da je tema ovog rada mjesto socijalne politike u poreznoj politici, ispituju se stavovi o redistribucijskim učincima odnosno vertikalnoj pravednosti različitih poreznih oblika koji se ostvaruju kako izborom odgovarajuće osnovice oporezivanja tako i visine samog poreznog opterećenja. Tako će izbor između koncepta dohotka i potrošnje (u obliku poreza na dohodak umanjenog za kamatu u širem smislu, tj. dohotke od kapitala) kao relevantne osnovice izravnog osobnog oporezivanja

¹ Kao što je poznato, osim kriterija porezne sposobnosti (mogućnosti plaćanja poreza odnosno porezne snage) koji je općeprihvaćeni kriterij pravednosti, postoji i alternativni kriterij – onaj korisnosti (više poreza trebali bi platiti oni koji više koriste javna dobra i usluge). No, još je od Adama Smitha (1776.) poznato da je nemoguća opća primjena ovog kriterija te je i sam Smith istaknuo da se to može ostvariti jedino tako da ga se definira putem porezne sposobnosti, tj. »prihoda/dohotka koji pojedinci uživaju pod zaštitom države« (2007.: 639).

² No, može se primijeniti i na u prethodnoj fusnoti istaknutu korisnost. Kod horizontalne pravednosti, kao i korisnosti, radi se o »ostalim kriterijima za određivanje poreza« (npr. Rosen, 1999.: 344-348).

³ Detaljnije o navedenome i implikacijama na vertikalnu pravednost u idućem poglavlju (fusnota 9).

imati svoje implikacije vertikalne pravednosti u korist prve osnovice. Dodatno razno oporezivanje imovine, posebice porez na neto bogatstvo, imat će, u pravilu, sličan učinak. To je posebice naglašeno kada dohodak nije u svom temeljnom sintetičkom obliku, već predstavlja hibridni oblik u smjeru potrošnog koncepta (poreza na dohodak umanjenog za kamatu), kao što je slučaj u Hrvatskoj. Što je više dohodak bliži potrošnom konceptu, to je ovaj učinak više izražen. Ukoliko je porez na imovinu samo u obliku poreza na nekretnine, radi se o objektnom/analitičkom porezu, za koji se može očekivati da bi mogao implicirati određene učinke vertikalne pravednosti (u odnosu na situaciju gdje umjesto poreza koji ovisi o vrijednosti postoji komunalna naknada koja je samo neizravno povezana s vrijednošću nekretnine), no takav učinak ovisi i o mnogim drugim činiteljima (ostali oblici imovine, te dohodak dotične osobe, metode vrednovanja). Oporezivanje imovine kroz oporezivanje nasljedstva i darova logična je nadopuna pravom sintetičkom i sveobuhvatnom porezu na dohodak. I indirektno oporezivanje imovine kroz različite oblike potrošnih poreza (akcize na pojedine luksuzne proizvode odnosno automobile i plovila) ima socijalan učinak većeg oporezivanja, no ponovno je prisutan nedostatak jer se radi o objektnim porezima. Konačno, i zahtjevi za oporezivanjem financijskog sektora različitim porezima imaju, osim prevladavajuće fiskalne te ekonomske i dimenziju pravednosti, s obzirom na ostvarenje visokih prihoda u tom sektoru i njegovo izuzeće od PDV-a.

Prihvaćeno je da se vertikalna pravednost odnosno socijalna dimenzija oporezivanja ostvaruje progresivnim oporezivanjem. U tom smjeru djeluje ne samo povećanje najviše odnosno smanjenje najniže

porezne stope poreza na dohodak, te povećanje broja razreda i osobnog odbitka, već primjena progresivnosti i kod raznih poreza na imovinu, te diferencijacija stopa PDV-a, točnije snižena stopa PDV-a (ovisno o varijacijama strukture potrošnje različitih dohodovnih skupina). Učinak povišene stope PDV-a (koja nije više u skladu s harmonizacijskim propisima u EU-u) dijelom se može nadoknaditi već spomenutim akcizama na različite proizvode koje relativno više koriste oni s višim dohocima (luksuzni proizvodi u širem smislu).

Osnovna je svrha rada dobiti uvid u stavove poreznih stručnjaka privatnog sektora (prije svega poreznih savjetnika), javnog sektora (djelatnika Porezne uprave i JLP(R) S-a), te akademskog sektora (znanstvenika koji se bave poreznom problematikom) o socijalnim aspektima porezne politike općenito i po pojedinim vrstama poreza u Hrvatskoj, kako bi se mogla procijeniti prihvatljivost postojećih i potencijalnih budućih promjena porezne politike u smjeru povećanja (ili smanjenja) njene vertikalne pravednosti. U tu svrhu, relevantna pitanja ankete o stanju i perspektivama poreznog sustava RH iz 2013. godine analizirana su metodama neparametrijske statistike, s naglaskom na analizu povezanosti s demografskim varijablama, posebice profesijom.

Nakon uvodnog dijela, prvi dio rada analizira mjesto socijalnog načela u poreznoj teoriji i suvremenoj praksi. Nakon prezentirane metodologije (anketa, ispitanici, izbor pitanja, metode) prezentiraju se rezultati istraživanja – deskriptivna statistika i korelacija s temeljnim općim pitanjem o pravednosti oporezivanja, te povezanost s dobiti, stručnom spremom i sektorom zaposlenja. Na kraju se iznose zaključna razmatranja te buduća planirana i povezana istraživanja.

MJESTO SOCIJALNOG NAČELA (VERTIKALNE PRAVEDNOSTI) U POREZNIM NAČELIMA I SUVREMENOJ POREZNOJ POLITICI

Uobičajeni pregledi poreznih načela započinju »standardnim« principima oporezivanja Adama Smitha (1776.), koje je u 19. stoljeću Mill proglasio »klasičnim maksimama«. Navedeno vrijedi i danas, posebice u anglosaksonskim zemljama. Na prvom je mjestu upravo načelo pravednosti, prema kojemu se ističe da »podanici svake države trebaju doprinosti državi (...) razmjerno svojim mogućnostima, tj. sukladno dohotku koji pojedinačno uživaju pod zaštitom države (...)«. Ovdje Smith ističe ne samo plaćanje poreza prema mogućnostima (ekonomskoj snazi/sposobnosti, tj. poreznoj sposobnosti), što uključuje, već u uvodu analiziranu horizontalnu i vertikalnu pravednost, već navodi i temeljni klasični pokazatelj porezne sposobnosti (dohodak), ali i povezuje načelo porezne sposobnosti s načelom korisnosti. Naime, Smith mudro uključuje element porezne sposobnosti u slabu sponu načela koristi (Musgrave, 1959.: 54) govoreći o »pojedinačnom uživanju dohotka pod zaštitom države«. ⁴ No, manje je poznato da je još poznati kameralist Justi (1705.-1771.) postavio slična načela, istaknuvši odmah na početku da po-

rezi moraju biti »ravnomjerni i pravedni« (prema Sever, 1995.: 21). Smith se osim njegovim načelima služio i načelima lorda Komesa (1696.-1882.), Montesquieua (1689.-1755.) (prema Jelčić i sur., 2008.: 177), a vjerojatno i izuzetno rano postavljanim makroekonomskim načelom fiziokrata Quesnayja (1694.-1774.) da »porez ne smije biti razoran ili nerazmjern s masom narodnog dohotka« (prema Sever, 1995.: 18), gdje se već približavamo načelu ekonomske efikasnosti odnosno poreznog kapaciteta i fiskalnom načelu.

Klasična načela kontinentalne Europe – Wagnerova načela oporezivanja, koja su itekako poznata domaćoj znanstvenoj, stručnoj i široj javnosti (zahvaljujući posebice npr. Jelčić Ba., 2001.: 107-121; Jelčić, Bo. i sur., 2008.: 178-205) posebno ističu »socijalno-političko« načelo odnosno pravednost oporezivanja. Ovdje, osim nužnosti opće porezne obveze, glavno mjesto ima ravnomjernost plaćanja poreza, tj. plaćanje poreza prema ekonomskoj snazi (poreznoj snazi/sposobnosti) sukladno onome o čemu govori Smith. Slično je i s, na ovim načelima utemeljenim, načelima koja iznosi Richard Musgrave (1993.: 228-246), gdje je načelo pravednosti/ravnomjernosti/jednakosti na drugome mjestu, odmah nakon osnovne funkcije poreza – prikupljanja poreznih prihoda. Većina posebice ger-

⁴ Već je u uvodu spomenuto da se pravednost može definirati upravo načelom korisnosti koje je povijesno prethodilo načelu porezne sposobnosti, te je i danas aktualno, posebice kod lokalnih korisničkih naknada (ali i lokalnog poreza na imovinu shvaćenog u tom smislu gdje je vrijednost nekretnine funkcija raznih lokalnih infrastrukturnih ulaganja). Smatra se da je pravedno da pojedinac pridonosi (plaća poreze) razmjerno koristima koje dobiva od javnog sektora, što se kasnije formuliralo kao cijena za javne usluge. Ovime se aplicira logika privatnog tržišta na javni sektor. S obzirom da se većina javnih dobara daje svima u jednakom obujmu, to ne znači da bi svi trebali plaćati istu cijenu (glavarina), već bi cijena trebala ovisiti o marginalnoj korisnosti svakog pojedinca. Dok Mill smatra da veću korist imaju siromašni jer se ne mogu sami štititi, pa im je zaštita države potrebija (prema Musgrave, 1959.), realnije je očekivati da visoki dohoci dodjeljuju više marginalne vrijednosti određenoj pruženoj količini javnih dobara (Musgrave, 2005.: 135), tj. da imaju i veću količinu dobara odnosno dohotka koji pojedinačno uživaju odnosno ne bi mogli uživati bez zaštite države, kao što je istaknuo Smith. Hoće li ovaj rast poreza s rastom dohotka biti sporiji, proporcionalan ili brži od rasta dohotka, ovisi o dohodovnoj i cjenovnoj elastičnosti potražnje, tako da je uistinu teško odrediti pravedno porezno opterećenje prema ovom principu, kao uostalom i klasičnom principu porezne sposobnosti.

manskih teoretičara apostrofira upravo pravednost odnosno uzimanje u obzir osobne ekonomske snage/sposobnosti kao najznačajnije načelo, posebice kod samog poreza na dohodak (npr. Mijatović, 2007.: 294).

Navedeno plaćanje poreza prema poreznoj sposobnosti odnosno ekonomskoj/gospodarskoj snazi/sposobnosti/kapacitetu, kao što je već u uvodu istaknuto, može se temeljiti na nekoliko osnovica, od kojih je tradicionalno korišten dohodak. Ima svoj horizontalni aspekt prema kojem jednaki dohoci plaćaju jednaki porez i vertikalni aspekt prema kojem različiti dohoci plaćaju različite visine poreza. Upravo ovaj potonji aspekt dovodi do distribucijskih odnosno socijalnih učinaka, koji su predmet ove analize. Može se provoditi izravno putem oporezivanja dohotka, te imovine kao dopunskog pokazatelja porezne snage, ali i neizravno putem oporezivanja potrošnje i ostalim porezima.

Za razliku od horizontalne pravednosti, gdje se problem prvenstveno svodi na pravilno definiranje relevantne porezne osnovice kao pokazatelja porezne sposobnosti, što rezultira jednakim poreznim tretmanom jednakih (poreznih osnovica), koncept vertikalne pravednosti ostao je kontroverzan (Musgrave, 2005.: 136) jer zahtijeva određivanje koliko bi to više poreza trebali platiti viši dohoci. Teorija na navedeno odgovara najprije konceptom jednake žrtve (za različite, tj. sve razine dohotka), čije je temelje postavio još Mill (1848., knjiga 5). Ovaj se koncept temelji na činjenici da s rastom dohotka pada korisnost njegove zadnje jedinice, odnosno na opadajućoj marginalnoj korisnosti dohotka, što istodobno implicira i sve manju žrtvu oduzimanja navedene zadnje jedinice dohotka, tj. opadajuću marginalnu žrtvu. Porez to brže raste, što s rastom dohotka brže opada marginal-

na korist/žrtva. Tako se razlikuju jednaka apsolutna, proporcionalna i marginalna žrtva (npr. Musgrave, 1993.: 242-244), od kojih svaka iduća znači veći stupanj vertikalne pravednosti. Iako porez raste, to ne znači automatski progresiju niti za prvu, pa čak niti drugu vrstu žrtve, jer to ovisi o samoj krivulji marginalne korisnosti, tj. o tome je li dohodovna elastičnost marginalne korisnosti dohotka veća, jednaka ili manja od jedinice. U svakom slučaju, najmanja marginalna žrtva kao najbolji odnosno »ultimativni princip oporezivanja« (Pigou, Edgeworth, prema Musgrave, 2005.: 136) kod kojega je i ukupna žrtva za društvo u cjelini najmanja (maksimizira se društveno blagostanje) zahtijeva maksimalnu moguću progresiju, točnije izjednačavanje dohodaka nakon oporezivanja. Zbog toga se nikad ne primjenjuje dosljedno u praksi⁵, već služi samo kao svojevrsno opravdanje odnosno utemeljenje progresivnog oporezivanja. Tome pridonosi i sama nemogućnost utvrđivanja nagiba navedenih krivulja, koje bi bile slične za sve porezne obveznike i međusobno usporedive. Tako je ovaj koncept uglavnom zamijenjen konceptom funkcija društvenog blagostanja, utemeljenim na subjektivnim stavovima pojedinačnih poreznih obveznika o tome kako vrednovati svaku iduću jedinicu dohotka, pri čemu se do konačne funkcije dolazi u demokratskom procesu, koji označava određeni konsenzus društva o pravednoj razdobi poreznog tereta (Musgrave, 2005.: 136). Radi se, dakle, o društvenom vrednovanju marginalnih korisnosti individualnih dohodaka. Gubitak je opet minimiziran time što se poštuje princip jednake marginalne žrtve i usmjerava raspodjela dohotka prema jednakosti (Musgrave, 1993.: 245). Konačno, novija razmatranja ističu i nužnost nepristranosti, tj. objektivnosti u ovom slučaju

⁵ Negativni dinamički učinak mrtvog tereta oporezivanja, tj. nenadoknađenog gubitka blagostanja.

(Musgrave, 2005.: 137). Naime, pojedinci bi trebali biti skloni većoj ili manjoj progresivnosti oporezivanja ovisno o njihovoj (ne)sklonosti nejednakosti, pri čemu se ne misli na njihov individualni položaj, već nejednakost u cijelom društvu. Ne radi se samo o vrijednosnom stavu, već i činjenici da je veći stupanj nejednakosti povezan s većim rizikom u društvu odnosno da je ujednačenija distribucija dohotka povezana s većom sigurnošću, tako da se opet može govoriti o određenom osobnom, ali objektivnom interesu. Kao što je već istaknuto, politički proces prenosi ove individualne preferencije u funkciju društvenog blagostanja, što utječe na raspodjelu poreznog tereta u cilju minimiziranja ukupnog opterećenja.

Tradicionalno se prilikom provođenja porezne politike smatra da se vertikalna pravednost postiže progresivnim oporezivanjem (npr. Cordes, 2005.: 468; Jelčić, 1997.: 104), dakle različiti dohoci plaćaju ne samo apsolutno više, već i relativno više poreza⁶. U tim je situacijama granična poreza stopa veća od prosječne odnosno

s rastom dohotka raste prosječna porezna stopa. Rezultat navedenoga je da se raspodjela dohotka poslije poreza razlikuje od one prije poreza, tj. provodi se preraspodjela, za razliku od situacije proporcionalnog oporezivanja, gdje se plaća samo apsolutno (a ne i relativno više) i gdje odnosi među dohocima nakon oporezivanja ostaju nepromijenjeni (kao i prije oporezivanja).

Ostaje otvoreno pitanje stupnja/jačine/oštine progresivnosti, što je opet rezultat političkog procesa. Za razliku od opće prihvaćene definicije progresivnosti, nema jedinstvenog stava o najboljoj mjeri progresivnosti (Kiefer, 2005.: 305-307)⁷. No, analiza u ovom radu ne bavi se mjerenjem stvarne progresivnosti odnosno vertikalne pravednosti u Hrvatskoj putem neke od različitih mjera⁸, već mjerenjem stavova o progresivnosti odnosno vertikalnoj pravednosti poreznih stručnjaka za pojedine porezne oblike i porezni sustav u cjelini. Radi se o klasičnom stavu utemeljenom na (godišnjem) dohotku kao pokazatelju porezne sposobnosti⁹ (u praksi još uvijek dopunjenom imovinom kao alternativnom, ali i

⁶ No, ovaj stav svakako nije jedinstven. Ukoliko se smatra da se oporezivanjem ne mora provodi redistribucija, već da samo viši dohoci moraju plaćati veći porez (apsolutno, ali ne i relativno), to će rezultirati proporcionalnim oporezivanjem (pri čemu će odnosi dohodaka nakon oporezivanja ostati isti kao i prije oporezivanja).

⁷ Uobičajeno je (prema Kiefer, 2005.: 305) razlikovati indekse strukturne progresivnosti i distributivne progresivnosti. U prvu skupinu spadaju već prije dijelom spomenute progresije – progresija prosječne porezne stope (promjena efektivne porezne stope u odnosu na promjenu dohotka), progresija porezne obveze (promjena porezne obveze u odnosu na promjenu dohotka) i progresija rezidualnog dohotka, tj. dohotka nakon oporezivanja (promjena u dohotku nakon poreza u odnosu na promjenu u dohotku prije poreza). Indeksi distributivne progresivnosti dalje se dijele na indekse koncentracije (utemeljene uglavnom na Gini indeksima/koeficijentima Lorenzove krivulje kao što npr. indeksi Musgrave i Thina, Pechmana i Oknera, Reynolds i Smolenskog, Khetana i Poddara, Kakwanyja, te Suitsa koji postoji u izvornoj i Khetan Poddarovo verziji), indekse utemeljene na konceptu jednake razdiobe ekvivalentne razine dohotka (utemeljene na alternativnom indeksu nejednakosti koji su razavili Kolm, Atkinson i Sen kao što su Blackorbyjev i Donaldson indeks i Kieferov indeks), te indekse utemeljene na općoj mjeri entropije, koji se mogu dekomponirati prema učinku na pojedine podgrupe populacije.

⁸ Najrecentnija i najcjelovitija mjerenja progresivnosti, redistributivnih učinaka i raspodjele poreznog tereta za RH, kako poreza na dohodak (i njegove dekompozicije s obzirom na komponente), tako i većine ostalih poreza za RH proveo je Urban (2006., 2008., 2014.), zatim Čok i Urban (2007.) te Čok, Urban i Verbič (2013.). Za nešto ranije istraživanje vidjeti Kesner-Škreb i sur. (2001.). Također, o razvoju i mjerenju vertikalne i horizontalne pravednosti kod poreza na dohodak u Hrvatskoj putem prosječnog i efektivnog porezno opterećenje prema izvorima dohotka vidjeti Šimović (2012.a i 2012.b).

⁹ Razmatranje vertikalne pravednosti može se promatrati i u svjetlu cjeloživotnog dohotka odnosno različitih potrošnih koncepata/modela, kao što je istaknuto u uvodu, no kraće vremensko razdoblje (zastupljeno u dohodovnom

korektivnom-dopunskom osnovicom) što je već izneseno u uvodu. Sukladno tome, promatra se i vertikalna pravednost prema poreznim oblicima (isto detaljnije iznijeto u uvodu), gdje se socijalni učinak odnosno učinak vertikalne pravednosti mjeri kako izborom adekvatne osnovice u smjeru sintetičkog dohotka (imovine) koja implicira potpuniji obuhvat relevantne porezne snage s naglaskom na dohodak (posebice od kapitala)/imovinu/pojedine potrošne oblike viših slojeva, tako i povećanjem progresivnosti u oporezivanju dohotka/imovine odnosno smanjenjem regresivnosti poreza na dodanu vrijednost (niže stope PDV-a za egzistencijalne proizvode).

Znakovito je da jedna od novijih klasifikacija poreznih načela – navođenje pet poželjnih karakteristika poreznih sustava J. Stiglitz (2000.: 456-475) pravednost

(možda ne slučajno) stavlja na posljednje mjesto.

Naime, poznati problem sukoba pravednosti i efikasnosti (eng. *equity-efficiency trade-off*), tj. nemogućnost zadovoljavanja oba kriterija istovremeno, novija fiskalna teorija i politika rješava ipak u korist efikasnosti. Poznata porezna reforma zemalja OECD-a s kraja osamdesetih godina prošlog stoljeća¹⁰, koja je našla svojega odraza u reformama i tranzicijskih zemalja devedesetih godina, te gotovo u svim reformama do nedavno, karakterizirana je, između ostaloga, smanjenjem najviših marginalnih poreznih stopa poreza na dohodak i smanjenjem broja poreznih razreda (visina marginalne stope i broj razreda obuhvaćeni su i našom anketom). Navedeni zahtjev shvaćen najdosljednije dovodi do modela *flat tax*-a, tj. jednostopnog poreza na doho-

konceptu) puno više odgovara uobičajenoj percepciji pravednosti (Goode, 1980.). Nadalje, cjeloživotni horizont i unutar njega ekvivalencija proporcionalnog poreza na dohodak od rada (poreza na dohodak umanjenog za kamatu u širem smislu) i poreza na osobnu potrošnju (poreza na dohodak umanjenog za štednju), te inferiornost dohotka kao osnovice u odnosu na navedene osnovice utemeljene na potrošnji zbog dvostrukog oporezivanja štednje vrijede pod nizom pretpostavki/ograničenja – npr. proporcionalnog oporezivanja, polaženja samo od dohodaka od rada, zanemarivanja dodatne koristi koju pruža bogatstvo, zanemarivanja nasljedstva i darova, zanemarivanja nesavršenosti tržišta kapitala, te neadekvatnog tretmana ljudskog kapitala... I sami zagovaratelji potrošnog koncepta ističu nužnost njegove nadopune porezom na imovinu. Takav koncept i nije poznat široj stručnoj javnosti, posebno ne koncept izravnog poreza na osobnu potrošnju (poreza na dohodak umanjenog za štednju, tj. standardnog modela koncepta potrošnje) koji u praksi u pravilu i ne postoji. Nadalje, kod poreza samo na dohodak od rada (bez oporezivanja dohotka od kapitala) radi se o plaćanju poreza unaprijed u odnosu na koncept oporezivanja godišnje potrošnje odnosno dohotka, tj. o *ex-ante* shvaćanju porezne pravednosti, tj. shvaćanju ove pravednosti kao »jednakih mogućnosti« (Kay, 1990.). Modeli opće ravnoteže za procjenjivanje učinaka na razini cijelog života ne samo da su previše pojednostavljeni i ne temelje se na empirijskim rezultatima, već su često i nedovoljno analitički da bi mogli uključiti specifične elemente poreznog sustava (Gale, Houser, Scholz, 1996: 281-283). Sve ovo čini klasični dohodovni koncept primjerenijim za percepciju i stavove vertikalne pravednosti naše analize poreznih stručnjaka u RH. Nadalje, činjenica da udio potrošnje opada s rastom dohotka, odnosno da udio dohodaka od kapitala raste s rastom dohotka ukazuje na regresivnost obiju varijanti izravnog oporezivanja potrošnje u odnosu na koncept sintetičkog dohotka.

¹⁰ Reforma je počela u SAD-u 1986. godine (»Tax Reform Act«- TRA). Karakteriziralo ju je radikalno smanjenje najviše marginalne stope poreza na dohodak od 50% na svega 28%, smanjenje broja poreznih razreda (od 15 na 4), te širenje porezne osnovice (ukinuće brojnih olakšica) i rezultirajuće pojednostavljenje poreznog sustava. Nakon toga slijedi lančana reakcija širenja osnovice i sniženja poreznih stopa (prije svega najviših marginalnih poreza na dohodak, ali i poreza na dobit), te smanjenja poreznih razreda u gotovo svim zemljama OECD-a, pa i ostalim zemljama, te je navedeni utjecaj prisutan sve do danas. Ova je reforma posebno snažno utjecala upravo na porezne reforme zemalja tranzicije početkom devedesetih (uključivo i Hrvatsku).

dak, koji je primijenjen ipak samo u praksi zemalja (post)tranzicije¹¹ i uz prilično odstupanje od njegovih teorijskih modela i koji je isto obuhvaćen našom anketom. Europske države koje su imale sintetički porez na imovinu polako ga ukidaju, mnoge ukidaju i porez na nasljedstva i darove i općenito pada značenje imovinskih poreza, što je sve predmet i naše ankete. Smanjuje se i diferencijacija stopa poreza na potrošnju (obuhvaćena i našom anketom), gdje su već od prije ukinute luksuzne stope¹². Širenje osnovice, posebno kroz ograničavanje poreznih olakšica poreza na dohodak, posebno pogađa olakšice socijalnog karaktera (one kojima se ostvaruje subjektivno neto načelo, što je isto obuhvaćeno i našom anketom). Od pravednosti se stoga sve više ističe samo njena (često pojednostavljeno shvaćena) horizontalna komponenta u smislu argumenata ukidanja različitih olakšica poreza na dohodak, dok se za njenu glavnu komponentu – onu vertikalne pravednosti sve češće smatra da se treba ostvarivati izvan poreznog sustava (prije svega različitim socijalnim transferima). S obzirom da su oni ograničeni na donje dohodovne slojeve, ostaje nerealizirano provođenje vertikalne pravednosti za ostale razine dohotka. Stoga je i u našoj anketi postavljeno i dodatno opće pitanje o pravednosti.

Velikoj ekonomskoj i financijskoj krizi razvijene su se zemlje na početku suprotstavile povećanjem javnih rashoda te nešto manje smanjenjem poreznih tereta, prije svega za dohodovno najniže slojeve. No, kriza i posebice rezultirajuća problematika

fiskalne konsolidacije jednim su dijelom ponovno doveli do svojevrsnog povrata principa pravednosti shvaćenog na klasičan način, tj. kao socijalnog principa. Ne samo u smislu rasterećenja nižih dohodaka, što je karakteriziralo posebno početak krize, već prije svega u traženju adekvatne kompenzacije, pa i povećanja poreznih prihoda i to sve više na teret viših dohodaka odnosno veće porezne/ekonomske sposobnosti/snage uopće.

U ovom kontekstu najprije treba spomenuti promjene suprotne dosadašnjim prevladavajućim stavovima porezne politike još od kraja osamdesetih godina prošlog stoljeća – povećanje najviših marginalnih stopa poreza na dohodak (npr. Velika Britanija, Francuska, Finska, Luksemburg, Portugal, Španjolska, Grčka, ali i Slovenija) odnosno uvođenje/povećanje dodatnih poreznih opterećenja (prireza, doprinosa solidarnosti, »kriznih poreza«) unutar poreza na dohodak koja posebno opterećuju više dohotke (npr. Francuska, Grčka, Irska, Italija, Luksemburg, Portugal, Španjolska, Češka)¹³. Zaustavljen je i trend širenja *flat tax*-a u (post)tranzicijskim državama, a sve veći broj zemalja koje su ga uvele nastoji povećati njegovu progresivnost zaoštavanjem odnosno postepenim ukidanjem osobnog odbitka za više/visoke dohotke. Neke su zemlje zamijenile osobni odbitak pravednijim poreznim kreditom (sukladno prijedlogu Atkinsona, (1995.), prema OECD, 2006.: 86 i 90), a neke i potpuno/privremeno odustale od *flat tax*-a uvevši višu poreznu stopu (dodatni porezni razred

¹¹ Albanija: 2003.-2013., Bosna i Hercegovina: 2009.-, Bjelorusija, Bugarska: 2008.-, Crna Gora: 2007.-2013. (2013.-2014 dodatno oporezivanje viših dohodaka od rada), planira se povratak čistog *flat tax* režima u 2015., Češka: 2008.-2013., (2013.-2015. dodatno oporezivanje viših dohodaka od rada), planira se povratak čistog *flat tax* režima u 2016., Estonija: 1994.-, Gruzija: 2005.-, Latvija: 1995.-, Litva: 1994.-, Mađarska: 2011.-, Makedonija: 2007.-, Rumunjska: 2005.-, Rusija: 2001.-, Srbija: 2003.-2006., Slovačka: 2004.-2013., Ukrajina: 2004.-2011. (IBFD, različita godišta).

¹² Obuhvaćeno pitanjem o posebnom porezu (akcizi/trošarini) za luksuzne proizvode, automobile i plovila.

¹³ Naša anketa obuhvaća kako pitanja o najvišoj marginalnoj stopi, tako i o porezu na dohodak.

odnosno dodatni porez od rada) za visoke dohotke (vidi fusnotu 11).

Ne samo da nedostatak poreznih prihoda ponovno aktualizira porez na imovinu u svom najčešćem obliku poreza na nekretnine, što je prisutno i kod (post)tranzicijskih ekonomija (npr. IMF, 2013.: 56-57; EC, 2013.a), već su i sve jači glasovi u korist »pravoga«, konceptualno najpravednijeg poreza na imovinu fizičkih osoba – poreza na neto bogatstvo.¹⁴ Iako je izgledalo da će taj porez potpuno nestati (na razini fizičkih osoba npr. 2011. godine postojao je još samo u Norveškoj, Francuskoj i Švicarskoj), on se ponovno uvodi za ograničeno razdoblje rješavanja problematike fiskalne konsolidacije (Španjolska: 2011.-2014., Island: 2009.-2014.). Zanimljivi su i prijedlozi za njegovo jednokratno uvođenje posebno izraženi u Njemačkoj, kako za samu dotičnu zemlju (Bach, Beznoska Steiner, 2011.), tako i za EU zemlje kojima prijeti fiskalni bankrot (Deutsche Bundesbank, 2014.: 52-64), ali i šire (IMF, 2013.: 49).

Iako je uglavnom prihvaćeno da je socijalnu politiku bolje voditi porezom na dohodak i imovinu, a ne putem PDV-a, to ne dovodi do ukidanja pa čak niti smanjenje opsega sniženih stopa PDV-a na hranu i ostale »egzistencijalne proizvode i usluge«. I ova je problematika uključena u našu anketu.

Mnoge države EU-a pritisnute krizom i fiskalnom konsolidacijom uvele su različite oblike oporezivanja financijskog sektora, među kojima i razne oblike poreza na financijske transakcije¹⁵, što je poduprto i argumentima pravednosti. No, EU inicijativa jedinstvenog zajedničkog poreza na finan-

cijske transakcije na razini cijele EU, naišla je na snažna protivljenja ministarstava financija zemalja članica¹⁶, tako da je ovaj prijedlog podržao ograničeni broj zemalja¹⁷ (tzv. »postupak pojačane suradnje«).

Ipak, čini se da su navedena novija kretanja u smjeru vertikalne pravednosti više rezultat same financijske krize i s njom povezane fiskalne konsolidacije odnosno nemogućnosti ostvarivanja dodatnih prihoda od nižih, ali i srednjih slojeva. U prilog tome može se navesti npr. ponovno sniženje najviše marginalne stope poreza na dohodak u UK nakon izlaska ove zemlje iz krize, kao i predloženo sniženje najviše marginalne stope odnosno smanjenje broja razreda poreza na dohodak u SAD-u sa sedam na tri, uz širenje porezne osnovice (Committee for a Responsible Federal Budget, 2014.).

METODOLOGIJA

Anketa

Ispitivanja stavova o oblikovanju poreza vezanih za poreznu pravednost odnosno socijalnu komponentu oporezivanja provedena su u okviru različitih poreznih anketa, od kojih se većina odnosi na stavove javnosti (npr. Keene, 1983.; Fisher, 1985.; Dornstein, 1987.; Sheffrin, 1993.; Jonas, 1999.; Hasseldine i Hite, 2003.; National Public Radio/Kaiser Family Foundation/Kennedy School of Government, 2003; McCabe i Stream, 2006; Birne i sur., 2006.; Hammar i sur., 2008.; Campbell, 2009.; Bowman, 2009.; Piotrowski i Guyette, 2011.), a tek manji broj na stavove stručnjaka (npr. Walker, 1935.; Slemrod, 1995.; Fleischman

¹⁴ Stoga su oba ova porezna oblika uključena i u anketu za RH.

¹⁵ Belgija, Cipar, Finska, Francuska, Grčka, Irska, Italija, Luksemburg, Malta, Poljska, UK (prema EC, 2013.: 62-68). Od 2013. i Slovenija ima svojevrstan porez na financijske transakcije/usluge (IBFD, 2014.).

¹⁶ Među najvažnijim argumentima ističe se onaj da bi ovaj porez povisio troškove zaduživanja i negativno utjecao na ekonomski rast.

¹⁷ Austrija, Belgija, Estonija, Francuska, Njemačka, Grčka, Italija, Portugal, Slovačka, Slovenija, Španjolska; od svibnja 2014. godine Slovenija nije podržala daljnja nastojanja navedene skupine.

i Hutchison, 2001.; National Tax Association/Office for Tax Policy Research, 2013.; Lim i sur., 2013.). Široka anketa poreznih stručnjaka o stanju i perspektivama poreznog sustava, provedena za Hrvatsku u razdoblju svibanj-srpanj 2013. godine, temelji se prije svega na sličnoj anketi koja je iste godine provedena u SAD-u (National Tax Association/Office for Tax Policy Research, 2013.). Anketa je značajno modificirana kako bi odražavala specifičnosti hrvatskog, ali i sličnih (posttranzicijskih) poreznih sustava, dodana su brojna nova pitanja, posebice i neka vezana za vertikalnu pravednost, te su izostavljena ona koja nisu prilagođena hrvatskoj situaciji. U konačnici sadrži čak 92 pitanja koja obuhvaćaju sve temeljne porezne oblike (porez na imovinu, porez na dohodak, porez na dobit, PDV, trošarine) te opće stavove o načelima porezne politike i uvođenju nekih novih poreza. Osim podataka o izabranim demografskim i profesionalnim značajkama ispitanika, ostavljena im je i mogućnost komentara odnosno davanja sugestija.

Nakon provedenog pilot-istraživanja među nekolicinom sveučilišnih profesora i stručnjaka iz prakse dodatno su precizirana pojedina pitanja. Odustalo se i od jednostavnih da/ne pitanja iz američke ankete i potvrdilo namjeru autora da anketu formuliraju koristeći pitanja Likertovog tipa. Izabrana je ispitanicima najbliža skala od pet ponuđenih odgovora¹⁸.

Od ciljanje populacije od oko 1 000 ispitanika pristigla su 304 odgovora.¹⁹ Ograničenja koja su se javila u istraživanju su prikupljanje dovoljnog broja anketa te

ograničenja u statističkoj analizi podataka. Da bi se prikupio dovoljan broj odgovora, napravljena je *online* anketa koja je bila aktivna 3 mjeseca (od svibnja do kraja srpnja 2013.). Poziv za ispunjavanje ankete poslan je e-mailom dva puta u navedenom razdoblju s time da je bilo omogućeno da se fizički ispunjena anketa (eng. *hard copy*) pošalje poštom. Također, određenom broju starijih (umirovljenih) profesora pozivi i ankete upućeni su dodatno i poštom. Anketa je uspjela obuhvatiti sve ciljane skupine, ipak pojedine skupine su manje veličine prvenstveno zato što je i ukupan broj stručnjaka iz tih skupina manji (financijski stručnjaci – akademski djelatnici iz područja političkih znanosti, zaposlenici ministarstva financija izvan Porezne uprave, privatni sektor izvan poreznih savjetnika). Zbog manje veličine pojedinih skupina, neke analize nije bilo moguće produbiti.

Struktura ispitanika

Po uzoru na američku anketu, struktura ispitanika obuhvatila je sva područja gdje djeluju porezni stručnjaci. Unutar triju temeljnih sektora – privatni, javni i akademski obuhvaćeni su kako porezni savjetnici i stručnjaci iz računovodstvenih/savjetničkih kuća i visokih škola, tako i zaposleni u Poreznoj upravi/Ministarstvu financija, jedinicama lokalne i regionalne samouprave, te sveučilišni profesori i znanstvenici iz instituta koji se bave poreznom problematikom.

Detaljnija struktura ispitanika, koji su precizirali sektor u kojem rade (njih 85,5%), prikazana je u tablici 1.

¹⁸ 1 – U potpunosti se ne slažem, 2 – Uglavnom se ne slažem, 3 – Niti se ne slažem niti se slažem, 4 – Uglavnom se slažem, 5 – U potpunosti se slažem.

¹⁹ Javnost je obaviještena o provedenoj anketi te je najavljena njena statistička obrada i ostale povezane buduće aktivnosti (Šimović i sur., 2013.). Ovaj rad prvi je u tom nizu.

Tablica 1.
Struktura ispitanika prema sektorima i radnom mjestu (u %)

SEKTOR	%	Podsektor	%
PRIVATNI	9,6	Porezni savjetnik	50,0
		Posl. savjetnik/urednik	16,7
		Predavač visoke poslovne škole)	12,5
		Ostalo	20,8
JAVNI	43,5	JLP(R)S	48,7
		PU	41,6
		MFin (izvan PU-a)	1,8
		Ostali	4,4
AKADEMSKI	46,9	Pravo	12,2
		Političke znanosti	1,6
		Ekonomija	86,2
		Od toga % (struktura ekonomije):	
		Javne financije	23,1
		Monetarne financije i financijska tržišta	18,3
		Poslovne financije i računovodstvo	26,0
		Makroekonomija	24,0
		Menadžment i poduzetništvo	8,7

Izvor: obrada autora.

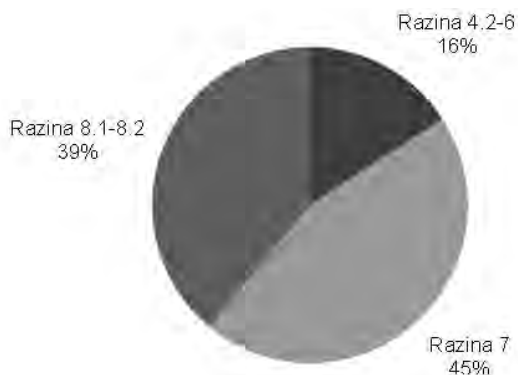
Očito je da najveći broj ispitanika dolazi iz financijskih profila ekonomista iz akademskog sektora, djelatnika jedinica lokalne i regionalne (područne) samouprave, te djelatnika PU-a. Kasnija analiza obuhvatit će i ispitivanje povezanosti odgovora s pripadnošću sektoru.

Ispitanici su stari od 21 do 75 godina, a prosječna dob je 40,82 godine (SD = 11,61). Čak 77 ispitanika (njih jedna četvrtina) nije bila voljna iznijeti svoje godine starosti.

Gotovo 15% ispitanika nije navelo stupanj obrazovanja. Za ostale on je prikazan na slici 1. te su tako grupirani podaci korišteni u kasnijoj analizi.

Slika 1.

Razine obrazovanja prema HKO



Izvor: obrada autora.

S obzirom da se radi o stručnjacima, normalno je da je prisutan visok stupanj visokoobrazovanih. U najnižoj razini (4.2-6) prisutno je čak dvije trećine prvostupnika i više stručne spreme, dok je u najvišoj razini prisutno preko tri četvrtine doktora znanosti, iz čega proizlazi da doktori znanosti zauzimaju jednu trećinu svih ispitanika.

Izbor pitanja s elementima socijalne politike odnosno vertikalne pravednosti

Pitanja povezana s vertikalnom poreznom pravednošću odnosno socijalnim načelom koja se obrađuju u ovom radu prikazana su u tablici 2. Nisu osjenčana ona pitanja koja izravno ili neizravno idu u prilog vertikalnoj pravednosti, tj. gdje bi sklonost »socijalno osjetljivih« ispitanika bila prema višim ocjenama (4 i 5). Osjenčana su ona pitanja gdje bi »socijalna osjetljivost« trebala rezultirati nižim ocjenama (1 i 2).²⁰ Ovakav način označavanja pitanja zadržan je u svim ostalim tablicama do kraja članka.

Sva pitanja zadržavaju svoje izvorne brojeve iz ankete kao i oznaku skupine pitanja prema poreznim oblicima.²¹ Tablica 2. završava općim pitanjem (91) vezanim za vrijednosni stav, tj. prevladavajući princip pravednosti (nad principom efikasnosti).

Korištene metode

S obzirom da se radi o pitanjima Likertovog tipa kod kojih je prisutna dvojba trebaju li se analizirati metodama parametrijske ili neparametrijske analize, odgovori na pitanja dodatno su testirani na kriterij normalnosti koji je jedan od uvjeta primjene parametrijske analize. Oba korištena testa, Kolmogorov-Smirnov i Shapiro-Willks, pokazali su da odgovori na pitanja nisu normalno distribuirani (svi $p < 0,001$) te su stoga primijenjene metode neparametrijske statistike. Izračunata je distribucija frekvencija i medijan za sva pitanja. Povezanost pojedinih pitanja s različitim demografskim varijablama istražena je primjenom Mann-Whitneyevog testa, Kruskal-Wallisovog testa s *post hoc* analizom (Dunnov test s Bonferonijevom korekcijom) i neparametrijske Spearmanove korelacije.

REZULTATI I DISKUSIJA

Deskriptivna statistika i korelacija

Tablica 2. prikazuje distribuciju odgovora, medijan (Mdn) i interkvartilni raspon (IQR) pitanja povezanih s vertikalnom poreznom pravednošću odnosno socijalnim načelom. Označene su i korelacije s ključnim vrijednosnim pitanjem pravednosti – pitanjem 91.

²⁰ Kod određivanja pitanja o olakšicama poreza na dohodak pristupalo se sa stajališta klasičnog subjektivnog neto načela, a ne njihove moderne kritike kao »poreznih rashoda/izdataka« koja se temelji na načelu horizontalne pravednosti.

²¹ Imo = porez na imovinu, doh = porez na dohodak, dob = porez na dobit, pdv = PDV, tro = trošarine, opc = opći stavovi o načelima porezne politike i uvođenju novih poreza.

Tablica 2.
Distribucija odgovora (u %), medijan i interkvartilni raspon

Pitanje	Odgovor (%)					Mdn (IQR)
	1	2	3	4	5	
P01-imo-RH treba uvesti predloženi porez na nekretnine.	19	18	9	34	20	4 (2-4)
P03-imo-Oporezivanjem treba obuhvatiti i ostale oblike imovine (npr. pokretnine, financijska imovina i sl.), tj. uvesti sintetički porez na imovinu fizičkih osoba (porez na (neto) bogatstvo).	21	19	10	25	25	3,5 (2-4,75)
P10-imo-Nasljedstva i darove treba oporezivati.	29	20	13	21	17	3 (1-4)
P11-imo-Oporezivanje nasljedstva i darova treba biti progresivno i to prema visini naslijeđene/darovane imovine, te blizini srodstva (za razliku od sadašnje stope od samo 5% uz izuzeća za najbliže srodnike).	31	14	11	26	18	3 (1-4)
P12-imo-Promet nekretnina treba oporezivati.	8	6	9	38	38	4 (4-5)
P13-imo-Imovina je nužan dopunski pokazatelj ekonomske (porezne) snage uz dohodak.	6	9	11	33	41	4 (3-5)
P14-doh-Treba dodatno sniziti najvišu graničnu stopu poreza na dohodak (nedavno snižena s 45% na 40%).	24	22	12	18	24	3 (2-4)
P15-doh-Treba dodatno sniziti najnižu graničnu stopu poreza na dohodak (nedavno snižena s 15% na 12%).**	14	15	15	26	30	4 (2-5)
P16-doh-Umjesto više stopa poreza na dohodak treba uvesti samo jednu stopu poreza na dohodak (»flat tax«) uz zadržavanje osobnog odbitka.	38	21	15	15	12	2 (1-4)
P17-doh-Treba povećati broj poreznih razreda (trenutno tri porezna razreda) kod poreza na dohodak.**	21	18	17	24	20	3 (2-4)
P18-doh-Treba smanjiti broj poreznih razreda (trenutno tri porezna razreda) kod poreza na dohodak.**	36	27	22	6	9	2 (1-3)
P19-doh-Treba ponovno uvesti olakšice kod poreza na dohodak po osnovi plaćenih zdravstvenih usluga (dodatni osobni odbitak).**	14	11	7	25	43	4 (2-5)
P20-doh-Treba ponovno uvesti olakšice kod poreza na dohodak po osnovi rješavanja stambenog pitanja (dodatni osobni odbitak).**	14	13	8	25	40	4 (2-5)
P23-doh-Treba ponovno uvesti olakšice kod poreza na dohodak po osnovi premija dopunskog i privatnog zdravstvenog osiguranja (dodatni osobni odbitak).**	16	14	13	21	35	4 (2-5)
P24-doh-U okviru poreza na dohodak treba oporezivati dividendu.**	13	11	13	26	38	4 (3-5)
P25-doh-U okviru poreza na dohodak treba oporezivati financijske kapitalne dobitke.**	10	9	12	30	38	4 (3-5)
P26-doh-U okviru poreza na dohodak treba oporezivati kamate na štednju i vrijednosne papire.	26	19	15	18	21	3 (1-4)
P27-doh-Sve izvore dohotka u okviru poreza na dohodak treba oporezivati na isti način (po službenim stopama, bez priznavanja nižeg poreza po odbitku (predujma) konačnim porezom).	15	14	32	20	18	3 (2-4)
P28-doh-Dohotke od kapitala treba oporezivati niže nego dohotke od rada.**	32	25	19	14	10	2 (1-3)

Pitanje	Odgovor (%)					Mdn (IQR)
	1	2	3	4	5	
P42-pdv-Treba težiti jedinstvenoj stopi PDV-a (smanjivati odnosno čak ukidati snižene stope).**	26	30	12	17	15	2 (1-4)
P43-pdv-U prijelaznom periodu (nakon ulaska u EU) trebalo je pokušati zadržati nultu stopu PDV-a za određene (socijalne kategorije) promete dobara i usluga.**	11	10	14	30	35	4 (3-5)
P45-pdv-Određeni prehrambeni proizvodi (kruh, mlijeko, dječja hrana, jestiva ulja i masti itd.) trebaju se oporezivati sniženom stopom PDV-a.**	7	5	7	31	51	5 (4-5)
P47-pdv-Treba povisiti opću stopu PDV-a.*	74	18	5	1	1	1 (1-2)
P48-pdv-Povećanje opće stope PDV-a bolje je od uvođenja »kriznog« poreza.	32	14	26	17	11	3 (1-4)
P49-pdv-Umjesto sniženih stopa PDV-a na pojedine prehrambene proizvode treba uvesti sniženu stopu PDV-a na kompletnu hranu (i vodu).**	14	16	17	28	25	4 (2-4,25)
P61-tro-Luksuzne proizvode treba oporezivati trošarinama /posebnim porezima.**	8	9	14	29	40	4 (3-5)
P62-tro-Treba razrezivati posebne poreze na automobile i ostala motorna vozila.*	12	17	21	33	18	4 (2-4)
P63-tro-Treba razrezivati posebne poreze na zrakoplove i plovila.**	7	10	22	33	28	4 (3-5)
P73-opc-Treba uvesti porez na financijske transakcije.**	19	18	16	27	21	3 (2-4)
P74-opc-Treba uvesti porez na aktivu banaka.**	10	9	17	33	30	4 (3-5)
P79-opc-Porezni teret treba što više prebaciti s dobiti i dohotka na potrošnju	8	18	21	33	20	4 (2-4)
P91-opc-Načelo pravednosti treba biti ispred načela učinkovitosti u kreiranju porezne politike.	3	7	22	33	34	4 (3-5)

1 – U potpunosti se ne slažem, 2 – Uglavnom se ne slažem, 3 – Niti se ne slažem niti se slažem, 4 – Uglavnom se slažem, 5 – U potpunosti se slažem.

Neosjenčana/osjenčana pitanja – vidi poglavlje *Izbor pitanja s elementima socijalne politike odnosno vertikalne pravednosti*.

Korelacija u odnosu na P91: **/*signifikantnost na razini od 0,01/0,05.

Izvor: obrada autora.

Već i letimičan pogled na odgovore na paletu »socijalnih« pitanja prikazanih u tablici 2. dokazuje sklonost ispitanika vertikalnoj pravednosti (medijan uglavnom 4 za neosjenčana i 2 za osjenčana pitanja), što se dokazuje i zadnjim, 91., zaključnim

pitanjem, koje je namjerno zaoštreno.²² Od navedenog uzorka nešto blago odstupaju pitanja vezana za nasljedstva i darove, što dokazuje da ispitanici ovaj porez smatraju ipak nepravednim. Ovakvo prihvaćanje »hipoteze dinastije« (Kiesling, 1992.) i s

²² U izvornoj američkoj anketi (2013.) postavljena su, možda s obzirom na relativno manju sklonost socijalnoj problematici u SAD-u, dva relativno blaža pitanja: »Treba li distribucija dohotka u SAD-u biti ujednačenija?« i »Je li redistribucija dohotka unutar SAD-a legitimna funkcija države?« S obzirom da su ponuđeni odgovori bili samo »da« i »ne« (te »ostalo: ne znam, ne mogu dati precizan odgovor«), ovdje je čak 84% odnosno 85% ispitanika odgovorilo pozitivno ne računajući odgovor »ostalo«. Usporediv postotak u Hrvatskoj (bez neutralnog odgovora) s obzirom na slično, ali radikalnije postavljeno pitanje iznosio bi 87%.

njime povezanog shvaćanja o dvostrukom oporezivanju nije začudno s obzirom na još uvijek čvrste međugeneracijske obiteljske povezanosti u Hrvatskoj.

Dodatno je navedena signifikantna Spearmanova korelacija s općim pitanjem 91 vezano za vrijednosni stav, tj. prevladavajući princip pravednosti (nad principom efikasnosti), pri čemu odgovori na čak dvije trećine pitanja koreliraju s odgovorom na navedeno pitanje i sve su utvrđene korelacije očekivanog smjera (neosjenčana pitanja imaju pozitivnu, a osjenčana negativnu korelaciju)²³. Gotovo su sve korelacije signifikantne čak na razini od 0,01 (**), no sve su slabe (0,16-0,3), osim one za

odgovor na pitanje o uvođenju poreza na aktivu banaka (0,358). Može se zaključiti da se ispitanici očito zalažu za opterećenje bankovnog sektora ne putem opterećenja štediša, već izravno. Dvije su korelacije na manjoj razini signifikantnosti – onoj od 0,05 (pitanja 47 i 62) toliko male da su gotovo zanemarive.

Povezanost distribucije odgovora s dobi

Povezanost distribucije odgovora s godinama ispitanika analizira se pomoću Spearmanove korelacije. Malobrojni signifikantni rezultati prikazani su u tablici 3.

Tablica 3.

Korelacija s godinama ispitanika: Spearmanovi koeficijenti za pitanja gdje je utvrđena korelacija s godinama

Pitanje	r_s
P12-imo-Promet nekretnina treba oporezivati.	0,225**
P43-pdv-U prijelaznom periodu (nakon ulaska u EU) trebalo je pokušati zadržati nultu stopu PDV-a za određene (socijalne kategorije) promete dobara i usluga.	-0,192**
P61-tro-Luksuzne proizvode treba oporezivati trošarinama /posebnim porezima.	-0,136*
P62-tro-Treba razrezivati posebne poreze na automobile i ostala motorna vozila.	-0,167*

** - signifikantnost na razini 0,01; * - signifikantnost na razini 0,05

Izvor: obrada autora.

Vidljivo je da su prikazane korelacije u tablici 3., iako statistički značajne, izuzetno slabe. Nadalje, korelacija postoji za odgovore na vrlo malo pitanja. Općenito se može reći da je broj godina gotovo nevažna varijabla u ovoj analizi.

Vrlo slaba negativna korelacija s rastom broja godina zamijećena je za svega nekoli-

ko u tablici 3. navedenih pitanja iz područja oporezivanja potrošnje (dva iz područja trošarina i jedno iz područja PDV-a). Jedini je izuzetak ove analize pitanje o oporezivanju prometa nekretnina, gdje se pozitivna korelacija možda može objasniti izuzećem ovog poreza za prvu nekretninu koja je u pravilu povezana s mlađim generacijama.

²³ Pregled apsolutne distribucije odgovora na pitanje 91 s obzirom i na preostalu trećinu pitanja ukazuje na određenu usklađenost (pozitivnu i negativnu) i kod većine preostalih pitanja.

Povezanost distribucije odgovora sa stručnom spremom

Iako se radi o stručnjacima, moguće je očekivati relativno subjektivnu povezanost sa stručnom spremom zbog toga što s rastom stručne spreme raste i plaća, te to vodi do manjeg osobnog interesa za redistributivnu, tj. socijalnu funkciju poreza odnosno vertikalnu poreznu pravednost. Drugi – objektivni argument djelovanja u istom smjeru već je isticano (donedavno) gotovo tridesetogodišnje prevladavanje principa efikasnosti u poreznoj politici, o čemu su očitito bolje bili informirani stručnjaci više stručne spreme. Pri tome se može očekivati da je najnovije aktualiziranje principa pravednosti još uvijek nedovoljno snažno i traje prekratko da bi utjecalo na njihove stavove ili ga ne prihvaćaju.

Uvid u rezultate sprovedene Spearmanove korelacijske analize (tablica 4.) dokazuje ispravnost ovakvih očekivanja. S povećanjem stručne spreme, sklonost vertikalnoj pravednosti blago opada, što se načelno očituje u negativnoj korelaciji s obzirom na odgovor na opće pitanje (91) o tome kako načelo pravednosti treba biti ispred

načela učinkovitosti $r_s(257) = -0,176$, $p = 0,004$. Slično je i s nekim drugim analiziranim odgovorima, no odmah treba napomenuti da ispitanici iz akademske zajednice u pravilu imaju veću stručnu spremu, te da možda stupanj obrazovanja nije faktor koji je toliko značajan, nego je relevantan faktor sektor zaposlenja. Stoga je nakon toga provedena korelacijska analiza kontrolirana po sektoru zaposlenja, čime su se varijable razdvojile po sektorima zaposlenja²⁴. U tablici 4. navode se Spearmanovi koeficijenti korelacije ranga za odgovore na sva pitanja gdje je utvrđena korelacija sa stručnom spremom uz naznaku (u zadnjem stupcu) postoji li signifikantnost po sektoru. Oznaka NE znači da kada je varijabla u nastavku analize kontrolirana po sektorima, ta varijabla niti za jedan sektor *nije* imala statistički značajnu korelaciju – za takve je onda varijable upitno ima li ova korelacija smisla odnosno treba je uzeti s rezervom. Oznaka DA znači da postoji barem jedan sektor za koji ta varijabla ima statistički značajnu korelaciju sa stručnom spremom (takve su varijable detaljnije obrađene i u nastavku (tablica 5.)).

²⁴ Kod neparametrijske korelacije kontroliranjem varijabli pojava se razdvaja po slojevima te se računaju koeficijenti korelacije u svakom sloju zasebno, ali se ne računaju novi »kontrolirani« koeficijent korelacije kao u parametrijskoj Pearsonovoj korelacijskoj analizi.

Tablica 4.

Spearmanovi koeficijenti korelacije ranga za stručnu spremu (uz oznaku signifikantnosti po sektoru) za pitanja gdje je utvrđena korelacija sa stručnom spremom

Pitanje	r_s	Sig. po sektoru
P10-imo-Nasljedstva i darove treba oporezivati.	0,143*	DA
P16-doh-Umjesto više stopa poreza na dohodak treba uvesti samo jednu stopu poreza na dohodak (»flat tax«) uz zadržavanje osobnog odbitka.	0,160**	DA
P19-doh-Treba ponovno uvesti olakšice kod poreza na dohodak po osnovi plaćenih zdravstvenih usluga (dodatni osobni odbitak).	-0,140*	NE
P24-doh-U okviru poreza na dohodak treba oporezivati dividendu.	-0,171**	NE
P25-doh-U okviru poreza na dohodak treba oporezivati financijske kapitalne dobitke.	-0,213**	NE
P28-doh-Dohotke od kapitala treba oporezivati niže nego dohotke od rada.	0,151*	DA
P43-pdv-U prijelaznom periodu (nakon ulaska u EU) trebalo je pokušati zadržati nultu stopu PDV-a za određene (socijalne kategorije) promete dobara i usluga.	-0,243**	DA
P45-pdv-Određeni prehrambeni proizvodi (kruh, mlijeko, dječja hrana, jestiva ulja i masti itd.) trebaju se oporezivati sniženom stopom PDV-a.	-0,210**	NE
P61-tro-Luksuzne proizvode treba oporezivati trošarinama /posebnim porezima.	-0,139*	NE
P74-opc-Treba uvesti porez na aktivu banaka.	-0,284**	DA
P91-opc-Načelo pravednosti treba biti ispred načela učinkovitosti u kreiranju porezne politike.	-0,176**	NE

NE – kada je varijabla u nastavku analize kontrolirana po sektorima, ta varijabla niti za jedan sektor nije imala statistički značajnu korelaciju; DA – postoji barem jedan sektor za koji ta varijabla ima značajnu korelaciju sa stručnom spremom.

** - signifikantnost na razini 0,01; * - na razini 0,05.

Izvor: obrada autora.

Tablica 4. daje drugačiju sliku od tablice 2. Odgovori na sva neosjenčana pitanja, ponovno s izuzetkom pitanja o nasljedstvima i darovima (pitanje 10), imaju negativnu korelaciju, dok odgovori na osjenčana imaju pozitivnu. Upravo je začuđujuća tolika dosljednost u negativnoj povezanosti stručne spreme i vertikalne pravednosti. No, nužno je podsjetiti da su koeficijenti izuzetno niski, što ukazuje na slabu pove-

zanost. Zadnji stupac ukazuje na moguću interferiranost sektora na rezultate, što se detaljnije analizira u tablici 5., gdje je napravljena korelacija kontrolirana po sektoru zaposlenja. Tako je u tablici 5. prikazan Spearmanov koeficijent korelacije ranga sa stručnom spremom kontroliran po sektorima i usporedba s korelacijom ranga sa stručnom spremom za sve ispitanike zajedno.

Tablica 5.

Spearmanov koeficijent korelacije ranga kontroliran po sektorima i usporedba s korelacijom ranga za sve ispitanike zajedno za pitanja gdje je utvrđena korelacija

Sektor/Pitanje	r_s - sektor	Usporedba smjera sektor/svi	r_s - svi
PRIVATNI SEKTOR:			
P28-doh-Dohotke od kapitala treba oporezivati niže nego dohotke od rada.	-0,459*	Suprotan	0,151*
P42-pdv-Treba težiti jedinstvenoj stopi PDV-a (smanjivati odnosno čak ukidati snižene stope).	0,475*	Isti	0,041
DRŽAVNI (JAVNI) SEKTOR:			
P10-imo-Nasljedstva i darove treba oporezivati.	0,249**	Isti	0,143*
P49-pdv-Umjesto sniženih stopa PDV-a na pojedine prehrambene proizvode treba uvesti sniženu stopu PDV-a na kompletnu hranu (i vodu).	-0,198*	Isti	-0,098
P73-opc-Treba uvesti porez na financijske transakcije.	0,258**	Suprotan	-0,036
AKADEMSKA ZAJEDNICA:			
P16-doh-Umjesto više stopa poreza na dohodak treba uvesti samo jednu stopu poreza na dohodak (»flat tax«) uz zadržavanje osobnog odbitka.	0,203*	Isti	0,160**
P27-doh-Sve izvore dohotka u okviru poreza na dohodak treba oporezivati na isti način (po službenim stopama, bez priznavanja nižeg poreza po odbitku (predujma) konačnim porezom).	0,207*	Suprotan	-0,013
P43-pdv-U prijelaznom periodu (nakon ulaska u EU) trebalo je pokušati zadržati nultu stopu PDV-a za određene (socijalne kategorije) promete dobara i usluga.	-0,294**	Isti	-0,243**
P74-opc-Treba uvesti porez na aktivu banaka.	-0,201*	Isti	-0,284**

** - signifikantnost na razini 0,01; * - signifikantnost na razini 0,05.

Izvor: obrada autora.

Kao što je i uobičajeno u ovakvim situacijama, kontroliranje sektora zaposlenja dovelo je do toga da su neke varijable promijenile predznak ili prestale biti signifikantne (to su one koje u tablici 4. imaju NE) te se pojavljuju i neke nove korelacije koje se nisu pokazale statistički značajnima na razini svih ispitanika zajedno. Tako su upravo zaposleni u privatnom sektoru iskazali manju sklonost nižem oporezivanju dohodaka od kapitala s rastom stručne spremlje. Jedan od najkontradiktornijih odgovora – onaj u vezi oporezivanja nasljedstva i darova (pitanje 10) potvrdio je poziti-

vanu povezanost sa stručnom spremom, ali samo unutar javnog sektora.

No, ukupna slika nije ni izdaleka tako homogena kao kod tablice 4. Pokušaj određenog sintetiziranja kroz različite sektore ukazuje na veću sklonost jedinstvenoj stopi PDV-a (i poreza na dohodak) s rastom stručne spremlje. Isto tako, postoji nešto veća sklonost oporezivanju dohodaka od kapitala (koja se izražava negativnim stavom prema nižem oporezivanju dohodaka od kapitala, te ujednačenom oporezivanju svih dohodaka) odnosno financijskih transakcija (ali ne i same aktive banaka).

Navedena analiza upućuje da pripadnost sektoru igra značajnu ulogu, te da se navedeno, kao što je već istaknuto, posebno ističe kod akademskog sektora. Stoga se i naglasak analize usredotočuje na ovaj aspekt.

Povezanost distribucije odgovora sa sektorom

Povezanosti odgovora s trima glavnim sektorima (privatni, javni i akademski) ispituje se putem testiranja hipoteze o jedna-

kosti distribucija odgovora za zaposlene u navedenim sektorima (Kruskal-Wallisov test). Za varijable kod kojih postoji signifikantna razlika po sektorima provodi se međusobna usporedba parova sektora pomoću *post hoc* Dunnovog testa s Bonferronijevom korekcijom kako bi se utvrdilo koji se parovi međusobno značajno razlikuju. U tablici 6. prikazani su rezultati Kruskal-Wallisovog testa i *post hoc* analize za pitanja kod kojih je Kruskal-Wallisov test signifikantan.

Tablica 6.

Medijani po sektorima, rezultati Kruskal-Wallisovog testa i *post hoc* analiza (Dunnov test s Bonferronijevom korekcijom) za pitanja gdje je utvrđena razlika po sektorima

Pitanje	Sektor			K-W	
	P	J	A	H	p
P12-imo-Promet nekretnina treba oporezivati.	5 ^a	4 ^{ab}	4 ^b	10,3	0,006
P17-doh-Treba povećati broj poreznih razreda (trenutno tri porezna razreda) kod poreza na dohodak.	1 ^a	3 ^b	3 ^b	10,9	0,004
P24-doh-U okviru poreza na dohodak treba oporezivati dividendu.	4 ^{ab}	4 (151) ^a	4 (113) ^b	17,7	0,000
P25-doh-U okviru poreza na dohodak treba oporezivati financijske kapitalne dobitke.	4 ^{ab}	5 ^a	4 ^b	22,9	0,000
P28-doh-Dohotke od kapitala treba oporezivati niže nego dohotke od rada.	2 ^{ab}	2 ^a	3 ^b	12,4	0,002
P45-pdv-Određeni prehrambeni proizvodi (kruh, mlijeko, dječja hrana, jestiva ulja i masti itd.) trebaju se oporezivati sniženom stopom PDV-a.	4 ^{ab}	5 ^a	4 ^b	7,1	0,029
P47-pdv-Treba povisiti opću stopu PDV-a.	1 (105) ^a	1 ^{ab}	1 (135) ^b	6,0	0,049
P61-tro-Luksuzne proizvode treba oporezivati trošarinama /posebnim porezima.	3 ^a	4 ^b	4 ^{ab}	6,9	0,032
P74-opc-Treba uvesti porez na aktivu banaka.	3 ^a	4 (157) ^b	4 (115) ^a	29,2	0,000
P91-opc-Načelo pravednosti treba biti ispred načela učinkovitosti u kreiranju porezne politike.	3 ^a	4 (151) ^b	4 (118) ^a	17,6	0,000

P – privatni sektor, J – javni sektor, A – akademska zajednica

K-W – Kruskal-Wallisov test

Grupe koje ne dijele isti superskript signifikantno se razlikuju.

U situacijama identičnih medijana, a utvrđene značajne razlike između parova, navodi se i prosječni rang kod svakog medijana (svi prosječni rangovi kao i grafičke distribucije odgovora postoje u dokumentaciji istraživanja i dostupni su na zahtjev).

Izvor: obrada autora.

Gotovo je u svim pitanjima (s izuzetkom onoga o trošarinama na luksuzne proizvode) u razlikovnom paru uvijek prisutna akademska zajednica. Slijedi je javni pa onda privatni sektor. Možda je ovakav redoslijed rezultat i relativno malog broja anketiranih u ovom posljednjem sektoru.

Već i letimičan pogled na medijane ukazuje da ipak ne postoje značajnija odstupanja u smislu manje »socijalne osjetljivosti« kod akademskog sektora u odnosu na ostale sektore, no evidentno je da su odstupanja u tom smjeru ipak prisutna kod odgovora na gotovo sva pitanja i to u odnosu na jedan od preostala dva sektora. Stoga će se analiza prvenstveno usmjeriti na ovaj sektor.

Relativno manje zalaganje ovog sektora za oporezivanje prometa nekretnina (u odnosu na privatni sektor) vjerojatno je povezano i s nepovoljnom situacijom na ovom tržištu, ali možda i s očekivanim uvođenjem poreza na nekretnine. Zalaganje za oporezivanje dividendi koje je ipak nešto blaže (u odnosu na javni sektor) rezultat je veće svijesti u akademskom sektoru o ekonomskom dvostrukom oporezivanju dividendi i upravo izuzeću kao jednoj od mjera njegove eliminacije²⁵. Slično vrijedi i za kapitalne dobitke (ekonomsko dvostruko oporezivanje kapitalnog dobitka odnosno zadržane dobiti), što rezultira nižim oporezivanjem odnosno čak neoporezivanjem posebice dugoročnog kapitalnog dobitka. Uključenje oba ova dohotka od kapitala²⁶ u poreznu osnovicu, gledajući sa stajališta potrošno orijentiranog koncepta, koji je ostavio dubokog traga u hrvatskoj poreznoj teoriji, ali i politici i praksi, potpuno je neopravdano jer dovodi do ekonomskog dvostrukog oporezivanja štednje.

Navedenoga su zaposlenici u akademskom sektoru sigurno više svjesni od zaposlenika u ostalim sektorima. Upravo se taj stav akademske zajednice i zrcali u sljedećem odgovoru – onom u vezi nižeg oporezivanja dohodaka od kapitala gdje su oni malo više skloni ovom rješenju, točnije rečeno, njihova srednja vrijednost neutralna je u odnosu na protivljenje ostala dva sektora. Naime, *second best* rješenje neoporezivanja dohodaka od kapitala je njihovo manje oporezivanje u odnosu na dohotke od rada, što je u suvremenoj poreznoj teoriji i politici vidljivo u modelu dualnog poreza na dohodak koji je već odavno prešao granice nordijskih zemalja.

Lakše je objasniti relativne razlike u vezi s PDV-om. Očito je da su sniženoj stopi, možda i kao rezultat tradicije bivšeg poreza na promet, skloniji zaposlenici u PU i općenito javnom sektoru. Kod akademskog sektora je nešto više prisutan broj onih koji prihvaćaju suvremene zahtjeve o nužnosti samo jedne stope PDV-a, tj. štetnosti više stopa, premda praksa zemalja članica EU-a i dalje prkosi ovom teorijskom zahtjevu. Iako je jedino pitanje gdje je (očekivano) postignut potpuni konsenzus u davanju najnižeg odgovora ono o povišenju stope PDV-a, njemu je ipak nešto manje sklon akademski (u odnosu na privatni) sektor, jer su zaposleni u ovom sektoru više svjesni općeg povećavanja stope PDV-a kao dominantnog načina rješavanja problema fiskalne konsolidacije u EU-u (i šire). Poznato im je i iskustvo susjedne Mađarske, koje pokazuje da bivša dozvoljena gornja granica standardne stope PDV-a za EU ne postoji više niti kao neformalna granica.

²⁵ Iako se radi o metodi koja rezultira snažnom regresivnošću, najpravednija i dohodovnom modelu dosljednija metoda pune imputacije je složena i rezultira prevelikim gubitkom poreznih prihoda. Trenutno u Hrvatskoj primjenjivana metoda snižene stope (uz izuzeće za dividende do 12 000 kn) predstavlja nekakvo srednje rješenje, gdje je regresivnost nešto blaža, ali još uvijek prisutna.

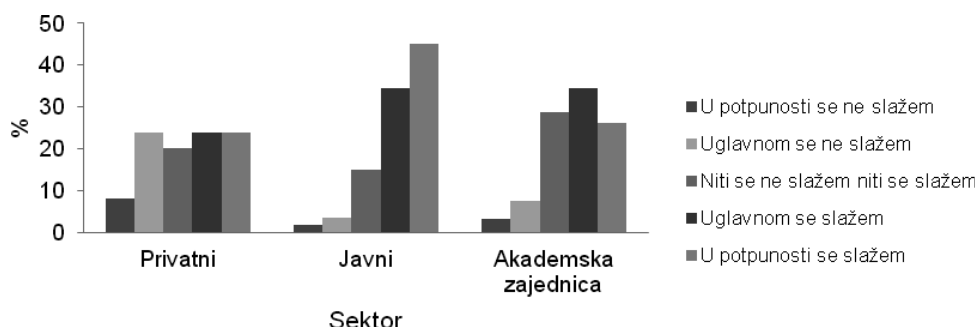
²⁶ Kao i dohotka od kamata.

Izneseno nikako ne znači da akademski sektor ne inzistira na socijalnom aspektu poreza odnosno načelu pravednosti, samo je to inzistiranje u pravilu blaže nego u drugim sektorima. No, ono je i dalje dosta izraženo. Posebno je u tom kontekstu indi-

kativan odgovor na zadnje pitanje – ono o većoj važnosti pravednosti u odnosu na efikasnost, koje je namjerno zaoštreno. Distribucija odgovora na to pitanje promatranih triju sektora prikazana je na slici 2.

Slika 2.

Relativna distribucija odgovora na pitanje 91 »Načelo pravednosti treba biti ispred načela učinkovitosti u kreiranju porezne politike«



Izvor: obrada autora.

Nije čudno što je upravo u odgovoru na ovo pitanje kod akademskog sektora, u odnosu na ostale distribucije odgovora na ovo pitanje, kao i u odnosu na odgovore na ostala pitanja, najveći postotak neutralnih odgovora. Iako ovakvi odgovori u principu nisu poželjni (niti prisutni) kod ankete stručnjaka, ovdje ovaj odgovor zrcali principijelan stav nepostojanja prioritarnog načela. Unatoč tome, i djelatnici u akademskom sektoru priklonili su se (iako nešto manje od ostalih) većoj važnosti pravednosti od efikasnosti. Svega je 10% njih odgovorilo negativno na ovo pitanje (odgovori 1 i 2).

Daljnje povezanosti i razlike u vezi zaposlenja drugačijim grupiranjem i razbijanjem na podsektore

Značajna disperzija odgovora iskazana već u tablici 2., kao i dosada prikazani

rezultati o sklonosti akademske zajednice nešto manjem stupnju pravednosti u odnosu na ostale sektore te analize unutar akademskog sektora, kao i nekih dijelova akademskog sektora u odnosu prema ostalim ispitanicima, ukazuju na mogućnost određene manje sklonosti provođenju mjera socijalne politike kroz poreze posebno kod djelatnika javnog sektora kojima su uža specijalnost javne financije, kao i kod poreznih savjetnika (privatni sektor). U svrhu daljnje analize ovisnosti odgovora o zaposlenju provedeno je raščlanjivanje unutar akademskog sektora na dva podsektora: ekonomisti i neekonomisti (pravnici (većina) i političke znanosti). Rezultati usporedbe distribucije odgovora prikazani su u tablici 7.

Tablica 7.

Rezultati Mann-Whitney U testa i medijani za pitanja u kojima je utvrđena razlika između ekonomista i neekonomista u akademskoj zajednici

Pitanje	Mann-Whitney		Mdn	
	U	p	N	E
P10-imo-Nasljedstva i darove treba oporezivati.	500,500	0,003	4,00	2,00
P11-imo-Oporezivanje naslj. i dar. treba biti progresivno....	604,500	0,026	4,00	2,50
P14-doh-Treba sniziti najvišu granič. stopu por. na dohodak...	580,500	0,016	2,00	3,50
P25-doh-... treba oporezivati financijske kapitalne dobitke.	628,500	0,044	3,00	4,00
P42-pdv-Treba težiti jedinstvenoj stopi PDV-a...	631,000	0,041	4,00	2,00

Izvor: obrada autora.

Kao što se vidi iz tablice 7., izuzetno je značajna razlika između neekonomista i ekonomista u stavu s obzirom na nasljedstva i darove. Neekonomisti (među kojima većinu čine pravници) ne samo da su skloniji ovom porezu, već i dvostruko progresiviji, tipičnoj za razvijene zemlje kod ovoga poreza. Ekonomisti su očito manje skloni preraspodjeli temeljem ovoga poreza odnosno više su skloni hipotezi dinastije. Ista značajno manja sklonost poreznoj pravednosti očituje se i kod stava o sniženju najviše granične stope poreza na dohodak, gdje ekonomiste očito više brine njen negativni supstitucijski efekt. No, potpuno je drugačije kod zahtjeva za oporezivanjem financijskih kapitalnih dobitaka, a posebice kod zahtjeva za jedinstvenom stopom PDV-a.

Detaljnija usporedba djelatnika akademskog sektora iz područja javnih financija (pravnici²⁷ i ekonomisti) i poreznih savjetnika s jedne strane i svih ostalih ispitanika s druge strane, putem Mann-Whitneyevog U testa, ukazuje na statistički značajne razlike na razini signifikantnosti od 0,05 za čak 15 pitanja (P03, P10, P17, P19, P20, P24, P25, P43, P45, P48, P49,

P61, P63, P74 i P91). Od toga, sva pitanja, osim onoga o nužnosti uvođenja poreza na nasljedstva i darove (P10), ukazuju na manju sklonost vertikalnoj pravednosti upravo kod akademskog sektora iz područja javnih financija i poreznih savjetnika.²⁸ Detaljnija usporedba djelatnika akademskog sektora iz područja javnih financija između ekonomista i pravника ukazuje na statistički značajnu razliku samo kod dvaju pitanja – onoga o nužnosti uvođenja poreza na nekretnine (medijan za pravnike 4, a ekonomiste 2; $U = 106,500$, $p = 0,029$) te onoga o oporezivanju svih oblika dohotka na isti način (medijan za pravnike 3, a ekonomiste 2; $U = 107,500$, $p = 0,329$).

Nadalje, analiza između podsektora Porezne uprave i jedinica lokalne, područne (regionalne) samouprave pokazala je vrlo malu razliku kod pitanja sa socijalnim elementom, unutar koje se ponovno ističe nešto manja sklonost poreznoj pravednosti kod djelatnika PU-a, s često spominjanim izuzetkom nužnosti oporezivanja nasljedstva i darova. Ostale se razlike većinom odnose samo na socijalno »rubna« pitanja o potrebi ponovnog uvođenja olakšica po-

²⁷ Većina anketiranih pravника upravo je iz područja javnih financija.

²⁸ Detaljniji podaci s rezultatima Mann-Whitneyevog testa te medijanima i rangovima mogu se dobiti od autora.

reza na dohodak te na pitanje o zadržavanju nulte stope PDV-a u prijelaznom periodu

nakon ulaska u EU. Sve su razlike iznijete u tablici 8.

Tablica 8.

Rezultati Mann-Whitney U testa i medijani (s rangom) za pitanja u kojima je utvrđena razlika između djelatnika PU i JLP(R)S

Pitanje	Mann-Whitney		Mdn (rang)	
	U	p	JLPS	PU
P10-imo-Nasljedstva i darove treba oporezivati.	922,000	0,011	2	3
P19-doh-... olakšice... zdravstvenih usluga...	945,000	0,013	5	4
P20-doh-... olakšice... rješavanja stambenog pitanja...	929,500	0,011	4(58)	4(43)
P23-doh-... olakšice premija...zdravstvenog osiguranja...	997,000	0,040	4	3
P43-pdv-..... zadržati nultu stopu PDV-a za ...socijalne kategorije	995,500	0,036	4(56)	4(54)

Izvor: Obrada autora.

Navedene razlike ukazuju na sklonost akademskih djelatnika iz područja javnih financija (većina pravnika i ekonomisti – javne financije) i poreznih savjetnika (te u znatno manjoj mjeri zaposlenika PU-a) nešto manjem stupnju pravednosti te na nužnost provođenja detaljnije podsektorske analize prema rangovima, kako bi se utvrdile razlike svih odgovora prema detaljnije grupiranim podsektorima prije svega akademskog sektora (Prilog 1. i Prilog 2.). Tako su unutar javnog sektora posebno istaknute Porezna uprava (PU) (s nekoliko djelatnika Ministarstva financija izvan Porezne uprave) i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (JLS). Unutar privatnog sektora posebno se ističe samo podsektor poreznih savjetnika (PS).²⁹ Unutar

akademskog sektora posebno su istaknuti pravnici (Prav.), koji su većinom iz područja javnih financija te ekonomisti grupirani prema područjima: javne financije (JF), poslovne financije i računovodstvo (PFR), te makroekonomija, monetarna ekonomija i financijske institucije i tržišta (MM).

Unatoč različitosti u medijanama i rangovima Kruskal-Wallisov test s *post hoc* analizom pomoću Dunnovog testa s Bonferronijevom korekcijom pokazao je signifikantne razlike kod odgovora svega na sedam pitanja (uslijed velikog broja uspoređivanih podsektora), što je prikazano u tablici 9.

²⁹ Kao poseban podsektor nisu mogli biti formirani ostali ispitanici iz privatnog sektora (svi osim poreznih savjetnika) kao niti profesori menadžmenta i poduzetništva iz akademskog sektora, te su te dvije podskupine izostavljene iz usporedbe.

Tablica 9.

Medijani (rangovi) i Kruskal-Wallis test (Dunnov post hoc test s Bonferronijevom korekcijom)

Pitanje	PS	PU	JLS	Prav	JF	PFR	MM	H	p
P10-imo-Nasljedstva i darove treba oporezivati.	4 ^{ab} (150)	3 ^{ab} (122)	2 ^a (93)	5 ^b (160)	4 ^{ab} (136)	2 ^a (89)	2 ^{ab} (106)	25,858	0,000
P19-doh-Treba ponovno uvesti olakšice kod poreza na dohodak po osnovi plaćenih zdravstvenih usluga (dodatni osobni odbitak).	2 ^a (70)	4 ^{ab} (102)	5 ^b (134)	4 ^{ab} (106)	4 ^{ab} (96)	4 ^{ab} (121)	4 ^{ab} (120)	16,548	0,011
P20-doh-Treba ponovno uvesti olakšice kod poreza na dohodak po osnovi rješavanja stambenog pitanja (dodatni osobni odbitak).	2 ^a (68)	4 ^{ab} (95)	4 ^{ab} (127)	4 ^{ab} (107)	4 ^{ab} (97)	4 ^{ab} (130)	4,5 ^b (131)	20,057	0,003
P24-doh-U okviru poreza na dohodak treba oporezivati dividendu.	4 ^{abc} (112)	4 ^a (135)	4 ^{abc} (129)	3 ^{bc} (76)	4 ^{abc} (94)	3 ^{bc} (87)	4 ^{abc} (110)	21,985	,001
P25-doh-U okviru poreza na dohodak treba oporezivati financijske kapitalne dobitke.	4 ^{abc} (114)	5 ^a (141)	4 ^{ac} (129)	3 ^b (58)	4 ^{bc} (93)	3 ^b (83)	4 ^{abc} (110)	33,965	0,000
P74-opc-Treba uvesti porez na aktivu banaka.	3 ^{abc} (82)	5 ^a (142)	4 ^{ac} (134)	4 ^{abc} (92)	3,5 ^{bc} (92)	4 ^{abc} (105)	3 ^b (90)	29,575	0,000
P91-opc-Načelo pravednosti treba biti ispred načela učinkovitosti u kreiranju porezne politike.	4 ^{ab} (103)	4 ^{ab} (126)	4 ^a (135)	4 ^{ab} (100)	3 ^b (86)	4 ^{ab} (99)	4 ^{ab} (105)	16,361	0,012

PS – porezni savjetnici, PU – Porezna uprava, JLS – jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, Prav. – akademski sektor: pravnici, JF – akademski sektor: ekonomisti iz područja javnih financija, PFR – akademski sektor: ekonomisti iz područja (poslovnih) financija i računovodstva, MM – akademski sektor: ekonomisti iz područja makroekonomije i monetarne ekonomije

KW – Kruskal-Wallisov test

Grupe koje ne dijele isti superskript signifikantno se razlikuju.

Izvor: Obrada autora.

Zbog velikog broja uspoređenih podsektora Bonferronijeva korekcija postaje izrazito konzervativna te je povećana vjerojatnost da se razlike koje postoje između podsektora ne identificiraju. Stoga, premda Kruskal-Wallisova ANOVA pomoću rangova s *post hoc* analizom nije pokazala signifikante razlike između podsektora za ostala pitanja, ipak se pregledom prosječnih rangova po podsektorima mogu primijetiti neke više izražene zajedničke karakteristike (potvrđene i dodatno provedenom klusterskom analizom) odnosno razlike i

tendencije u davanju odgovora (Prilog 1. i Prilog 2.).

S obzirom na prethodno iznesene rezultate istraživanja, naglasak se stavlja na detaljnije ispitivanje (manje) pravednosti kod akademskih djelatnika iz područja javnih financija (pravnici i ekonomisti – javne financije) te poreznih savjetnika posebice. U prilogu 1. su rangovi podsektora za pitanja kod kojih veća razina odgovora iskazuje veću socijalnu osjetljivost (neosjenčana pitanja u tablici 2.), dok su u prilogu 2. rangovi podsektora za pitanja u kojima manja

razina odgovora iskazuje manju socijalnu osjetljivost (osjenčana pitanja u tablici 2.). U nastavku se analiza rezultata tablice 9. nadopunjuje analizom po pojedinim pitanjima gdje postoje veće razlike među podsektorima, na pojedinim mjestima nadopunjene i uvidom i u medijane pojedinih podsektora (rezultati analize), koji rijetko kada osciliraju oko iskazanih medijana u tablici 2. za više od +/- 1 razine. Analiza slijedi skupine pitanja prema tablici 2. odnosno grafikonima u prilogu 1. i 2.

Zanimljiva su odstupanja oko uvođenja predloženog poreza na nekretnine između pravnika (s poreznim savjetnicima) i ekonomista iz javnih financija (medijan 4 naprama 2). Neki dodatni usmeni intervjui sugeriraju moguću principijelnu sklonost oporezivanju nekretnina, ali suprotstavljaju trenutnom zakonskom prijedlogu. Slično je suglasje pravnika i poreznih savjetnika (za razliku od ekonomista iz javnih financija) kod odgovora na pitanje o sintetičkom porezu na imovinu. Usklađenost ovih razlika ukazuje na suštinsko opredjeljenje pravnika i poreznih savjetnika za danas najčešći i u suvremenoj javnofinancijskoj literaturi (i politici) sve intenzivnije predlagan porez na nekretnine, dok su ekonomisti iz područja javnih financija nešto skloniji porezu na neto bogatstvo kao dosljednijem načinu oporezivanja imovine upravo sa stajališta (horizontalne, pa i vertikalne) pravednosti. Treba, međutim, napomenuti da upravo potonji porez u najnovije vrijeme isto (ponovno) dobiva na važnosti, ne samo u akademskim raspravama, već polako i u praksi. Naravno, ostaje upitna mogućnost njegove dosljedne promjene iz praktičnih porezno-tehničkih razloga.

Pravnici su najskloniji oporezivanju nasljedstva i darova (te se po tome i statistički signifikantno razlikuju – tablica 9.), kao i reformiranju ovoga poreza sukladno prevladavajućoj praksi razvijenih zemalja u smjeru dvostruke progresije, čime se dodatno zaoštava ovakva porezna pravednost. Zanimljiv je i dosljedan stav poreznih savjetnika koji u odgovorima na ova dva pitanja opet prate pravnike, te su i u odgovorima na ostala imovinska pitanja (s izuzetkom pitanja o porezu na neto bogatstvo) najizraženiji po pozitivnom stavu.

Porezni savjetnici najviše se zalažu za sniženje kako najviše tako i najniže stope poreza na dohodak, pri čemu se stječe dojam općenitog zalaganja za porezno rasterećenje, a ne toliko vertikalnu pravednost. Najveći protivnici sniženja najviše marginalne stope poreza na dohodak su pravници, dok su ekonomisti iz područja javnih financija uglavnom suzdržani³⁰. Njihova suzdržanost (medijan 3) kod *flat tax*-a, gdje je prevladavajući stav prema ovom porezu negativan³¹ (vidi tablicu 2.) čini ovu skupinu relativno najsklonijom *flat tax*-u. Uvid u grafičku distribuciju odgovora akademika ekonomista iz javnih financija (rezultati ankete) otkriva gotovo jednak broj pozitivnih i negativnih odgovora čak i s obzirom na intenzitet, pri čemu je mod neutralan odgovor. Ovakva disperzija rezultata s jednakim udjelom pozitivnih, negativnih i neutralnih odgovora ne samo da pokazuje snažno razilaženje dvije trećine ispitanika (s naglaskom na ekstremne rezultate), već i neopredijeljenost jedne trećine kod ovog kontroverznog i još uvijek aktualnog pitanja porezne politike, koje je ostavilo velikog traga u poreznim sustavima upravo (post)

³⁰ Navedeni neutralan stav odnosno suzdržanost ove skupine potvrđena je i odgovorom na opće pitanje porezne politike o učinku Lafferove krivulje u okviru općih pitanja ekonomske politike (rezultati ankete). Dakle, stope ne treba dodatno smanjivati zbog (ne)očekivanog učinka Lafferove krivulje kao, očito, niti iz razloga vertikalne pravednosti.

³¹ Pri čemu prednjače djelatnici PU-a.

tranzicijskih ekonomija. U svakom slučaju, sve navedeno govori protiv uvođenja *flat tax*-a u hrvatski porezni sustav. Negativan se stav iskazuje i u vezi s povećanjem progresije uvođenjem više poreznih razreda, gdje se sukladno prethodnome opet ističu znanstvenici ekonomisti iz područja javnih financija te porezni savjetnici.

Kod olakšica poreza na dohodak ne samo tablica 2., već i uvid u medijane po podgrupama (tablica 9. i rezultati ankete) otkrivaju uglavnom pozitivan stav ispitanika, pa i iz područja javnih financija gdje se s obzirom na još uvijek prisutne zahtjeve širenja osnovice to i ne bi očekivalo. Njega ne dijele jedino porezni savjetnici, možda i zbog povezanih teškoća ispunjavanja poreznih prijava.

Akademski djelatnici pravnici, te nešto manje akademski djelatnici ekonomisti iz poslovnih financija i računovodstva, ističu se svojim najmanjim zalaganjem za vertikalnu (i horizontalnu) pravednost kroz uključenje u poreznu osnovicu dohodaka od kapitala (potvrđeno i u tablici 9.). Dosljedno tome, ubrajaju se i u skupinu koja je nešto malo više sklona manjem oporezivanju dohodaka od kapitala u odnosu na prevladavajući negativan stav. U toj su skupini i akademski djelatnici ekonomisti iz javnih financija, unatoč pretežitom zalaganju za oporezivanje ovih dohodaka (medijan 4 za sva tri pitanja). Navedeno nikako ne čudi kako s obzirom na već spomenutu tradiciju alternativnog modela potrošnje u RH tako posebice s obzirom na suvremene trendove linearnosti oporezivanja dohodaka od kapitala odnosno dualnog poreza na dohodak. Štoviše, s obzirom na navedeno, za očekivati je bio čak i blago pozitivan stav³².

Kod pitanja u vezi s oporezivanjem potrošnje nešto manja sklonost vertikalnoj pravednosti kroz ovaj porezni oblik prije

svega se očituje kod pravnika, praćenih ekonomistima iz područja javnih financija te poreznim savjetnicima. Pravnici posebice pokazuju puno veću sklonost jedinstvenoj stopi PDV-a po čemu se značajno razlikuju od svih ostalih ispitanika (medijan 4 naprama medijanu 2), no unutar ostalih ispitanika ovoj su varijanti opet najskloniji ekonomisti iz javnih financija. Opća sklonost vertikalnoj poreznoj pravednosti kod ovih poreza (tablica 2.) posebno je izražena kod djelatnika javnog sektora, možda i zbog relativno niskih primanja; ovakav bi stav možda mogao odražavati i stav šire javnosti. Unatoč kritikama moderne financijske teorije, praksa EU-a svjedoči o izraženoj diferencijaciji stopa PDV-a i očito se navedeno reflektira i u RH. Štoviše, nepostojanje luksuzne stope PDV-a u RH se nedavno kompenziralo »analognom« trošarinom, te takav stav ima konsenzus (uz skepsu poreznih savjetnika praćenih pravnici i ekonomistima iz javnih financija).

Uvođenje novih poreza financijskog sektora najviše podupiru djelatnici javnog sektora (kod poreza na aktivu banaka potvrđeno i u tablici 9.), dok su nešto skeptičniji porezni savjetnici, akademski djelatnici pravnici, ali i (ne neočekivano) akademski djelatnici iz monetarne ekonomije, makroekonomije i financijskih institucija i tržišta.

Kao što je već isticano kod tablice 2., ispitanici su, unatoč zalaganju za pravednost, relativno skloni prihvatiti u Hrvatskoj izuzetno naglašeno prebacivanje poreznog tereta s dobiti i dohotka na potrošnju. Skepsu izražavaju djelatnici PU-a te makroekonomisti i monetarni ekonomisti, vjerojatno svjesni negativnih makroekonomskih posljedica nastavljanja ovog trenda.

Odgovor na zaključno opće pitanje o poreznoj pravednosti pokazuje prilično visok stupanj konsenzusa pozitivnog stava

³² Slična suzdržanost navedenih podsektora prisutna je i kod očekivanja pozitivnih ekonomskih efekata u vezi neoporezivanja dohodaka od kapitala u okviru općih pitanja ekonomske politike u anketi (rezultati ankete).

(medijan 4), osim kod akademika ekonomista iz područja javnih financija (medijan 3), što je potvrđeno i u tablici 9. Nije začudno što je neutralan odgovor prisutan upravo kod ovog podsektora. Kao što je istaknuto u prethodnom poglavlju, ovakav odgovor izražava njihov principijelan stav nepostojanja prioritarnog načela.

Analiza odgovora pojedinačnog sektora prema svim pitanjima u cjelini³³ pokazuje najveću dosljednost znanstvenika ekonomista iz područja javnih financija čiji odgovori su uvijek u lijevoj polovici grafikona priloga 1. odnosno desnoj grafikona priloga 2., što ukazuje na manju socijalnu osjetljivost odnosno manje zalaganje za vertikalnu pravednost. Pravnici, među kojima je, kao što je već istaknuto, većina onih iz područja javnih financija, još su u tom smislu radikalniji po većini odgovora, ali s izuzetkom već istaknutih pitanja oporezivanja nasljedstva i darova i uvođenja poreza na nekretnine. Teže je dati zaključak za ostale podsektore akademskog sektora, no ipak se uočava manja sklonost socijalnoj osjetljivosti kod poslovnih financija i računovodstva, te veća kod makroekonomije i monetarne ekonomije. Porezni savjetnici imaju izraženu raspršenost s obzirom na odgovore, no ističu se velikim brojem prvih/zadnjih mjesta (relativno radikalnih stavova) po negativnom stavu s obzirom na socijalnu osjetljivost. S druge strane, djelatnici Porezne uprave i lokalnih/područnih jedinica iskazuju veću socijalnu osjetljivost. Oni se većinom svojih odgovora nalaze u desnom dijelu grafikona priloga 1. odnosno lijevom dijelu grafikona priloga 2. Izuzetak su kod djelatnika PU-a, očekivano, odgovori na pitanja o poreznim olakšicama, koje su ovim djelatnicima iznimno povećale opseg posla. Kod djelatnika lokalne i regionalne (područne) samouprave izuzetak su odgovori na pitanja o oporezivanju nasljedstva i darova.

Provedena analiza po podsektorima potvrđuje već istaknutu negativnu povezanost stupnja obrazovanja odnosno pripadnosti akademskom sektoru i sklonosti vertikalnoj pravednosti upravo kod poreznih stručnjaka »u užem smislu«, tj. onih iz područja javnih financija (većina pravnik, ekonomista iz javnih financija), pa i računovodstva.

ZAKLJUČAK

Hrvatski porezni stručnjaci u cjelini su uglavnom skloni provođenju socijalne politike u sklopu poreznog sustava i sukladno tome visoko vrednuju načelo pravednosti (medijan 4). Svega njih 10% ne slaže se s prilično radikalno postavljenom tvrdnjom o većoj važnosti načela pravednosti u odnosu na efikasnost. Dvije trećine odgovora na pitanja/tvrdnje povezane sa socijalnim aspektima oporezivanja koreliraju s navedenim pitanjem, što pokazuje da ovaj stav nije samo načelan, već ima i svoje konkretne rezultate u stavovima o pojedinim elementima poreznog sustava.

Tako većina ispitanika smatra da je imovina nužan dopunski pokazatelj porezne snage uz dohodak te u skladu s time ipak većina ispitanika podržava predloženi porez na nekretnine (medijan 4, ali interkvartilno raspršenje 2-4), dok je nešto malo manja podrška porezu na neto bogatstvo (medijan 3,5). Podržano je i zadržavanje poreza na promet nekretnina (medijan 4), dok je iskazan u prosjeku neutralan stav prema uvođenju progresivnosti u oporezivanje nasljedstva i darova.

U okviru poreza na dohodak iskazan je neutralan stav prema dodatnom sniženju najviše marginalne stope te podrška dodatnom sniženju najniže stope (medijan 4). Ispitanici su većinom odbili, u velikom broju (post)tranzicijskih zemalja uvedeni, *flat tax*

³³ Iz analize se izuzima odgovor na pitanje o povećanju stope PDV-a (47), gdje medijan svih ispitanika iznosi 1.

(medijan 2), dok su se založili za ponovno uvođenje olakšica poreza na dohodak socijalnog karaktera (medijani 4). Isto tako, očito se prihvaća sintetički dohodak kao relevantni pokazatelj porezne snage, a ne potrošni koncept poreza na dohodak umanjenoj za kamatu – neoporezivanja dohodaka od kapitala, koji je svojedobno (1994.-2001.) bio prisutan u Hrvatskoj, te su još uvijek izraženi njegovi elementi. Naime, većina se stručnjaka zalaže za uključenje u poreznu osnovicu dohodaka od kapitala. To je uglavnom podržano za dividende i financijske kapitalne dobitke (medijani 4), dok je stav kod kamata na štednju i vrijednosne papire neutralan. Sukladno navedenome, ispitanici su uglavnom protiv (medijan 2) nižeg oporezivanja dohodaka od kapitala u odnosu na dohotke od rada, što znači i nepodržavanje svojevrstnog dualnog poreza na dohodak, koji u Hrvatskoj polako zamjenjuje prethodni porez na dohodak umanjenoj za kamatu. Nepotrebno je isticati da ovakve odluke glede relevantnog pokazatelja porezne sposobnosti imaju svoje očite učinke vertikalne pravednosti.

Čak i kod poreza na dodanu vrijednost, koji se smatra manje pogodnim za provođenje vertikalne pravednosti, prisutan je stav protiv težnje jedinstvenoj stopi PDV-a (medijan 2), vjerojatno i pod utjecajem prakse u EU-u. Sukladno tome, ispitanici većinom smatraju (medijan 4) da je nakon ulaska u EU trebalo pokušati zadržati čak i nultu stopu u prijelaznom razdoblju (što je bilo dopušteno drugim novim članicama), dok se velika većina ispitanika (medijan 5) zalaže za ostanak snižene stope PDV-a na određene prehrambene proizvode, te većina i za njeno proširenje na sve prehrambene proizvode (medijan 4). Gotovo je nepotrebno spominjati da je jedino pitanje za čiji je odgovor utvrđen medijan 1 ideja o povišenju opće stope PDV-a.

Svijest da se socijalna politika treba provoditi porezima prisutna je i kod zalaganja (medijan 4) za dodatno oporezivanje luksuznih proizvoda u širem smislu (akcije za luksuzne proizvode, motorna vozila i zrakoplove i plovila).

Ispitanici su se u principu založili i za oporezivanje financijskog sektora i to ne toliko poznatiji porez na financijske transakcije (medijan 3) koliko porez na aktivu banaka (medijan 4), vjerojatno brinući i o negativnim učincima prelijevanja prvoga.

Dob ispitanika gotovo je nevažna varijabla u ovoj analizi. Može se istaknuti jedino pozitivna korelacija sa zalaganjem za porezom na promet nekretnina.

S povećanjem stručne spreme, sklonost vertikalnoj pravednosti blago opada, što je najvećim dijelom uzrokovano sektorom zaposlenja. Naime, akademski sektor iskazuje nešto manju socijalnu osjetljivost, no to nikako ne znači da i ovaj sektor nije sklon socijalnoj pravednosti, već je samo navedeno manje izraženo nego kod ostalih sektora.

Daljnja analiza podsektora unutar akademskog sektora ukazuje da se pravnici, za razliku od svih ekonomista, posebice zalažu za oporezivanje nasljedstva i darova (uz uvođenje dvostruke progresije) i jedinstvenu stopu PDV-a. Pravnici i ekonomisti iz javnih financija, zajedno s poreznim savjetnicima, čak se kod polovice pitanja značajno razlikuju od ostatka populacije u smislu manjeg inzistiranja na socijalnoj pravednosti. Navedeno potvrđuje i detaljnija usporedba rangova svih podsektora. Najveća dosljednost prisutna je kod znanstvenika ekonomista iz područja javnih financija, što nikako ne znači svugdje negativan stav, već češće suzdržan ili manje socijalno usmjeren od ostalih. Pravnici su u tom smislu još radikalniji po većini odgovora, ali s izuzetkom oporezivanja nasljedstva i darova i uvođenja poreza na nekretnine. Porezni

savjetnici imaju izraženu raspršenost, no ističu se velikim brojem radikalnijih stavova u smislu manje socijalne osjetljivosti. S druge strane, djelatnici PU-a i JLP(R)S-a iskazuju uglavnom veću socijalnu osjetljivost.

Uzevši u obzir aktualne promjene i tendencije porezne politike, može se ustvrditi da anketirani stručnjaci u cjelini podržavaju uvođenje poreza na nekretnine, oporezivanje dividendi, uvođenje oporezivanja financijskih kapitalnih dobitaka te poreza na bankovni sektor. Navedeni ključni rezultati odnosno aktualni problemi porezne politike bit će predmet daljnje ankete javnog mišljenja.

Po uzoru na hrvatsku anketu, provode se i ankete u Sloveniji te Bosni i Hercegovini, temeljem čega će se daljnje istraživanje usmjeriti i na komparativnu analizu rezultata, uz mogućnost proširenja i na druge (post)tranzicijske ekonomije.

LITERATURA

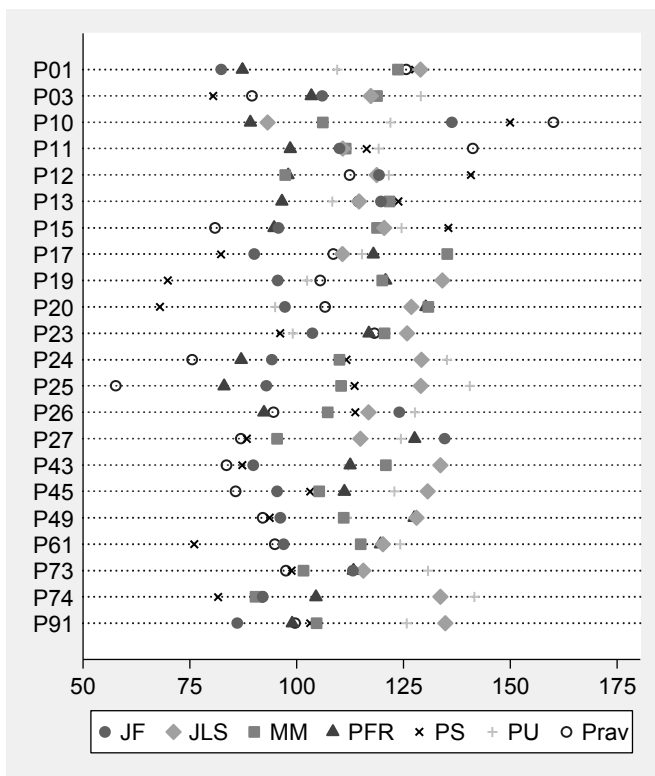
- Bach, S., Beznoska, M., & Steiner, V. (2011). Wealth tax on the rich to bring down public debt? Revenue and distributional effects of a capital levy. *Discussion papers* No. 1137. Berlin: DIW. Dostupno na <http://www.diw.de/discussionpapers>
- Birney, M., Graetz, M. J., & Shapiro, I. (2006). Public opinion and the push to repeal the estate tax. *National Tax Journal*, 59(3), 439-461. Dostupno na <http://econpapers.repec.org/RePEc:nij:journl:v:59:y:2006:i:3:p:439-61>
- Bowman, K. (2010). What do Americans think about taxes? An update. *Tax notes*, 917-921. Dostupno na <http://www.aei.org/wp-content/uploads/2011/11/WhatDoAmericansThinkAboutTaxes0524.pdf>
- Campbell, A. L. (2009). How Americans think about taxes: Lessons from the history of tax attitudes. *Proceedings of the Annual Conference on Taxation*, 157-164.
- Committee for a Responsible Federal Budget (2014). *Analysis of the Tax Reform Act of 2014*. Washington, D.C.: CRFB. Dostupno na <http://crfb.org/document/report-analysis-tax-reform-act-2014>
- Cordes, J. J. (2005). Vertical equity. In J. J. Cordes, R. D. Ebel & J. G. Gravelle (Eds.), *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*. 2nd ed. (pp. 467-468). Washington, D.C.: The Urban Institute Press.
- Čok, M., & Urban, I. (2007). Distribution of income and taxes in Slovenia and Croatia. *Post-Communist Economies*, 19(3), 299-316. doi: 10.1080/14631370701503406
- Čok, M., Urban, I., & Verbič, M. (2013). Income redistribution through taxes and social benefits: The case of Slovenia and Croatia. *Panoeconomicus*, 60(5), 667-686. doi: 10.2298/PAN1305667C
- Deutsche Bundesbank. (2014). *Monatsbericht, Januar 2014*. 66(1). Dostupno na http://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Downloads/Veroeffentlichungen/Monatsberichte/2014/2014_01_monatsbericht.html
- Dornstein, M. (1987). Taxes: Attitudes and perceptions and their social bases. *Journal of Economic Psychology*, 8(1), 55-76. doi: 10.1016/0167-4870(87)90006-7
- Edlund, J. (1999). Attitudes towards tax reform and progressive taxation: Sweden 1991-96. *Acta Sociologica* 42(4), 337-355. doi: 10.1177/000169939904200404
- European Commission. (2013a). *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax*. Analysis of policy options and impacts. Commission staff working document – Impact assessment. {COM(2013)71 final} {SWD(2013)29 final}. Dostupno na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/swd_2013_28_en.pdf
- European Commission. (2013b). *Tax reforms in EU Member States - Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability: 2013 Report*. Directorate General for Taxation and Customs Union, Directorate General for Economic and Financial Affairs. doi: 10.2765/40142

- Fisher, R. D. (1985). Taxes and expenditure in the U.S. public opinion surveys and incidence analysis compared. *Economic Inquiry*, 23(3), 525-551. doi: 10.1111/j.1465-7295.1985.tb01782.x
- Fleischman, G. M., & Hutchison, P. D. (2001). A tax reform conundrum: Insights from a survey of tax professors. *The Journal of Applied Business Research*, 17(4), 17-29. Dostupno na <http://www.cluteinstitute.com/ojs/index.php/JABR/article/view/2089>
- Gale, W. J., Houser, S., & Scholz, J. K. (1996). Distributional effects of fundamental tax reform. In H. J. Aaron & W. G. Gale (Eds.), *Economic effects of fundamental tax reform* (pp. 281-320). Washington, D.C.: Brookings Institution Press.
- Goode, R. (1980). The superiority of the income tax. In J. A. Pechman (Ed.), *What should be taxed: Income or expenditure?*. A report of a conference sponsored by the Fund for Public Policy Research and the Brookings Institution, Studies of Government Finance (pp. 49-74). Washington, D.C.: The Brookings Institution.
- Hammar, H., Jagers, S. C., & Nordblom, K. (2008). Attitudes towards tax levels: A multi-tax comparison. *Fiscal Studies*, 29(4), 523-543. doi: 10.1111/j.1475-5890.2008.00084.x
- Hasseldine, J., & Hite, P. A. (2003). The effects of attribute framing and political party affiliation on taxpayer preferences. *eJournal of Tax Research*, 1(1), 5-18. Dostupno na <http://EconPapers.repec.org/RePEc:nsw:discus:51>
- International Bureau of Fiscal Documentation. (2014). *IBFD Tax Research Platform* [datoteka s podacima]. Dostupno na <http://online.ibfd.org/kbase/> [uz autentifikaciju].
- International Monetary Fund (2013). Fiscal monitor: Taxing times. *World economic and financial surveys*. Washington, D.C. Dostupno na <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fm/2013/02/pdf/fm1302.pdf>
- Jelčić, Ba. (1997). *Javne financije*. Zagreb: Informatormator.
- Jelčić, Ba. (2001). *Javne financije*. Zagreb: RRiF.
- Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., & Mijatović, N. (2008). *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine.
- Kay, J. (1990). Consumption and income taxation: Horizontal equity and life cycle issues. In M. Rose (Ed.), *Heidelberg Congress on Taxing Consumption 1989*. (pp. 29-42). Heidelberg: Springer.
- Keene, K. (1983). What do we know about the public's attitude on progressivity?. *National Tax Journal*, 36(3), 371-376.
- Kesner-Škreb, M., Kuliš, D., Mađareviš-Šujster, S., & Arbutina, H. (2001). Progresivnost poreza na dohodak u Hrvatskoj u razdoblju od 1995. do 1999. godine. *Financijska teorija i praksa*, 25(2), 139-260.
- Kiefer, D. W. (2005). Progressivity, measures of. In J. J. Cordes, R. D. Ebel & J. G. Gravelle (Eds.), *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*. 2nd ed. (pp. 304-307). Washington, D.C.: The Urban Institute Press.
- Kiesling, H. (1992). *Taxation and public goods: A welfare economic critique of tax policy analysis*. Ann Arbor: The University of Michigan Press.
- Lim, D., Slemrod, J., & Wilking, E. (2013). Expert and public attitudes towards tax policy: 2013, 1994, and 1934. *National Tax Journal*, 66(4), 775-806.
- McCabe, B. C., & Stream, C. (2006). The chicken or the egg: A recent history of public opinion and tax reform in Florida. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18(2), 167-191.
- Mijatović, N. (2007). Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka. *Revija za socijalnu politiku*, 14(3-4), 289-311. doi: 10.3935/rsp.v14i3.702
- Mill, J. S. (1848). *The Principles of political economy*. Book 5. London: Parker. Dostupno na <http://www.efm.bris.ac.uk/het/mill/book5/>
- Musgrave, R. A. (1959). *The theory of public finance*. New York: McGraw-Hill.
- Musgrave, R. A. (2005). Fairness in taxation. In J. J. Cordes, R. D. Ebel & J. G. Gravelle (Eds.), *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*. 2nd ed. (pp. 135-138). Washington, D.C.: The Urban Institute Press.
- Musgrave, R. A., & Musgrave, P. (1993). *Javne financije u teoriji i praksi*. Zagreb: Institut za javne financije.

- National Public Radio, Kaiser Family Foundation, & Kennedy School of Government (2003). *National Survey of Americans' views on taxes*. Dostupno na http://www.npr.org/news/specials/polls/taxes2003/20030415_taxes_survey.pdf
- National Tax Association, & Office for Tax Policy Research (2013). *Opinion Survey*. Online survey for NTA members.
- Organisation for Economic Co-Operation and Development (2006). Fundamental reform of personal income tax. *OECD Tax Policy Studies* No. 13. Paris: OECD. Dostupno na <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/product/2306081e.pdf>
- Piotrowski C., & Guyette, R. W. Jr. (2011). Business students' attitudes toward the flat tax: A Case of cognitive dissonance?. *Business Education Digest Foundation*, XVIII. Dostupno na http://www.businesseducationdigestfoundation.org/resources/Piotrowski_%20and%20Guyette.pdf
- Rosen, H. S. (1999). *Javne financije* (5. izd.). Zagreb: Institut za javne financije.
- Sever, I. (1995). *Javne financije: razvoj - osnove teorije - analiza*. Rijeka: Ekonomski fakultet.
- Sheffrin, S. M. (1993). What does the public believe about tax fairness?. *National Tax Journal*, 46(3), 301-308. Dostupno na http://EconPapers.repec.org/RePEc:ntj:journal:v:46:y:1993:i:no_3:p:301-08
- Slemrod, J. (1995). Professional opinions about tax policy: 1994 and 1934. *National Tax Journal*, 48(1), 121-147. Dostupno na http://EconPapers.repec.org/RePEc:ntj:journal:v:48:y:1995:i:no_1:p:121-47
- Smith, A. (1776). *An Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Sálvio M. Soares (Ed.). MetaLibri, 2007, v.1.0p. Dostupno na <http://metalibri.wikidot.com/title:an-inquiry-into-the-nature-and-causes-of-the-wealth-of>
- Stiglitz, J. E. (2000). *Economics of the public sector* (3rd ed.). New York: W.W. Norton & Company.
- Šimović, H. (2012a). Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji. *Revija za socijalnu politiku*, 19(1), 1-24. doi: 10.3935/rsp.v19i1.1045
- Šimović, H. (2012b). Effect of expenditures in personal income taxation on horizontal equity in Croatia. *Financial Theory and Practice*, 36(3), 245-267. doi: 10.3326/fintp.36.3.2
- Šimović, H., Blažić, H., & Štambuk, A. (2013). Što porezni stručnjaci misle o poreznom sustavu i poreznoj politici u Hrvatskoj?. *Porezni vjesnik*, 22(12), 31-37. Dostupno na <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2013/12/simovic.pdf>
- Urban, I. (2006). Progressivity of personal income tax in Croatia: Decomposition of tax base and rate effects. *Financial Theory and Practice*, 30(3), 207-231. Dostupno na <http://hrcak.srce.hr/file/9186>
- Urban, I. (2014). Contributions of taxes and benefits to vertical and horizontal effects. *Social Choice and Welfare*, 42(3), 619-645. doi: 10.1007/s00355-013-0747-x
- Urban, I. (2008). Income redistribution in Croatia: The role of individual taxes and social transfers. *Financial Theory and Practice*, 32(3), 387-403. Dostupno na <http://hrcak.srce.hr/file/55192>
- Walker, M. L. (1935). Opinion of American professors of public finance on important tax questions as of January 1, 1935. In Tax Research Foundation (Ed.), *Tax systems of the world*. Chicago: Commerce Clearing House, Inc.

Prilog 1.

Rangovi odgovora na pitanja gdje pozitivan odgovor odražava socijalnu osjetljivost (prema podsektorima ispitanika)

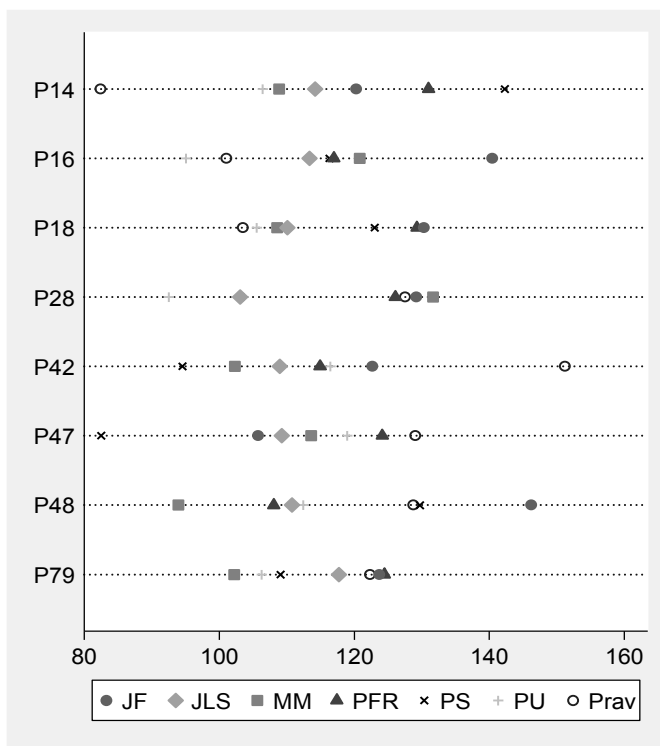


PS – porezni savjetnici, PU – Porezna uprava, JLS – jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, Prav. – akademski sektor: pravnici, JF – akademski sektor: ekonomisti iz područja javnih financija, PFR – akademski sektor: ekonomisti iz područja (poslovnih) financija i računovodstva, MM – akademski sektor: ekonomisti iz područja makroekonomije i monetarne ekonomije; tekst pitanja naveden u tablici 2.

Izvor: obrada autora.

Prilog 2.

Rangovi odgovora na pitanja gdje negativan odgovor odražava socijalnu osjetljivost (prema podsektorima ispitanika)



PS – porezni savjetnici, PU – Porezna uprava, JLS – jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, Prav. – akademski sektor: pravnici, JF – akademski sektor: ekonomisti iz područja javnih financija, PFR – akademski sektor: ekonomisti iz područja (poslovnih) financija i računovodstva, MM – akademski sektor: ekonomisti iz područja makroekonomije i monetarne ekonomije; tekst pitanja naveden u tablici 2.

Izvor: obrada autora.

Summary

THE ROLE OF SOCIAL POLICY IN THE TAX POLICY OF THE REPUBLIC OF CROATIA: EXPERT OPINION SURVEY

Helena Blažić

*Faculty of Economics, University of Rijeka
Rijeka, Croatia*

Hrvoje Šimović

*Faculty of Economics and Business, University of Zagreb
Zagreb, Croatia*

Ana Štambuk

*Faculty of Economics, University of Rijeka
Rijeka, Croatia*

The paper presents the attitudes of Croatian tax experts concerning social aspects of tax policy - vertical equity of taxation. The results are based on an expert opinion survey carried out in 2013, which encompassed employees from private, public and academic sectors. The analysis of answers to about thirty questions about main tax forms was conducted. Quite a high inclination to vertical equity could be observed. In accordance, adequate correlation between the answers to different tax policy questions with the answer to the question regarding tax equity value is established. Experts in public finances from the academic sector are somewhat less inclined to implement social policy measures through taxation than the lawyers from the academic sector are.

Key words: taxes, social policy, vertical equity, expert opinion survey, Croatia.