

Porezna pravednost: *Conditio sine qua non* socijalne države

UDK: 336.201.3:340.114(497.5)

336.113.2(497.5)

Sažetak

Donošenjem Ustava Weimarske Republike započela je konstitucionalizacija socijalnih prava. Upravo ta prava razlikuju suvremenu poreznu državu kao odraz države blagostanja i socijalne države od tzv. države noćobdije iz ere liberalizma. Većina poslijeratnih ustava druge polovice 20. stoljeća kodificirala je socijalna prava, a njihov sadržaj i poimanje mijenjali su se tijekom godina.

Poreznom državom nazivamo onu državu koja većinu svojih prihoda prikuplja porezima. Iz toga ne proizlazi nužno da je svaka porezna država socijalno osjetljiva i pravedna. Način prikupljanja i trošenja sredstava ubраних porezima i razina prava koje država jamči građanima odraz su porezne države kao socijalne države 21. stoljeća.

Danas je općeprihvaćena ideja o plaćanju poreza sukladno ekonomskoj snazi poreznog obveznika. Tako i Ustav Republike Hrvatske navodi: „Svatko je dužan sudjelovati u podmirivanju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima“ te „Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti.“ Usprkos tome porezna pravednost i dalje ostaje jednim od najapstraktnijih pojmova porezno-pravne teorije. Svrha ovoga rada sastoji se u pokušaju definiranja načela porezne pravednosti i jednakosti kao nužnog uvjeta socijalne države i njihova odraza u poreznopravnom sustavu Republike Hrvatske. Nemoguće je postojanje poreza kojeg bi društvo u cjelini smatralo pravednim te iz toga proizlazi potreba poznavanja sadržaja porezne pravednosti i jednakosti kao ustavnih načela te mogućnosti njihove ustavnosudske zaštite. Sa svim tim na umu postavlja se pitanje: je li i koliko hrvatski porezni sustav pravedan?

Ključne riječi: porezna pravednost, porezna jednakost, socijalna država, porezna država, fiskalni suverenitet

1. UVOD

Poreznom državom smatramo onu čiji prihodi većinski potječu od poreza, a karakterizira ju odijeljenost države od gospodarstva i njezino sudjelovanje pri raspodjeli tržišnih

prihoda.¹ Takva definicija nudi odgovor isključivo na pitanje porijekla sredstava kojima porezna država raspolaže, ne obrazlažući način određivanja niti prikupljanja poreza te svrhe njezina trošenja. Iz tog je razloga potrebno porezni suverenitet kao odraz fiskalnog suvereniteta države smjestiti u određene granice. Poreznopravna teorija iznjedrila je brojna načela koja imaju predstavljati granicu poreznoj državi kako njezina zadaća prikupljanja poreza ne bi postala njezinom svrhom.

Kada se danas govori o načelima oporezivanja, ponajprije se misli na Wagnerovih devet načela². Ovdje posebno valja istaknuti socijalnopolitička načela oporezivanja koja su našla svoje mjesto u većini suvremenih ustava. Priznavanje tih načela – univerzalnosti i ravnopravnosti – označava prijelaz od države noćnog čuvara buržoazije³ kako ju je vidio Marx, prema ostvarenju koncepta socijalne države kao najviše vrednote suvremenih ustava.

Zagledamo li se u kratku povijest hrvatskog poreznog sustava, moguće je pronaći mnoštvo primjera poreza koji se kose s osnovnim ustavnim i poreznim načelima. Tako će u nastavku biti izloženo nekoliko primjera prijepornih poreznih zakona iz novije hrvatske povijesti.

Nakon izlaganja socijalnopolitičkih načela oporezivanja, njihovog ustavnog i transnacionalnog odraza i primjera mogućnosti njihove (ustavno)sudske zaštite postavit će se pitanje: je li porezni sustav Republike Hrvatske pravedan? Kako je pravda individualan pojam tako će i odgovor uvelike ovisiti o vrijednosnim stavovima pojedinca, a svrha ovoga rada nije odgovoriti na to pitanje već dati bolji uvid u hrvatski poreznopravni sustav – s aspekta socijalnopolitičkih načela oporezivanja – prilikom procjene njegove pravednosti.

2. POREZNA DRŽAVA KAO SOCIJALNA DRŽAVA

Kraj 19. stoljeća moguće je označiti završetkom tzv. države noćobdije (eng. *watchman state*), a razdoblje koje će uslijediti stvorit će temelje državnog intervencionizma. Za razliku od prvih ustava nastalih u razdoblju koje Bačić naziva „herojskim dobom ustavnosti“ čiji je osnovni cilj bio konstitucionalizacija građanskih prava, počevši od Ustava Meksika iz 1917. i Ustava Weimarske Republike iz 1919. godine počinje era konstitucionalizacije socijalnih prava i temelja državnog intervencionizma.⁴ Tako je Ustav Meksika otvorio put ustavnom definiranju prava radnika, dok je weimarski Ustav otpočeo doba konstitucionalizacije tzv. grupnih prava.⁵

Socijalna će država svoj vrhunac doživjeti u poratnom razdoblju nakon Drugog svjetskog rata da bi nakon ekonomskih kriza sedamdesetih godina bila potisnuta od strane predstavnika neoliberalne ekonomske politike – temeljene na jačanju uloge privatnog sektora uz istovremeno ograničavanje uloge države te razgradnju socijalne zaštite – tzv. reganizma⁶ i tačerizma⁷.

¹ Lončarić-Horvat, Olivera, Osnove općega poreznog prava – uloga poreza u poreznoj i pravnoj državi, *Pravo i porezi*, br. 7, srpanj 2000., str. 3.

² Jelčić, Božidar et. al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, 2008., str. 178.-204.

³ Dujšin, Uroš, *Ideje o ekonomskoj politici, Ideje o ekonomskoj politici/Uroš Dujšin; Ekonomska politika u Republici Hrvatskoj/Mladen Vedriš, Uroš Dujšin u suradnji s Ružicom Šimić Banović, Nenadom Rančićem*, Pravni fakultet, Zagreb, 2012., str. 15.

⁴ Bačić, Arsen, Prava izgubljena u tranziciji, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 2005., str. 3.-4.

⁵ *Ibid.*

⁶ Politička i ekonomska doktrina, nazvana prema američkom predsjedniku R. Reaganu (1981.-1989.), u aspektu ekonomske politike temeljena na smanjenju poreza i državnih rashoda, ukidanju socijalnih prava i povlastica te poticanju individualnoga poduzetništva. Prema: <http://proleksis.lzmk.hr/846/> (9. travnja 2018.)

⁷ Neokonzervativna politika provođena u Britaniji 70-ih i 80-ih godina 20. st., nazvana po tadašnjoj premijerki M. Thatcher, a očitovana u jačanju privatnog sektora, slobodnog poduzetništva i konkurencije uz ograničavanje uloge države. Prema: <http://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?ID=60147> (9. travnja 2018.)

Krajem 20. stoljeća u njemačkoj je ustavnopravnoj teoriji prevladavalo mišljenje kako zbog neodređenosti socijalnih prava nije moguće pozivati se na njih kao na subjektivna prava bez zakonodavne konkretizacije.⁸ Takav se stav mijenja ponajprije pod utjecajem prakse njemačkog Saveznog ustavnog suda koji je povezujući pravo na poštivanje ljudskog dostojanstva⁹ s konceptom socijalne države¹⁰ konstruirao zahtjev za poštivanjem tzv. egzistencijalnog minimuma te prilikom ocjene tzv. Hartz IV. zakona omogućio (do donošenja nove regulacije osporenih odredbi socijalnog zakonodavstva) direktno pozivanje na odredbe Temelnog zakona (čl. 1. st. 1. i čl. 20. st. 1.) radi zaštite prava na ostvarenje egzistencijalnog minimuma.¹¹

Ustav Republike Hrvatske pripada skupini socijalno osjetljivih Ustava te se jedan njegov dio odnosi upravo na gospodarska, socijalna i kulturna prava¹². U središtu zanimanja ovoga rada nalazi se članak Ustava Republike Hrvatske kojim se pobliže određuje njezin fiskalni suverenitet.¹³ Te odredbe služe kao ograničenje općenitije odredbe o pravu zakonodavca da proračunom utvrđuje državne prihode i rashode.¹⁴ Da bi se spomenute granice fiskalnog suvereniteta zakonodavne vlasti mogle razumjeti, potrebno je problemu njegova ograničavanja pristupiti interdisciplinarno, s motrišta ustavnog i poreznog prava. Naposljetku, hrvatski je ustavotvorac pokazao uvažavanje poreznopravne teorije konstitucionalizirajući Wagnerova socijalnopolitička načela oporezivanja u članku 51. Tako Ustav Republike Hrvatske ističe dužnost svakoga da pridonosi podmirenju javnih troškova u skladu s gospodarskim mogućnostima (čl. 51. st. 1.) te porezni sustav utemeljuje na načelima jednakosti i pravednosti (čl. 51. st. 2.). Kako takve ustavne odredbe ne bi ostale tek mrtva slova „lijepog“ ustava potrebno ih je znati protumačiti te osigurati sredstva njihove zaštite. S ciljem razumijevanja poreznog sustava utemeljenog Ustavom Republike Hrvatske, u nastavku će biti prikazani stavovi o sadržaju porezne države i značenju načela (porezne) pravednosti i jednakosti.

3. PRAVEDNOST I JEDNAKOST U POREZNOJ DRŽAVI

Danas prevladavajuće shvaćanje države koja brine o građanima neodvojivo je od shvaćanja da ta briga iziskuje određena sredstva. Ukoliko prihvatimo ranije iznesenu definiciju porezne države¹⁵ vidljivo je da se njezino temeljno usmjerenje očituje u namicanju sredstava putem poreza i drugih javnih davanja. Upotpunimo li strogo tehničku definiciju porezne države njezinim socijalnim aspektom dolazimo do značenja suvremene socijalne države. Takva država svoje aktivnosti poduzima u interesu sviju građana te se predmnijeva da rashode koji proizlaze iz takvih aktivnosti podmiruju svi građani. To ipak ne znači da su porezi cijena konkretne protuusluge koju će država učiniti građanima na ime plaćenog poreza.¹⁶ Takvo što podrazumijevalo bi jednakost države (kao porezne vlasti) i poreznog obveznika, što nikako nije slučaj. Zato su porezi prisilna davanja za buduće i potencijalne (apstraktne)

⁸ Rodin, Siniša, Ustavni sud definira socijalnu državu, *Revija za socijalnu politiku*, 2/1998.

⁹ Germany's Constitution 1949 (rev. 2014), čl. 1. st. 1.
https://www.constituteproject.org/constitution/German_Federal_Republic_2014?lang=en (10. ožujka 2018.)

¹⁰ Germany's Constitution 1949 (rev. 2014), čl. 20. st. 1.
https://www.constituteproject.org/constitution/German_Federal_Republic_2014?lang=en (10. ožujka 2018.)

¹¹ Zern, Tobias i Bauch Martin (ur.), *Izbor odluka Ustavnog suda Savezne Republike Njemačke*, Zaklada Konrad Adenauer, 2015., str. 208.-209.

¹² Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine, broj 85/10, pročišćeni tekst, čl. 48.-70.

¹³ Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine, broj 85/10, pročišćeni tekst, čl. 51.

¹⁴ Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine, broj 85/10, pročišćeni tekst, čl. 91. st. 1.-2.

¹⁵ *Op. cit.* u bilj. 1.

¹⁶ Bandalović, Katarina, Zašto i koliko plaćamo poreze?, *Hrvatska pravna revija*, prosinac 2011., str. 54.

koristi koje će država omogućiti poreznom obvezniku. Moguće je zaključiti kako su porezi cijena općeg dobra koje je država dužna osigurati.

3.1. Današnje poimanje porezne pravednosti

U suvremenoj poreznoj državi obveza plaćanja poreza ne dovodi se u pitanje. Umjesto toga sve aktualnijim postaje pitanje sadržaja porezne pravednosti kao načina ograničenja fiskalnog suvereniteta zakonodavne vlasti.

Nipošto se ne bi trebalo izgubiti u mreži normativizma i smatrati svaki porez utemeljen na ustavnoj ovlasti zakonodavca pravednim. Niti bi trebalo smatrati svaki porez nepravednim jer bi se tada s poreznom državom urušila i socijalna država. Ipak, dati prvenstvo isključivo ekonomskim učincima poreza značilo bi dati neograničenu vlast raspolaganja egzistencijom građana zakonodavcu s vjerom u njegovu moralnost i poštenje. S tim na umu treba pristupiti tumačenju ustavnih poreznih načela (čl. 51.) kao granice zakonodavčeve diskrecije.¹⁷

Porezna država krajnji je izraz ovlasti zakonodavca da zadire u privatnu sferu građana te ista treba biti u skladu s formalnim i materijalnim elementima pravne države. Iz formalnih elemenata proizlazi zahtjev za: načelom zakonitosti prilikom nametanja porezne obveze, povjerenjem u službeni postupak financijskog tijela i načelom proporcionalnosti prilikom postupanja financijskih institucija. Materijalni elementi porezne države zahtijevaju poštovanje načela: porezne jednakosti; pravednosti; poštovanja dostojanstva i osobnosti poreznog obveznika.¹⁸

U pokušaju definiranja porezne pravednosti kao temeljnog poreznog načela općenito se polazi od dva kriterija: korisnosti i plaćanja prema ekonomskoj snazi. Prema prvome načelu oni koji više koriste usluge države (imaju više koristi) trebali bi snositi veći porezni teret. Iz toga proizlaze dva temeljna problema zbog kojih je taj kriterij danas većinom odbačen i zamijenjen kriterijem plaćanja sukladno ekonomskoj snazi poreznog obveznika. S čistog porezno-tehničkog gledišta, gotovo je nemoguće odrediti točnu cijenu usluga koje obveznik prima od države te je samim time nemoguće razrezati porez kao ekvivalent tog iznosa (njegova je primjena u određenim područjima ipak moguća, npr. porez na benzin s ciljem da se ubrana sredstva koriste za održavanje cesta). Promatrano sa socijalnog aspekta oporezivanje prema kriteriju korisnosti značilo bi da većinu poreznog tereta snose obveznici slabijih ekonomskih mogućnosti s obzirom da su oni većinom korisnici državnih usluga (javnog zdravstva, školstva i sl.).¹⁹ Takvo je poimanje u potpunoj suprotnosti sa shvaćanjem porezne države kao odraza socijalne države. Danas je općeprihvaćeno načelo plaćanja poreza sukladno ekonomskoj snazi kao odrazu načela porezne jednakosti, o čemu će više riječi biti u nastavku.

3.2. Načelo (porezne) jednakosti

Kako bi se porezni sustav mogao označiti pravednim potrebno je porezni teret ravnomjerno rasporediti među građanima. Takvom zahtjevu porezne pravednosti koji predstavlja *conditio sine qua non* socijalne države udovoljit će se prvenstveno poštovanjem sadržaja načela jednakosti.

Žunić-Kovačević ističe kako iz zahtjeva svake pravne i socijalne države proizlazi prvenstvo načela jednakosti i njegovih subnačela univerzalnosti i ravnomjernosti pred svim osta-

¹⁷ Više o shvaćanju porezne pravednosti u: Lončarić-Horvat, Olivera, Pravedna i socijalna država?, *Zbornik radova u povodu 80. godišnjice života prof. emeritusa Božidara Jelčića*, Zagreb, 2010.

¹⁸ *Op. cit.* u bilj. 1. str. 4.-5.

¹⁹ Kesner-Škreb, Marina, Pravednost poreza, *Financijska teorija i praksa*, 26(3), 2002., str. 713.

lim poreznim načelima. Tako shvaćeno načelo jednakosti odraz je Wagnerovih socijalnopolitičkih načela oporezivanja. Iz toga proizlazi da je u njemu sadržan i zahtjev opće porezne obveze. Ipak, dogmatski pristup općoj poreznoj obvezi od koje se ne smije odstupati, danas bi se imao smatrati izrazom krajnje nepravde te je potrebno omogućiti određene izuzetke od generalnog pravila uvođenjem ranije spomenutog egzistencijalnog minimuma u obliku osobnog odbitka od porezne osnovice i određenog broja poreznih olakšica.²⁰ U subnačelu ravnomyjernosti sadržan je zahtjev ravnomyjernog raspoređivanja poreznog tereta između poreznih obveznika, a danas se pritom posebno vodi računa o njihovoj ekonomskoj snazi. Stoga je moguće zaključiti da iz načela jednakosti proizlazi i zahtjev za sudjelovanjem u podmirenju javnih izdataka sukladno ekonomskoj snazi poreznog obveznika (ili riječima Ustava Republike Hrvatske: „u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima“ čl. 51. st. 1.). Dakle, u načelu oporezivanja prema ekonomskoj snazi sadržan je zahtjev kako za horizontalnom tako i za vertikalnom pravednošću.²¹

Većina suvremenih ustava sadrži odredbu o jednakosti te se ona ubraja u tzv. opća načela pravičnosti.²² Tako i Ustav Republike Hrvatske sadrži opću odredbu o jednakosti (čl. 3.) kao jednu od temeljnih vrednota ustavnopravnog poretka i polazišta prilikom tumačenja Ustava. Ta je opća jednakost proširena odredbom o jednakosti pred zakonom (čl. 14. st. 2.) i zabrani diskriminacije (čl. 14. st. 2.) koja između ostalog navodi: „Svatko u Republici Hrvatskoj ima prava i slobode, neovisno o (...) socijalnom podrijetlu, imovini (...) društvenom položaju ili drugim osobinama“. Uzme li se navedeno u obzir zajedno s jamstvom i zaštitom osobnog života, dostojanstva, ugleda i časti (čl. 35.) vidljivo je da Ustav Republike Hrvatske pokazuje nultu toleranciju prema bilo kakvom obliku diskriminacije.

Takve općenite odredbe posebno su produbljene ustavnom odredbom kojom se porezni sustav Republike Hrvatske ustraja na načelima jednakosti i pravednosti te načelom pridonosa podmirenju javnih izdataka sukladno gospodarskim mogućnostima (čl. 51.). Te odredbe stvaraju podlogu zahtjeva za ustavnosudskom zaštitom u slučaju neopravdanog razlikovanja različitih kategorija poreznih obveznika koje bi imalo predstavljati očiglednu diskriminaciju. Ustavni sud Republike Hrvatske više je puta odlučivao o suglasnosti poreznih zakona s Ustavom.

Tako je proglasio suprotnim Ustavu odredbe Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave kojima su u porezni sustav Republike Hrvatske uvedena tri poreza s kaznenim učinkom, kojima su *de facto* kažnjavani vlasnici neobrađenog poljoprivrednog zemljišta, neiskorištene poduzetničke nekretnine i neizgrađenog građevnog zemljišta te se tim porezima pokušala nametnuti obveza njihova korištenja. Ustavni sud je u Odluci naveo kako je kazneni učinak poreza u direktnoj suprotnosti s načelom jednakosti kao temelja poreznog sustava.²³

Isto to načelo jednakosti zakonodavac je prekršio prilikom uvođenja tzv. kriznog poreza Zakonom o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke (u daljnjem tekstu: ZoPPPM) propustivši poreznom obvezom obuhvatiti cijelu skupinu poreznih obveznika (koji dohodak ostvaruju temeljem samostalne djelatnosti), zbog čega je Hrvatski sabor dva mjeseca po donošenju ZoPPPM-a bio prisiljen donijeti novi Zakon o posebnom porezu na primitke od samostalne djelatnosti i ostale primitke (u daljnjem tekstu ZoPPPSD). Tako je nedvojbeno neustavnost ZoPPPM-a za prva dva mjeseca važenja konvalidirana donošenjem ZoPPPSD-a s time da je propisano dva mjeseca dulje važenje potonjeg s ciljem da oba zakona budu na snazi jednak broj mjeseci. Kasnije su odredbe ZoPPPM-a tako-

²⁰ Žunić-Kovačević, Nataša, Poreznopravno načelo jednakosti u Njemačkoj i u stvaranju „jus commune europaeum“, *Pravo i porezi*, br. 2., veljača 2003., str. 69.

²¹ *Ibid.* str. 70.

²² *Ibid.*

²³ Ustavni sud Republike Hrvatske, Odluka br. U-I-1559/2001 U-I-2355/2002 od 21. veljače 2007. toč. 7.-8.

der bile predmetom ustavnosudskog nadzora, između ostalog i po pitanju (ne)poštovanja načela jednakosti. Ovo su samo neki primjeri koji pokazuju da načelo jednakosti (čl. 3.) i porezne jednakosti (čl. 51. st. 2.) uživa ustavnosudsku zaštitu u Republici Hrvatskoj te da nije tek slovo na papiru Ustava.

Osim na ustavnoj, načelo jednakosti definirano je i na transnacionalnoj razini te je sadržano i u Konvenciji za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda iz 1950. (u daljnjem tekstu: Konvencija).²⁴ Članak 14. navedene konvencije ističe zabranu diskriminacije.²⁵ Europski sud za ljudska prava u slučaju *Darby v. Sweden* zaključio je da članak 14. Konvencije štiti pojedince u sličnim situacijama od diskriminacije u pogledu njihovih prava te da će se razlika u postupanju smatrati diskriminatornom ukoliko nema razumnog opravdanja, odnosno legitimnog cilja, takvom razlikovanju. Povezujući odredbu članka 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju s člankom 14. Konvencije Europski sud za ljudska prava zaključio je da i razlikovanje poreznih obveznika bez legitimnog cilja potpada u područje primjene Konvencije.²⁶ Sukladno navedenom evidentno je postojanje mogućnosti međunarodne tj. transnacionalne zaštite poreznih obveznika temeljem načela jednakosti sadržanog u Konvenciji.

Usprkos tome što pruža adekvatnu zaštitu, u sustavima pojedinih država potpisnica pravo jednakosti sadržano u Konvenciji nije doseglo ustavnu razinu. Tako primjerice građani Italije nakon što iscrpe sva domaća pravna sredstva nevoljko se odlučuju zatražiti zaštitu temeljem Konvencije pred Europskim sudom za ljudska prava.²⁷ Ustav Italije rigidan je ustav te je talijanski pravni sustav utemeljen na hijerarhiji pravnih izvora, a međunarodne konvencije „postaju pravosnažne jedino putem talijanskih zakona o ratifikaciji istih.“²⁸ Kako talijanski Ustav sadrži odredbu o jednakosti i zabrani diskriminacije i ističe dužnost države uklanjati prepreke jednakosti građana²⁹ Ustavni sud je odluke donosio isključivo temeljem ustavnih odredbi, ne priznajući tako načelima jednakosti i nediskriminacije sadržanima u Konvenciji ustavnu razinu.³⁰ Takva talijanska praksa potvrđuje pravilo da dok je god moguće ustavnosudskim putem zaštititi prava građana (poreznih obveznika) nema potrebe posezati za pravima sadržanim u Konvenciji. Tek ako bi ustavnosudska zaštita iz nekog razloga izostala, Konvencija može poslužiti kao korektiv prilikom ostvarenja koncepta socijalne države.

4. POREZNA PRAVEDNOST I JEDNAKOST U POREZnom SUSTAVU REPUBLIKE HRVATSKE

Ustav definira Republiku Hrvatsku kao socijalnu državu (čl. 1. st. 1.) te ističe socijalnu pravdu i jednakost (čl. 3.) najvišim vrednotama ustavnog poretka i temeljnim polazištem prilikom tumačenja ustava. Načelo jednakosti sadržano u članku 3. dopunjeno je zabranom diskriminacije i jednakosti pred zakonom (čl. 14.), načelom razmjernosti (čl. 16. st. 2.)

²⁴ *Op. cit.* u bilj. 20. str. 71.

²⁵ European Convention on Human Rights, as amended by Protocols Nos. 11 and 14, supplemented by Protocols Nos 1, 4, 6, 7, 12 and 13, čl. 14: „The enjoyment of the rights and freedoms set forth in this Convention shall be secured without discrimination on any ground such as ... social origin ... property ... or other status.“ preuzeto sa: https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=basictexts&c#n13739063294958599503665_poin-ter (5. travnja 2018.)

²⁶ European Court of Human Rights, Case of *Darby v Sweden* (Application no. 11581/85), case no. 17/1989/177/233, Strasbourg, 23. October 1990, toč. 29.-31.

²⁷ Žunić-Kovačević, Nataša, Načelo jednakosti u poreznom pravu i sudskoj praksi nekih zemalja EU, *Zbornik pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, 22(2001),2, str. 778.

²⁸ *Ibid.* str. 777.

²⁹ Constitution of Italy 1947 with Amendments through 2012, čl. 3. https://www.constituteproject.org/constitution/Italy_2012?lang=en (17. siječnja 2018.)

³⁰ *Loc. cit.* u bilj. 27.

zahtjevom poštovanja dostojanstva, ugleda i časti (čl. 35.), temeljenjem poreznog sustava na načelima jednakosti i pravednosti i sudjelovanja u podmiranju javnih izdataka sukladno gospodarskim mogućnostima (čl. 51.). Iz svega navedenog proizlazi da je Republika Hrvatska nedvojbeno socijalna država.

Usprkos tome, politike hrvatskih Vlada od samostalnosti do danas prilikom oživotvorenja ustavnih odredbi učinile su Republiku Hrvatsku pasivnom socijalnom državom. Takva socijalna država rezultira visokom stopom dobrovoljne nezaposlenosti, podržava neučinkovitost te je pritom upitna njezina mogućnost osiguranja buduće zdravstvene zaštite i isplate mirovina pojedincima koji pridonose podmiranju javnih izdataka te se čini izglednim daljnje produljenje radnog vijeka građana, smanjenje omjera mirovina i plaća te povećanje poreznog opterećenja i javnog duga. Iz obilježja pasivne socijalne države proizlazi da je ona uistinu jamac socijalnih prava, dok je prema budućim generacijama sve samo ne socijalna.³¹

Porezni sustav Republike Hrvatske karakterizira visoka stopa poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), visok teret javnih davanja u obliku doprinosa iz plaća zaposlenika i doprinosa na plaće koji terete poslodavce, što rezultira smanjenom konkurentnošću u privlačenju domaćih i stranih investicija koje ostvaruju uobičajene stope profitabilnosti.³² Opća stopa PDV-a iznosi 25%, a snižene stope od 13% i 5% obuhvaćaju relativno malen broj proizvoda.³³

Porez na dohodak iako formalno predviđa progresivnu poreznu stopu, postavlja se pitanje koliko je doista progresivan s obzirom da se predviđena porezna stopa od 24% primjenjuje na godišnji dohodak do visine od 210.000 kuna, a dio porezne osnovice preko tog iznosa oporezuje se metodom razlomljene progresije po stopi od 36%.³⁴ Uzme li se u obzir da je prema priopćenju Državnog zavoda za statistiku prosječna mjesečna bruto plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za siječanj 2018. iznosila 8.361 kunu (100.332 kuna godišnje), medijalna bruto plaća 6.996 kuna (83.952 kuna godišnje), a najviša prosječna mjesečna bruto plaća (isplaćena u djelatnosti Zračni prijevoz) 16.130 kuna (193.560 kuna godišnje)³⁵ postavlja se pitanje vrste plaće (i koliko ih je) na koje se primjenjuje viša stopa poreza na dohodak. Imajući na umu da svaka progresija u jednom trenutku prelazi u proporciju ostaje nejasno je li porezna stopa poreza na dohodak od početka zamišljena kao proporcionalna? Ovdje valja podsjetiti da se broj poreznih stopa poreza na dohodak u nekoliko godina dva puta smanjivao. Tako su do 1. srpnja 2010. godine postojale četiri stope (15% do visine dvostrukog osobnog odbitka od 3.600 kuna mjesečno, 25% od dvostrukog do peterostrukog osobnog odbitka, 35% od peterostrukog do četrnaesterostrukog osobnog odbitka te iznad toga po stopi od 45%), da bi sredinom 2010. godine taj broj bio smanjen na tri (12% do iznosa dvostrukog osobnog odbitka od 3.600 kuna mjesečno, 25% od dvostrukog do šesterostrukog iznosa osobnog odbitka, a iznad toga po stopi od 40%).³⁶ Današnji zakon kako je već navedeno formalno utvrđuje dvije stope poreza na dohodak uz osnovni osobni odbitak u iznosu od 3.800 kuna. Uz predviđenu mogućnost uvećanja osobnog osnovnog odbitka (čl. 14. st. 2.) i određen broj poreznih olakšica (čl. 42.-45.) ostaje upitno koliko direktna (putem progresivne porezne

³¹ Ivanov, Marijana, Porezna presija i blagostanje u socijalnoj državi: slučaj Hrvatske, *Ekonomija = Economics*, 18(1), 2011., str. 30.

³² *Ibid.* str. 25.

³³ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, čl. 38.

³⁴ Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine broj 115/16, čl. 19. st. 1.

³⁵ Državni zavod za statistiku, Priopćenje, Prosječne mjesečne neto i bruto plaće zaposlenih za siječanj 2018., broj 9.1.1/1., Zagreb, 27. ožujka 2018.

³⁶ Sindičić, Petar, Načelo pravednosti u poreznom sustavu Republike Hrvatske, *Zbornik radova u povodu 80. godišnjice života prof. emeritusa Božidara Jelčića*, Zagreb, 2010., str. 346.

stope) i indirektna (putem egzistencijalnog minimuma u obliku osnovnog osobnog odbitka i poreznih olakšica) progresija ispravlja regresivan učinak PDV-a.

Uza sve to valja istaknuti kako se trošarine, koje se smatraju „porezom na luksuz“, većinom primjenjuju na proizvode koje jednako kupuju građani slabijeg imovinskog statusa kao i oni jače ekonomske snage (npr. posebni porez na kavu i bezalkoholna pića i porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti). Pritom je potrebno napomenuti kako se većina ukupno naplaćenog poreza u Republici Hrvatskoj sastoji od posrednih poreza. Tako je u projekciji prihoda proračuna Ministarstva financija za 2018. godinu predviđeno 49,6 milijardi kuna od PDV-a, 15,4 milijarde kuna od posebnih poreza i trošarina, a porez na dohodak u cijelosti se prepušta jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave, dok doprinosi sudjeluju u prihodima državnog proračuna sa 24,3 milijarde kuna.³⁷

Promatrajući izneseno kroz prizmu porezne pravednosti i jednakosti koje svoj odraz kao ustavne vrednote pronalaze u načelu plaćanja poreza sukladno ekonomskim mogućnostima preostaje zapitati se: može li se porezni sustav Republike Hrvatske nazvati pravednim?

5. UMJESTO ZAKLJUČKA

Socijalna prava razvijala su se u ustavnopravnoj teoriji od svojih početaka u ustavima Meksika i Weimarske Republike te su svoj vrhunac doživjela u poratnim godinama nakon Drugoga svjetskoga rata, da bi nakon kriza sedamdesetih godina i dolaska konzervativnih snaga pod utjecajem neoliberalne doktrine na vlast u Britaniji i SAD socijalna država zapala u krizu.

Shvaćanje socijalnih prava evoluiralo je kroz judikaturu Saveznog ustavnog suda SR Njemačke koji je temeljem koncepta socijalne države i jamstva ljudskog dostojanstva konstruirao zahtjev za poštovanjem osnovnog egzistencijalnog minimuma dostojnog čovjeka.

Socijalna država danas je neodvojiva od pojma porezne države. Ta veza nužno proizlazi iz činjenice da države suvremenih demokracija većinu svojih prihoda namiču porezima te ih se zbog toga naziva poreznim državama. Hoće li porezna država ujedno biti i socijalna država ovisi o dva elementa: poštovanju socijalnopolitičkih načela oporezivanja, sadržanih u većini poslijeratnih ustava druge polovice 20. stoljeća, koja svoj krajnji odraz pronalaze u načelu pridonosa javnim potrebama sukladno ekonomskoj snazi poreznih obveznika i načinu trošenja porezima ubranih sredstava. Iz potonjeg proizlazi zahtjev da se pasivnu socijalnu državu koja djeluje destimulativno na gospodarske procese te generira rastući javni dug, transformira u aktivnu socijalnu državu. Takva socijalna država djeluje prema načelu tzv. dobrog gospodarstvenika, suzbija korupciju i netransparentno ponašanje, potiče dugoročno održive grane proizvodnje, potiče zapošljavanje stvarajući pozitivno poslovno okruženje, štiti pravo zaposlenih na prikladnu (ne minimalnu) plaću te osigurava socijalnu i ekonomsku sigurnost njihovih obitelji.³⁸

Iz ustavnog utemeljenja jasno je da je Republika Hrvatska socijalna država. Ipak, tek površnim pregledom hrvatskog fiskalnog sustava moguće je zaključiti kako se radi o pasivnoj socijalnoj državi. Stoga ne čude prijedlozi da se u Ustav uključi posebno poglavlje o javnim prihodima i rashodima kojima bi se detaljnije uredila načela oporezivanja zajedno

³⁷ Ministarstvo financija, Državni proračun i financijski planovi izvanproračunskih korisnika za 2018. i projekcije za 2019. i 2020., Zagreb, studeni 2017., Ministarstvo financija, Državni proračun i financijski planovi izvanproračunskih korisnika za 2018. i projekcije za 2019. i 2020., Zagreb, studeni 2017., <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Sjednice/2017/10%20listopad/64%20sjednica%20Vlade%20Republike%20Hrvatske/Dr%20C5%BEavni%20prora%20C4%8Dun%20i%20financijski%20planovi%20izvanprora%20C4%8Dunskih%20korisnika%20za%202018.%20i%20projekcije%20za%202019.%20i%202020..pdf> (10.4.2018.)

³⁸ *Op. cit.* u bilj. 31., str. 30.-31.

s načelima zaduživanja po uzoru na Temeljni zakon SR Njemačke.³⁹ Uvažavajući takve stavove valja podsjetiti da je Ustav zamišljen kao trajan dokument koji se tek u iznimnim slučajevima treba mijenjati. Ustavni koncept socijalne države i načela socijalne pravde i jednakosti, jednakosti pred zakonom i zabrane diskriminacije, razmjernosti, jamstva ljudskog dostojanstva, upotpunjeni načelima porezne pravednosti i jednakosti te njihovim odrazom kroz načelo podmirenja javnih izdataka sukladno gospodarskim mogućnostima, predstavljaju granicu fiskalnom suverenitetu zakonodavne vlasti, pritom uvažavajući prije-ko potrebnu široku marginu diskrecije zakonodavca u oblikovanju javnih politika. Podrob-nije uređenje javnih prihoda i rashoda na ustavnoj razini suzilo bi zakonodavčevu diskreciju i potencijalno otežalo pravodobno prilagođavanje javnih politika promijenjenim tržišnim uvjetima. Porezi su naposljetku odraz dnevne politike, a Ustav treba biti jamac sigurnosti i stabilnosti.

Osim na ustavnoj razini prava građana (poreznih obveznika) sa stajališta jednakosti za-štićena su i na razini transnacionalnih dokumenata među kojima je gore istaknuta Konven-cija. Njome je kroz mogućnost obraćanja Europskom sudu za ljudska prava po iscrpljenju domaćih sredstava zaštite osigurano dodatno jamstvo poštovanja prava jednakosti.

Porezna pravednost, očitovana kroz načelo jednakosti i subnačela univerzalnosti i raz-mjernosti te uvažavanje ekonomske snage poreznog obveznika, je *conditio sine qua non* socijalne države.

³⁹ Amicus curiae, Trebamo li ustavno pravo državnih (javnih) prihoda i rashoda?, uredila: Foretić Davorka, *Informa-tor*, br. 6257, 22.2.2014., str. 11.

Tax Fairness: *Conditio Sine Qua Non* of Social State

Summary

The constitutionalisation of social rights began with the adoption of the Weimar Constitution. It is precisely on the basis of these rights that the contemporary fiscal state mirrors the welfare state and the social state and can be distinguished from the so-called watchman state of the liberalism era. Most of the post-war constitutions of the latter half of the 20th century codified social rights, but their content and interpretation have been changing throughout the years.

A fiscal state is a type of state whose revenue is based mostly on collecting tax. However, that does not necessarily mean that every fiscal state is just and sensitive to social issues. The method of acquiring and spending the means acquired through taxes and the degree of rights granted by the state to its citizens is a manifestation of the fiscal state as a social state of the 21st century.

Today, the idea of the tax payer paying the amount of tax proportionate to his economic capability is widely accepted. The Constitution of the Republic of Croatia states that "Everyone shall participate in the defrayment of public expenses, in accordance with their economic capacity." Furthermore, it is stated that "The tax system shall be based upon the principles of equality and equity." Nonetheless, tax fairness still remains one of the most abstract terms in legal theory dealing with tax regulation. The goal of this paper is to try to define the key principles of tax fairness and tax equality as a prerequisite for a social state and how they are manifested in the tax laws of the Republic of Croatia. It is impossible to introduce a taxation law that would be considered just by the society as a whole. For this very reason, it is necessary to become familiar with tax fairness and tax equality as constitutional principles, as well as a need for their constitutional court protection. With all that in mind, the question arises whether the Croatian tax system is just, and if so, to which extent?

Key words: tax fairness, tax equality, social state, fiscal state, fiscal sovereignty