

Socijalna država i posredni porezi

Olivera Lončarić-Horvat
Pravni fakultet
Sveučilište u Zagrebu

Izvorni znanstveni članak
UDK 364.013:336.029.1
Primljeno: lipanj 1995.

Osnovni je zahtjev načela socijalne države da se porezni teret pravedno raspodijeli. Tom zahtjevu mogu, pod određenim uvjetima, odgovarati i posredni porezi za koje se smatra da su u svojoj biti najnepravedniji porezi.

Socijalnom se državom, prema sadašnjem shvaćanju, općenito smatra država koja je u najvećoj mogućoj mjeri usmjerena prema ostvarenju *socijalne pravednosti* i *socijalne sigurnosti*. Pri tome se, prije svega, radi o ublažavanju društvenih nejednakosti, zatim o zaštiti i pomoći građanima u nevolji.

Budući da se socijalna pravednost i sigurnost mogu ostvariti samo utjecajem i mjerama države, i to na svakom njezinom području djelovanja, to je opseg njezine socijalne uloge vrlo širok. Osim u fiskalnom području (tj. području javnih prihoda i izdataka) socijalna država, kao subjekt koji je dužan starati se o socijalnoj pravdi, mora djelovati i na području školstva, zdravstva, kulture, gospodarstva, itd., pa i na području zaštite okoliša.

Stoga svi propisi socijalne države, bez obzira na koje se područje njezina djelovanja odnose, moraju biti usmjereni na ublažavanje socijalnih nejednakosti i na osiguranje ljudskog dostojanstva, tj. minimalnog socijalnog standarda.

Međutim, cilj svih tih propisa uvijek je samo ublažavanje, ali ne i ukidanje socijalnih nejednakosti (što bi uostalom bilo i nemoguće). Stoga socijalna država nije država koja teži apsolutnoj socijalnoj jednakosti ni egalitarizmu u imovinskim odnosima.

Načela i ciljevi socijalne države na području javnih financija, tj. samo na jednom od mnogobrojnih područja državne djelatnosti, ostvaruju se prije svega, (a) poreznim oslobod-

jenjem minimuma za egzistenciju, (b) vodenjem računa o interesima gospodarski slabijih slojeva stanovništva i (c) primjenom načela porezne sposobnosti, tj. progresivnim oporezivanjem dohotka, nasljedstva i darova.

O navedenim se načelima kod većine poreza suvremenih država može voditi, i vodi se računa. Međutim, kod *posrednih poreza*, koji su najnepravedniji, ali istovremeno za državu i financijski najznačajniji porezi, primjena načela socijalne pravednosti nailazi na određene teškoće.

Naime, posredni porezi, kao porezi koji se plaćaju pri trošenju dohotka¹, opterećuju u pravilu one koji ih neposredno ne plaćaju poreznoj vlasti. Na taj način porezna vlast i ne može imati uvida u njihovu gospodarsku i poreznu sposobnost, pa stoga i ne može voditi računa o tome da oporezujući potrošnju porezni teret pravedno raspodijeli.

Osim toga, jedno od bitnih obilježja posrednih poreza je njihov regresivni učinak. Radi ugrađene proporcionalne stope, koja je s obzirom na tehniku njihova ubiranja jedino moguća, oni teže i više opterećuju siromašnije i one građane s brojnijom obitelji nego one s višim dohotkom, odnosno samce. Ali, uvijek najteže opterećuju one, čiji je dohodak jednak njihovoj potrošnji.

Prema tome, posredni porezi bi po svojoj naravi bili potpuno neprikladni za ostvarenje načela socijalne države.

Oni se, međutim, unatoč tome nalaze u poreznim sustavima svih država koje su u svojim ustavima navele da su socijalne države.

¹ Vidi podrobnije B. Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Birotehnika, Zagreb, 1955., str. 108., Werner Doralt i Hans Georg Ruppe, *Grundriss des österreichischen Steuerrechts*, Wien, 1986., str. 11.

Brojne prednosti posrednih poreza, kao što su izdašnost, elastičnost (tj. mogućnost države da prihode tih poreza u vrlo kratkom vremenu, prema potrebi, poveća ili smanji - što je kod neposrednih poreza nemoguće), kontinuiranost priticanja prihoda bez većih oscilacija, pa jeftinoća ubiranja, jednostavnost kontrole i ugodnost plaćanja toliko su značajne i atraktivne, da ih se ni jedna država ne odriče.

Znači li to da je socijalna država samo ideja i težnja koja se, međutim, barem na financijskom području ne može ostvariti?

Ili, može li ipak porezni sustav u koji su ugrađeni i nepravedni porezi biti temelj socijalne države?

1.

U teoriji i praksi poznata su tri mjerila raspodjele poreznog tereta. To su raspodjela: (a) prema glavi stanovnika, (b) prema ekvivalentnosti i (c) prema poreznoj snazi poreznog obveznika.

ad (a) Mjerilom raspodjele prema glavi stanovnika porezni se teret dijeli između građana samo s obzirom na činjenicu da građanin kao osoba postoji, te da je navršila određeni broj godina. Porezna sposobnost građana ne uzima se u obzir. Svatko, prema tom mjerilu, plaća jednak apsolutni iznos poreza. To je sa stajališta pravednosti i glavni prigovor ovom mjerilu. Jer, raspodjela jednakog poreznog tereta na nosioca nejednake porezne sposobnosti svakako je nepravedna.

ad (b) Po osnovi ekvivalentnosti porezni se teret raspodjeljuje tako da pojedinac snosi onaj dio poreza koji je ekvivalentan usluzi koju mu pruža država. Ono mjerilo odgovara tržišnom načelu do-ut-des. Ni ovo se mjerilo sa stajališta pravednosti ne može ocijeniti pozitivno. Porezne snage pojedinaca su različite, pa će za istovrsnu uslugu države "porezno slabiji" pojedinac platiti relativno veći porez od pojedinca koji je "porezno jači".

Mjerilo ekvivalentnosti bi se, doduše, moglo smatrati pravednim, ali samo sa stajališta iznosa koji pojedinac mora platiti na ime poreza u odnosu na vrijednost usluge koju mu država za plaćeni porez pruža. S tog bi staja-

lišta porez bio cijena koja je, s obzirom na uslugu države, pravedno odmjerena. Međutim, odnos između poreznog opterećenja pojedinca i njegove porezne snage i dalje ostaje nepravedan.

ad (c) Mjerilo porezne snage znači stavljanje dohotka pojedinca u određen odnos prema porezu koji on treba platiti, čime se utvrđuje njegova porezna sposobnost. Prema tome, na osnovi veličine porezne sposobnosti određuje se visina poreza. Što je pojedinac porezno sposobniji, to može platiti i postotno veći porez. Raspodjela poreznog tereta primjenom ovog mjerila ostvaruje se uz pomoć progresivnih stopa (progresivne tarife).

Bez posebnog je objašnjenja vidljivo da je raspodjela poreznog tereta primjenom ovog mjerila pravednija i opravdanija od mjerila po glavi stanovnika i mjerila ekvivalentnosti. Prema tome, kad bi se to mjerilo moglo primijeniti kod posrednih poreza, njihova pravednost više ne bi bila upitna. To je, međutim, radi tehnike njihova ubiranja nemoguće.

Budući da teret posrednih poreza, u pravilu, snose konačni potrošači proizvoda i korisnici usluga, a ne porezni obveznici, njihovu je poreznu sposobnost (jer su poreznim organima nepoznati), kao što je uvodno spomenuto, nemoguće odrediti.

Što bi, prema tome, moglo kod posrednih poreza biti mjerilo poreznih sposobnosti onoga koji snosi teret tih poreza?

Može li to biti potrošnja? Ako može, je li ona pogodan i pouzdan pokazatelj porezne sposobnosti i prihvatljivo mjerilo pravedne raspodjele poreznog tereta?

2.

Traženjem odgovora na pitanje može li potrošnja pojedinca, tj. upotreba njegova dohotka biti mjerilo za pravednu raspodjelu poreznog tereta bavili su se mnogi teoretičari.

Na primjer, suvremeni teoretičar H. Groves, u svom poznatom i vrijednom djelu "Tax Philosophers" citira Pettyja: "A man is actually and truly rich according to what he eateth, drinketh, weareth, or in any other way really and actually enjoyeth ... and should be taxed accordingly."² Ova, toliko jasna i jednostavna

² "Čovjek je u stvari i zapravo onoliko bogat, koliko pojede, popije, koliko odjeće stavi na sebe, ili drugim riječima, koliko stvarno i zapravo uživa... i u skladu s tim treba biti oporezovan." (H. Groves, *Tax Philosophers*, The University of Wisconsin Press, 1974, str. 14)

izjava Pettya osnova je ideje na kojoj počiva porez na dio dohotka koji se troši. Od nje danas polaze pobornici neposrednog oporezivanja potrošnje i izdataka I. Fischer, M. Vickrey i N. Kaldor.

Svoje stajalište opravdavaju ne samo ekonomskim i administrativnim argumentima, nego ga i sa stajališta pravednosti smatraju prihvatljivim. Mjerilo po kojem se porezni teret raspodjeljuje pri oporezivanju dijela dohotka koji se troši jest "veličina potrošenog dohotka". To mjerilo smatraju jednako pravednim, kao što je kod poreza na dohodak pravedno mjerilo "veličina dohotka". Budući da se upotreba društvenog proizvoda ogleda u potrošnji, to je opravdano da se i "porezna žrtva" utvrđuje prema veličini te potrošnje.

Prihvaćajući upotrebu dohotka kao mjerilo porezne sposobnosti, navedeni autori predlažu čak i uvođenje neposrednog poreza na potrošnju dohotka, koji bi trebao zamijeniti postojeći porez na dohodak.

Štoviše, američki filozof John Rawls, poznat po svojoj teoriji pravednosti, smatra, da je "proporcionalni porez na potrošnju prihvatljiv i za najbolji porezni sustav"³. Sa stajališta pravednosti, on ga ocjenjuje pravednijim od poreza na dohodak, jer njegovo opterećenje zavisi o potrošnji, a ne o poreznoj sposobnosti.

Mnogi teoretičari smatraju dvostruko oporezivanje dohotka, i to jednom porezom na dohodak, a drugi puta porezom na promet, kao najznačajnijim posrednim porezom, pravednim. Tako, na primjer, američki financijski teoretičar Cal. S. Shoup, težeći "konstrukciji" modela pravednog poreznog sustava, zagovara primjenu poreza na promet, upravo stoga, što se njime korigira prvotno oporezivanje dohotka koje se provodi primjenom načela porezne sposobnosti. U tom je smislu, nakon II. svjetskog rata preporučio i Japanu da, uz porez na dohodak, uvede i porez na promet.

Svoj stav prema nužnosti da se porez na dohodak dopuni posrednim porezom (porezom na promet) H. Haller objašnjava na ovaj način: "Oba bi poreza trebala dovesti do toga, da svaki građanin snosi relativno jednaku žrtvu

pokriivanja javnih potreba. Posredni porez s ravnomjernim opterećenjem svih proizvoda jednak je po svom učinku proporcionalnom porezu na dohodak"⁴.

Od suvremenih financijskih teoretičara koji su orijentirani prema oporezivanju potrošnje spominju se F. Kirchhof i P. Walden. Kirchhof navodi da se u jedinstvenom poreznom sustavu u kojem se porezna sposobnost želi zahvatiti adekvatno i jednako zahvatiti, mora obuhvatiti "... na najmanje dva mjesta, i to kod ostvarenja dohotka, ... te kod upotrebe imovine, u prvom redu porezom na promet"⁵.

P. Walden u svojoj disertaciji ističe, da su dohodak, imovina, ali i *potrošnja* indikatori individualne porezne sposobnosti, koji se mogu izraziti u novčanim jedinicama i koje je danas moguće koristiti za zadovoljenje javnih upotreba.⁶

Kritičari poreza na dohodak pridaju porezu na promet, tom najznačajnijem posrednom porezu, u poreznom sustavu čak značajnije mjesto nego što zauzima porez na dohodak. Svoje stajalište opravdavaju time, što je i onaj tko se boji rada i stoga ne zarađuje, da bi živio, prisiljen trošiti i stoga plaćati porez na promet. Onaj tko malo radi i mnogo troši, povlašten je pri plaćanju poreza na dohodak, ali ne i pri plaćanju poreza na promet (osim ako svoje potrebe ne zadovoljava krađom i prosjačenjem).

Porezno-pravni stručnjaci vide, također, u potrošenom dohotku pogodno mjerilo porezne sposobnosti. Budući da, smatraju oni, potrošači mogu prevaljeni porez na promet platiti samo iz dohotka ili iz imovine, porez na promet je u stvari *porez na dohodak u širem smislu*.

Ako su, prema tome, i ostvareni dohodak kao i onaj njegov dio koji se troši, pogodni i pouzdani pokazatelji porezne sposobnosti, nameće se pitanje zašto zakonodavac nije odlučio koristiti samo jedan od njih i primijeniti samo porez na dohodak ili, pak, samo porez na promet?

Ne treba zaboraviti da je načelo porezne sposobnosti ipak, više ili manje neodređeno načelo. Zakonodavac je, stoga, u položaju da sam ocijeni. Što adekvatnije izražava poreznu

³ J. Rawls, *Eine Theorie der Gerechtigkeit*, 1975., str. 312.

⁴ H. Haller, *Die Steuern*, 1981, str. 348.

⁵ F. Kirchhof, *Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten*, 1990., str. 25.

⁶ P. Walden, *Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer*, Essen, 1988., str. 50.

snagu pojedinca: cjelokupni ostvareni dohodak ili, pak, samo onaj dio koji se troši.

Budući da o tom pitanju ni porezni teoretičari cijelog svijeta nemaju jedinstveni stav i mišljenje, zakonodavci se mogu odlučiti za jedno ili drugo mjerilo, ali se najčešće odlučuju istovremeno za jedno i drugo. To, utoliko više, što i za dohodak i za potrošeni dohodak kao mjerila porezne sposobnosti govore podjednako jaki argumenti.

Prema Tipkeu⁷ umjesto oblika poreza na promet koji je orijentiran samo na potrošni dio dohotka, može se zamisliti i drugi oblik tog poreza koji bi, uz dio dohotka koji se troši, obuhvatio još i onaj dio dohotka koji se štedi i investira u poduzetničke svrhe. Naime, samo jedan i drugi dio dohotka zajedno predstavljaju poreznu sposobnost pojedinca.

Pitanje koje takva mogućnost nameće jest: može li se porezom na promet oporezovati uštedeni i investirani dio dohotka, kada on nije objekt pravnog prometa? Taj bi se dio dohotka, doduše, mogao oporezovati, ali neposrednim, a ne posrednim porezom, odnosno porezom na potrošnju.

Osim toga, uštedovina jest onaj dio dohotka koji će biti potrošen, ali tek u budućnosti. Dohodak je tehnički jedino moguće oporezovati porezom na promet tijekom trošenja. To i je razlog što se danas porezom na promet oporezuje samo dio dohotka koji se troši u sadašnjosti, a ne i onaj njegov dio koji će biti potrošen u budućnosti.

Prihvatimo li da je dio dohotka koji se troši mjerilo porezne sposobnosti, tada je terminološki opravdanije to mjerilo nazvati *mjerilom sposobnosti potrošnje*, nego mjerilom porezne sposobnosti.

Regresivni učinak koji se pojavljuje kod oporezivanja potrošnje korigira se diferenciranim poreznim stopama. Potrošnja proizvoda koji su za život pojedinca neophodni, kao što su pšenica, meso, i sl., oporezuje se nižim poreznim stopama ili se čak ne oporezuje. Nasuprot tome, potrošnja drugih proizvoda, čija potrošnja zavisi o gospodarskoj snazi, oporezuje se višim poreznim stopama.

Doduše, porezno oslobođenje i blaže oporezivanje potrošnje proizvoda koji su neophodni za život često je predmet kritike.

Kritičari, naime, ističu da se porezna privilegiranost pri potrošnji navedenih proizvoda odnosi na sve one, koji te proizvode kupuju, odnosno troše, i da se ne može ograničiti samo na gospodarski slabije. Drugim riječima, na taj su način jednako privilegirani i oni siromašni koji žive ispod minimuma za egzistenciju i oni bogati, što se nikako ne može nazvati pravednošću.

Zatim, poreznim privilegiranjem određenih proizvoda ne znači da oni, samim time, moraju biti i jeftiniji, čime bi se ostvarilo načelo neoporezivanja minimuma za egzistenciju.

Praksa, naime, pokazuje da zemlje koje ne oporezuju potrošnju proizvoda neophodnih za život općim porezom na promet, te proizvode ipak dodatno oporezuju i to posebnim porezima na potrošnju. To je, na primjer, slučaj s posebnim oporezivanjem soli i šećera, tj. proizvoda koji su kao osnovni životni proizvodi oslobođeni općeg poreza na promet.

Kao što proizlazi iz navedenog, načelo respektiranja minimuma za egzistenciju, koje je nužno poštovati i kod poreza na promet, izaziva niz teškoća. Stoga se sve češće javljaju prijedlozi da se, umjesto poreznih oslobođenja i olakšica, kod poreza na promet uvede institucija *diferenciranih transfernih plaćanja nositeljima poreznog tereta* na ime naknade za plaćeni porez na potrošnju onih proizvoda koji ulaze u minimum za egzistenciju.

Naknade bi se mogle izračunati prema statističkom prosjeku cijena proizvoda koji ulaze u neophodnu potrošnju svakog pojedinca. Isplaćivati bi se, pak, mogle na način da se onim obveznicima poreza na dohodak čiji je dohodak manji od iznosa kojim se osigurava minimum za egzistenciju, umanjani porezni dug za iznos naknade.

Građanima koji ne ostvaruju dohodak, pa slijedom toga nisu ni obveznici poreza na dohodak, naknade bi se mogle isplaćivati zajedno s isplatom socijalne pomoći.

Na taj bi se način moglo voditi računa o broju članova obitelji koje je potrošač dužan izdržavati, dakle o njegovoj sposobnosti potrošnje. To bi, uvelike, pridonijelo pravednosti poreza na promet.

Zastupnici transfernih plaćanja smatraju da izvjesne administrativne teškoće koje bi se

⁷ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, op.cit., str. 904.

primjenom te mjere pojavile, nisu nepremostive i stoga ne bi trebale biti prepreka njezinom uvođenju. To, utoliko više, što slični transferi koji se obračunavaju s plaćenim porezom nisu suvremenim državama nepoznati.

3.

Nekoć smatran "najbrutalnijim i najprimitivnijim od svih poreznih oblika uopće"⁸, porezu na promet se danas pripisuju čak i neke prednosti pred neposrednim porezima kao što je na primjer porez na dohodak.

Tako se, na primjer, navodi⁹:

(a) da je porezom na promet opterećen svatko tko troši, pa i onaj pojedinac koji ne radi ili malo radi. Nasuprot tome, takav pojedinac, budući da ne ostvaruje dohodak ili je dohodak koji ostvaruje manji od iznosa koji se oporezuje, ne plaća porez na dohodak. On je, dakle, kod oporezivanja dohotka privilegiran.

Pravednost poreza na promet se ovdje ostvaruje samo ako se pod onim tko malo radi misli na osobu koja izbjegava rad, a ne i na osobu, koja radeći malo zarađuje ili koja je nezaposlena, jer nema slobodnih radnih mjesta;

(b) dobici od igara na sreću, ukoliko se ne oporezuju drugim porezom (što je u nekim zemljama i slučaj), podliježu oporezivanju porezom na promet pri trošenju;

(c) ako netko uštedi dio dohotka, stoga što je određene poslove (za obavljanje kojih bi morao angažirati i platiti nekog drugog) sam obavio (na primjer, popravio vlastiti auto, ili oličio zidove svog stana), porezom na promet će biti obuhvaćen i taj dio dohotka u trenutku kada se počne trošiti;

(d) dohodak ostvaren od "sive privrede" (tj. od rada na "crno") također se oporezuje porezom na promet u trenutku njegova trošenja;

(e) za razliku od poreza na dohodak, porez na promet sa svojim proporcionalnim stopama blaže opterećuje dio dohotka koji se troši, a koji je u uvjetima dužeg rada veći. Porez na dohodak, međutim, progresivnim stopama teže opterećuje onaj dohodak koji je ostvaren dužim i većim ulaganjem rada, jer ne vodi računa o tome za koje je vremensko razdoblje ostvarena određena visina dohotka;

(f) premda se i kod poreza na promet pojavljuje porezna evazija (na primjer, pružanje usluge privatnicima bez računa), ona je ipak rjeđa pojava nego kod poreza na dohodak. Time porez na promet, također, pridonosi pravednijoj raspodjeli poreznog tereta.

Uz navedeno, porez na promet ima čak i neke prednosti u odnosu na porez na dohodak:

(a) unatoč složenosti u obračunavanju (koja se posebno odnosi na porez na dodanu vrijednost) on je ipak jednostavniji i transparentniji od poreza na dohodak. Stoga su poduzetnici kao obveznici poreza na promet, mnogo upućeniji u njegovo izračunavanje od obveznika poreza na dohodak;

(b) kolebanja u godišnjoj potrošnji pojedinaca mnogo su manja od kolebanja u veličini dohotka poreznih obveznika, što porez na promet čini otpornijim na krizna stanja, nego što je porez na dohodak;

(b) porez na promet je neprimjetniji porez od poreza na dohodak, uslijed čega izaziva kod onoga, tko snosi njegov teret, manji otpor pri plaćanju. Doduše, "neprimjetnost" poreza na promet je ipak samo privid da se on plaća pod anestezijom, jer je njegov iznos vidljiv iz računa o plaćenju robe i usluzi.

4.

Oporezivanje potrošnje je, prema tome, pod određenim uvjetima prihvatljivo i za socijalnu državu. Poštuje li se, pri tome, načelo neoporezivanja minimuma za egzistenciju, zatim, primjenjuju li se diferencirane porezne stope, ili koriste na ime naknade za plaćeni porez na potrošnju onih proizvoda koji ulaze u minimum za egzistenciju institucija *diferenciranih transfernih plaćanja nositeljima poreznog tereta*, tada i posredni porezi mogu odgovoriti zahtjevima načela pravedne raspodjele poreznog tereta.

5.

Kao većina suvremenih zemalja i Republika Hrvatska je prema slovu Ustava *socijalna država*.¹⁰

U svoj porezni sustav uvela je u drugoj polovici lipnja 1995. godine suvremeni oblik

⁸ J. Popitz u *Handbuch der Finanzwissenschaft II*, 1927., str. 180.

⁹ Vidi podrobnije: K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, op. cit., str. 906-908.

¹⁰ "Republika Hrvatska jedinstvena je i nedjeljiva demokratska i socijalna država" (čl.1. Ustava Republike Hrvatske).

općeg posrednog poreza - porez na dodanu vrijednost, koji će se, međutim, početi primjenjivati tek s početkom 1997. godine.

Uvođenjem ovog poreznog oblika, od kojeg se očekuju najizdašniji prihodi države i kojem je namijenjeno dominantno mjesto u sustavu javnih prihoda, završava se porezna reforma hrvatskog poreznog sustava.

Porez na dodanu vrijednost izazvao je brojne polemike i sučeljavanja znanstvenih i stručnih mišljenja o njegovoj opravdanosti, i to ne opravdanosti njegova uvođenja nego njegovih elemenata (porezne stope, olakšice, oslobođenja).

O čemu se radi?

Porez na dodanu vrijednost će umjesto većeg broja različitih poreznih stopa koje se primjenjuju kod još uvijek važećeg poreza na promet, imati jedinstvenu stopu od 22%. Time se, doduše, ujednačuju uvjeti privređivanja jer se nikoga ne stavlja u povoljniji porezni položaj. Međutim, primjenom samo jedne stope povećava se regresivni učinak tog poreza.

Zatim, predviđenim poreznim oslobođenjima (čl. 11.) se ne osigurava neoporeziva potrošnja proizvoda koji su neophodni za egz-

stenciju. Oslobođenja se, naime, odnose na najam stambenih prostorija, na usluge banaka, štedionica, i dr., usluge doktora medicine i stomatologije, usluge i isporuke dobara vjerskih zajednice, javnih ustanova u kulturi, zlatnih poluga koje obavlja Narodna banka Hrvatske, itd. Gotovo svim tim oslobođenjima poboljšavaju se uvjeti života, ali ne osigurava neoporeziva potrošnja proizvoda, poput kruha, masti, šećera, dječje obuće, i sl., koji čine osnovne proizvode potrošnje.

I na kraju, radi zaštite minimuma za egzistenciju nije predviđena ni institucija diferenciranih transfernih plaćanja.

Iz ovoga proizlazi da porez na dodanu vrijednost, kakav je ugrađen u porezni sustav Hrvatske, neće pridonijeti ostvarenju socijalne pravde i socijalne države u mjeri u kojoj bi to mogao. Čini se da je taj porez prije svega usmjeren na ostvarenje fiskalnih i gospodarskih ciljeva. Međutim, porezna se pravednost u socijalnoj državi, prema mišljenju nestora španjolske porezno-pravne znanosti F. Sainz de Bujande¹¹, nikada ne bi smjela žrtvovati gospodarskim ili nekim drugim ciljevima, pa čak ni kad bi ona njima bila suprotna.

¹¹ F. Sainz de Bujanda, Teoría Jurídica de la Exención Tributaria, u: *Hacienda y Derecho* 1963., str. 420.

Summary

A SOCIAL STATE AND INDIRECT TAXES

Olivera Lončarić - Horvat

One of the conditions for a the existence of legal state, and particularly a social state, is a tax justly divided among all its citizens. In other words, each citizen in such a state ought to be contributing to the satisfaction of general needs in proportion to his or her income.

The sales tax is a form of tax existing in each European country. Moreover, it is one of the most important sources of revenue. It is questionable whether it corresponds to the requirements of justice. It is the requirement of a legal and social state that the principle of justice have priority before any other tax foundations principles, including sustainability.

However, because of its characteristics (a proportional race and tax shifting) in the case of the sales tax, the principle of dividing the tax burden according to the strenght of the taxpayer cannot be applied. That is the only principle that can guarantee fair taxation.

In the case of the sales tax being o form of consumer's tax, the tax burden may be apportioned in accordance with the principle and measure of capacity and the consumption. It is necessary, first of all, to consider with care the protecion of the existential minimum.

The sales tax, looked upon from the point of view of fairness, also has some advantages compared with the income tax.

Looked upon through the magnifying glass of justice, there are some arguments that justify its collection in both legal and social states.

Because of a unified taxation and foresen exemptions, there is a question, whether the value added tax, as a form of a recently adopted sales tax in Croatia is in compliance with the principles of a social state.