

Odrednice pravednosti, učinkovitosti i administrativne složenosti poreznih izdataka

Bejaković, Predrag

Source / Izvornik: **Skrivena javna potrošnja: sadašnjost i budućnost poreznih izdataka, 2012, 1 - 9**

Conference paper / Rad u zborniku

Publication status / Verzija rada: **Published version / Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)**

<https://doi.org/10.3326/bpi.2012.1>

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:242:166164>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial 4.0 International](#)/[Imenovanje-Nekomercijalno 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-22**



Repository / Repozitorij:

[Institute of Public Finance Repository](#)

ODREDNICE PRAVEDNOSTI, UČINKOVITOSTI I ADMINISTRATIVNE SLOŽENOSTI POREZNIH IZDATAKA

PREDRAG BEJAKOVIĆ

INSTITUT ZA JAVNE FINANCIJE, ZAGREB

JEL KLASIFIKACIJA: H21

doi: 10.3326/bpi.2012.1

SAŽETAK

Jedinstvena definicija poreznih izdataka ne postoji, vrlo ih je teško izmjeriti, a ne postoji niti jednoznačna ocjena njihovih učinaka. Kako su izuzimanja od oporezivanja i porezna umanjenja stari gotovo kao samo oporezivanje, prikazana je i kratka povijest poreznih izdataka. U ključnom dijelu rada razmatraju se odrednice pravednosti, učinkovitosti i administrativne složenosti nastale uslijed poreznih izdataka. Cilj je odgovoriti na pitanja poput: u kojoj mjeri porezni izdaci utječu na obveznike ili iskrivljuju porezni sustav; koliko je složeno administriranje poreznim izdacima; je li poreznim obveznicima jednostavno odrediti njihovu poreznu obvezu i popuniti potrebne obrasce? Oblikovanje poreznog sustava i uključivanje različitih poreznih izdataka u njega treba imati i ravnotežu (eng. trade-offs) između tih različitih ciljeva. Na koncu, zaključuje se kako su porezni izdaci često osjetno manje učinkoviti od izravne javne potrošnje i više koriste bogatima. Slabije plaćeni zaposleni obično nemaju dovoljno mogućnosti za porezne olakšice i umanjenja, pa se u cjelini njima slabo okoriste. Konačno, u cilju očuvanja jednostavnog i pravednog poreznog sustava nužno je sustav obraniti od pritisaka interesnih skupina za uvođenjem i širenjem poreznih izdataka.

Ključne riječi: porezni izdaci, pravednost, učinkovitost, administrativna složenost

1. Uvod

U ekonomiji ima mnogo više zabluda nego u bilo kojoj drugoj znanosti, što nije slučajno. Dodatno ih uvelike pojačava čimbenik koji je gotovo beznačajan u drugim znanostima poput fizike ili matematike – posebno zastupanje sebičnih interesa. Iako svaka skupina ima određene ekonomske interese identične interesima drugih skupina, ona također ima i interese u suprotnosti s interesima svih drugih skupina. Dok od određene javne politike na kraju sve skupine imaju koristi, od neke druge posebne politike korist će imati samo jedna skupina i to nauštrb svih ostalih skupina. Tako se tu neposredno javljaju *dobra i loša ekonomija*, a razlika između njih je u tome što loš ekonomist vidi samo ono što je odmah uočljivo za oko, a dobar ekonomist gleda i što je iza toga. Loš ekonomist vidi samo izravne posljedice predloženog puta; dobar ekonomist također sagledava krajnje posredne posljedice. Loš ekonomist vidi samo ono što je učinak dane politike ili što će biti njezin učinak na određenu skupinu; dobar ekonomist sagledava i učinak koji će takva politika imati na sve skupine. Svijet je prepun *nazovi* ekonomista koji su puni planova i modela o tome kako se (pogrešnim) modelima usvajanja i razvoja poreznih izdataka može potaknuti gospodarski rast, zapošljavanje i postići pravednost poreznog sustava.

Profesor političkih znanosti na Sveučilištu Duke Michael Munger (2010) uspoređuje porezne izdatke s nekadašnjom praksom Katoličke crkve o oprostima (indulgencije) bili su karta za izlazak iz čistilišta koja se dobiva za određenu naknadu. Smatrajući takvo ponašanje neodgovarajućim, Martin Luther je 31. listopada 1517. na vrata crkve u Wittenbergu zakucao svojih 95 teza o oprostima, dogmama i uređenju crkve, što se ujedno smatra i početkom Reformacije koji je na koncu rezultirao i pojavom nove vjere – protestantizma. Luther u 27. tezi navodi "Pogrešno je vjerovanje kako duša izlazi iz čistilišta čim se u kutiju za skupljanje ubaci nešto novca". Ako su visoke porezne stope određena vrsta ovozemaljskog čistilišta, jesu li onda porezni izdaci slični oprostima? Tako u Nizozemskoj jako dobro plaćeni pojedinci nakon oporezivanja dobiju samo 55% svoje bruto zarade, što se tek djelomično kompenzira mogućnošću da od porezne obveze odbiju izdvajanja za otplatu stambenog kredita (UHY, 2011). Ipak, potrebno je shvatiti kako porezni izdaci nisu oprost od velikog poreznog tereta, nego samo dodatno narušavaju pravednost i učinkovitost poreznog sustava te uvelike utječu na njegovu povećanu administrativnu složenost.

Nakon uvodnih razmatranja izlažu se definicije i značenje poreznih izdataka, prikazuje njihova kratka povijest, dok se u četvrtom dijelu razmatraju odrednice pravednosti, učinkovitosti i administrativne složenosti nastale uslijed poreznih izdataka. Tekst završava zaključkom u kojem se podsjeća kako su porezni izdaci često osjetno manje učinkoviti od izravne javne potrošnje i više koriste bogatima.

2. DEFINICIJA I ZNAČENJE POREZNIH IZDATAKA

Porezni znalci već dugo upozoravaju na opasnost koju sa sobom nose porezni izdaci – kao što su iskrivljenje tržišnih uvjeta jer dovode u povlašteni položaj određene skupine ili područja, narušavaju načela konzistentnosti, transparentnosti i stabilnosti, usložnjavaju sustav ubiranja i kontrole poreza, što vodi poskupljenju i slabijoj učinkovitosti poreznog sustava (Bratić, 2011), no unatoč tomu njihov broj i značenje širom svijeta stalno se povećava. Iako postoje brojne različite definicije samog pojma poreznih izdataka, zanimljiva je ona američkog republikanskog kongresmena Paul Ryana, prema kojem su to "posebne olakšice koje vlade koriste u poreznom sustavu kako bi nagradili obveznike za njihovo iskorištavanje pojedinih poreznih mogućnosti i (često) nepromišljeno ponašanje, kao što je to pozajmljivanje (pretjerano velikog) iznosa novca za kupnju kuće". Kao i mnogi drugi, Ryan smatra da su "ta iskrivljenja poreznog sustava zapravo jako slična državnoj potrošnji – umjesto da tržište usmjerava ekonomske resurse na njihovu najučinkovitiju upotrebu, o njihovom usmjeravanju odlučuje država u skladu sa svojim političkim sklonostima, čime koči gospodarski razvoj" (Gelinas, 2011).

Porezni izdaci širom svijeta imaju veliko značenje. Primjerice, u SAD-u imaju vrlo veliki utjecaj na savezni proračun, te se procjenjuje kako se zbog njih svake godine ne ubere preko bilijun dolara, što približno odgovara iznosu koji se prikupi saveznim porezima (Gelinas, 2011). Unatoč tom negativnom prihodovnom učinku, u SAD-u se prema procjeni Kongresnog poreznog odbora (The Joint Committee on Taxation, 2011) broj poreznih izdataka u razdoblju između 1987. i 2007. povećao za gotovo 60%. Ukidanje velikih poreznih izdataka imalo bi bez sumnje pozitivan utjecaj na gospodarstvo. Naime, time bi se ekonomski resursi mogli preusmjeriti na produktivniju i optimiziraniju upotrebu, što bi omogućilo smanjivanje poreznih stopa i stvaranje poticaja za snažniji gospodarski rast. Iako je jasno da su porezni izdaci u određenoj mjeri štetni, tim više jer narušavaju jednostavnost, pravednost i izdašnost poreznog sustava, očito ni političari niti obveznici nisu skloni njihovom ukidanju, nego čak teže njihovom povećavanju.

Ujedno, prilično je teško procijeniti obujam i učinkovitost poreznih izdataka. Burman, Geissler i Toder (2008) pokušali su procijeniti učinke na javne prihode velikog broja poreznih izdataka u američkom oporezivanju dohotka, tako da bi prema njima uklanjanje svih oblika poreznih izdataka omogućilo povećanje javnih prihoda u SAD-u za oko 8%. Prosto su nevjerojatni svi načini na koji nastaju porezni izdaci, a možda najdojmljiviji (ali sigurno najmanje privlačan ili "najsmrdljiviji") prijedlog je američkog senatora Rotha iz savezne države Delaware u kojoj postoji mnoštvo farmi pilića, čijim je vlasnicima nedavno zabranjeno da pale ili zakapaju pileći izmet jer se time zagađuje zrak i podzemne vode. Najbolji u ekološkom i energetsom smislu način je da se izmet osuši i tako koristi za proizvodnju električne energije, ali je takav postupak troškovno dosta skup. Roth nije želio da se smanje profiti uzgajivača piletine, pa je uspio u usvajanju zakona prema kojem oni imaju prava na olakšice za sredstva uložena u navedeni postupak rješavanja pilećeg izmeta (Burman, 2011). No, takvo postupanje nije ništa novo jer je izuzimanje od oporezivanja staro gotovo kao i sâmo oporezivanje, što ćemo ukratko objasniti u nastavku teksta.

3. KRATKA POVIJEST POREZNIH IZDATAKA

Adams (2006) ukratko donosi i povijest poreznih izdataka. U svome radu navodi kako su u antičkom Egiptu (gotovo 2000 godina prije Krista) oporezivanja bili oslobođeni svećenici i crkveni posjedi. Dolaskom Arapa na Bliski istok od 7. do 9. stoljeća nakon Krista lista poreznih izdataka se širi kada su uvedene porezne iznimke za državne službenike u upravi, vojnike, svećenike, pustinjake i bolesne. Ujedno, pojedini porezni oblici poput glavarine, bili su ukinuti za one koji su prihvatili i prešli na islam.

U srednjovjekovnoj Europi od 10. do približno 14. stoljeća crkve su uglavnom bile izuzete od oporezivanja, što se odnosilo i na zemljište u njihovu vlasništvu. To je i razlog zašto su se u Rusiji samostani i opatije proširili po cijeloj zemlji, a rezultiralo je prostranim i bogatim posjedima u vlasništvu crkve koji se nisu mogli/morali oporezivati. Ujedno, svećenstvo nije moralo plaćati mostarine i cestarine, što je potaknulo mnoge engleske trgovce da putuju sjevernom Europom preodjeveni u hodočasnike ili svećenike na vjerskoj dužnosti. U doba vladavine Petra Velikog (1696. – 1718.) oporezivala se hrana, renta, odjeća, konji, šešire, čizme, stanovi, mlinovi, ribnjaci, pčelinjaci, podrumi, dimnjaci, voda, javna kupališta, pa čak i brade, a jedini muškarci koji su bili oslobođeni tog poreza bili su svećenici (Riasanovsky, 1969).

U svjetlu razvoja različitih vrsta poreznih izdataka posebno je zanimljiva Francuska iz 18. stoljeća. Naime, Francuska iz tog vremena može poslužiti kao vrlo poučan primjer nepromišljenosti i loše gospodarske i porezne politike vezane uz porezne izdatke. Svaki put kada bi Luj XIV, Luj XV ili Luj XVI krenuli u rat jako bi porasla javna potrošnja, što je prisililo vlast na povećano pozajmljivanje. Naime, može se reći da zbog izuzetno velikih poreznih izdataka koje su uživali plemići i crkva mogućnost prikupljanja dovoljnih poreznih prihoda gotovo da nije ni postojala. Po završetku rata skoro cjelokupni državni proračun išao je na plaćanje kamata, pa je dug u konačnici samo nastavio rasti. Zbog mnogih poreznih izuzeća, olakšica i umanjenja porezni je zakon više nalikovao na sir prepun rupa nego na dokument od središnje važnosti. Kako bi se poboljšalo prikupljanje znatnijih, prijeko potrebnih iznosa poreza i vraćanje dugova, uvedeni su "financijeri" tj. *unajmljivači prava prikupljanja poreza* koji su jamčili ako podređena država ne plati svoju poreznu obvezu ili drugi namet. Državni vrijednosni papiri u početku se nisu prodavali na slobodnom tržištu. Radi spekulacija, kupovani su u velikim količinama uz ogromni popust, a financijeri su nakon toga papire preprodavali uz manji popust. Obični su se Francuzi nastojali domoći aristokratskog položaja pa je vladar prodavao položaje i titule za poveliku naknadu. Vlada je s vremenom stvorila niz "ureda" koje je *prodavala* najboljem ponuđaču. Zapravo, ta je prodaja bila za državu trajni zajam oslobođen kamata. Zamislimo,

primjerice, seljake koji su u pokrajini Bretagni uzgajali stoku i prerađivali kožu. Vladar je uočio tu djelatnost i osnovao ured za kontrolu kože. Sve kože trebale su uz naknadu biti nadzirane. Godišnja naknada značila je poveliku dobit za inspektora, koji je imao pravo zadržati sve prikupljeno. Mogao je zaposliti pomoćnike za obavljanje posla i nije morao napuštati Pariz. Svota koja se plaćala za tu službu neposredno je ovisila o očekivanim dobitima. Gubitnici su, naravno, bili seljaci. Inspekcija nije imala nikakve stvarne svrhe, bila je samo ubirač poreza na preradu kože. Ako je ured prikupio više novca nego što se očekivalo za plaćenu cijenu, vladar je jednostavno podijelio ured i jedan dio prodao. Ako je dužnosnik želio povećati svoja primanja ili naknadu, vladar bi mu to odobrio ako za to plati povećanje. Neke službe, pogotovo sudske, omogućivale su (gotovo) plemićki položaj pa su ih dužnosnici željeli prenijeti na nasljednike, a vlast je udovoljavala njihovu zahtjevu za godišnju naknadu, zvanu *paulette*.

Osim navedenih, postojala su i mnoga druga izuzeća za određene društvene skupine, umanjena za pojedine gradove i pokrajine, a bogati su doslovno mogli kupovati važne državne položaje koji su omogućavali oslobođenje od plaćanja poreza ili kako bi stekli mogućnost prikupljanja poreza. Ta je nepravda potaknula ministra financija da optuži porez (obično na zemlju i imovinu) pod nazivom *taille* kao uzrok svih slabosti kraljevstva u kojemu desetinu naroda čine prosjaci, pet desetina gotovo prosjaci, tri desetine radnici koji plaćaju previše poreza, dok jedna povlaštena, ali ujedno i najbogatija desetina gotovo da i ne plaća nikakve poreze.

Francuske financije su bile u tako lošem stanju da je Louis XVI 1789. sazvao Nacionalnu skupštinu, koja se okupila po prvi put nakon 150 godina. Francuski plemić, pisac i ekonomist Pierre-Samuel Du Pont de Nemours (koji je poslije izbjegao u SAD gdje je utemeljio veliku financijsku dinastiju Du Pont) rekao je na njezinom zasjedanju: "Teško se može vjerovati u poredak u kojemu da biste postali plemić morate biti dovoljno bogati, a da biste prestali plaćati porez, morate biti plemić. Tako postoji samo jedan način da se izbjegne oporezivanje, a to je da se stvori bogatstvo" (Saricks, 1965). Nakon što su bili odbijeni kraljevi zahtjevi za odobravanjem većih sredstava, javnost nezadovoljna među ostalim i postojanjem mnogobrojnih poreznih povlastica i izuzeća uskoro je pokrenula Francusku Revoluciju.

Na koncu svega rečenoga otvoreno je pitanje mogu li možda i danas (pretjerani) porezni izdaci imati sličan utjecaj, ako se na umu imaju pitanja pravednosti, učinkovitosti i administrativne složenosti koje nastaju uslijed poreznih izdataka?

4. PITANJA UČINKOVITOSTI, PRAVEDNOSTI I ADMINISTRATIVNE SLOŽENOSTI NASTALE USLIJED POREZNIH IZDATAKA

U doba gospodarske krize gotovo se sve vlade širom svijeta, ali i mnoge opozicijske stranke, zalažu se za smanjivanje rastuće javne potrošnje, posebice zbog sve većih rashoda za mirovinske sustave uslijed starenja stanovništva. No, unatoč jasnoj potrebi smanjivanja svih mogućih javnih rashoda, svjedoci smo u mnogim zemljama postojanja stalnih prijedloga za uvođenje novih poreznih olakšica i/ili umanjena, npr. za dobrovoljno mirovinsko i zdravstveno osiguranje, otplatu stambenih kredita i rashoda za obrazovanje. Tako se zapravo kontradiktorno, ali istinito, dvije strane jedne te iste stvari, jednom u obliku državne potrošnje jako napada i smatra negativnom, a drugi puta kao porezni izdatak ističe kao nešto pozitivno i pohvalno.

Joint Committee on Taxation (2011) navodi kako je općenito, slično kao i s poreznim sustavom u cjelini, korisno procijeniti djelovanje poreznih izdataka s obzirom koliko uspješno udovoljavaju sljedećim pitanjima:

Prvo, potiču li ili koče porezni izdaci gospodarsku učinkovitost? U kojoj mjeri porezni izdaci utječu na obveznike tako da se oni ponašaju na željeni način ili iskrivljuju porezni sustav tako da je ponašanje obveznika negativno i/ili neželjeno?

Drugo, jesu li porezni izdaci pravedni? Tretiraju li porezni izdaci slične obveznike na približno jednak način? Utječu li porezni izdaci na stvaranje različitih kapaciteta obveznika u snošenju porezne obveze?

Treće, koliko je složeno administriranje poreznim izdacima? Je li obveznicima jednostavno odrediti njihovu poreznu obvezu i popuniti potrebne obrasce? Može li država lagano i brzo administrirati porezne izdatke? Je li administrativna prisila skupa i složena? Mogu li neki pojedinci uspješno izbjeći svoje porezne obveze? Ukratko, u oblikovanje poreznog sustava i određivanje poreznih izdataka treba uključiti prevagu (*trade-offs*) između svih ovih različitih ciljeva.

Pitanje učinkovitosti u pogledu poreznih izdataka. Dok se neki porezni izdaci odnose i na obilježja pravednosti i na odgovarajući način uzimaju u obzir sposobnost plaćanja, mnogi su uvedeni baš zato da bi potaknuli određene aktivnosti za koje se vjeruje da se u suprotnom ne bi dovoljno razvile. Tako se, primjerice, tvrdi kako porezni izdaci za energetski učinkovite proizvode ispravljaju tržišne nesavršenosti (ili pogreške) u pogledu prevelike potrošnje fosilnih goriva kojima se zagađuje okoliš. Moguće dobiti u učinkovitosti od uvođenja pojedinih olakšica, umanjena ili izuzeća, koje su osmišljene da bi se prevladalo neučinkovito djelovanje tržišta, moraju se usporediti s gubitkom učinkovitosti koja nastaje s rastom graničnih poreznih stopa u cilju nadoknade izgubljenih javnih prihoda. U mjeri u kojoj se porezni izdatak ne vidi kao protudjelovanje neučinkovitog tržišta, tada porezni izdaci mogu neučinkovito iskrivljavati alokacije resursa prema aktivnostima koje imaju povlaštenu poreznu položaj (Joint Committee on Taxation, 2011).

U mnogim slučajevima ipak nije posve jasno da li poticanje određene aktivnosti zbog poreznih izuzeća, umanjena ili olakšica znači i povećanje ili smanjenje učinkovitosti gospodarstva. Primjerice, često se tvrdi kako umanjene porezne osnovice za doprinose za zdravstveno osiguranje koje poslodavac plaća za svoje zaposlenike zapravo znači povećanje neučinkovitosti gospodarstva. Naime, zbog njihova postojanja osiguranici smatraju da su zdravstvene usluge besplatne, pa dolazi do njihovog pretjeranog korištenja, čime se uopće značajnije ne poboljšava zdravstveno stanje građana. Uz odgovarajuću politiku, izdvajanja za sustav zdravstvene zaštite mogla bi se smanjiti, uz gotovo zadržavanje optimalnog opsega usluga, a raspoloživa bi se sredstva mogla iskoristiti za druge korisnije namjene. Tako osim troškova u vidu gubitka učinkovitosti vezanih uz veću graničnu stopu da bi se nadoknadili izgubljeni javni prihodi, dodatne se neučinkovitosti u gospodarstvu stvaraju jer se sredstva usmjeravaju u one sektore u kojima nisu nužna. S druge strane, opravdani su i navodi kako bi moguće ukidanje ove vrste poreznih umanjena i ostavljanje tržištu da odredi optimalnu razinu osiguranja, gotovo sigurno dovelo do nedovoljne razine osiguranja. Na tržištu osiguranja neminovno se javlja i problem nepovoljnog odabira ili izbora (eng. *adverse selection*) jer ako se odluka o osiguranju ostvari na tržištu tada će prosječni kupac osiguranja imati osjetno veći rizik nego prosječna osoba u skupini (Rosen i Gayer, 2010). Drugim riječima, takva situacija nastaje kada neke oblike osiguranja kupuju upravo pojedinci (ili tvrtke) koji će najvjerojatnije i ostvariti koristi od tog osiguranja. Primjerice, kada bi postojalo samo osiguranje protiv srčanih bolesti, osiguravali bi se samo srčani bolesnici, premija bi bila vrlo visoka, pa osiguranici – zdrave mlade osobe, odustaju od kupovine zato što im se ne isplati ili si to ne mogu priuštiti. Troškovi osiguravatelja bit će veći od njegovih prihoda, ponovno će morati narasti cijena police i nakon nekog vremena nitko više ne bi mogao pružati taj oblik osiguranja. Drugim riječima, mnogi bi pojedinci gotovo sigurno kupovali manje osiguranja nego što je to društveno učinkovito. Takvo nedovoljno osiguranje vjerojatno bi vodilo do povećanih zahtjeva za pružanje besplatne zdravstvene zaštite i njege osoba koje ne mogu pokriti troškove svog liječenja. Stoga,

dopuštanje poreznih olakšica i umanjenja za poslodavce koji plaćaju zdravstveno osiguranje za svoje zaposlenike može biti učinkovito jer potiče okrupnjavanje rizika i omogućava snižavanje troškova osiguranja u odnosu na one koji bi bili bez takve olakšice. Stoga Mankiw, Weinzierl i Yagan (2010) naglašavaju kako se moraju podrobnije razmotriti prednosti i nedostaci pojedinih prijedloga i mjera vezanih uz porezna izuzeća i izdatke, ali to ne mora uvijek značiti i nužnost njihovog ukidanja.

Bez obzira na postojanje i negativnih obilježja poreznih izdataka, Kwak (2011) smatra kako su oni često osjetno manje učinkoviti od izravne javne potrošnje i više koriste bogatima. Bogate osobe su u višim poreznim razredima, pa imaju veće koristi od poreznih olakšica i umanjenja. Bogati imaju veće kuće i bolje oblike zdravstvenog osiguranja, pa slijedom toga ostvaruju i veće mogućnosti olakšica i umanjenja. Istovremeno, slabije plaćeni zaposleni obično nemaju dovoljno mogućnosti niti dohotka za korištenje poreznih olakšica i umanjenja, pa se u cjelini njima slabo okoriste.

Pravednost i jednakost u strukturi poreznih izdataka – Modeli davanja različitih poticaja u poreznim zakonima mogu imati veliko značenje i sa stanovišta pravednosti i jednakosti. Ponekad se ističe činjenica da bi porezni sustav bio pravedan, poticaji trebaju svakom obvezniku smanjiti troškove željene aktivnosti za jednaki postotak. Primjerice, u razvijenim zemljama porezne olakšice i umanjenja za ulaganja u kvalitetniju izolaciju stambenog objekta radi uštede energije i očuvanja čovjekovog okoliša većinom se odobravaju kao postotak ostvarenih ulaganja, ne vezujući ga na dohodak obveznika. Na sličan se način mogu navesti uvjetne nepravde kod poreznih olakšica i izuzeća za hipotekarne kredite, koje mnogo više pomažu bogatima tako što ima smanjuju poreznu obvezu nego što to čine siromašnima.

S druge strane, neki od oblika poreznih izdataka predstavljaju odgovarajuće i potrebne oblike prilagođavanja kod distribucije dohotka, a ne subvencije. Primjerice, oduzimanje određenog iznosa od bruto dohotka, najčešće vezano za osobni status i broj članova obitelji – tzv. osobni odbici, smatra se nužnim kod mjerenja sposobnosti/mogućnosti plaćanja poreza. Stoga u postizanju pravednosti i jednakosti nužno je dopustiti određene olakšice i umanjenja dohotka, iako se time stvara sustav u kojem porezna obveza raste s ostvarenim dohotkom (jer općenito granične porezne stope rastu s dohotkom). Često se ističe kako porezne olakšice i umanjenja trebaju biti utvrđene sa sposobnošću plaćanja poreza, jer bi u suprotnom takvi izdaci mogli u velikoj mjeri utjecati na radne i stvaralačke resurse pojedinca, a time i na njegovu sposobnost plaćanja poreza.

Jednostavnost i administrativne odrednice vezane uz porezne izdatke. Sa stanovišta ispunjavanja porezne obveze optimalan je što jednostavniji porezni sustav, sa što manje izuzeća i olakšica. Širenje poreznih izdataka čini porezno zakonodavstvo složenijim, otežava obračun poreza i stvara velike troškove i poreznim vlastima, ali i obveznicima (Sandford, 1995a i 1995b). Složen i kompliciran porezni sustav zahtijeva velika sredstva da bi se njime moglo upravljati, velik broj onih koji donose odluke vezane uz utvrđivanje porezne obveze, te mnogobrojne zaposlene u poreznoj upravi koji neposredno tumače (možda na različite načine) te odluke i zaduženi su za provjeru ispravnog i pravovremenog obračuna poreza. Nedovoljan broj poreznih službenika lako može rezultirati nepoštivanjem ispunjavanja porezne obveze, a posredno rastu i proračunski troškovi vezani uz postizanje željene visine poreznih prihoda. Na drugoj strani, u uvjetima složenog poreznog sustava porezni obveznici moraju trošiti puno vremena i truda kako bi rastumačili i važeća porezna pravila, uz pomoć kojih bi spoznali žele li stvarno (ne)ispuniti poreznu obvezu ili su možda preplatili porez. Bogatiji će naravno za ispunjavanje porezne prijave platiti porezne stručnjake koji će im vjerojatno značajno umanjiti poreznu obvezu. Na taj način složeni porezni sustav preusmjerava aktivnosti, sredstva, vrijeme i napore poreznih obveznika s produktivnijih na manje učinkovite aktivnosti vezane uz plaćanje porezne obveze. Konačno, velika raširenost poreznih izdataka lako dovodi do zloupotrebe sustava, jačanja diskrecijskog prava i korupcije. Naime, porezni službenik može, ali i ne mora, u

skladu sa svojom procjenom, priznati određeni trošak kao porezni rashod ili izdatak. Unatoč tomu, kada izvršna vlast procijeni kako je državno poticanje određene vrste ponašanja realno potrebno, ako se to učini putem putem poreznog sustava, brzina i pouzdanost predloženih olakšica podložni su utjecaju i ograničenjima nadležne birokratske, porezne strukture koja je nadležna za distribuciju poreznih olakšica i umanjenja, odnosno subvencija.

S druge strane, porezni je sustav neodgovarajući način raspodjele subvencija u slučajevima kada su za njihovu učinkovitost presudni mnogi razmjerno složeni standardi, kriteriji ili (pred)uvjeti poput složenog postupka i/ili mnogo dokumentacije. Naime, porezni su poticaji općenito zamišljeni i oblikovani na temelju vrlo strogih kriterija koji najčešće ne mogu obuhvatiti sve željene odrednice vezane uz odobravanje subvencije. Dodatna neučinkovitost poreznih izdataka ili subvencija može proizlaziti zbog želje administratora programa da uskladi različite suprotstavljene ciljeve poreznog sustava, nedovoljno dobre ciljanosti programa na najugroženije skupine. Konačno, jako raširena upotreba bilo kojeg poreznog oblika u pružanju subvencija (posebice poreza na dohodak) koje se daju na rashodnoj strani javnih financija ili poreznih izdataka koji se daju na prihodnoj strani lako može stvoriti dojam o nepravednosti poreznog sustava koji pomaže samo nekim skupinama ili pojedincima u društvu.

5. ZAKLJUČAK

Uvođenje i širenje poreznih izdataka narušava neka od načela oporezivanja, prije svega jednakost, pravednost, jednostavnost i provedivost. Mnogi su porezni izdaci zapravo prikriveni socijalni ili slični programi, ali ih je za razliku od subvencija mnogo teže pratiti, kao i nadzirati njihov opseg, kretanje i strukturu, jer se ne javljaju kao tradicionalne stavke na rashodnoj strani proračuna (poput subvencija). Porezni izdaci otežavaju prikupljanje potrebnih javnih sredstava, snažniji gospodarski rast i razvoj, i uglavnom su manje učinkoviti od izravne javne potrošnje. Više koriste bogatima, jer slabije plaćeni zaposleni obično nemaju dovoljno mogućnosti niti dovoljne iznose dohotka kako bi koristili porezne olakšice i umanjenja. Iako ponekad postoji i korist od određenih poreznih umanjenja i olakšica, sa stanovišta učinkovitosti i pravednosti općenito se teško mnogi porezni izdaci mogu opravdati.

Danas se sve veća pažnja posvećuje smanjivanju funkcija države, jačanju tržišnog načina gospodarenja, demokratizaciji i harmonizaciji fiskalnih sustava i mjera fiskalne politike, poticanju integracije u cilju pospješivanja gospodarskog razvoja, racionalnijeg korištenja javnih prihoda, te ostvarenja veće pravednosti u oporezivanju, a to za sobom podrazumijeva i ukidanje i/ili ograničavanje poreznih izdataka. Kako većina europskih zemalja zbog navedenih trendova teži pojednostavljenju svojih sustava, u prvom redu oporezivanja dohotka, i Hrvatska bi trebala nastaviti svoja stremljenja u pravcu očuvanja i pojednostavljivanja poreznog sustava, što prije svega podrazumijeva nepostojanje ili vrlo mali opseg poreznih izdataka. U cjelini, ne treba raditi nikakve revolucionarne promjene jer hrvatski porezni sustav je suvremen i dobar, ali je nužno potrebno da se obrani od pritisaka raznovrsnih skupina za uvođenje novih vrsta poreznih izdataka.

Konačno, porezni je sustav vrlo složen i nikako ne bi smio biti predmetom *licitiranja* i nerealnih obećanja političara uoči izbora. I građani i političari moraju biti svjesni važnosti javnih prihoda i nužnosti njihova postojanja u suvremenom društvu, ali to ne znači da se njima može nenamjenski raspolagati. Prva funkcija poreznog sustava jest punjenje proračuna: socijalna se politika ne smije voditi mjerama porezne politike, već je mnogo učinkovitije provođenje socijalne politike izravnim transferima iz proračuna.

LITERATURA

- Adams, C., 2006.** *Za dobro i zlo - utjecaj poreza na kretanje civilizacije*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Bračić, V., 2011.** *Skrivena javna potrošnja - Porezni izdaci: potreba ili udvaranje biračima?* Zagreb: Institut za javne financije.
- Burman, L. E., Geissler, C. i Toder, E. J., 2008.** „How Big Are Total Individual Income Tax Expenditures, and Who Benefits from Them?“ *American Economic Review*, 98 (2): 79-83.
- Burman, L., 2011.** „Jon Stewart's Fake News on Tax Expenditures“. *Forbes*, 10. svibanj 2011.
- Feldstein, M., Feenberg, D. i MacGuineas, M., 2011.** „Capping Individual Tax Expenditure Benefits“. *National Bureau of Economic Research Working Paper No. 16921*, Cambridge: National Bureau of Economic Research.
- Gelinas, N., 2011.** „Tax Expenditures“. *National Review*, 5. travnja 2011.
- Joint Committee on Taxation, 2011.** *Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates (JCX-15-11)*, Washington DC.: Senate Committee on Finance.
- Kwak, J., 2011.** „Tax Expenditures Are a Form of Big Government, and We Should Cut Them“. *The Atlantic*. Dostupno na: [<http://www.theatlantic.com/business/archive/2011/08/tax-expenditures-are-a-form-of-big-government-and-we-should-cut-them/243015/>].
- Mankiw, G. N., Weinzierl, M. i Yagan, D. 2009.** „Optimal taxation in theory and practice“ *National Bureau of Economic Research Working Paper Series No.15071*. Cambridge: National Bureau of Economic Research.
- Munger, M. 2010.** „Pious Congress, shilling indulgences“. *The Herald Sun*. Dostupno na: [http://www.heraldsun.com/view/full_story/14848446/article-A-pious-Congress--shilling-indulgences?instance=hs_guest_columnists].
- Riasanovsky, N., 1969.** *A History of Russia*. Oxford: Oxford University Press.
- Rosen, H. S. i Gayer, T., 2010.** *Javne financije*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Sandford, C. (ed.), 1995a.** *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*. Bath: Fiscal Publications.
- Sandford, C., 1995b.** „Minimising Administrative and Compliance Cost“ in: C. Sanford ed. *More Key Issues in Tax Reform*. Bath: Fiscal Publications, 89-104.
- Saricks, A. 1965.** *Pierre Samuel du Pont de Nemours*. University of Kansas.
- UHY, 2011.** *Wide tax gaps among countries*. Washington DC., New York: UHY.

DETERMINANTS OF EQUITY, EFFICIENCY AND ADMINISTRATIVE COMPLEXITY OF TAX EXPENDITURES

PREDRAG BEJAKOVIĆ

INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H21

SUMMARY

There is no single definition of tax expenditures, which are very difficult to measure, as there is no unambiguous evaluation of their effects. As tax exemptions and tax allowances are almost as old as taxation itself, a brief history of tax expenditures is shown in this paper. The central part of the paper contains views of the determinants of equity, efficiency and administrative complexity related to tax expenditures. The aim is to answer the questions such as: To what extent do tax expenditures affect taxpayers or distort the tax system? How complex is the tax expenditure administration? How simple is it for taxpayers to determine their tax obligation and fill out the required forms? In designing a tax system and including different tax expenditures in it, there has to be a trade-off between different goals. The conclusion is that tax expenditures are often less efficient than direct public spending and bring more benefits to the rich. Employees with lower wages usually do not have many opportunities for tax relief and allowances, so that they rarely use them. Finally, in order to preserve the simplicity and equity of the tax system, it is necessary to protect the system from the pressures coming from various interest groups for introducing new and expanding the existing tax expenditures.

Keywords: tax expenditures, equity, efficiency, administrative complexity