Sažetak

Porezni sustav mora biti takav da omogućuje primjenu važećih društvenih načela u oporezivanju poreznih obveznika. Postoji snažan utjecaj ekonomske teorije (ekonomske politike) na porezni sustav. Razmatraju se porezi na sadašnjost, dakle, porez na dohodak.

Porezi se kao klin "umeću" u proces reprodukcije. Oni izravno mijenjaju odnose prethodne i sljedeće točke reprodukcije. Tako će u procesu prilagođavanja, temeljem svekolike međuovisnosti, u funkciji vremena, porezi izmijeniti odnose u cjelokupnoj reprodukciji.

Proces reprodukcije privrednog subjekta na relaciji: input kao pretpostavka aktivnosti - proces aktivnosti (uključujući odnosnu tehnologiju) - output kao rezultat aktivnosti može u svakoj naznačenoj fazi biti oporezivan. Samo nam ukupno porezno opterećenje odnosnog privrednog subjekta kazuje kakva su stvarna ograničenja poreznog sustava i porezne politike za privredne subjekte u njihovoj poslovnoj aktivnosti.

Rad, kapital, tehnologija - sve je to u osnovi određeno izvanjskim. Izvozna orijentacija, uslijed malog tržišta, svjetsko tržište putem odnosa ponude i potražnje određuje konačnu valorizaciju gospodarske aktivnosti. Pri tome valja imati u vidu da nacionalno tržište, određeno gospodarskim sustavom u okviru kojeg se donose poslovne odluke, ako nije kompatibilno sa svojim okruženjem, svjetskim tržištem, može "iskriviti" relevantne informacije temeljem kojih se donose odluke. Drugim riječima, nužno je spoznati da "kompozicija" nacionalnog tržišta mora biti izvedena iz svjetskog tržišta.

Male će zemlja u većoj mjeri voditi intervencionističku gospodarsku politiku (u prvom redu na strani ponude) kako bi dinamizirala izmjenu gospodarske strukture. Mnoge zemlje su pokazale i pokazuju da dobro dizajniran i odmjeren intervencionizam omogućuje brži razvoj.

Temelj poreznog sustava male nerazvijene i otvorene zemlje trebao bi biti porez na potrošnju. Značaj trošarina se u vremenu povećava, i to kako na postojeće proizvode tako i nove trošarine - koje će se tek uvesti - na proizvode koji do sada nisu bili selektivno oporezivani. Treba imati u vidu činjenicu da jednom uveden porez na dodanu vrijednost ne omogućuje često mijenjanje poreznih stopa i taj će se manjak morati "nadoknaditi" trošarinama. Mala bi zemlja morala tokom poslovnog ciklusa u fazi prosperiteta preferirati kapital jer su izvanjski uvjeti dati i ne postoji mogućnost relevantne anticikličke politike. U uvjetima opadanja privredne aktivnosti instrumenti gospodarske, pa time i porezne, politike trebali bi preferirati rad. U dugom roku svakako bi valjalo preferirati kapital kako bi se održala visoka stopa investiranja.

Općenito u uvjetima male i otvorene zemlje nije moguće dovoljno naglasiti da su porezi uvijek isuviše visoki.
Ključne riječi: sistem, politika, proces reprodukcije, porezi, porezna načela, keynesijanizam, monetarizam, intervencionicam, koncepcija razvoja, strategija razvoja.

I

Porezni sustav određen je prema politici, na kratki rok, kao data struktura poreznih instrumenata koji se mijenjaju (porezna politika) sukladno kratkoročnoj, dakle, stabilizacijskoj politici. U

dugom roku, porezni sustav i porezna politika konvergiraju jer je i porezni sustav na dugi rok varijabilan. Tijekom vremena porezni sustav i porezna politika uzajamno se prožimaju.
Porezni sustav relevantan je podsustav cjelokupnog procesa društvene reprodukcije. Pored fiskalne, gospodarska i socijalna funkcija poreza, u vođenju politike općenito dobiva sve više na značenju. Pojednostavljeno rečeno, trokutu: država, gospodarstvo i stanovništvo valja pridodati fiskalnu, gospodarsku i socijalnu funkciju poreza, respektivno. U kojem će se smislu koristiti porezi ovisit će o tome da li se pretpostavlja razvoj, dakle stvaranje bogatstva, ili se prednost daje raspodjeli stvorenog bogatstva. Drugim riječima, jednom je riječ o preferiranju efikasnosti, drugi put o preferiranju pravednosti. Iako se oni isključuju valja istaknuti nužnost koegzistencije i jednog i drugog načela. Nadalje, može se reći da izneseno djeluje u alokativnom odnosno redistributivnom pogledu. Analiza će, ukoliko drugačije nije istaknuto, polaziti od procesa gospodarske optimalizacije poreznog sustava, a fiskalna i socijalna funkcija rezultirati će iz tako određene relacije.
Naša će pažnja je usmjerena na gospodarski aspekt oporezivanja. Nas će prvenstveno zanimati gospodarski učinci oporezivanja u kratkom i dugom roku.
Polazi se od date sume ubranih poreza čime je riješen problem fiskalne funkcije poreza. Zanemarivanje socijalne funkcije oporezivanja opravdavamo koristima koje nastaju ako je porezni sustav primarno u gospodarskoj funkciji, a socijalna se funkcija vodi drugim mjerama. Osim toga, različito je ponašanje poreznog obveznika u životnom ciklusu. Mišljenja smo da je nužno načela pravednosti i porezne snage ostvariti u životnom ciklusu poreznog obveznika.

II
Sustav je sveukupnost međusobno povezanih elemenata i blokova koji su podsustavi sustava. Prema tome, sustav je određena konstrukcija s obzirom na: spoznaju (dostignuti nivo znanja), dati prostor, vrijeme egzistencije sustava, međuovisnost (putem veza) sa drugim sustavima s kojima je ravnopravan i ovisan (putem veza) prema svome nadsistemu.
Imajući u vidu izneseno gospodarski sustav mogli bi odrediti kao podsustav društvenog sustava kojemu je podređen ali i djeluje na njega kao odnos dijela i cjeline. I sam je složeni sustav koji ima svoje podsustave (fiskalni sustav je podsustav gospodarskog sustava, a porezni sustav je podsustav fiskalnog sustava) a ovi pak svoje podsustave, i tako dalje sve do elemenata.
I sam se sustav mijenja: jedni elementi postaju aktivni (ulaze/razvijaju se/nastaju) dok drugi elementi postaju pasivni (izlaze/troše se/nestaju). Drugim riječima, mijenja se položaj i značaj svakog elementa u sustavu. Imajući u vidu iznesene napomene možemo ustvrditi da će isti elementi različito "komponirani" rezultirati različitim sustavom. .
Temeljno je pitanje za sustav i politiku zapravo vrijeme. Drugim rječima, od presudnog je značaja da se sustavi mijenjaju tokom vremena pri čemu je nužno razlikovati učinkovitost sustava s obzirom na vremensku dimenziju koja je određena kretanjem sustava. Pri tome ne mislimo na time lag (vremenski pomak).
Porezni sustav mora biti takav da omogućuje primjenu važećih društvenih načela u oporezivanju poreznih obveznika. Stoga i ne treba čuditi da je A. Smith (1776.) u petoj knjizi Bogatstva naroda uporno isticao nužnost takvog sustava oporezivanja koji će omogućiti stvaranje dohotka i uvećanje bogatstva. D. Ricardo je svoja Načela... (1817.) posvetio problemima raspodjele. Polazeći od procesa reprodukcije mišljenja smo da bi podjela poreza na: poreze na sadašnjost, poreze na prošlost i poreze na budućnost, odgovarala potrebama ekonomske analize.
Porezi na sadašnjost su porezi koji izravno ili neizravno terete dohodak bez obzira gdje (u kojoj

točci procesa reprodukcije) bili nametnuti. Porezi na prošlost su porezi na imovinu ali ne i na dohodak od imovine. I konačno, porez na budućnost je zapravo javni dug. Razmatrat će se porezi na sadašnjost, dakle, porez na dohodak.
Jednom kada se komponira porezni sustav sukladno ciljevima gospodarskog sustava temeljenog na društvenim načelima dobijamo porezni sustav u statičkom pogledu.
Ono što je neophodno da bi sustav funkcionirao je sposobnost njegova kretanja. Ta sposobnost određena je stupnjem organiziranosti svakog, pa i poreznog, sustava. Značajno je u kojoj se mjeri povećava entropija odnosnog poreznog sustava kada on djeluje automatski (porezni sustav je stabilan i djelovanje je rezultat njegove reakcije na egzogene promjene) odnosno kakvo je kretanje entropije kada se provode diskrecione mjere porezne politike.
Napuštanje ravnoteže bilo kojeg sustava predstavlja njegovu destabilizaciju. Ona nastaje, na primjeru poreznog sustava, preferiranjem neizravnih u odnosu na izravne poreze kada se početno stanje međuodnosa izravnih i neizravnih poreza svjesno narušava (povećava se entropija poreznog sustava) da bi pri uspostavljanju nove ravnoteže (pretpostavlja se ali se ne mora dogoditi) entropija poreznog sustava bila manja. Mijenjanje značaja pojedinog podsustava odnosno elementa sustava predstavlja izmjenu odnosa u aktivnosti odnosnog sustava što implementira i veću ili manju promjenu obilježja samog sustava. Tako preferiranje neizravnih poreza čini porezni sustav, recimo, potrošnog tipa pri čemu se poseban naglasak može dati trošarinskim porezima. Ukoliko je nova ravnoteža superiornija prethodnom stanju ravnoteže, s obzirom na ciljeve gospodarskog sustava i načela funkcioniranja društvenog sustava, govorimo o smanjenju entropije i sustav je bliži optimumu. Ovo ne znači da je sustav optimalan (sustav zapravo može biti optimalan samo u jednom trenutku, da bi se odmah nakon toga destabilizirao) već da nosioci odluka svojim intervencijama vode brigu o nužnosti procesa optimalizacije.
Tekuća nestabilnost i kratkoročne intervencije relativiziraju značaj koncepcije i strategije razvoja odnosnog gospodarskog sustava. Ukoliko je nestabilnost značajna destabilizacija gospodarskog sustava u potpunosti napušta dugoročne ciljeve. Napušta se sustav i u potpunosti ga zamjenjuje politika. Ovo obično rezultira takvim devijacijama i degeneracijama u gospodarskom sustavu i njegovim podsustavima da je nužna rekonstrukcija gospodarskog sustava. Uobičajeno je da se te i takve promjene nazivaju reformama. Izmjene sustava znače uvijek i svuda dodatni društveni trošak.
Ocjena poreznog sustava temelji se u osnovi na istim elementima kao i ocjena gospodarskog sustava. Kao i kod gospodarskog sustava bitna je cijena koju valja platiti da bi se ostvario neki cilj. Govoreći pojednostavljeno, cost-benefit odnos će odrediti koji će podsustav odnosno politika dobiti zadatak da ostvari postavljeni cilj gospodarskog sustava.

III

Uvjetovanost poreznog sustava i porezne politike ekonomskom teorijom pokazat ćemo sučeljavanjem gospodarskih politika temeljenih na stavovima kejnezijanaca i monetarista. Ostale gospodarske politike kao što je: intervencionizam, ekonomika ponude, te racionalna očekivanja smatramo da su obuhvaćeni rasponom motrišta monetarističke i kejenezijanske gospodarske politike. Iako stoji primjedba da je intervencionizam nastao iz protekcionizma, u realnom životu, ipak se može ustvrditi da intervencionizam, danas, svoje temelje nalazi u svim gospodarskim teorijama kao što je protekcionizam svoje temelje nalazio u klasičnoj teoriji (liberalizmu).

Kako je nedovoljna potražnja zapravo izvedena iz neelastičnosti cijena na promjene u realnoj sferi proizvodnje to je temelj neslaganja, na relaciji neoklasične teorije ravnoteže (i manje više svih pravaca gospodarske misli i gospodarske politike koje se temelje na njoj) - kejnezijanizam, u brzini prilagođavanja cijenama, i odnosa brzine prilagođavanja realnih i novčanih tijekova. Pitanje dohodaka činilaca proizvodnje, rada i kapitala, spada u temeljna pitanja gospodarske teorije jer je njihovo rješavanje od najvećeg značenja za gospodarski sustav i gospodarsku politiku. Značajne su mogućnosti poreznog tretmana rada i kapitala. Stoga je neophodno ukazati na temeljne razlike između ovih dviju škola. Od prihvaćanja jednog ili drugog rješenja, dakle kejnezijanaca odnosno monetarista, ovisit će i temeljno ustrojstvo porezne strukture.
Nadnice nisu rezultat ponude i potražnje na tržištu rada (da ne govorimo o sve manjoj mogućnosti određenja što bi imao biti "jedinični" rad kako bi se ispunio uvjet homogenosti inputa sukladno teoriji opće ravnoteže) smatraju kejnezijanci. Cijena rada određena je dohotkom i efektivna potražnja za radom je ovisna o kretanju dohotka. U pogledu poreznog sustava od temeljnog je značaja kako se formiraju cijene rada. Da li je, i u kojoj mjeri, prisutna fleksibilnost nadnica u realnom izrazu i u kojoj mjeri nadnice mogu biti predmetom oporezivanja. Ukoliko su doista nefleksibilne na smanjenje u realnom izrazu znači da će kapital snositi poreznu obvezu čime će se poremetiti odnos kamatne i profitne stope. U dugom roku kapital će se prilagoditi promijenjenim uvjetima tako da će napustiti oporezovanu djelatnost.
Uporišne točke kejnzijanizma mogli bi odrediti preferencijom likvidnosti (egzogeno, određeno povećanje/smanjenje novčane mase od strane monetarnih vlasti i, endogeno, o očekivanju pojedinaca), graničnom sklonošću potrošnji (opseg potrošnje, koja je u funkciji dohotka i očekivanja, predstavlja potražnju), i marginalnom učinkovitošću kapitala (pri datim očekivanjima određuje opseg investicija što određuje ponudu).
Pojednostavljeno rečeno u konačnici razlika između kejnzijanaca i monetarista glede uloge novca i cijena je u slijedećem: kejnzijanci uzimaju novčanu masu kao endogenu varijablu dok monetariristi kao endogenu varijablu uzimaju cijene. Otuda postoji implicitna pretpostavka kejnezijanskog modela funkcioniranja u uvjetima mekog budžetskog ograničenja. I doista, vladavina kejnzijanizma bilo je doba rastuće inflacije. Welfare state ispravljan je mekim budžetskim ograničenjem. ili drugim riječima načelo pravednosti oporezivanja velikim je dijelom poništeno inflatornim porezom.
Kejnzijanizam se je povukao, uobičajeno se misli, jer se nisu mogli pokrivati budžetski deficiti dodatnom emisijom novca /inflacija je i onako bila visoka/ i jer se država pojavila na tržištu kapitala što je imalo za posljedicu "istiskivanje" /uključivši selektivni porezni tretman prihoda od obveznica/ privatnih investitora.
Međutim, neuspjeh kejnzijanizma valja prvenstveno tražiti u dugoročno opadajućoj sklonosti investiranju privatnih investitora uslijed nedovoljno snažnih inovativnih impulsa. Nije bilo moguće, u postojećem modelu, štednju investirati u uvjetima stabilne privredne strukture, uz prihvatljivu dividendu određenu kao odnos neto profitne i kamatne stope što su svakako očekivanja investitora morala uzimati u obzir. Država u tim i takvim uvjetima je bila pozvana da "amortizira" takva kretanja. Početkom sedamdesetih godina ovom je pridodana naftna kriza koja je bila dodatan snažan šok i kejnzijanska politika je "pala na ispitu". Kako pri analizama tekuće gospodarske politike nije bilo učinkovitog odgovora od strane kejnezijanaca to je naftni šok za pojedine analitičare postao uzrokom sloma kejnezijanizma.
U osnovi kejnzijanizam je odstupio jer nije mogao biti primjerena podrška Trećoj industrijskoj revoluciji, dakle, dugoročnom valu za čiju je uspješnu realizaciju valjalo intervenirati na strani ponude. Novi investicijski val Treće tehnološke revolucije zahtijevao je gospodasrsku politiku

koja će privrednu strukturu učiniti maksimalno varijabilnom kako bi ova mogla "upiti" nadolazeće tehničko-tehnološke promjene. U konačnici gospodarska politika je trebala podržati profitnu a ne welfare logiku. Neoliberalizam putem globalizacije (kapital odnosa) je dao spasonosno rješenje. Umjesto Velike Britanije «zastavu» su preuzele Sjedinjene američke države. Tržište, shvaćeno u doslovnom smislu kao laissez-faire sustav, postaje svemogućim regulatorom procesa reprodukcije. Nitko se ne obazire na vidljivu činjenicu da tome nije tako.
Ekonomija ponude, moglo bi se reći, pozicionirala se nasuprot kejnezijanaca. Dok kejnezijanci upravljaju potražnjom ekonomija ponude djeluje na strani ponude. Ekonomija ponude se tako vraća A Smithu i D. Ricardu za koje je stvaranje bogatstva i faktorska raspodjela (što manjeg) poreznog opterećenja, grosso modo, cilj svakog nacionalnog gospodarstva i gospodarske politike. Ovo se, prema pristalicama ekonomije ponude, treba odvijati u uvjetima opće ravnoteže.Ovaj pristup gospodarskoj politici, po našem mišljenju, predstavlja temeljni poučak kojeg se moraju pridržavati male i otvorene zemlje. Kako su one izložene vanjskim utjecajima to je dinamiziranje razvoja, gotovo nemoguće zamisliti, bez djelovanja gospodarske politike na strani ponude. Drugim rječima, nije moguće ostvariti učinkovite rezultate ukoliko se temeljem koncepcije i strategije razvoja ne uključi država u proces razvoja.
Do sedamdesetih godina privrede su bile karakterizirane: fiksnim devizinim tečajevima, niskim kamatnim stopama, visokim marginalnim poreznim stopama (dominacija poreza na dohodak), kumuliranjem javnog duga. Nakon naftnog šoka obilježja postaju: fluktuirajući tečajevi, promjenjive i općenito veće kamatne stope (kamatne stope se smanjuju sredinom devedesetih što traje do danas), smanjuju se marginalne porezne stope (na značaju dobijaju porezi na potrošnju), umjesto kumuliranja dugova i inflacije teret deficita izravno se prebacuje na gospodarstvo (manjim dijelom) i stanovništvo (pretežno) jer se traži uravnoteženi budžet koji će, osim toga, izravno ovisiti o kretanju dohotka Šok terapija kojom se slama inflacija rezultira prilagođavanjem gospodarstva, stanovništva i države novim uvjetima tvrdog budžetskog ograničenja. Naime, tvrdo budžetsko ograničenje "čisti" privredu jer određuje zapravo realno ograničenje i kriterijalnu funkciju za razliku mekog budžetskog ograničenja kada je ograničenje samo nomionalno. Deregulacija tržišta "oslobađa" činioce proizvodnje da formiraju svoju cijenu sukladno marginalnoj učinkovitosti. Ovo rezultira mogućnošću dinamiziranja privredne aktivnosti. Povećanje realnih kamata rezultira povećanjem štednje (na porast štednje također utječe povećanje neizvjesnosti i nesigurnosti jer se smanjuju socijalna prava građana) i investicija koje se ostvaruju zbog "elastičih" nadnica (određenih graničnom učinkovitošću rada) što omogućuje profitabilnu kombinaciju rada i kapitala.
Intervencionistička politika zadržava koegzistenciju rada i kapitala (u mjeri u kojoj ona nije u sukobu sa postavljenim ciljevima; monetaristi je, napuštaju), intervenira sa strane proizvodnje (monetaristi također interveniraju /linearno/ sa strane ponude - novca) ali na selektivnoj osnovi sukladno koncepciji i strategiji razvoja (kejnzijanci su intervenirali sa strane potražnje). Za monetariste i pristalice politike intervencionizma nadnica je cijena rada i tretira se kao trošak (kejnzijanci su je tretirali kao varijablu potražnje). Općenito kako se je protekcionizam "napajao" iz laissez fairea tako intervencionizam svoje uporište nalazi u svim teoretskim pravcima.
Različitost u pristupu kod pristalica intervencionizma je država, koja je i dalje, nezamjenjiva (selektivna i koordinirana gospodarska politika), dok joj monetaristi osporavaju učinkovitost.
Treba istaći da je značaj i uloga države, kod kejnzijanaca, određena neizravnim utjecajima na privrednu aktivnost država kod intervencionista se pojavljuje kao aktivni poduzetnik.
I dok je, u uvjetima slobodnog tržišta, za monetariste, profit temeljni cilj, za pristalice intervencionizma prednost se daje ukupnim učincima jer postoji hijerarhija ciljeva.

IV

Polazeći od ekonomske funkcije poreza, u povijesnom slijedu, moguće je ustanoviti da su načela pod snažnim utjecajem tekućih zbivanja datog vremena. Tako smo danas svjedoci da porezna načela A. Smitha u osnovi odgovaraju današnjim poreznim načelima. Danas kao i u vrijeme A. Smitha, temeljeno na potrebi burne izmjene gospodarske strukture, naglasak se daje onim načelima koja se rukovode stvaranjem bogatstva. Danas, to treba reći, postoji veći stupanj senzibilnosti za socijalnu komponentu, nego što je ona bila prisutna u vrijeme A. Smitha. Načela Adama Smitha, uostalom kao i njegovo djelo općenito, a posebno peta knjiga O prihodima vladara ili države, označuju polazište pri teoretskim i inim razmatranjima poreznog sustava i porezne politike u okviru gospodarskog sustava i gospodarske politike.

Pri konstrukciji poreznog sustava posebna se briga treba voditi o ekonomskoj učinkovitosti. Uobičajeno se ekonomska učinkovitost definira kao optimalna alokacija resursa. Kako se pretpostavlja da se cijene proizvodnih činilaca, dobara i usluga na tržištu formiraju sukladno ponudi i potražnji, to će "neuplitanje" najbolje usmjeriti proizvodnju što će rezultirati optimalnim korištenjem raspoloživih proizvodnih činilaca, dobara i usluga. "Interveniranje" na optimalnom tržištu rezultirat će promjenama u relativnim odnosima cijena što će ubuduće rezultirati suboptimalnim korištenjem proizvodnih činilaca odnosno dobara i usluga. Uvjeti optimalnosti određeni su teorijom opće ravnoteže u uvjetima savršene ili manje/više ograničene konkurencije. Poznavajući složene odnose međuovisnosti, zadatak je gospodarskog pa time i poreznog sustava da, što je moguće više, omogućuju slobodni izbor sudionika u procesu reprodukcije kao što je: proizvodnja i potrošnja; štednja (investicije) i potrošnja odnosno rada i dokolice.

Tržišta nisu ni približno tako učinkovita kao što to sugerira opća teorija ravnoteže. Međutim, to nije odgovor na pitanje je li ipak tržište drugo najbolje rješenje, što opet ne daje odgovor na pitanje je li nužno uplitanje države glede veće učinkovitosti ili je uplitanje države tek nužno zlo. Uvođenje bilo kojeg poreza mijenja odnose cijena. Ovo se događa čak s porezom koji najbolje udovoljava zahtjevu efikasnosti. Naime, glavarina umanjuje dohodak poreznog obveznika čime se povećava njegovo budžetsko ograničenje, dakle, smanjuje potražnja - ne linearno već selektivno - za proizvodnim činiocima, dobrima i uslugama.

Promatrajući grosso modo načelo je porezne snage, u ekonomskom pogledu, inferiornije načelu korisnosti. Međutim, porezni se sustav i još više porezna politika, u praksi, temelje na načelu porezne snage. Ipak, ako pretpostavimo da je zadovoljavajuće stanje u raspodjeli, načelo korisnosti znatno će pospješiti alokativnu funkciju rashodne strane proračuna jer je implicitna pretpostavka ovog načela da se javna dobra ponašaju po obrascu komercijalnih dobara.

Načelo porezne snage sugerira primjenu horizontalne i vertikalne jednakosti poreznih obveznika. Kada je riječ o horizontalnoj jednakosti, u vidu se ima da ljudi s jednakom poreznom snagom plaćaju jednako, dok vertikalna jednakost ukazuje na nužnost da ljudi s različitom poreznom snagom plaćaju različito.

Pitanje koje se postavlja jest koji je najbolji pokazatelj porezne snage, odnosno da li prednost dati dohotku, potrošnji ili bogatstvu? Sveobuhvatnost porezne osnovice temeljni je zadatak svakog poreznog sustava bez obzira na to da li se radi o dohotku, potrošnji ili bogatstvu kao poreznoj osnovici.

Dohodak je najbolja mjera porezne snage. Ovo tim više ako se ima u vidu u uvjetima treće tehnološke revolucije odlučna nadmočnost rada (uključivši znanje općenito) u odnosu na kapital. Ostaje problem kako obuhvatiti svekoliki dohodak svakog poreznog obveznika. Iako se porezna teorija prema dokolici odnosi kao jednoj od roba, takav pristup smatramo spornim.

Naime, dokolica u znatnom broju slučajeva može imati jednako značenje kao i jalovi fiksni troškovi. Dokolica i neiskorišteni instalirani kapacitet govori o razlici potencijalnog i ostvarenog outputa.
Porezna snaga poreznog obveznika temeljno je polazište pri određenju porezne obveze svakog pojedinca. Pristup nije sporan. Sporno je kako utvrditi poreznu snagu poreznog obveznika. Da li je važnija porezna snaga poreznog obveznika u, recimo, godini dana ili u životnom ciklusu. Iako smo "na dugi rok svi mrtvi" ostaje činjenica da svi imamo prošlost, sadašnjost i budućnost. Gdje je razumna granica između kratkog roka (individualni pristup) i dugog roka (socijalni pristup). Drugim riječima, oporezivanje pojedinca prema načelu porezne snage, polazeći od životnog ciklusa, zahtijeva pobliže određenje pojedinca u određenom društvu.

V

Premda je porezni sustav svake zemlje determiniran mnogim specifičnim čimbenicima, tendencije u rekonstrukcijama poreznih sustava određene su trendovima u cjelokupnim međunarodnim gospodarskim odnosima (globalizacija). Kako su ti trendovi okrenuti uklanjanju zapreka u slobodnom kretanju roba, ljudi i kapitala, koje u tim odnosima postoje, tako se i reforme poreznih sustava, pored unutarnjih razloga, uzrokovane i potrebom harmonizacije nacionalnih poreznih sustava s ciljem da oni postanu što je moguće više, uz data ograničenja, kompatibilni.
Ciljevi rekonstrukcije (reforme) poreznih sustava su stvaranje transparentnog, jednostavnog, gospodarski efikasnog i pravednog poreznog sustava. U suštini to znači minimiziranje porezom induciranih distorzija u alokaciji resursa i pravednu raspodjelu poreznog tereta (ali ne više kao ostvarenje vertikalne jednakosti nego kroz poboljšanje horizontalne jednakosti kao jednakog oporezivanja jednakih, a ne progresivnog oporezivanja). Ova dva cilja su međusobno konfliktna, dakle, ostvarenje cilja porezne neutralnosti u sukobu je s ciljem prevednosti u oporezivanju. Valja reći da iako u načelu moderne reforme pokazuju pomak od intervencionizma k neutralnosti, kao odgovora na skepticizam, o efikasnosti države (kroz smanjenje njene uloge i deregulaciju) i svjesti o "troškovima države" (u obliku gubitka koje generiraju subvencije države i/ili porezni poticaji u obliku poreznih kredita, ubrzane amortizacije i slično), države (svaka u svojoj mjeri) "važu" prednosti i nedostatke porezne neutralnosti i intervencionizma i subvencioniraju neke grane ili neke djelatnosti i tako utječu na investicije i njihovu strukturu. Pa iako oporezivanje nije temeljna odrednica u donošenju odluka o investiranju i financiranju, (uz kvalitetu ukupne infrastrukture zemlje, dakle, ekonomske i socijalne infrastrukture i troška kapitala u odnosu na druge proizvodne inpute), ipak ni to pitanje nije nevažno.
Naime, kapital odnos, da bi se mogao oplemeniti, nužno širi i produbljuje tržišta sukladno svojoj filozofiji. Upravo njegova dominacija jasno pokazuju da globalizaija, temeljem kapital odnosa, izravno povećava socijalne naboje u manje razvijenim zemljama in totum.

VI

Porezi se kao klin "umeću" u proces reprodukcije. Oni izravno mijenjaju odnose prethodne i sljedeće točke reprodukcije. Tako će u procesu prilagođavanja, temeljem svekolike međuovisnosti, u funkciji vremena, porezi izmijeniti odnose u cjelokupnoj reprodukciji.
Porezna incidenca (incidence of taxes) označava tko stvarno snosi neki porez. Zato je potrebno razlikovati zakonsku i gospodarsku incidencu. Zakonska označava tko je po zakonu obvezan platiti porez, a gospodarska pokazuje stvarno "žrtvovanje" dohotka uzrokovano porezima te je

određena načinom na koji se cijene (faktora proizvodnje, proizvoda) mijenjaju kada se uvede porez. Tako ekonomska incidenca ukazuje na promjene u distribuciji dohotka koju uzrokuje porez.
Valja reći da porezni teret u konačnici pada na pojedince (pa su i svi porezi porezi na dohodak), bilo preko izvora ili upotrebe njihovog dohotka bez obzira na to da li proizvod proizvode bogati ili siromašni i da li se proizvodom koriste bogati ili siromašni.
U kojoj će se mjeri razlikovati zakonska i gospodarska incidenca ovisi o mnogim činiocima: odnosu elastičnosti ponude i potražnje, vremenskoj dimenziji analize - incidenca u dugom i kratkom roku, intenzivnosti korištenja i raspoloživosti pojedinih činitelja, mogućnosti supstitucije u proizvodnji, mobilnosti ekonomskih činioca, itd..
Da bi analizirali gospodarske učinke oporezivanja, pojedine porezne oblike valja promatrati u okviru djelatnosti poduzeća, te pokazati kako oporezivanje mijenja ponašanje poduzeća.
Pristup analizi se odvija u dva koraka. U prvom koraku, valja ustanoviti koji su učinci pojedinih poreza, redoslijed je određen tokom reprodukcije. U drugom koraku, valja promatrati učinke na granu odnosno grupu. Ovaj je pristup, zapravo, primijenio A. Marshall u svojim Načelima.... Na taj je način moguće potpunije identificirati svekoliku složenost međuovisnosti koje nastaju uvođenjem poreza ili promjenom u intenzitetu porezne presije.
Uobičajeno je da se pri razmatranju poreznog opterećenja privrednog subjekta podrazumijeva porezni tretman dobitka - financijskog rezultata - kojeg privredni subjekt ostvari po bilo kojoj osnovi u jedinici vremena promatranja. Treba reći da takav pristup, iako transparentan, nije ispravan jer ne pokazuje ukupno porezno opterećenje. Naime, proces reprodukcije privrednog subjekta na relaciji: input kao pretpostavka aktivnosti - proces aktivnosti (uključujući odnosnu tehnologiju) - output kao rezultat aktivnosti može u svakoj naznačenoj fazi biti oporezivan.
Samo nam ukupno porezno opterećenje odnosnog privrednog subjekta kazuje kakva su stvarna ograničenja poreznog sustava i porezne politike za privredne subjekte u njihovoj poslovnoj aktivnosti. Uobičajene usporedbe pojedinih poreznih oblika - nametnutih na rad, kapital, proizvode i usluge, profit - govore o kompoziciji poreznog sustava, gdje su oni nametnuti te njihova izdašnost u fiskalnom smislu sama po sebi i nije dostatna. Nije dostatno da pojedine poreze promatramo, nametnute privrednim subjektima, pojedinačno da bi izvršili ekonomsku analizu učinaka poreznog sustava i porezne politike.
Oporezivanje inputa i oporezivanje outputa je zapravo oporezivanje dobiti. Prema tome, stopa poreza na dobit nije dovoljan pokazatelj da se precizira porezno opterećenje gospodarskih entiteta. Ako nije poznata ukupna porezna obveza odnosnog eniteta, mi nismo u stanju ocijeniti njegov položaj, s poreznog motrišta, u procesu reprodukcije.
Pri oporezivanju inputa odnosno outputa mijenja se točka pokrića. Točka pokrića se pomiče udesno što znači da se jedan dio uvedenog poreza kompenzira nužnim povećanjem količina dok se preostali dio kompenzira povećanjem cijena. U kojoj će se mjeri kompenzacije izvršiti promjenom količina odnosno cijena ovisit će o stupnju elastičnosti ponude i potražnje. U tom smislu valja promatrati i mogućnosti stabilizacijske gospodarske politike. Nadalje, uvođenje poreza na inpute odnosno outpute mijenja prosječnu stopu učinkovitosti udesno ako promatramo distribuciju učinkovitosti prije i poslije uvođenja poreza. Štoviše, moguće je ustvrditi da dio proizvođača rangiranih lijevo od prosječne učinkovitosti "izlazi" iz grane jer nije u stanju u kratkom roku amortizirati pritisak uvedenog poreznog opterećenja
Uvođenje poreza na dobit ne mijenja točku pokrića jer se porezno opterećenje pojavljuje tek nakon pozitivnog financijskog rezultata. Ali to je samo privid. Naime, ako prihvatimo nužnu međuovisnost kamatne i profitne stope, tada je sasvim jasno da valja usporediti kamatnu stopu i

neto profitnu stopu (nakon oporezivanja). Ako je kamatna stopa veća od neto profitne stope, tada će proizvođači nastojati napustiti aktivnosti s ispod prosječnom efikasnošću i preseliti kapital u neku drugu granu gdje će, u najmanju ruku, ostvariti prosječnu neto profitnu stopu. Prema tome, uvođenje poreza na dobit iako ne mijenja točku pokrića izravno, neizravno je mijenja, jer određena razina razlike financijskog rezultata (dobit umanjena za uvedeni porez) više ne ostvaruje prihvatljivu razinu efikasnosti, koja je bila ostvarena prije uvođenja poreza. Jednako se tako mijenja distribucija efikasnosti, pomak prosječne efikasnosti udesno pa dio proizvođača napušta proizvodnju zbog uvedenog poreza na dobit. Kako je moguće za svaki posebni slučaj odrediti ekvivalentne poreze na input, output, odnosno na financijski rezultat, to je na osnovi tih relacija moguće predvidjeti učinke pojedinih poreza, kao tendenciju.
Pri razmatranju poreza na dobit posebnu pažnju valja posvetiti odnosu bilance uspjeha i bilance stanja. Kao što je poznato bilanca izvještajnog razdoblja označuje promjene u nekom promatranom vremenu koje su se zbile u bilanci stanja baznog razdoblja. U uvjetima inflacije, ali i promjene relativnih cijena, te diskrecione gospodarske politike, događaju se značajna "prelijevanja" iz bilance stanja u bilancu uspjeha. Moguća su i suprotna kretanja u uvjetima deflacije. Izneseno dobiva na značenju u uvjetima hiperinflacije gdje izostanak očuvanja realne imovine ima jednak efekat eutanazije o kojoj je govorio J. M. Keynes kada je govorio o rentijerima.
Plaćeni porez na dobit ostavlja na volju vlasnicima da se odrede da li će neto dobit zadržati (reinvestirati u odnosni privredni subjekt) ili podijeliti i tako omogućiti vlasnicima da odrede da li će dividende biti usmjerene u investicije ili potrošnju. Naime, ako se preferira povećanje stope samofinanciranja, tada se može očekivati da će blaže biti oporezovan dio koji se zadržava u odnosu na dio dobiti koja je podijeljena kao dividenda. Ovaj pristup pored veće stope samofinanciranja zapravo okoštava privrednu strukturu i smanjuje njezinu učinkovitost. Ako se preferira podjela dobiti kroz dividende, tada se dinamizira razvoj jer je zbog manjih poreza vjerojatno da će dioničari opet investirati u isto poduzeće tek kada je njegova efikasnost iznad prosječne.
Ne smije se, međutim, zaobići niti porezni tretman kapitalnih dobitaka koji nastaju uslijed povećanja učinkovitosti, koji bi investitorima trebali biti naknada za preuzeti rizik, i kapitalni dobici po osnovi neisplaćenih dividendi jer se dio bilanca uspjeha prelijeva u bilancu stanja. Zadržani dio dobiti povećava prometnu vrijednost dionice pa je zato neophodno integralno promatranje oporezivanja dobiti - podijeljenog i zadržanog dijela - s poreznim tretmanom kapitalnih dobitaka.
Treba ukazati i na negativni dohodak tj. na gubitak. Mogućnost prenošenja gubitka unaprijed djeluje stimulativno na preuzimanje rizika. Glede nacionalnog gospodarstva mogućnost obračuna gubitaka iz prošlosti zapravo znači angažman privatnog kapitala u sanaciji dijela gospodarstva i prihvaćanje rizika s izvjesnijim konačnim rezultatom nego što bi to učinila država.

VII

Izneseno ukazuje na svekoliku složenost, putem brojnih izravnih i neizravnih veza, koju je potrebno uvažavati u maloj i otvorenoj zemlji prilikom konstrukcije poreznog sustava odnosno vođenju porezne politike.
Postavlja se pitanje, polazeći od iznijetog, u kojem će se pravcu kretati izgradnja poreznog sustava i kakva je moguća (objektivno) porezna politika.
Rad, kapital, tehnologija sve je to u osnovi određeno izvanjskim. Izvozna orijentacija, uslijed

malog tržišta, svjetsko tržište putem odnosa ponude i potražnje određuje konačnu valorizaciju gospodarske aktivnosti. Svaka od navedenih faza je izvanredno složena, a njihova nužna integracja u jedinstveni kompleks problema pokazuju o kakvom je zapravo problemu riječ. Pri tome valja imati u vidu da nacionalno tržište, određeno gospodarskim sustavom u okviru kojeg se donose poslovne odluke, ako nije kompatibilno s svojim okruženjem, svjetskim tržištem, može "iskriviti" relevantne informacije temeljem kojih se donose odluke. Drugim rječima, nužno je spoznati da "kompozicija" nacionalnog tržišta mora biti izvedena iz svjetskog tržišta.
Naprosto nije moguće zamisliti da će mala zemlja razvoju pristupiti bez arsenala intervencionističkih instrumenata. Mnoge zemlje su pokazale da je dobro dizajniran i odmjeren intervencionizam šansa za brži razvoj. Intervencinizam valja shvatiti kao vrlo širok sprektar aktivnosti koje se ostvaruju putem cjelokupnog arsenala instrumenata s ciljem ostvarenja hijerarhijski komponiranih ciljeva. Tko su favoriti koji će postati "lokomotiva" razvoja složeno je pitanje. Odabir krive "lokomotive" imalo bi dramatične posljedice po budućnost male nerazivjene i otovorene zemlje. Lakše je postavti pitanja nego na njih odgovoriti. Tako pitanje na koje valja odgovoriti je: mogu li najveće grane iz doba samoupravnog socijalizma biti nosioci razvoja? Ili, da li su postojeći izvoznici nosioci budućeg razvoja? Koje će biti posljedice bilo kojeg pravca razvoja za petnaest ili dvadeset godina? Postoje li ljudi koji će moći upravljati novim u svijetu konkurentskim tehnologijama? Pri tome je bitno precizirati učinke izabrane komcepcije razvoja.
Promatrano kratkoročno neophodno je gospodarsku politiku tako komponirati da njezine mjere budu u funkciji razvoja pri čemu na prvo mjesto stavljamo izvoz kako bi se dinamizirala proizvodnja i povećala zaposlenost. Aprecijacija nacionalne valute jednako je opasna za razvoj kao i velika fiskalna presija, odnosno visoke kamatne stope. Za izvozno orijentiranu privredu visoka obavezna rezerva, iako ne izravno svakako neizravno, također smanjuje konkurentnost. Veza na relaciji: eskontna stopa - marginalna porezna stopa - tečaj nacionalne valute - profitna stopa, nije od značenja samo na kratki rok. Na dugi rok, naglasimo, veza između navedenih kategorija još je značajnija jer snažno utječe na očekivanja, a njihova neusklađenost povećava neizvjesnost.
U uvjetima izvozne orijentacije ostale instrumente treba tako komponirati da privredni subjekti svoj razvoj identificiraju u izvoznoj orijentaciji. Stabilnost odnosa kamate, poreza, tečaja i profita svakako treba podržavati stabilizacijskom i razvojnom politikom suglasno kratkoročnim konjukturnim i dugoročnim privrednim odnosno razvojnim ciklusima.
Razvoj pojedine zemlje, pa i razvojna šansa mjeri se stupnjem gospodarske, političke i pravne prilagodbe, svjetskim standardima, odnosno standardima vodećih gospodarskih sila. Kako su za rast potrebna značajna ulaganja, a ona proizlaze iz razine akumulacije, koja je u maloj i nerazvijenoj zemlji nedostatna, postavlja se pitanje realnosti ostvarivanja koncepcije ubrzanog razvoja samo na osnovu vlastite akumulacije. Dosadašnja iskustva ukazuju na potrebu angažiranja eksterne akumulacije, pri čemu se transferi "uvezene" akumulacije mogu odvijati na brojne načine. Dugoročno stabilni monetarni okvir, s malom inflacijom, uz transparentni gospodarski sustav, najsnažnija je preporuka stranim investitorima.
Razmatrajući temelje na kojima bi se trebala zasnivati koncepcija i strategija razvoja ukazali smo da bi to, u prvom redu, morala biti ekonomika ponude (ekonomika ponude "vraća" pažnju s makroekonomije na mikroekonoomiju). Stupanj otvorenosti gospodarstva određuje gospodarski sustav i time određuje i porezni sustav što u gospodarsku pa time i u poreznu politiku implementira racionalna očekivanja. Istaknuli smo da je nužno tekuću i razvojnu gospodarsku politiku voditi u uvjetima tvrdog budžetskog ograničenja.
Valja odvojiti ciljeve intervencionističke poliltike tržišnih ekonomija od ciljeva intervencionističke

politike u samoupravnom gospodarstvu. Različitost u ciljevima jest razlika u smislu i sadržaju intervencionizma. Naime, kao što je poznato u samoupravnom modelu gospodarenja vršila su se interregionalna, interpersonalna i intergranska prelijevanja s ciljem "uravnoteženog" razvoja. Otuda su i razmljive, prisutne, značajne rezerve prema intervencionističkim politikama ex ante bez obzira što se pod tim pojmom podrazumijeva. Kao što znamo napuštanje je faktorskih dohodaka učinjeno, u dogovornom gospodarstvu, jer se "vezivanje" osobnih dohodaka za produktivnst rada nije moglo održati. Cjelokupni je sustav bio usmjeren na smirivanje socijalnih tenzija. Socijalni problemi se nisu smjeli ispoljti. Samoupravni model gospodarstva, stoga, nije mogao funkcionirati. Kratko rečeno radilo se o svjesnom narušavanju faktorskih dohodaka.
Koncepcija i strategija razvoja odlučujući je okvir gospodarskom sustavu. Porezni sustav kao podsustav gospodarskog sustava mora biti u funkciji koncepcije i strategije razvoja.
Temelj poreznog sustava svakako će biti i porez na potrošnju. Stoga učinke poreza na potrošnju valja posebno ispitati zbog multiplikativnih učinaka ovog poreznog oblika na cjelokupni gospodarski pa i društveni sustav.
S gospodarskog motrišta oporezivanje potrošnje svakako je stimulativno za dinamiziranje nacionalne štednje i impuls je izmjeni privredne strukture. Kao što je moguće vidjeti, cjelokupna je dosadašnja analiza pokazala ispravnost oporezivanja potrošnje, odnosno nužnost izgradnje takvog poreznog sustava koji će svoje temelje imati u oporezivanju potrošnje.
Polazeći od nužnosti dinamiziranja privredne aktivnosti, mišljenja smo, da će se, u sljedećem razdoblju, dodatno povećati uloga i značaj trošarina, i to: kako za postojeće proizvode tako i za nove trošarine - koje će se tek uvesti - na proizvode koji do sada nisu imali taj status. Treba imati u vidu činjenicu da jednom uveden porez na dodanu vrijednost ne omogućuje često mijenjanje poreznih stopa i taj će manjak morati preuzeti trošarine. Pri tome, valja imati u vidu da je porezni kapacitet svakog proizvoda ograničen bez obzira na to koliko on bio važan ili nevažan u potrošačevoj košari potrošnih dobara. Višak poreznog opterećenja koje izazivaju visoke porezne stope svakako valja imati na umu prilikom uvođenja ili mijenjanja trošarina.
Pored nužno primjerene kompozicije poreznih oblika u poreznom sustavu, značajnu pažnju valja posvetiti manevarskim mogućnostima poreznog sustava i njegovih elemenata.
Posebno je značajno koja bi se i kakva poltika trebala voditi u kratkoročnom poslovnom ciklusu. Svakako valja razmisliti o odnosu rada i kapitala kada je u pitanju konjukturni ciklus. Čini nam se učinkovitim da se u fazi prosperiteta preferira kapital dok bi se u uvjetima opadanja privredne aktivnosti valjalo stimulirati rad. Naime, kao što je poznato anticiklička politika zasnovana je na tzv. ugrađenim stabilizatorima koji u vrijeme prosperiteta povećavaju poreznu presiju i u vrijeme recesije je smanjuju. Ovo je politika koja je poznata kao anticiklička ekonomska politika. Takav pristup je "peglao" ekstreme.
U maloj i otvorenoj zemlji primjerenije je maksimirati privrednu aktivnost u etapi prosperiteta što se čini preferirajući kapital jer su izvanjski uvjeti dati i ne postoji mogućnost relevantne anticikličke politike. U silaznoj etapi ciklusa svakako bi trebalo podržavati rad tako da se uslijed recesije nivo zaposlenosti smanji što je moguće manje. Ovo bi bila politika u kratkom roku.
Pitanje ugrađenih stabilizatora time dobiva negativnu ocjenu jer mala i otvorena zemlja nije u stanju da "komponira" gospodarsku politiku u okvirima nacionalne ekonomije. Štoviše, u doba prosperiteta valjalo bi dodatno stimulirati investicije investicijskim kreditima odnosno ubrzanim amortizacijama. U fazi depresije pored potrebe da se stimulira rad u odnosu na kapital valjalo bi stimulirati štednju kako bi država putem primjerenih javnih investicija uspjevala zadržati razinu zaposlenosti na najvećoj mogućoj mjeri.
U dugom roku svakako je prihvatljivo preferirati kapital. Naime, pravednost u oporezivanju nije

rješenje za pravednost općenito. Čak kada bi se i provodila pravednost poreznim sustavom, to ne bi značilo da je taj i takav sustav pravedniji od nekog drugog sustava. Želimo reći da je ravnopravnost u kontribuciji društvenih troškova samo jedan aspekt pravednosti. On nije nužno determinirajući. I ne samo to. Valja istaći da u životnom ciklusu privremeno preferiranje kapitala ne znači da činilac rad neće u konačnici biti bolje tretiran, nego da se načelo pravednosti promatra statički.
Pravednost u uvjetima niskog dohotka i ne postojanje perspektive povećanja dohotka u životnom ciklusu, relativizira smisao i sadržaj pojma pravednosti.
Proračunski deficit morao bi biti mali. Nivo koji predlaže Europska unija svakako je referentna točka. Saldo bi se trebao kretati u funkciji kratkoročnog ciklusa: suficit u vrijeme prosperiteta i deficit u vrijeme krize.