

POREZNA KONKURENCIJA UNUTAR DRŽAVA ČLANICA EU

Pfeiffer, Julija

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:217268>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-19**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



UNIVERSITY OF SPLIT



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJ

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

Diplomski rad

POREZNA KONKURENCIJA UNUTAR DRŽAVA
ČLANICA EU

Mentor:

prof. dr. sc. Nikša Nikolić

Student:

Julija Pfeiffer

Split, lipanj 2020.

SADRŽAJ:

1. UVOD	1
1.1. Problem istraživanja	1
1.2. Predmet istraživanja	2
1.3. Ciljevi istraživanja.....	3
1.4. Hipoteza istraživanja	3
1.5. Metode istraživanja	4
1.6. Struktura rada	5
2. POREZNA KONKURENCIJA UNUTAR DRŽAVA ČLANICA EU	6
2.1. Pozitivna porezna konkurencija	7
2.2. Negativna porezna konkurencija	9
2.2.1. Modeli borbe protiv štetne porezne konkurencije	10
2.3. Monetarna harmonizacija EU	12
2.3.1. Jedinstvena monetarna politika	12
2.3.2. Europska središnja banka	15
2.3.3. Euro kao svjetska valuta	17
3. HARMONIZACIJA POREZA UNUTAR EU I NJENI CILJEVI	19
4. POREZNA HARMONIZACIJA PO POJEDINIM POREZNIM OBLICIMA	21
4.1. Porezna harmonizacija poreza na dodanu vrijednost (PDV) u državama članicama EU	21
4.2. Proces porezne harmonizacije posebnih poreza – TROŠARINE	25
4.2.1. TROŠARINE NA ALKOHOL I ALKOHOLNA PIĆA	30
4.2.2. TROŠARINE NA DUHAN I DUHANSKE PROIZVODE	31
4.2.3. TROŠARINE NA ENERGENTE I ELEKTRIČNU ENERGIJU	33
4.3. Porezna harmonizacija poreza na dobit	35
5. NEGATIVNI ASPEKTI POREZNE KONKURENCIJE DRŽAVA ČLANICA EU	37
5.1. Porezne oaze i njihova relacija sa EU	39
5.2. Porezni trendovi Europske Unije.....	41
5.3. Porezna konkurencija i porezna harmonizacija	44
6. ZAKLJUČAK	47
LITERATURA	49
PRILOZI	50
SAŽETAK	51
SUMMARY	52

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Jedno od najaktualnijih pitanja unutar granica EU u području poreza svakako bi bilo pitanje porezne konkurencije. Porezna konkurencija podrazumijeva međusobno natjecanje država u visini poreznih stopa i vrstama poreza, te utvrđivanju poreznih osnovica. Među državama EU prisutna je gotovo kod svih vrsta poreza. Najčešće se govori o „utrci do dna“ koja uzrokuje brojne negativne efekte, a koja se ogleda u podcijenjenosti javnih dobara, suboptimalne razine oporezivanja i smanjenju blagostanja stanovnika. Razlikujemo pozitivnu i negativnu poreznu konkurenciju.

Pozitivna porezna konkurencija je svakako ona „zdrava“ porezna konkurencija koja mora postojati jer je karakteristična po brojnim pozitivnim učincima - približava porezne sustave zemalja članica, te rezultira stvaranjem kvalitetnijih poreznih sustava koji bolje odgovaraju, kako građanima, tako i poduzećima.. Konkurentni porezni sustavi osiguravaju razvoj nacionalnih tržišta, te razvoj unutrašnjeg tržišta EU.

S druge strane, zbog nepostojanja jedinstvene porezne politike Europske unije posebno se iskristalizirao problem negativne porezne konkurencije, a koji ima svoje ishodište u neusklađenosti poreznih oblika i suprotan je proklamiranim slobodama na tržištu EU. To i jest problem - negativna porezna konkurencija koja, na odgovarajući način, rezultira lošim kretanjima na tom tržištu. Potrebno ju je minimizirati, a kasnije po mogućnosti i u potpunosti ukloniti. Za njezino rješenje nužno je postići optimalan stupanj usklađivanja poreznih sustava svih zemalja članica EU.

Tako primjerice, niski porezi na nekretnine, ili čak njihovo nepostojanje u pojedinim državama, uzrokovat će povećanje kupovine nekretnina iz svih zemalja EU, upravo u tim državama.. Također, zbog neusklađenosti poreza na dobit jako puno se može iskoristiti europsko tržište. Strane investicije, potaknute niskim porezima pojedinih država članica EU mogu preseliti svoje proizvodnje (i sele ih), a što može dovesti do povećanja blagostanja u istima.

Isto tako, u situaciji niskih poreza na dohodak u pojedinim zemljama članicama EU, postoji mogućnost preseljenja stanovništva u one zemlje koje imaju najniže poreze na dohodak ili imovinu. To će posebice odgovarati umirovljenicima čije su mirovine u matičnim zemljama relativno niske, stoga se može očekivati mobilnost, ne samo radnika, već i velikog broja umirovljenika. Dakle, mogućnost slobodnog kretanja građana država članica EU i poslovanja

među državama, omogućuje im promjenu države stanovanja ili mjesta poslovanja poduzeća u onoj zemlji u kojoj su porezi niži ili je porezni sustav prihvatljiviji za njihov život.

U situaciji kada države članice EU, kao ni pojedine regije, nisu postigle nikakve obvezatne dogovore oko jedinstveno usklađenih poreznih sustava kojim bi se osigurao porezni federalizam u EU kao što postoji u SAD-u, porezna konkurencija mogla bi u određenom vremenskom razdoblju (10 do 20 g.) predstavljati mogućnost za manje razvijene države članice EU-a kako da smanje svoje zaostajanje za prosjekom BDP-a po stanovniku u EU-u.¹

Dobro osmišljenim i provedenim poreznim kombinacijama, te poreznom konkurencijom sa strategijama razvoja, one manje razvijene zemlje EU mogle bi povećati BDP per capita, te smanjiti nezaposlenost stanovništva unutar svojih granica.

1.2. Predmet istraživanja

Iz samog problema istraživanja proizlazi predmet istraživanja. Stvaranjem zajedničkog tržišta u EU postavljaju se sljedeća pitanja: Treba li provesti usklađenost poreznih sustava ili dopustiti konkurentnost nacionalnih poreznih sustava? Utječe li porezna konkurencija na promjene u poreznim strukturama zemalja članica EU?

Dakle, pod predmetom istraživanja podrazumijeva se potreba uklanjanja negativne porezne konkurencije procesom porezne harmonizacije, te učinci štetne porezne konkurencije na tržište EU. Negativna porezna konkurencija sama po sebi nije štetna, već su štetne posljedice koje ostavlja na unutarnjem tržištu Europske Unije.

U radu će se odgovoriti na pitanje što je to porezna harmonizacija, te će se usporediti s monetarnom harmonizacijom od koje se strahovito puno odmaklo. Kao rezultat prethodno navedenog, dolazi do stvaranja jedinstvene monetarne politike, Jedinstvene središnje banke (ESB) i jedinstvene valute - Eura. Strategija koja se usvojila kako bi se minimizirala/uklonila negativna porezna konkurencija je „korak po korak“, a rezultati primjene ove strategije su jako loši.

¹ H. Tadin (2012.): „Europska Unija – unutarnje tržište i porezi“, str. 91.

1.3. Ciljevi istraživanja

Glavni ciljevi istraživanja ovog rada su:

- Pozitivna porezna konkurencija i njeni učinci
- Negativna porezna konkurencija i njeni učinci
- Proces harmonizacije općenito i ciljevi
- Proces harmonizacije po pojedinim poreznim oblicima
- Učinkovitost harmonizacije u smanjivanju/uklanjanju štetne porezne konkurencije

1.4. Hipoteza istraživanja

U radu postavljamo sljedeću hipotezu:

H(0): Porezna harmonizacija predstavlja učinkoviti mehanizam uklanjanja negativne porezne konkurencije

- Porezna harmonizacija je nezavisna varijabla
- Negativna porezna konkurencija je zavisna varijabla

1.5. Metode istraživanja

Za potrebe ovog rada koristit će se sekundarni eksterni podatci, odnosno podaci koji već postoje te su ranije prikupljeni.

Metode koje će se koristiti su sljedeće: ²

- **Metoda analize** – postupak znanstvenog istraživanja složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente
- **Deduktivna metoda** – sustavna primjena deduktivnog načina zaključivanja u kojem se iz općih sudova izvode posebni i pojedinačni zaključci
- **Metoda deskripcije** – postupak jednostavnog opisivanja ili očitavanja činjenica, procesa i predmeta u prirodi i društvu te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza, ali bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja
- **Induktivna metoda** – sustavna primjena induktivnog načina zaključivanja kojim se na temelju pojedinačnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu
- **Komparativna metoda** – sistematski postupak kojim se proučavaju odnosi, sličnosti i razlike između dva predmeta ili pojave s ciljem da se izvedu određeni zaključci
- **Metoda kompilacije** – postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstvenoistraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova zaključaka i spoznaja
- **Metoda sinteze** – postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem sinteze jednostavnih sudova u složenije.

Metoda komparacije primjenit će se u empirijskom dijelu ovog rada. Istom će analizirati proces porezne harmonizacije po pojedinim poreznim oblicima, te učinkovitost u smanjivanju/potpunom uklanjanju štetne porezne konkurencije.

² Zelenika, R. (2000): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog dijela, str. 309.

1.6. Struktura rada

Ovaj diplomski rad sastoji se od pet dijelova.

Prvi dio ujedno je i *uvodni dio* rada u kojem su definirani *problem, predmet i ciljevi istraživanja*, postavljena je *istraživačka hipoteza* i navedena *metodologija* kojom će se definirana hipoteza prihvatiti/odbaciti.

Drugi dio rada obuhvaća pojam *porezne konkurencije unutar zemalja članica Europske Unije*, te su razrađeni pojmovi *pozitivne i negativne porezne konkurencije* zajedno s učincima koje imaju. Detaljno su elaborirani *jedinstvena monetarna politika, ESB i euro* kao mogući glavni svjetski novac.

U **trećem** dijelu definiran je *proces i ciljevi porezne harmonizacije*.

Četvrti i peti čine empirijski dio rada, a obuhvaćaju *analizu porezne koordinacije po pojedinim poreznim oblicima*, te razrađuju i odgovaraju na postavljenu hipotezu, ali i utvrđuju zajedničku europsku poreznu politiku.

Šesti dio ovog diplomskog rada je *zaključak*, a koji predstavlja sintezu stavova, spoznaja i rezultata provedenog istraživanja u ovom Diplomskom radu.

2. POREZNA KONKURENCIJA UNUTAR DRŽAVA ČLANICA EU

Porezni sustav predstavlja najznačajniji izvor prihoda svake države, a u većini država članica EU predstavlja između 1/3 i 2/3 državnog proračuna. Osnovni zadaci porezne politike EU usko su povezani s razvojem unutarnjeg tržišta, jačanjem ekonomske i monetarne unije, te jačanjem ekonomskih integracija.³

Porezne reforme česta su tema mnogih rasprava. Te reforme podrazumijevale bi uvođenje jedinstvene porezne stope u članicama EU. Mnogi to smatraju tzv. „borbom do uništenja“, a što se smatra rezultatom oštre porezne konkurencije među zemljama članicama iste. Različiti autori dolazili su do različitih zaključaka vezanih uz djelovanje porezne konkurencije - dok jedni smatraju da više koristi imaju male zemlje u odnosu na velike, drugi pak tvrde kako veće koristi ubiru one veće zemlje.

Porezni sustavi na području EU doživjeli su značajne promjene u posljednja dva desetljeća. Neosporno je da su te promjene najvećim djelom rezultat procesa globalizacije i povećanja mobilnosti kapitala. Sporedni činitelj koji je tome doprinijeo jesu promjene na unutrašnjem tržištu EU, a koje su zahvatile sustav oporezivanja dobiti. Njime se u takvim situacijama nastoji utjecati na izgradnju konkurentnosti raznim poreznim poticajima.

Poreze u državama članicama dijelimo na direktne i indirektne poreze. I na jedne i na druge EU nastoji utjecati svojim politikama. Odluke o direktnim porezima donosi svaka država samostalno, dok EU samo provodi kontrolu mogućeg pojavljivanja štetne porezne konkurencije koja svojim negativnim posljedicama onemogućuje slobodno kretanje roba i usluga na unutarnjem tržištu Europske Unije.

Struktura poreznih sustava sastoji se od različitih vrsta poreza/poreznih oblika, a koji nisu uvijek usklađeni s ekonomskim i političkim ciljevima pojedinih država članica Europske Unije. Visoka porezna opterećenja u pojedinim zemljama znatno utječu na povećanje cijena proizvoda i usluga, a razlike u poreznim sustavima država članica mogu obuhvaćati razlike u poreznim politikama, poreznim oblicima, poreznim stopama, poreznim osnovicama, visini udjela poreza u BDP-u, udjelu pojedinih vrsta poreza u poreznim prihodima, te poreznim oslobođenjima i olakšicama.

³ H. Tadin (2009): „Porezna konkurencija ili harmonizacija poreza država članica Europske unije“, znanstveni članak, *Ekonomija/Economics*, 16, 505-523

Neusklađenost poreznih sustava predstavlja veliku prepreku ostvarenju ciljeva, a čije rješenje se može ostvariti jedino kontinuiranim usklađivanjem poreznih sustava. U praksi se pokazalo kako je takvu koordinaciju vrlo teško postići na području oporezivanja u cjelini. Neki rezultati su se, ipak, uspjeli ostvariti i to na području neizravnih poreza, dok su učinci unutar izravnih poreza znatno slabiji.

Ako uzmemo u obzir generalno porezno opterećenje, moglo bi se reći da je EU područje koje karakterizira visoko porezno opterećenje, iako je primjetan trend postupnog smanjenja poreznog opterećenja. To usporavanje djelomično je prouzrokovano cikličkim kretanjima i željom zemalja članica Unije da smanje svoje deficite, a što je utjecalo na to da trend smanjenja poreznog opterećenja porezom na dobit nije nastavljen.

Ukoliko promatramo udio poreza u BDP-u, prema podacima iz 2005.godine isti su iznosili 39,6%, a što je primjerice za 13 p.p. više nego li je udio poreza u BDP-u jednih od najjačih svjetskih sila - Japana ili SAD-a. To nikako ne znači da zemlje članice pojedinačno imaju visoko porezno opterećenje. Zanimljivo je kako su najveće promjene koje su vezane uz porezno opterećenje i izdašnost ubranih prihoda imale one države koje su u početku imale nisko porezno opterećenje. Zemlje s visokim poreznim opterećenjem (EU-15) imale su skromne promjene u poreznim strukturama. EU-15 karakteriziraju tromi fiskalni sustavi koji nisu skloni promjenama.

2.1. Pozitivna porezna konkurencija

Porezna konkurencija i mobilnost kapitala imali su pozitivan učinak na razvoj suvremenih poreznih sustava. Njihov utjecaj na porezne reforme vodi smanjenju poreznih stopa i proširenju poreznih baza, a što se može smatrati učinkom pozitivnih eksternalija porezne konkurencije.

Kada govorimo o pozitivnoj poreznoj konkurenciji bitno je istaknuti da se radi o poreznoj konkurenciji koja ima brojne pozitivne učinke. Osim što pozitivno utječe na razvoj zajedničkog unutarnjeg tržišta zemalja članica Europske Unije, ona približava porezne sustave, te ih čini kvalitetnijima; i za građane i za poduzeća.

Pozitivan utjecaj na razvoj unutarnjeg tržišta podrazumijeva slobodno kretanje robe, usluga, kapitala i radnika unutar granica Unije. Istraživanja su pokazala kako koristi koje proizlaze iz načela slobodnog kretanja robe iznose 386 mlrd eura godišnje. Slobodno kretanje robe zajamčeno je ukidanjem carina i količinskih ograničenja, te zabranom donošenja mjera s

istovrijednim učinkom. Ukidanje fizičkih i tehničkih barijera, načelo uzajamnog priznavanja, te promicanje normizacije dodani su kako bi se nastavilo dovršenje uspostave unutarnjeg tržišta.

Jedno od četiri temeljne slobode jedinstvenog tržišta EU je i sloboda kretanja kapitala. Ono nadopunjuje ostale tri slobode i doprinosi gospodarskom rastu omogućavanjem učinkovitog ulaganja kapitala, a čime se promiče euro kao međunarodna valuta. Na taj način doprinosi i ulozi EU kao globalnog aktera. Liberalizacija je bila bitna i za uvođenje eura i za razvoj EMU-a. Sloboda poslovnog nastana i sloboda pružanja usluga garantiraju mobilnost poduzeća i stručnjaka unutar granica Europske Unije.

Koristi koje proizlaze iz odluke Parlamenta o slobodnom kretanju usluga (obuhvaća i stručne kvalifikacije, te maloprodaju) iznosi 236 mlrd eura godišnje. Ne samo da se uklanjanju diskriminacije na temelju nacionalnosti nego i, ako se te slobode budu učinkovito primjenjivale, usvajanje mjera kojima će se olakšati njihova primjena, uključujući usklađivanje ili uzajamno priznavanje nacionalnih propisa o pristupu tim gospodarskim djelatnostima.⁴

Osim što je od ključne važnosti za razvoj unutarnjeg tržišta, sloboda pružanja usluga unutar EU ima brojne koristi i za potrošače, te mala i srednja poduzeća. Osim stvaranja jedinstvenog otvorenog tržišta usluga u EU, cilj je i zajamčiti kvalitetu usluga potrošačima.

Slobodno kretanje radnika podrazumijeva pravo radnika na boravište i kretanje, pravo na rad u drugoj državi članici, pravo članova obitelji na ulazak u zemlju i boravište, te pravo na to da budu jednako tretirani kao i državljani te zemlje. Također, podrazumijeva i ukidanje svakog oblika diskriminacije na temelju državljanstva u pogledu zapošljavanja, plaća i ostalih radnih uvjeta.

Postojanje porezne konkurencije neki autori smatraju poželjnim zbog mnogih pozitivnih učinaka koje ima na unutarnje zajedničko tržište. Prethodnu tezu možemo obrazložiti na sljedeći način:

- preferencije građana razlikuju se od zemlje do zemlje, pa tako zemlje same za sebe znaju najbolje kako voditi računa o tome
- kada bi propisi EU zamijenili povijesne porezne sustave, koji su posljedica kulturne, društvene i političke tradicije, i koji su utjecali na gospodarsku organizaciju i odluke u poduzećima, došlo bi do gubitka blagostanja⁵

⁴ European Parliament (online), dostupno na: www.europarl.europa.eu

⁵ H. Tadin (2012.): „Europska Unija – unutarnje tržište i porezi“, str. 90.

- međunarodni ugovori počivaju na pretpostavci da u svijetu postoji tendencija povećanja poreznih stopa. Stoga, postoji velika vjerojatnost da međunarodna porezna konkurencija djeluje na zemlje s visokim poreznim opterećenjima, te na taj način pridonosi ograničavanju rasta izdataka
- smanjio bi se mogući prostor za djelovanje nacionalne gospodarske politike.

2.2. Negativna porezna konkurencija

Proces europske ekonomske integracije uz mnoge koristi, prije svega ekonomskog karaktera, izaziva i mnoge troškove koje su posljedica raznih pojava i problema⁶, a kao što je štetna (nelojalna) porezna konkurencija. Jedan od razloga nastanka negativne porezne konkurencije jest taj što Europska Unija još uvijek nema zajedničku poreznu politiku, te zbog želje zemalja članica EU da što više investicija i ekonomskih aktivnosti privuče i/ili zadrži na svom teritoriju.

Proširenje Unije i priključivanje novih članica samo će produbiti problem s jedne, i povećati potrebu za usklađivanjem poreza s druge strane. Negativna porezna konkurencija nije problem samo u Uniji već i šire, a u procesu globalizacije može se promatrati kao međunarodno pitanje koje utječe na društveno-ekonomske tokove u cijelom svijetu. Uzroci njezinog nastanka postojali su i prije, samo što je njihov utjecaj posebno došao do izražaja u 90-im godinama prošlog stoljeća.

Velike korporacije sklone su lošim praksama koje se odnose na iskorištavanje propusta u sustavu i lošem provođenju porezne politike EU na način da svoju dobit prebacuju u one zemlje koje imaju nisko ili nepostojeće porezno opterećenje. Zbog toga ona zemlja u koju je dobit prebačena ima veće prihode od oporezivanja, dok je prva (ona iz koje je dobit iznesena) oštećena za visinu prihoda koju je mogla ostvariti oporezivanjem dobiti. To je primjerice slučaj u nekim poreznim oazama.

Prethodno navedeno vodi narušavanju tržišta, te povećanju porezne konkurencije među zemljama članicama. Potaknuti niskim porezima na nekretnine (ili čak njihovim nepostojanjem) pojedinci će kupovati nekretnine upravo u tim zemljama. Isto tako, sele svoje proizvodnje u one države u kojima su porezne stope niske i na taj način utječu na povećanje blagostanja u istima, a niski porezi na dohodak/imovinu potiču migracije stanovništva i umirovljenika.

⁶ Šimović H., Šimović J. (2006): Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske Unije, str.226.

Negativna porezna konkurencija ogleda se u području oporezivanja poduzeća, a razlog tomu su još uvijek niski stupanj usklađenosti sustava oporezivanja poduzeća unutar zemalja članica. Da bi se porezna konkurencija shvatila kao ozbiljan problem, potrebno ju je promatrati na način kako ona utječe na ekonomsku učinkovitost gospodarstva EU. Oporezivanje poduzeća unutar jednog zajedničkog EU tržišta mora:

- doprinijeti međunarodnoj konkurentnosti poslovnih subjekata
- izbjeći neopravdane i nepotrebne porezne troškove i druge zapreke koje koče prekograničnu ekonomsku aktivnost
- spriječiti ograničavanje opće (tzv. zdravu/pozitivnu) porezne konkurencije
- osigurati da porezne mjere što manje utječu na donošenje ekonomskih odluka.

Sustav oporezivanja poduzeća koji obuhvaća prethodno navedene kriterije utjecat će na porast blagostanja, međutim, da bi se dosegao željeni stupanj blagostanja (uz optimalan sustav oporezivanja poduzeća), nužno je uzeti u obzir i druge čimbenike javnih financija, a kao što su: financiranje i pribavljanje javnih dobara i usluga, te njihov odnos s mogućnosti pribavljanja javnih prihoda i učinkovitosti djelovanja javne uprave.

2.2.1. Modeli borbe protiv štetne porezne konkurencije

Za akciju s ciljem minimiziranja ili potpunog uklanjanja negativne porezne konkurencije postoji nekoliko inicijativa na globalnoj razini. Niti jedan od tih modela nije pridobio političku podršku jer teza o štetnosti porezne konkurencije nije bila adekvatno dokazana. Najpoznatiji modeli borbe protiv pojave nelojalne porezne konkurencije su model razvijen od strane OECD-a (Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj) i model koji se koristi unutar Europske Unije. Prvi model predstavlja osnovni svjetski model i znatno je širi jer obuhvaća i zemlje koje nisu članice EU, dok se model EU odnosi samo na zemlje unutar grupacije. Primjenom OECD-ovog modela djelomično se riješio ovaj problem.

Model koji koristi EU odličan je u dokumentu *Kodeks ponašanja pri oporezivanju poduzeća*, a koji preporuča da bi zemlje članice trebale urediti svoje porezne sustave u svrhu eliminiranja negativne porezne konkurencije. Tim dokumentom države članice EU obvezuju se da neće prihvaćati nove sustave oporezivanja koji bi uzrokovali negativnu poreznu konkurenciju. Također, obvezuju se da će postupno uklanjati postojeće, stare sustave, koji obuhvaćaju razne oblike poreznih poticaja i drugih instrumenata, a koji uzrokuju poreznu utakmicu među zemljama članicama. Kodeks bi se trebao shvatiti kao smjernica koje bi se zemlje trebale

pridržavati i koje bi trebale slijediti prilikom donošenja, izmjena i provođenja svojih poreznih politika.

Osim donošenja Kodeksa, osnovana je i posebna Radna skupina (tzv. Primarolo Group) u okviru Vijeća, a koja je imala za cilj da otkrije i procijeni koje su to porezne mjere i porezni elementi unutar postojećih poreznih sustava koji bi se mogli opisati kao štetni i koji uzrokuju poreznu konkurenciju među zemljama članicama EU.⁷ Radna skupina ima zadatak da nadzire uklanjanje štetnih poreznih elemenata, a zemlje članice obvezne su dostavljati izvješće Vijeću EU o svakom predloženom poreznom režimu kojeg namjeravaju razmatrati i koji bi u smislu Kodeksa bio štetan.

Trenutno je nabrojana široka lepeza (preko sto) poreznih mjera i njihovih inačica koje su uzrok štetne porezne konkurencije, a zbog vrlo velikog broja štetnih poreznih mjera, Vijeće EU donijelo je zaključak da se zbog složenosti ove problematike pažnju treba usmjeriti na tri istaknuta područja oporezivanja, a to su:

1. problem dvostrukog oporezivanja poslovnih subjekata
2. problem oporezivanja prihoda od kamata na štednju
3. problem poreza po odbitku kod oporezivanja kamata i naknada za autorska prava prilikom prekograničnih transakcija različitih kompanija.

⁷ Šimović H., Šimović J. (2006): Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske Unije, str. 235.

2.3. Monetarna harmonizacija EU

Porezna harmonizacija unutar zemalja članica EU je u stanovitoj vrsti međusobne sinergije s monetarnom harmonizacijom, a što je rezultiralo kreiranjem zajedničke monetarne politike, stvaranjem Jedinstvene središnje banke (ESB) i eura.

Strategija koja se usvojila zove se „korak po korak“, a s obzirom na dosadašnja iskustva radi se o strategiji čije djelovanje dolazi do izražaja tek onda kada problem nastane.

2.3.1. Jedinstvena monetarna politika

Težnja za stvaranjem zajedničke strategije i usklađivanjem monetarnih politika država članica potaknula je EU da kao svoj primarni cilj postavi stvaranje ekonomske i monetarne unije (EMU) za sve države članice.

EMU podrazumijeva zajedničko valutno područje unutar kojeg su međusobni tečajevi valuta zemalja članica neopozivo fiksirani. Države ulaskom u EMU napuštaju vlastitu valutu, te gube nacionalni suverenitet u pogledu određivanja količine novca u opticaju unutar vlastitih granica, utjecaju na promjene kamatnih stopa, te vođenju monetarne politike promjenom cijene vlastite valute.

Funkcija nacionalne središnje banke se svodi na to da obavlja poslove servisa Europske središnje banke. Bez osnivanja Europske središnje banke (ESB) 1998.g. EMU ne bi bio moguć, jer ona provodi monetarnu politiku za članice Europske ekonomske i monetarne unije.

Zajednička valuta zemalja u euro zoni/euro sustavu ili EMU-u je euro. Uvodi ga EMU, 1. siječnja 1999.g. kao bezgotovinsko sredstvo plaćanja i knjižni novac. Valute nacionalnih država tada su postale denominacija eura u unaprijed utvrđenom fiksnom iznosu.⁸ U materijalnom obliku (kovanicama i papirnatim novčanicama) u svih dvanaest država euro sustava uveden je 1.siječnja 2002. godine. Bila je to najveća zamjena gotovine u povijesti, a EMU danas u svom euro sustavu ima 17 država članica EU-a koje koriste euro kao zajedničku valutu.

Brojne su ekonomske prednosti koje ima zajednička valuta, a koje su navele EU da oformi EMU:

- smanjenje transakcijskih troškova, a što povlači mnoge direktne (procijenjeni troškovi 0,5% BDP-a EU) i indirektne koristi (potpomaže ekonomsku integraciju)

⁸ H. Tadin (2012): „Europska Unija – unutarnje tržište i porezi“, str. 37.

- veća transparentnost cijena koja povećava konkurentnost, a što pozitivno utječe na potrošače jer im donosi brojne koristi
- dodatne pogodnosti koje se odnose na ekspanziju financijske industrije u EU, te državne prihode
- prestankom rizika fluktuacije deviznih tečaja stvara se cjenovna i monetarna stabilnost koja poboljšava alokativnu efikasnost cjenovnog mehanizma.⁹

Troškove i koristi koje sa sobom nosi upotreba zajedničke valute od 1960-ih godina razmatra *Teorija optimalnih valutnih područja*, a koja tumači na koji način pomoću jedinstvene valute i zajedničke monetarne politike najdjelotvornije postići maksimalno društveno blagostanje, pa tako među troškovi formiranja monetarne unije ubrajamo:

- gubljenje monetarne politike kao instrumenta ekonomske politike
- fiksni tečaj i egzogene kamatne stope
- gubitak inflacijskog poreza, te mogućnost devalvacije
- tranzicijska nestabilnost
- financiranje rashoda emitiranjem novčanica nacionalne valute

Koristi koje proizlaze formiranjem monetarne unije na mikro razini:

- ukidanje izravnih transakcijskih troškova konverzije valuta
- troškovi platnog prometa
- neizravne koristi zbog veće usporedivosti cijena

i druge:

- smanjenje neizvjesnosti zbog kredibilnog fiksiranja tečajeva
- veća izvjesnost u pogledu budućih cijena uslijed trajnog fiksiranja tečajeva, a što doprinosi kvaliteti odluka o investicijama, proizvodnji, potrošnji itd.
- manje fluktuacije cijena
- nepostojanje valutnog rizika za vanjski dug
- međunarodne devizne pričuve – olakšano financiranje deficita.

⁹ H. Tadin (2012): „Europska Unija – unutarnje tržište i porezi“, str. 36.

Europska monetarna unija definirana je i stvorena Ugovorom iz Maastrichta 1991.g. koji uređuje harmonizaciju kroz tri faze. Ugovoru je prethodilo *Delorsovo izvješće* (faze i preduvjeti uspostave monetarne unije). Razlozi nastanka mogu biti unutrašnji (uklanjanje prepreka stvaranju jedinstvenog unutrašnjeg tržišta zbog postojanja različitih valuta), te vanjski (stvaranje velikog valutnog područja čija će valuta konkurirati za status glavnog svjetskog novca).

Prve dvije faze EMU-a su dovršene, dok se treća još uvijek provodi.¹⁰

- Prva faza (1. srpnja 1990. - 31. prosinca 1993.) karakteristična je po slobodnom kretanju kapitala među državama članicama EU, usklađivanju ekonomskih politika, njihovoj bližoj suradnji, te suradnji između središnjih banaka.
- Druga faza (1. siječnja 1994. - 31. prosinca 1998.) u kojoj su nacionalne središnje banke trebale postati neovisne. Ova faza obilježena je međusobnim približavanjem ekonomskih politika država članica i jačanju suradnje između nacionalnih središnjih banaka država članica. Uspostavljanjem Europskog monetarnog instituta - EMI (preteča ESB) institucionalizirano je usklađivanje monetarnih politika, a čije su zadaće bile jačanje suradnje među nacionalnim središnjim bankama i provođenje potrebnih priprema za uvođenje jedinstvene valute. U ovoj fazi osniva se i ESB.
- Treća faza (od 1. siječnja 1999.) u kojoj dolazi do postupnog uvođenja eura kao jedinstvene valute svih zemalja članica, te se pod okriljem ESB-a provodi zajednička monetarna politika. Uvođenje eura označilo je početak treće faze europske ekonomske i monetarne unije.

Prijelaz u treću fazu ovisio je o postizanju visokog stupnja trajne konvergencije koja se mjerila prema nizu kriterija utvrđenih ugovorima. Proračunska pravila trebala su postati obvezujuća, a državi članici koja ih ne poštuje prijetile bi sankcije. Jedinstvena monetarna politika uvedena je i povjerena Europskom sustavu središnjih banaka (ESSB), a koji čine nacionalne središnje banke i ESB.

¹⁰ Europski parlament, Kratki vodič o Europskoj uniji (online), dostupno na: <https://op.europa.eu/hr/publication-detail/-/publication/0b807f93-7bd2-4700-9f0d-36949d220c7f>

Postoje i određeni stalni troškovi za države članice ali i one koje, da bi ušle u EMU, moraju ispunjavati unaprijed zahtijevane gospodarske uvjete. Ti uvjeti poznati su kao kriteriji konvergencije ili kriteriji iz Maastrichta.

Pripadnost Eurozoni omogućuje državama članicama ostvarenje nižih stopa inflacije, te nižih kamata na bankarskom tržištu; kako za državu, tako i za građane i poduzeća. EMU bi, u današnjoj fazi svog razvoja, morala produbiti zajedničke političke integracije. Ukoliko želi imati euro kao svjetski stabilnu valutu i novi svjetski novac, to je moguće na način da se oformira „neki oblik“ porezne unije za države članice.

2.3.2. Europska središnja banka

Europska središnja banka (ESB) je financijska ustanova EU koja je osnovana 1998.g., a čiji je glavni cilj stabilnost cijena unutar Europske Unije. Dakle, kao svoj primarni zadatak ima upravljanje eurom i održavanje njegove stabilnosti za približno 2/3 građana koji koriste euro, te utvrđivanje i provođenje europske monetarne politike. Odluke koje donose tijela ESB utječu na živote i blagostanje preko 300 milijuna ljudi u EMU.

Kao glavni zadaci Euro sustava (ESB i centralne banke zemalja članica EU) se navode slijedeći:¹¹

1. definiranje i implementacija monetarne politike na području EMU,
2. vođenje operacija konverzije,
3. držanje i upravljanje službenim rezervama zemalja članica,
4. promocija operacija finog prilagođavanja.

ESB svoj naglasak stavlja više na stabilnost cijena nego na output. Na razinu cijena moguće je utjecati promjenom tečaja, tj. kupovanjem ili prodavanjem strane valute. Na taj način utječe se i na cijenu uvezenih dobara, jer, ukoliko cijena uvoznog proizvoda padne (a proizvod se i dalje koristi u potrošnji), to ima izravan učinak na smanjenje inflacije.

¹¹ M.Grgić, V.Bilas, H.Šimović (2006): „Financijska liberalizacija, monetarna i fiskalna politika Europske Unije“, str.12.

Ako se, pak, proizvod koristi kao input u proizvodnji, smanjit će se trošak proizvodnje, a posljedično time i cijena finalnog dobra. Također, potražnja za domaćim proizvodima pada pojeftinjenjem stranih proizvoda, a time pada i njihova cijena.

Temeljna načela na kojima se temelji ESB su: neovisnost, odgovornost i transparentnost. Neovisnost se odnosi na neovisan odabir instrumenata monetarne politike, te obavljanje svojih funkcija bez direktnog utjecaja drugih eksternih faktora u procesu donošenja odluka. Također, ESB ima vlastiti kapital i vlastiti proračun.

Odgovornost podrazumijeva odgovornost prema prekoračenju po računu i svim drugim vrstama kredita, te odgovornost prema javnosti, predsjednicima Vlada, Europskom parlamentu i predsjednicima država. Isto tako, ona mora biti transparentna kako bi zadobila povjerenje koje je potrebno u EMU-u i kredibilitet u monetarnim odlukama. Statutom ESB utvrđeno je da predsjednik treba godišnje prezentirati izvješća Europskom parlamentu o aktivnostima ESB i monetarne politike.

S obzirom na to da je nadležna za stvaranje rezervi i izdavanje novčanica, za ESB bi se moglo reći da ima monopol ponude novca, a što joj omogućuje da kratkoročnom kamatnom stopom putem transmisijskih mehanizama utječe na cijene i output. Promjenom kamatne stope utječe na kamatnu stopu ostalih banaka po kojoj će one davati kratkoročne kredite i depozite. Osim toga, utječe i na očekivanja o budućim kratkoročnim i dugoročnim kamatnim stopama. Posljedično tome, vidljiv je i utjecaj na agregatnu potražnju.

Zajedno sa središnjim bankama zemalja članica EU tvori Europski sustav središnjih banaka (ESSB) čiji je glavni cilj provođenje monetarne politike EU, obavljanje deviznih poslovanja, upravljanje deviznim pričuvama i držanje istih, te promicanje funkcioniranja platnih sustava.

Potrebno je razlikovati ESSB od Euro sustava. Dok s jedne strane Euro sustav obuhvaća samo one središnje banke država članica koje su u svoje granice uvele euro, ESSB je širi pojam koji se odnosi na središnje banke svih zemalja članica bez obzira na njihovu valutu.

Instrumenti monetarne politike koje koristi ESB su instrumenti monetarnog reguliranja, a glavni su:

- operacije na otvorenom tržištu - upravljanje likvidnosti na unutarnjem tržištu i signaliziranje smjera monetarne politike te usmjeravanje kamatnih stopa
- minimalna određena obvezna pričuva - kao cilj ima stabilizirati kratkoročne kamatne stope, te stvoriti ili povećati manjak likvidnosti u bankarskom sustavu u odnosu na euro

sustav. Na taj način olakšana je kontrola kamatnih stopa tržišta novca redovnom raspodjelom likvidnosti

- krediti za prekonoćnu likvidnost – osiguranje ili smanjenje likvidnosti na prekonoćnom tržištu. Dakle, odnosi se na moguću upotrebu graničnog kredita.

2.3.3. Euro kao svjetska valuta

Pitanje koje se nameće promišljanjem o ovoj tematici jest može li euro biti glavna svjetska valuta. Status svjetske valute koji ima euro pruža državama članicama zaštitu u razdobljima ekonomskih i financijskih kriza.

U tim vremenima, globalne valute poput eura, preuzimaju ulogu sigurnih utočišta za investitore i ne gube na vrijednosti. Čak i u slučaju da devizni tečaj snažno deprecira (odnosno da se vrijednost eura značajno smanji), državama to ne bi značajno naštetilo. One su primarno orijentirane na međusobnu trgovinu, pa rast cijena uvoznih proizvoda uzrokovan deprecijacijom eura, ne može imati presudan utjecaj na cijene i dohodak građana.

Također, gospodarski subjekti na području EU zadužuju se skoro pa isključivo u eurima, stoga teret otplate duga ne ovisi o kretanju deviznog tečaja eura prema ostalim valutama. Sve nove države članice EU moraju uvesti euro kao vlastiti novac kada za to ispune uvjete, a njegova snaga kao potencijalnog svjetskog novca porasti će onda kada sve države članice budu imale samo euro kao svoj zajednički novac.

Veliki broj manjih država sve više koristi američki dolar, dok euro preuzima funkciju „rezervne valute“. Važnost i budućnost eura ipak ponajviše ovisi o političkoj i ekonomskoj integraciji država članica EU, a što bi uvelike doprinijelo njegovoj međunarodnoj stabilnosti. Politička integracija odnosila bi se npr. na međusobnu usklađenost budžeta/proračuna svih zemalja članica u smislu očuvanja stabilnosti eura, dok bi ekonomska podrazumijevala poštivanje ekonomsko-monetarnih kriterija država euro sustava koji će omogućiti očuvanje eura i izvan granica EU, tj. na svjetskim financijskim tržištima. Također, važno je i kada će visokorazvijene države članice EU preći na euro, jer je njihova važnost za europska i svjetska gospodarstva velika.

Učinak zamjene nacionalnih valuta u euro, u zemljama koje su uvele isti, na rast potrošačkih cijena bio je vrlo blag. Razlog za strah od rasta cijena je percepcija građana euro područja o višim cijenama nakon zamjene valuta. Građani svoj osjećaj o razini inflacije temelje na kretanju

cijena jeftinijih proizvoda koje često kupuju, a upravo je kod te kategorije proizvoda porast cijena tijekom konverzije bio izražen. Stoga, Vlada veliku pozornost usmjerava na zaštitu potrošača i poduzimanje mjera kako bi se spriječile moguće zlouporabe kod zaokruživanja cijena u novoj valuti. To se može spriječiti primjenom mehanizama praćenja postupka konverzije, a među čijim glavnim mjerama će biti dvojno iskazivanje cijena.

Euro kao zajednički europski i svjetski novac u interesu je svih država članica EU, jer omogućuje na velikom zajedničkom unutarnjem tržištu EU, stabilno, jednostavno i transparentno poslovanje svih pravnih i fizičkih osoba bez transakcijskih troškova.¹² Uvođenjem eura nestaje valutni rizik kojem su izloženi svi koji imaju kredite vezane uz euro, odnosno rata kredita neće ovisiti o kretanju tečaja kune u odnosu na euro. Ili, drugim riječima, građani bi u tom slučaju primali plaću u eurima i otplaćivali kredite u eurima, čime nisu više izloženi riziku promjene tečaja.

Druga važna koristi odnosi se na smanjenje kamatnih stopa. Više ne bi postojali transakcijski troškovi (npr. mjenjački troškovi koji su važni za ljude koji se bave turizmom), a troškovi prekograničnih plaćanja bi se smanjili. Ukidanje transakcijskih troškova pojednostavljuje putovanja, poboljšava usporedivost cijena i olakšava trgovinu (npr. online kupnju).

Uvođenje zajedničke valute sa sobom nosi i određene troškove. Oni su uglavnom po veličini i važnosti relativno niski, te su uglavnom jednokratni. Jedan od njih je gubitak samostalne monetarne politike, a što na primjer za RH ne predstavlja veliki trošak s obzirom na smanjene mogućnosti za aktivno korištenje monetarne i tečajne politike.

¹² H. Tadin: „Europska Unija – unutarnje tržište i porezi“ (2012), str. 41.

3. HARMONIZACIJA POREZA UNUTAR EU I NJENI CILJEVI

Harmonizacija poreza ili porezno usklađenje označava međusobno usklađenje poreznih politika država članica EU s ciljem izbjegavanja nacionalnih poreznih mjera, a koje negativno utječu na funkcioniranje zajedničkog tržišta i narušavaju konkurenciju. Dakle, harmonizacija podrazumijeva izbjegavanje štetnog utjecaja na slobodno kretanje roba, usluga i kapitala.

Kao razlog porezne harmonizacije u EU najčešće se spominje nesklonost zemalja članica da moć oporezivanja podignu na viši nivo, pa proces harmonizacije služi kao alternativni pristup koordinacije poreznih sustava. Pravne norme koje se odnose na poreze utvrđene su ugovorom o EU i do danas se nisu mijenjale. Prema tim normama zemlje članice mogu zadržati vlastiti porezni sustav, pa čak i uvesti nove porezne oblike, ali uz obvezu da neke dijelove uskladi s odlukama tijela EU.

Europska financijska kriza krajem 2009.godine pojačala je napore EU za koordinacijom poreznih sustava unutar zemalja članica Unije (npr. prijedlog zajedničke konsolidirane osnovice poreza na dobit). Usklađivanje i koordinacija poreza bili su predmet brojnih rasprava unutar EU još od 1970-ih godina.

Dva glavna konkurentna argumenta bila su da porezna konkurencija dovodi do učinkovitijih Vlada, stoga konsolidacija i usuglašavanje poreznih sustava nije bilo nužno poželjno. Dok, s druge strane, vlade koje imaju za cilj usklađivanje istih, moraju se brinuti zbog porasta porezne osnovice zbog tzv. „utrke do dna“.

Razvoj zajedničkog unutarnjeg tržišta zahtijeva i jednakost i pravednost u oporezivanju poreznih obveznika u svim državama članicama EU, jer su svi oni i državljani EU.¹³

Ciljevi porezne harmonizacije razlikuju se od zemlje do zemlje. Od svog osnutka, pa sve do danas, EU nastoji provoditi određenu poreznu harmonizaciju. Porezni sustavi država članica EU razlikuju se po broju poreznih oblika, poreznim osnovicama, stopama, olakšicama, oslobođenjima itd. Sve prethodno navedeno uzrokuje stvaranje štetne porezne konkurencije i neostvarivanje temeljnih ciljeva, a posebice stvaranja zajedničkog tržišta EU.

Provođenje procesa harmoniziranja poreznih politika, ne znači nužno da će u određenom roku sve države članice imati isti porezni sustav. Proces harmonizacije odvija se sporo jer države

¹³ H. Tadin: „Europska Unija – unutarnje tržište i porezi“ (2012), str. 74.

nastoje što duže zadržati svoj suverenitet na području oporezivanja poduzeća i građana, te specifičnosti svojih poreznih sustava.

Glavni instrument kojim se harmoniziraju porezi jesu *Smjernice* – drugi po jačini pravni instrument u EU. One definiraju granice unutar kojih zemlje članice imaju više izbora kako da urede svoje porezno zakonodavstvo. Osnovno načelo koje je utjecalo na proces harmonizacije poreznih sustava u EU je *načelo supsidijarnosti* prema kojem središnja razina vlasti (EU) treba donositi odluke, samo ako ciljeve koje njima želi postići može ostvariti učinkovitije od samih država članica EU. U protivnom, takve odluke treba prepustiti nižim razinama vlasti, a što je bio slučaj kod harmonizacije oporezivanja u EU.

Također, smatra se da bi najprije trebalo harmonizirati poreze s pokretljivom osnovicom – korporativne poreze, jer kompanije mogu lako preseliti svoj kapital u tzv. porezne oaze. Ova teorija naglašava važnost harmonizacije poreza na dohodak pojedinca, međutim ona trenutno nije toliko nužna kao kod oporezivanja kompanija.

PDV bi također trebalo harmonizirati jer njegova neujednačenost utječe na stvaranje velikih konkurentskih razlika u cijenama dobara i usluga, a što posljedično vodi jačanju prekogranične kupovine, te neujednačenosti u ubiranju poreznih prihoda država članica EU.

S ciljem izbjegavanja poremećaja na zajedničkom unutarnjem tržištu EU, mjere koje donosi EU odnose se na uklanjanje razlika između upravnih i pravnih propisa. Ugovorom o EU utvrđeni su pravni standardi koji se odnose na poreze prema kojima svaka država članica ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav (pa čak i uvoditi nove porezne oblike), ali uz obvezu da neke dijelove ipak mora uskladiti s odlukama tijela EU. To se može odnositi na poreznu osnovicu, poreznu stopu itd.

EU postavila je nekoliko smjernica o harmonizaciji pojedinih poreza, te je postignut određeni minimum usklađivanja poreznih sustava.¹⁴ Postignuta je djelomična harmonizacija izravnih poreza, a najdalje se otišlo u harmonizaciji sustava neizravnih poreza, tj. PDV-a i trošarina.¹⁵

¹⁴ Institut za javne financije (online), dostupno na: <https://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/>

¹⁵ Institut za javne financije (online), dostupno na: <https://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/>

4. POREZNA HARMONIZACIJA PO POJEDINIM POREZNIM OBLICIMA

S ciljem razvoja zajedničkog unutrašnjeg tržišta, porezna harmonizacija nastoji obuhvatiti sljedeće vrste poreza:

1. Porez na dodanu vrijednost (PDV)
2. Trošarine – posebni porezi
3. Porez na dobit
4. Porez na dohodak

4.1. Porezna harmonizacija poreza na dodanu vrijednost (PDV) u državama članicama EU

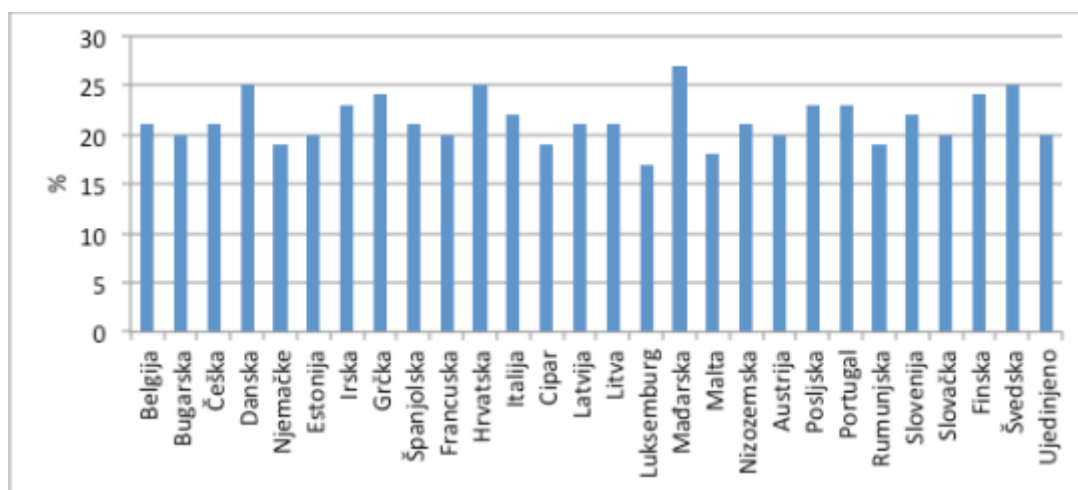
Porez na dodanu vrijednost svakako je jedan od najvažnijih poreznih javnih prihoda jer prosječno donosi oko 20% istih. Zbog svojih karakteristika PDV predstavlja vrlo izdašan i jednostavan način prikupljanja novčanih sredstava.¹⁶ Pripada kategoriji državnih poreza, a što bi značilo da novac ide direktno u državni proračun nakon čega se određuje njegova namjena - donosi se odluka o iskorištavanju novčanih sredstava koja su prikupljena PDV-om (tzv. nenamjenski porezi).

Također, PDV je i jedan od oblika poreza na promet, te svefazni i neto porez, a što bi značilo da se sav promet dobara i usluga oporezuje u svim fazama proizvodnje/prodaje. Glavni cilj uvođenja PDV-a smatra se uspostavljanje pravilnog funkcioniranja unutarnjeg tržišta.

PDV je porezni oblik koji se primjenjuje u većini država članica EU. Kako bi se stvorilo jedinstveno tržište i olakšao promet dobara/usluga među zemljama članicama, provodi se koordinacija sustava PDV-a. Svaka od 27 država članica ima različit porezni sustav, stoga provođenje procesa porezne harmonizacije nije nimalo lak zadatak za EU. Pojedine zemlje imaju stav o tome da je upravo porezni sustav slika nacionalnog suvereniteta, te odugovlače s prebacivanjem svoje nadležnosti na Uniju.

¹⁶ Financijski klub (online), dostupno na: <http://finance.hr/porez-dodanu-vrijednost-clanicama-europske-unije/>

Grafikon 1. Standardne stope PDV-a u zemljama članicama EU



Izvor: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat_en

Iz grafikona je vidljivo da je Mađarska država članica EU koja ima najveću standardnu stopu PDV-a, a koja iznosi 27%. Ako bismo Hrvatsku usporedili s Danskom, Finskom i Švedskom koje imaju istu stopu PDV-a (25%) ili približnu (24%), možemo zaključiti da se nalazi u znatno nepovoljnijem položaju s obzirom na životni standard koji je u tim državama puno bolji. U pogledu PDV-a, hrvatski građani snose veliki porezni teret, te s obzirom na to da RH pripada slabo razvijenim državama, stopa PDV-a bi trebala biti niža. Najnižu stopu PDV-a ima Luksemburg, a ona iznosi 17%.

Glavnim nedostatkom PDV-a smatra se njegov regresivan učinak, a što podrazumijeva situaciju u kojoj onaj porezni obveznik koji ima manje prihode, kupujući isti proizvod kao i netko s većom ekonomskom snagom, snosi puno veći novčani teret. Očito je kako na taj način izrazito nepovoljno djeluje na socijalni karakter. S ciljem smanjenja regresivnog učinka, u velikom broju zemalja članica Europske Unije primjenjuju se nulte stope i izuzeća, te se na taj način potiče potrošnja pojedinih proizvoda i usluga.

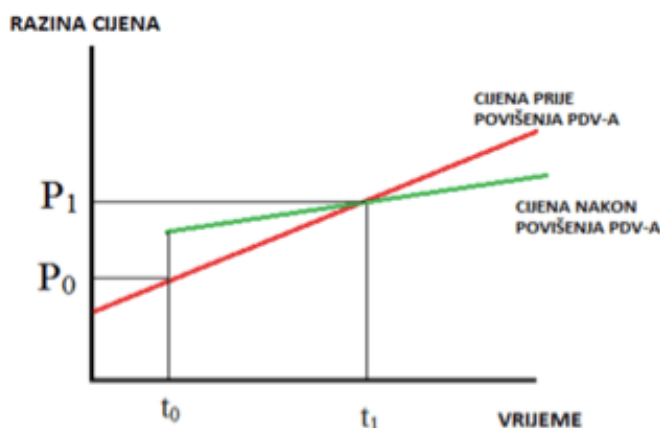
1967.godine donesene su dvije *Smjernice* o harmonizaciji zakonodavstva država članica EU. U razdoblju od 1968.g. do 1984.g. postignuti su veliki koraci u području usklađivanja općeg poreza na promet. Smjernica iz prosinca 1969.godine uvodi PDV, a razlike među državama članicama u promatranom razdoblju bile su u znatnoj mjeri uklonjene. Zbog toga, od 1984.godine govorimo o velikom stupnju usklađenosti PDV-a. Unatoč tome, rezultati su ipak bili lošiji od željenih i očekivanih, a i sam proces usklađenja bio je mukotrpan.

Direktivom iz 1977. godine donesena su zajednička pravila PDV-a, a 2006. godine EU usvojila je Direktivu o zajedničkom sustavu oporezivanja poreza na dodanu vrijednost koja se primjenjuje od 2007. godine.

Kao zakonska osnova za poreznu harmonizaciju PDV-a i kao osnovni dokument EU donesena je *Šesta direktiva*. Ona osigurava primjenu PDV-a na iste transakcije u svim zemljama članicama EU. Poslije ove doneseno je i još nekoliko Direktiva koje su se odnosile na PDV.

Predviđena je preporučena stopa od 15 do 25%, a države isto tako mogu uvesti jednu ili dvije snižene stope koje ne bi smjele biti manje od 5% (to se odnosi isključivo na proizvode/usluge koji nisu konkurenti s onima iz drugih članica – npr. lijekovi i hrana). Gornja granica standardne stope nije propisana, dok nulta stopa nije predviđena ali je dopuštena u prijelaznom razdoblju i to samo onim zemljama koje su je primjenjivale do 1. siječnja 1991. godine.

Grafikon 2. Posljedice povećanja stope PDV-a



Izvor: VALUE ADDED TAXATION: Mechanism, Design and Policy Issues Tuan Minh Le (2003.)

Za vrijeme velike ekonomske i financijske krize došlo je do porasta stope PDV-a u zemljama članicama EU. Na grafikonu je vidljiv kratkoročni učinak uvođenja veće stope PDV-a. Crvena linija odnosi se na razinu cijena prije povišenja. U razdoblju t₀ dolazi do povećanja stope PDV-a, nakon čega, protokom nekog kraćeg vremena dolazi do prilagođavanja cijena (p₀ – p₁). Dugoročno gledano, Vlada zbog povećanja PDV-a prikuplja više prihoda, a istodobno u gospodarstvu sužava ponudu novca – vodi restriktivnu politiku. Posljedično tome dolazi do

pada stope rasta cijena. Dakle, u uvjetima krize, povećanje stope PDV-a pozitivno utječe na razinu cijena.

U sustavu PDV-a postoje i oslobođanja u sferi zdravstvenih, socijalnih i kulturnih usluga, a definirane su i posebne odredbe za način plaćanja PDV-a za posebne kategorije poduzetnika. Većina zemalja ne pridržava se preporuka o broju i visini stopa PDV-a, ali napredak u harmonizaciji je velik. Sustav PDV-a u EU ima još dovoljno prostora za poboljšanja te provođenje reformi u pogledu harmonizacije.¹⁷

¹⁷ Financijski klub (online), dostupno na :<http://finance.hr/porez-dodanu-vrijednost-clanicama-europske-unije/>

4.2. Proces porezne harmonizacije posebnih poreza – TROŠARINE

Trošarina, posebni porez ili akciza je dodatan porez koji se nameće uz uobičajeni opći porez na promet ili PDV na potrošnju određenih proizvoda.

Trošarine potječu još iz 16.stoljeća kada su se u Nizozemskoj oporezivali sol, šećer, pivo i alkoholna pića. Odmah nakon njih slijedile su Engleska i Njemačka, a RH prve trošarine uvodi 1993.godine (*Opći režim trošarina* – dospelost poreza je u trenutku potrošnje proizvoda, a naplativost u zemlji stvarne potrošnje).

Stvaranje jedinstvenog tržišta EU 1. siječnja 2003.godine dovelo je do usklađenja poreznih propisa koji su vezani uz trošarine. Bilo je nužno provesti usklađenje kako bi se osiguralo funkcioniranje zajedničkog tržišta brisanjem granica i kontrola između zemalja članica EU. Trošarinski sustav se, za razliku od PDV-a koji je u cijelosti harmoniziran Šestom smjernicom, uređuje kroz više smjernica.

1992.g. donošenjem Smjernice o *Općem sporazumu o posjedovanju, kretanju i nadgledanju proizvoda koji se oporezuju trošarinama* započinje harmonizacija trošarina u EU. Drugi naziv za tu smjernicu još je i *Sistemska smjernica*, te predstavlja temelj kojim su propisana opća pravila oporezivanja svih grupa dobara koje podliježu trošarinama.

Trošarine u EU koordiniraju se u sljedećim kategorijama:

- alkohol i alkoholna pića,
- duhanski proizvodi,
- energetske proizvodi i električne struje.

Za prethodno navedene proizvode određene su minimalne stope trošarinskog poreza. Te stope potiču uštede energije i korištenje prihvatljivih ekoloških goriva, a isto tako moraju biti u interesu fer tržišne konkurencije.

Prema propisima država članica, trošarinama se oporezuju privatne osobe, a također zbog svoje fleksibilnosti propisi EU omogućuju i interese posebnih nacionalnih okolnosti. Moguće je odrediti posebne poreze i na neke druge kategorije proizvoda, a čija primjena ne utječe na stvaranje barijera u slobodnom kretanju roba izvan granica nacionalne države.

Nakon Sistemske smjernice koja je odredila usklađenje najvažnijih trošarina, doneseno je još nekoliko smjernica koje definiraju strukturu i visinu oporezivanja trošarinama. Prve takve smjernice su tzv. *Strukturne smjernice* i odnose se na definiranje kategorija proizvoda, osnovica

na koje se računaju trošarine (npr. komadi, kilogrami, hektolitri, postotak alkohola itd.), te porezna oslobođenja.

Druga grupa smjernica su tzv. *Smjernice o stopama i visini trošarina* koje su propisivale minimalne stope. Države članice EU imale su slobodu u određivanju visine opterećenja, ali iznad propisane minimalne stope. Postoji više smjernica o visini i stopama poreznog opterećenja za svaku od tri skupine proizvoda.

Opća ili tzv. horizontalna Direktiva Vijeća EU u prosincu 2008.godine sadrži pravni temelj harmonizacije – opći sustav trošarina kojim se uređuje opći okvir trošarinskog oporezivanja, propisuje opća ograničenja u odnosu na mogućnost uvođenja trošarinskog oporezivanja proizvoda koji ne spadaju u harmonizirani sustav trošarinskog oporezivanja.

Tom Direktivom određeno je da države članice EU mogu ubirati porez i na proizvode koji nisu trošarinska roba, s tim da ubiranje tih poreza pri trgovanju među zemljama članicama ne smije uzrokovati formalnosti povezane s prijelazom granice. Osim toga, ovom Direktivom dopušteno je ubiranje drugih neizravnih poreza na trošarinsku robu ako su ti porezi u skladu s pravilima Zajednice. Također, Direktiva propisuje i opće uvjete proizvoda koji su podložni trošarinama, a što uključuje njihovu proizvodnju, skladištenje, nadzor i kretanje. Sve prethodno navedeno poslužit će kao dobra baza za stvaranje i funkcioniranje unutrašnjeg europskog tržišta s ciljem slobodnog kretanja trošarinskih proizvoda.

Donesene su i posebne direktive a kojim se definiraju predmeti oporezivanja, oslobođenja, izuzeća, trošarinske osnovice, te druge pojedinosti i posebnosti. Bitno je istaknuti da se trošarinski proizvodi oporezuju u zemlji potrošnje i prema onim stopama koje se primjenjuju u toj zemlji.

Kada govorimo o trošarinama onda govorimo o nekadašnjim monopolističkim porezima. Oni su vrlo specifični po tome što su bili pod ingerencijom države stotinama godina. Dakle, kod trošarina je manji problem provesti usklađenje. Po pitanju trošarina mnogo se toga napravilo. Isto tako, radi se o proizvodima koje karakterizira relativno visoka cjenovno neelastična potražnja, a dohodovna elastičnost potražnje za trošarinama je veća od 1, stoga se radi o luksuznim dobrima. Ovi proizvodi smatraju se štetnima za pojedinca i s negativnim vanjskim učincima.

Trošarine se mogu uvesti kako bi se uvela progresivnost u porezni sustav. To se primjenjuje u slučaju kada se oporezuju luksuzni proizvodi koje uglavnom koriste pojedinci s visokim

dohocima. U zemljama u razvoju je teško primjenjivati progresivan porez na dohodak, pa trošarine na luksuzne proizvode služe kao dobar način progresivnog raspoređivanja poreznog tereta.

Također, posebne poreze moguće je uvesti i u situaciji kada je administrativno teško primjenjivati složene porezne oblike. U zemljama u razvoju, umjesto uporabe složene sheme progresivnog poreza na dohodak, jednostavnije je ubiranje trošarina. One iziskuju manje administrativne troškove i ne ostavljaju puno mogućnosti za poreznu evaziju. Sve to doprinosi prelijevanju poreznih prihoda u državni proračun.

Trošarine je moguće uvesti i kako bi se obeshrabrila potrošnja nekih proizvoda. Osim toga, one imaju obilježja regresivnosti, a što podrazumijeva da više opterećuju ona domaćinstva koja imaju niske dohotke. Najčešće se radi o proizvodima koji se smatraju nemoralnim ili nezdravim, stoga je njihova primjena opravdana. S obzirom na prethodno navedeno, država se upliće u izbor pojedinca smatrajući da nisu svjesni opasnosti koje sa sobom nosi konzumiranje alkohola ili cigareta.

Kod trošarina je izražena porezna koordinacija, a kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje u harmoniziranom sustavu se primjenjuje *načelo odredišta*. Ono podrazumijeva oporezivanje ukupne dodane vrijednosti, bez obzira na to je li ona dodana u zemlji ili inozemstvu. Dakle, oporezuju se svi proizvodi (bez obzira na mjesto proizvodnje) koji se troše u zemlji.

Područje trošarinskog oporezivanja, koje je uređeno Zakonom o trošarinama i njegovim podzakonskim propisima, harmonizirano je na razini Europske unije, i to u bitnome direktivama koje uređuju: ¹⁸

- opći porezno – pravni okvir (primjerice utvrđivanje porezne osnovce, obračun poreza, naplativost porezne obveze, porezni nadzor i drugi porezno – pravni odnosi),
- sustav kretanja trošarinskih proizvoda na jedinstvenom europskom tržištu sukladno načelima slobode kretanja roba, usluga, ljudi i kapitala u unutarnjem tržištu EU,
- minimalne visine oporezivanje uz uređenje okvira za primjenu obveznih i opcionalnih oslobođenja od plaćanja trošarine te primjene sniženih ili diferenciranih stopa oporezivanja na pojedine trošarinske proizvode unatoč općenito propisanim obveznim minimalnih visinama trošarine.

¹⁸ RH, Ministarstvo financija, Carinska uprava (online), dostupno na: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/trosarine-u-europskoj-uniji-harmonizirani-sustav/>

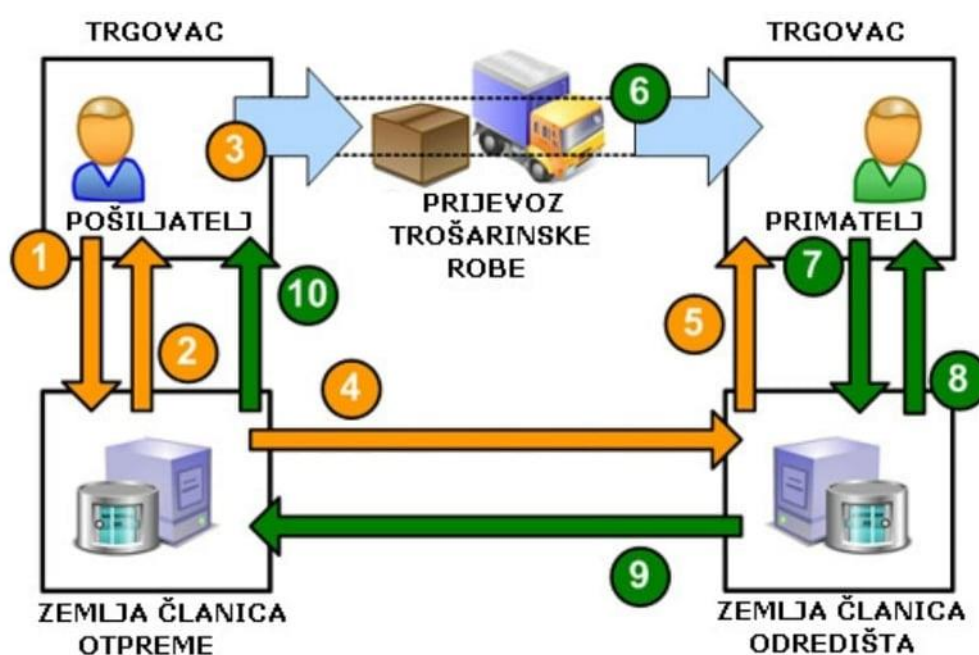
Prilikom pristupanja Uniji države su dužne prilagoditi poslovanje jedinstvenom europskom tržištu na kojem je trošarinsko postupanje harmonizirano. Dakle, gospodarski subjekti koji podliježu trošarinskim propisima moraju prilagoditi svoja poslovanja novima uvjetima. Iako je promet roba, čak i trošarinskih proizvoda u EU slobodan, ipak podliježe određenim pravilima kojih se potrebno pridržavati. Stoga, gospodarski subjekti su primorani, u smislu trošarinskih propisa, statusno se odrediti kako bi mogli poslovati s trošarinskim proizvodima unutar ostalih zemalja članica Europske Unije.

To statusno određenje odnosi se na registraciju gospodarskih subjekata za potrebe trošarinskih propisa kao i, ovisno o konkretnim gospodarskim potrebama, ishodenje statusa ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, registriranog primatelja ili primatelja trošarinskih proizvoda već puštenih u potrošnju u drugoj državi članici Europske unije.

Neharmonizirani trošarinski propisi, između ostalog, moraju osiguravati poštivanje načela zabrane povrede funkcioniranja unutarnjeg tržišta i prikrivenog ograničavanja trgovine između zemalja članica Europske unije i tržišnog natjecanja (poštivanje načela slobode kretanja roba, usluga, ljudi i kapitala na unutarnjem tržištu), u cijelosti osiguravati primjenu načela nediskriminacije (jednak tretman domaćih proizvoda i proizvođača, te onih iz drugih država članica Europske unije i trećih zemalja), te načelo jednakosti poreznog oblika u odnosu na sve porezne obveznike i subjekte u Europskoj uniji.

EMCS sustav predstavlja sustav kontrole kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine. Ulaskom u EU, zemlje članice preuzimaju sve obveze koje proizlaze iz punopravnog članstva te, u skladu s odredbama europskog trošarinskog zakonodavstva preuzimaju i obvezu primjene ovog sustava. Također, preuzimaju i obvezu korištenja sustava razmjene podataka o trošarinama (SEED) među gospodarskim subjektima, te carinskim i poreznim tijelima.

Slika 1. EMCS sustav



Izvor: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-movement-control-system_de

4.2.1. TROŠARINE NA ALKOHOL I ALKOHOLNA PIĆA

Tablica 1. Stope trošarina na alkohol i alkoholna pića u RH i EU

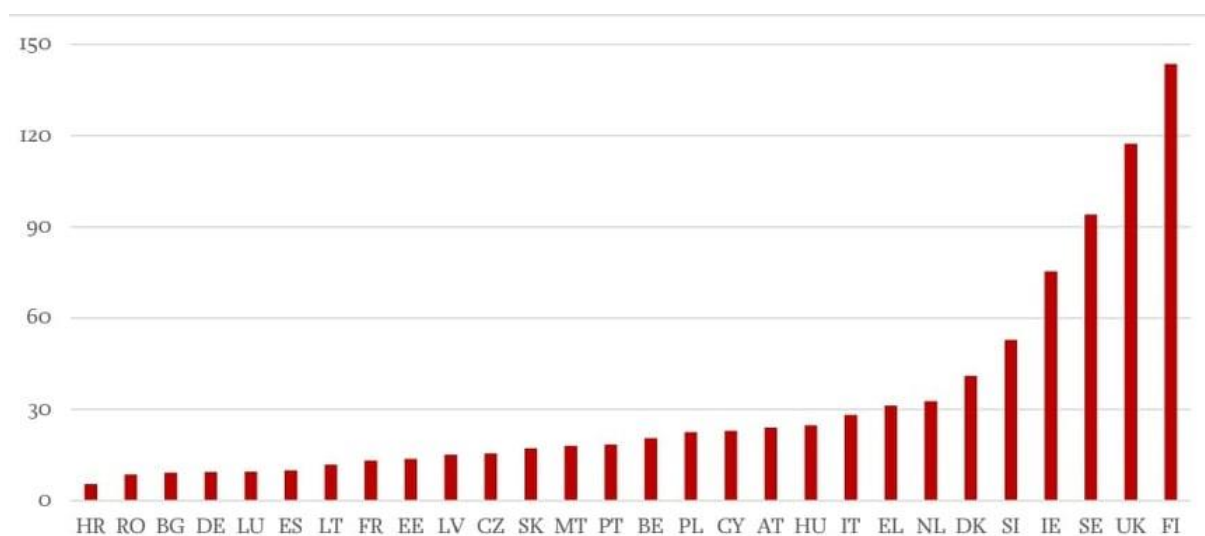
Trošarinski proizvod	Visina trošarine u Hrvatskoj	Minimalna trošarina u EU (u eurima)	Minimalna EU trošarina (u kn)
Pivo	40 kn za 1% volumnog udjela stvarnog alkohola u hektolitr gotovog proizvoda (hl/°alc)	1,87 € hl/°alc 0,748 € hl/°Pato	13,89 kn hl/°alc 5,55 kn hl/°Plato
Mirna vina	0 kn/hl gotovog proizvoda	0 €	0 kn/hl
Pjenušava vina	0 kn/hl gotovog proizvoda	0 €	0 kn/hl
Ostala pića dobivena vrenjem, osim piva i vina	0 kn/hl gotovog proizvoda	0 €	0 kn/hl
Međuproizvodi	800 kn/hl gotovog proizvoda (≥15% vol/°alc.)	45 €/hl	334,15 kn/hl
	500 kn/hl gotovog proizvoda (<15% vol/°alc.)		
Etilni alkohol	5,300 kn/hl čistog alkohola	550 €/hl čistog alkohola	4.084,03 kn/hl

Napomena: Preračunato po tečaju ECB (OJ C 296, 2.10.2012.), 1 euro iznosi 7,4255kn

Izvor: European commission (2013c); Zakon o trošarinama

Svi alkoholni proizvodi u RH oporezuju se po istoj stopi, dok u EU to nije slučaj. Unutar Unije postoji jedna ili više općih/sniženih stopa za različite kategorije proizvoda. Stope trošarine na pivo mjerene udjelom alkohola najviše su u Finskoj, UK i Švedskoj.

Grafikon 3. Stope trošarina na pivo u zemljama EU, 2012/2013. (u eurima)



Izvor: The Brewers of Europe (2012.); Zakon o trošarinama

Unutar EU propisane su opće i snižene stope na vino, a većina zemalja primjenjuje opću nultu stopu i u manjoj mjeri pije pjenušava vina. U usporedbi sa državama članicama EU, RH ima stopu trošarina na pivo među najnižim. Zemlje visokog poreznog opterećenja alkohola su Švedska, Finska, Irska i UK, čije stope variraju od 200 do preko 500 eura/hl.

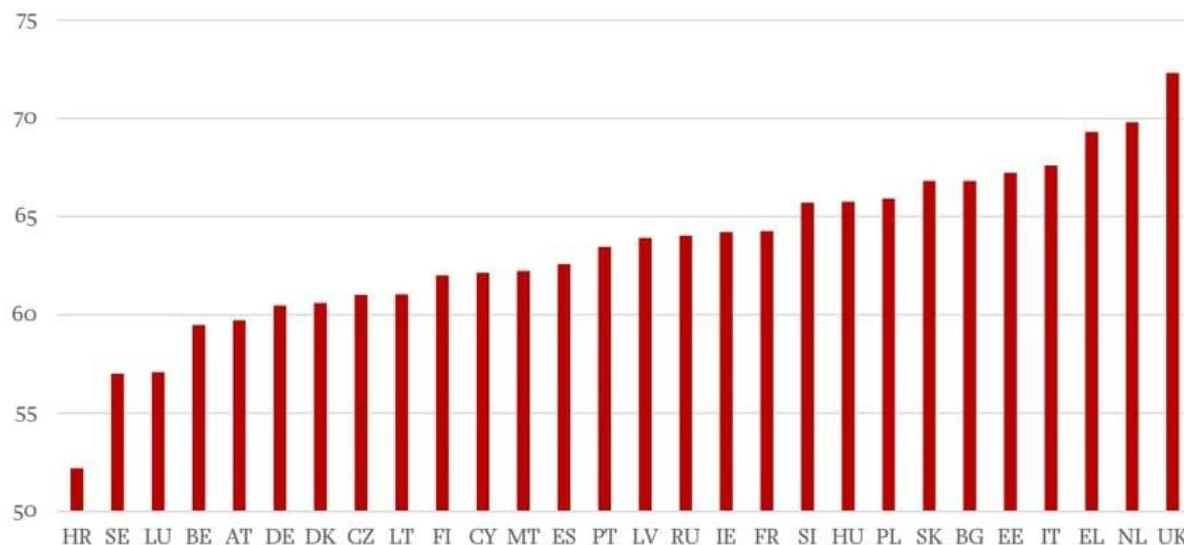
4.2.2. TROŠARINE NA DUHAN I DUHANSKE PROIZVODE

Tablica 2. *Stope trošarina na duhanske proizvode u RH i EU*

Trošarinski proizvod	Visina trošarine u Hrvatskoj	Visina trošarine u Hrvatskoj nakon pristupanja EU	Minimalna trošarina u EU	Minimalna EU trošarina izražena (u kn)
Cigarete				
Specifična trošarina	180 kn/1.000 kom.	64 €/1.000 kom.	64 €/1.000 kom. bez obzira na WAP udio specifične trošarine u ukupnom poreznom opterećenju 5 - 76,5%; – od 1. siječnja 2014. 77 €/1.000 kom. bez obzira na WAP; – do 31. prosinca 2017. 90 eura/1.000 kom. bez obzira na WAP; udio specifične trošarine u ukupnom poreznom opterećenju 7,5 - 76,5 %.	475 kn/1.000 kom. 572 kn/1.000 kom. 668 kn/1.000 kom.
Proporcionalna trošarina	36% maloprodajne cijene	57% WAP	57% udio ukupne trošarine u WAP-u; – od 1. siječnja 2014. 60% udio ukupne trošarine u WAP-u;	
Cigare	1.100 kn/1.000 kom.	600 kn/1.000 kom.	12 €/1.000 kom.	89 kn/1.000 kom.
Cigarilosi	220 kn/1.000 kom.	600 kn/1.000 kom.	12 €/1.000 kom.	89 kn/1.000 kom.
Sitno rezani duhan za pušenje	325 kn/kg proizvoda	351 kn/kg proizvoda	od 1. siječnja 2013. - 47 €/kg od 1. siječnja 2015. - 54 €/kg od 1. siječnja 2018. - 60 €/kg od 1. siječnja 2020. - 60 €/kg	349 kn/kg 401 kn/kg 446 kn/kg 446 kn/kg
Ostali duhan za pušenje	146 kn/1.000 kom.	296 kn/1.000 kom.	22 €/kg	163 kn/1.000 kom.

Izvor: European Commission (2013c); Zakon o trošarinama

Grafikon 4. Stope trošarina na cigarete (u eurima) u zemljama EU 1. siječnja 2013., izraženo u % od prosječno ponderirane maloprodajne cijene cigareta



Izvor: European Comission (2013.)

Iz grafikona je vidljivo kako RH ima najnižu stopu trošarina na cigarete u promatranom razdoblju. Očito je kako bi za usklađenje s europskim stopama bio potreban duži vremenski period. Najveću stopu ima UK i ona iznosi 73%. Velik porast stope očekuje se i za ostali duhan za pušenje u skladu s preporukama Europske komisije da zbog konkurentnosti među duhanskim proizvodima, posebice cigaretama i ostalim duhanima za pušenje (koji su jednako štetni), treba što više izjednačavati porezno opterećenje (stope).

4.2.3. TROŠARINE NA ENERGENTE I ELEKTRIČNU ENERGIJU

Najveće promjene u sustavu trošarina odnose se na energente i električnu energiju. Taj sustav ujedno je i najsloženiji – prema broju oporezivih proizvoda, broju i visini stopa, izuzeću i posebnosti pojedinih zemalja. Osam zemalja uvelo je i parafiskalna davanja, te naknade za neke vrste energenata.

Tablica 3. *Stope trošarina na energente i električnu energiju u RH i EU*

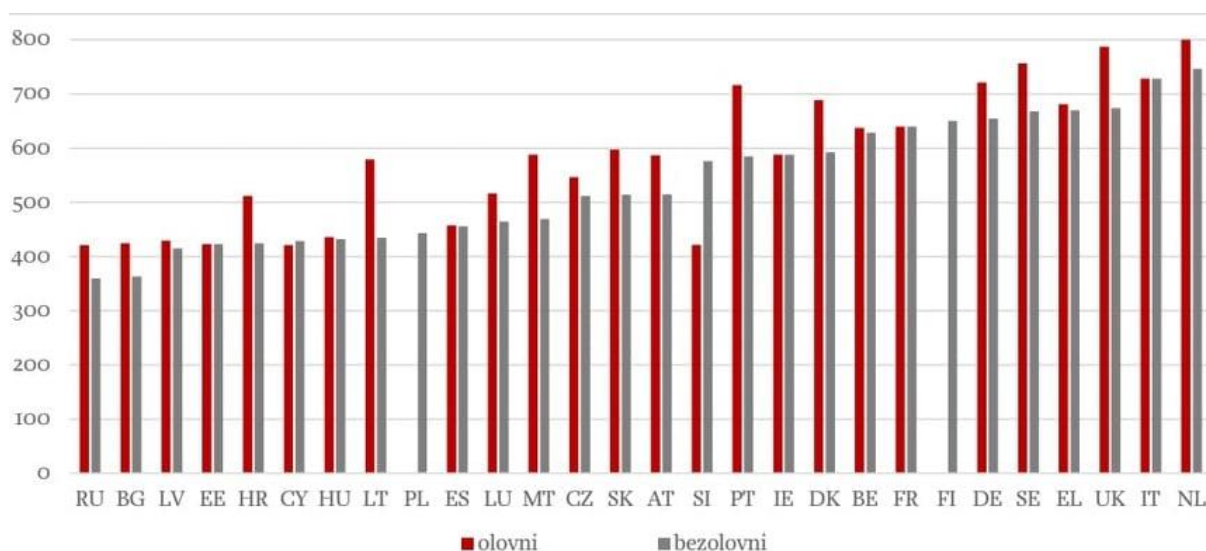
Trošarinski proizvod	Visina trošarine u Hrvatskoj	Visina trošarine u Hrvatskoj nakon pristupanja EU-u	Minimalna trošarina u EU	Minimalna EU trošarina izražena u kunama
Motorni benzin – pogonska goriva				
olovni	3.801 kn/1.000 l		421 €/1.000 l	3.126 kn/1.000 l
bezolovni	3.151 kn/1.000 l		359 €/1.000 l	2.666 kn/1.000 l
Plinsko ulje (dizel)				
za pogon	2.354 kn /1.000 l	2.450,50 kn/1.000 l	330 €/1.000 l	2.450 kn/1.000 l
za grijanje	343 kn/1.000 l		21 €/1.000 l	156 kn/1.000 l
industrijska i komercijalna uporaba*			21 €/1.000 l	156 kn/1.000 l
Kerozin – petrolej				
za pogon	2.243 kn/1.000 l	2.450,50 kn/1.000 l	330 €/1.000 l	2.450 kn/1.000 l
za grijanje		1.752 kn/1.000 l	0 €/1.000 l	0 kn
industrijska i komercijalna uporaba			21 €/1.000 l	156 kn/1.000 l
UNP – ukapljeni naftni plin				
za pogon	912,50 kn/1.000 kg	100 kn/1.000 kg	125 €/1.000 kg	928 kn/1.000 kg
za grijanje (poslovna/neposlovna)	0 kn/1.000 kg	100 kn/1.000 kg	0 €	0 kn
industrijska i komercijalna uporaba			41 €/1.000 kg	304 kn/1.000 kg
Teško loživo ulje – za grijanje				
poslovno	160 kn/1.000 kg ^a		15 €/1.000 kg	111 kn/1.000 kg
neposlovno			15 €/1.000 kg	111 kn/1.000 kg
biogoriva – čista		0 kn		
Prirodni plin				
za pogon		0 kn/MWh	2,6 €/GJ	19 kn/GJ
za grijanje		8,10 kn/MWh ⁷	0,3 €/GJ	2,23 kn/GJ
– neposlovna uporaba		(29,6 kn/GJ)		
za grijanje		4,05 kn/MWh	0,15 €/GJ	1,11 kn/GJ
– poslovna uporaba		(14,6 kn/GJ)		
industrijska i komercijalna uporaba		000	0,3 €/GJ	2,23 kn/GJ
Ugljen i koks				
neposlovna uporaba		2,30 kn/GJ	0,3 €/GJ	2,23 kn/GJ
poslovna uporaba		2,30 kn/GJ	0,15 €/GJ	1,11 kn/GJ
Električna energija				
neposlovna uporaba		7,50 kn/MWh	1 €/MWh	7,43 kn/MWh
poslovna uporaba		3,75 kn/MWh	0,5 EUR/MWh	3,71 kn/MWh

Izvor: European Commission (2013c); Zakon o trošarinama

Sve stope u tablici uglavnom su usklađene s minimalno propisanim, osim nižih na UNP i prirodni plin. Najveća se promjena odnosi na uvođenje oporezivanja prirodnog plina, ugljena, koksa i električne energije, kod kojih su stope uglavnom na razini minimalnih, a više su na prirodni plin namijenjen grijanju. U Zakonu su propisana stanovita oslobođenja za uporabu

energenata i električne energije za određene namjene. Najznačajnija se odnose na prirodni plin i električnu energiju koji se koriste u kućanstvima te na plin za pogon.

Grafikon 5. *Maksimalne trošarine na benzin (olovni i bezolovni) u zemljama članicama EU (€/1000 l)*



Izvor: European Commission (2013c); Zakon o trošarinama

Iz grafikona je vidljivo kako se na isti proizvod primjenjuju različite stope. Stopa ovisi, osim o namjeni i regiji u kojoj se gorivo koristi, i o udjelu sumpora, CO₂, te bio goriva.

Korištenje olovnog benzina u Sloveniji, Finskoj i Poljskoj je zabranjeno. Najviše stope imaju Nizozemska, UK i Švedska, a četiri države imaju niže stope na olovni benzin od RH. U Hrvatskoj se plinsko ulje (dizelsko gorivo) za pogon oporezuje minimalnom stopom (330 eura/1.000 l), koja je ujedno i najniža u EU.

4.3. Porezna harmonizacija poreza na dobit

Trenutno u Uniji postoji 27 poreznih sustava poreza na dobit koji se razlikuju po svojim specifičnostima. Te specifičnosti ovise o visini ostvarenog poreza na dobit ili se porez naplaćuje na razini države/regije. Onim državama koje proizvode i posluju u više država članica, porez na dobit može nepovoljno utjecati na ekonomično poslovanje. Na zajedničkom unutarnjem tržištu EU ne bi smjele postojati nikakve porezne barijere koje bi sprječavale ubrzani ekonomski rast i razvoj za poslovanje poduzeća.

Unutar EU nije postignut dogovor oko zajedničkog oblika oporezivanja poreza na dobit, stoga možemo govoriti isključivo o harmonizaciji nekih segmenata sustava oporezivanja poduzeća, ali ne i o harmonizaciji poreza na dobit. Upravo zbog toga se porez na dobit unutar Unije nastoji urediti posebnim mjerama, a sve s ciljem sprječavanja negativne porezne konkurencije između zemalja koje žele privući strane investicije unutar svojih nacionalnih okvira.

Pojedine države članice EU oslobađanjem od plaćanja poreza na dobit nastoje privući velike investitore u svoju zemlju. Ukoliko su porezi u nekoj zemlji niži ili je porezni sustav prihvatljiviji za život, stanovnicima je omogućena promjena zemlje stanovanja/poslovanja. To im omogućuje prvi cilj postavljen od strane EU.

Ciljevi EU za gospodarsko poslovanje su:

- slobodno kretanje kapitala/investicija između država članica Unije,
- sprječavanje negativne porezne konkurencije između država članica EU.

Izuzev harmonizacije poreznog oblika, na razini EU nije donesena nikakva smjernica niti ikakav drugi porezno-pravni dokument kojim bi se harmonizirala porezna osnovica, porezna stopa, porezna oslobađanja ili drugi bitan element oporezivanja. Djelomice se nastojalo postići pozitivan učinak *Kodeksom ponašanja pri oporezivanju poduzeća* čija je glavna funkcija sprječavanje negativne porezne konkurencije u Europskoj Uniji.

Stoga, kako ne bi došlo do međunarodnog dvostrukog oporezivanja, komisija EU donijela je određene mjere vezane uz porez na dobit koji se odnosi na poslovanje poduzeća/transnacionalnih kompanija na unutarnjem tržištu. Posebno je važno za ujedinjavanje poduzeća iz više država imati porezne propise koji su neutralni tj. ne dovode do međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje se može pojaviti u određenim slučajevima u nekim državama članicama EU.¹⁹ Sustav harmonizacije oporezivanja poduzeća proširio se jačanjem unutrašnjeg

¹⁹ H. Tadin (2012): „Porezna konkurencija ili harmonizacija poreza država članica Europske unije“, str.77.

zajedničkog tržišta, stvaranjem negativne porezne konkurencije, te donošenjem prethodno navedenih mjera.

Daljnja harmonizacija poreza bila je potrebna iz više razloga, a kao što su:

- povećanje spajanja/pripajanja poduzeća iz više država,
- rast podjele poduzeća,
- povećanje mobilnosti rada i kapitala poduzeća,
- proširenje država članica EU,
- nastanak europskog društva – d.d.,
- razvoj elektroničke trgovine koja obuhvaća sve države članice.

Današnji sustav harmonizacije obuhvaća smjernice, te druge dokumente i porezno-pravne akte koji se donose na pet ključnih područja:

- oporezivanje društava majka-kćer (matična i zavisna društva),
- porezni tretman spajanja, dijeljenja te transfera udjela i imovine između poduzeća,
- arbitražni postupak u slučajevima dvostrukog oporezivanja,
- oporezivanje kamata i autorskih naknada između povezanih poduzeća,
- Kodeks ponašanja pri oporezivanju poduzeća (europski model sprječavanja nelojalne porezne konkurencije).

Odnosi društava majka-kćeri uređeni su dvjema Direktivama 1997.godine kojima se ukida međunarodno dvostruko oporezivanje dobiti u pogledu dividende koje društvo kćer isplaćuje društvu majka u drugoj zemlji članici Unije.

5. NEGATIVNI ASPEKTI POREZNE KONKURENCIJE DRŽAVA ČLANICA EU

U uvjetima sveopće globalizacije, stvaranje Europske monetarne Unije i uvođenje eura kao zajedničke valute dovelo je do mnogobrojnih pozitivnih efekata među samim državama članicama Unije. No, kao iz sjene, počela je vrebati i jedna pojava koji je uvjetovala mnogobrojne ekonomske probleme, a radi se o štetnoj poreznoj konkurenciji i raznolikoj poreznoj politici država članica, kao ključnom segmentu fiskalne politike. Budući se ovaj dio fiskalne politike može smatrati međunarodnim pitanjem, jasno je da se države Unije nerado i sporo odriču ovog aspekta koji, među ostalim, dobro puni nacionalne proračune.

U procesu eurointegracija, ovaj fenomen se promatra kao štetna pojava, budući da je porezna politika država članica različita, te kao takva izaziva mnoge neželjene efekte. Također, može se reći da štetna porezna konkurencija predstavlja globalni problem, koji nadilazi granice Europske Unije.

Kada su čelnici EU utvrdili postojanje negativne porezne konkurencije, pokušali su poduzeti mnogobrojne mjere za njeno suzbijanje, među ostalim i harmonizaciju sustava oporezivanja, no tek od 90-ih godina prošlog stoljeća. Kao ključno, radi se o intenciji bilo koje države članice EU da zadrži što više ekonomske aktivnosti i privuče što više investicija u svoju zemlju, te se upravo radi tih stremljenja i pojavila štetna porezna konkurencija, a u skladu s tim i mjere za njeno suzbijanje.

Upravo ovakav vid porezne konkurencije - njena štetnost na proračune dijela zemalja članica, dovela je do ideje harmonizacije (barem dijela zakonodavnog okvira zemalja EU), a kako bi se suzbile negativnosti koje može prouzročiti ista; poput dvostrukog oporezivanja, stvaranja „poreznih oaza“, utaje poreza i sl.

Kada se govori o poreznoj harmonizaciji kao protuteži štetne porezne konkurencije, njenoj učinkovitosti sa gledišta usklađenosti poreznih opterećenja, te njenih efekata na funkcioniranje država članica EU, treba imati u vidu ključni aspekt samih poreza kao takvih, a to je da je porezni sustav na određeni način, dio suvereniteta te zemlje. Sasvim jasno, i dio fiskalnog suvereniteta te iste zemlje. U tom duhu, spominje se načelo nacionalne nadležnosti, koje predstavlja nadležnost pojedine politike, pa tako i porezne, kao dio politike određene države.

Upravo radi takvog stava zemalja članica EU, te različitih interesa tih istih država kroz desetljeća pregovora unutar organizacije, bilo je teško donijeti decidirane i vrlo izravne propise

(ugovore) koji će na adekvatan način regulirati tu tematiku, a kako bi se kroz zajedničku prizmu jedinstvene porezne politike reguliralo zajedničko porezno zakonodavstvo.

Porezni instrument koji su u prošlosti često koristile članice EU je smanjenje poreza na dobit, no to je dovelo do odljeva investitora i kapitala iz zemalja sa visokim poreznim stopama u zemlje sa niskim poreznim stopama. Tijela EU detektirala su ovaj problem te su provela razne izmjene i dopune kako bi anulirala ovu praksu.

Ključan problem koji se nameće pri pregovaranju i postizanju općeg zajedničkog dogovora o usklađenoj poreznoj politici među zemljama članicama EU jest na koji način nagovoriti tzv. „porezne oaze“ poput San Marina, Andore i Monaka da usklade svoje porezne legislative sa poreznim propisima ostalih zemalja Europske Unije. Zbog čega bi se te zemlje odrekle toliko željenog kapitala, investicija, izvrsnog punjenja državnog budžeta, te vlastitog prosperiteta i blagostanja? Navedeni problem je jedan od krucijalnih razloga radi kojeg se harmonizacija poreza na području EU tako sporo odvija. Ne treba zanemariti ni činjenicu da uz navedene postoje i drugi razlozi političkih konotacija koji uvjetuju fragmentiranost nekih država u odnosu na druge po pitanju zajedničke porezne politike.

Budući da je Europska Unija među ostalim i monetarna unija, u današnjem globaliziranom svijetu ona može imati uspjeha ukoliko standardizira barem dio svog poreznog zakonodavstva, kako bi ista porezna pravila vrijedila u svakoj zemlji članici. No, pri određivanju ovih pravila treba voditi računa o građanima svake zemlje zasebno, te o tvrtkama koje u njima posluju, a sve kako se ne bi dogodilo da najugroženiji stanovnici neke zemlje nakon usvajanja takvih pravila budu još siromašniji nego što su bili.

Razni autori vršili su istraživanja na temu učinkovitosti porezne harmonizacije i njene refleksije na države članice EU. Rezultati dijela njih pokazuju da od porezne konkurencije imaju više koristi male zemlje od velikih, a rezultati drugih suprotno. Jedan zajednički stav provlači se kroz sva istraživanja a koji govori o tome da bi se o tom slučaju radilo o suboptimalnoj razini oporezivanja, te bi društveno blagostanje erodiralo.

5.1. Porezne oaze i njihova relacija sa EU

Štetna porezna konkurencija u svom ključnom značenju najbolje se ogleda u pogledu postojanja poreznih oaza, a reflektira se u državama koje, među ostalim, imaju vrlo niske poreze na dobit te ostale porezne dobrobiti, a koje vuku potencijalne investitore da upravo u tim državama deponiraju svoj kapital s pravom očekujući najmanji mogući porez na dobit i sl. Upravo ovaj aspekt iznošenja vlastitih sredstava iz matične zemlje u kojoj određeni stanovnik prebiva u zemlje sa ovakvim poreznim sustavima predstavlja jedan od krucijalnih problema za porezne sustave drugih država članica EU. Države koje ovakve porezne sustave imaju implementirane u svoje porezno zakonodavstvo, ruše intenciju država članica EU o jedinstvenom, zajedničkom i integriranom tržištu koje može konkurirati velikim tržištima SAD – a i Japana.

Upravo takve drastične razlike u visini poreznih stopa tih država u odnosu na druge, ukazuju poduzećima da baš njih odaberu za optimalnu lokaciju svog poslovanja.

Dakle, „poreznim oazama“ smatraju se one države koje imaju vrlo fleksibilne porezne sustave, odnosno takve porezne sustave koje njima samima omogućavaju dobro punjenje nacionalnih proračuna, upravo radi vrlo niskih stopa poreza. Ovakvi porezni sustavi primamljivo djeluju na investitore, njihov kapital i resurse kojima raspolažu, te se u praksi često događa da u države s takvim sustavima investitori rado sele svoje kompanije i proizvodne pogone, a sve u svrhu ostvarivanja veće dobiti od one koju bi ostvarili da su ostali u matičnim državama.

Primjeri takve porezne prakse mogu se naći svugdje u svijetu, pa tako i u Europi. Najznačajnije od njih su San Marino, Andora i Monako. Radi se o, geografski gledano, malim državama i s malim brojem stanovnika, ali sa tako definiranim poreznim instrumentima koje navode na premisu da na taj način povećavaju blagostanje svojih građana.

Navedene države su dugo vremena odolijevale pritisku zemalja članica EU da barem dijelom usklade svoje porezne politike sa već donesenim poreznim aktima EU. One nisu članice EU, no jedno zasjedanje EU parlamenta 2019.g. stvorilo je pravni okvir da se i one, u određenom smislu, približe Europskoj Uniji, ali istovremeno i ojačaju transparentnost njihovog bankarskog i financijskog sustava.

Zahvaljujući *Sporazumu* koji je postignut na *plenarnom zasjedanju* u Strasbourgu, poticati će se gospodarska i financijska suradnja između triju navedenih država i ostatka zemalja članica EU, iako one, radi svojih specifičnih karakteristika, još uvijek nisu punopravne članice EU. Jedan od ciljeva ovog Sporazuma je i da se ista pravila primjenjuju na istom tržištu, a i pokušaj smanjivanja mogućnosti da te države i dalje budu „porezne oaze“, te da se izbjegne

manipuliranje financijama. Očito, radi se o tendenciji država članica EU da te tri države budu usklađene sa Europskom Unijom, te da i njihova ekonomija funkcionira na transparentan način.

Ove tri države koje imaju specifičnu financijsku situaciju, kako bi spriječile pranje novca i financiranje terorizma, popustile su pritiscima i poduzele korak ka pridruživanju EU potpisivanjem ovog Sporazuma. Na taj način pojačao se postupak njihove integracije ka Europskoj Uniji.

Sam proces približavanja San Marina, Andore i Monaka započeo je još 2014. godine, kada je pokrenut *Sporazum o pridruživanju*, a navedene zemlje kao nacionalnu valutu koriste Euro.

Može se zaključiti kako osim borbe protiv netransparentnog poslovanja bankarskih i financijskih sustava ovih država, na taj način države se žele pozicionirati i u borbi protiv terorizma, te unificiranju, odnosno harmonizaciji poreznih sustava i njihovoj dostupnosti u javnosti, u mjeri u kojoj je to realno moguće učiniti.

Slika 2: Porezne oaze u svijetu



Izvor: Jutarnji list (23.5.2020.g), dostupno na: https://www.jutarnji.hr/incoming/blagoporeznihoaza/4067862/ALTERNATES/LANDSCAPE_680/Blago%20poreznih%20oaza

5.2. Porezni trendovi Europske Unije

Koliko god to običnom građaninu bilo iritantno, oporezivanje je ključno za funkcioniranje društava širom svijeta te Vladama predstavlja najvažniji izvor prihoda nacionalnih budžeta zemalja. Ono je ključno za osiguranje stabilnosti gospodarstava svijeta (pa tako i država članica EU) te njihovih funkcioniranja uopće.

No, trend štetne porezne konkurencije šteti nacionalnim gospodarstvima, a isto tako i građanima tih istih zemalja stvara mnoge neželjene efekte. Također, može se reći da će i svako daljnje proširenje Europske Unije i primanje novih članica pod svoje okrilje biti dodatni problem u kontekstu štetne porezne konkurencije. Summa summarum, nameće se zaključak kako štetna porezna konkurencija razdire zdravo tkivo poreznih sustava država EU, te na određeni način „tjera“ komisiju EU i većinu zemalja članica na izradu svrsishodnog dokumenta koji bi na najbolji mogući način anulirao štetne posljedice porezne konkurencije.

Upravo zato, sve ove godine Europska Unija ima tendenciju usklađivanja i ujednačavanje nacionalnih zakonodavstava u području oporezivanja na razini država članica. No, porezna politika EU je u početku uglavnom bila usmjerena na sprječavanje narušavanja tržišnog natjecanja. Jedan od uspjeha koji je uslijedio je i zakonodavni okvir o sprječavanju dvostrukog oporezivanja u prekograničnim državama. Treba naglasiti da je nacionalni suverenitet već dugo najuže vezan uz zakonodavni okvir na području oporezivanja, baš radi njegovog velikog utjecaja na političke odluke i nacionalne budžete. S obzirom na situaciju u EU danas, postalo je jasno da je potpuno nacionalni koncept oporezivanja u samoj Uniji, bez ikakvih dodatnih harmonizacija i usklađivanja, postao neodrživ.

Među ostalim, štetna porezna konkurencija je dovela i do „sindroma“ tzv. porezne evazije, odnosno izbjegavanja plaćanja poreznih obveza. Upravo radi svih negativnosti štetne porezne konkurencije, kao jedan od oblika borbe država članica protiv nje, pojačava se administrativna suradnja poreznih uprava zemalja članica i teži se ostvarenju učinkovitog poreznog nadzora.

Spriječavanjem postojanja štetne porezne konkurencije želi se spriječiti pojava manipulativnog računovodstva, ali i dvostrukog oporezivanja poduzetnika. Sasvim je jasno da porezi investitoru predstavljaju ključni element u donošenju poslovnih odluka, no, veliki broj država trpi drastično smanjenje svojih prihoda upravo radi posljedica štetne porezne konkurencije.

Na primjer, Irska je upravo radi niskih poreznih stopa privukla mnogo svjetskih kompanija te uprihodila velika sredstva kroz godine, a koja su joj pomogla povećati vlastiti BDP te je na taj način povećavala i svoju konkurentnost, doduše na nekorektan način.

U uvjetima sveopće globalizacije, a i zbog činjenice da se radi o monetarnoj uniji, odvija se stalna tendencija homogenizacije i harmonizacije mnogih pravila i propisa, pa tako i poreznih zakonodavstava, barem u određenoj mjeri. Zajednički i nacionalni interesi sada su povezaniiji nego ikad prije, kao i značajna mobilnost poduzeća i građana unutar Unije. Države članice došle su do zaključka kako samo zajedničkim i pravilno osmišljenim aktima, a za dobrobit svih zemalja članica EU, mogu barem pokušati anulirati vanjske konkurentske pritiske kao npr. poreznu reformu SAD-a, štiteći svoje interese kroz jačanje konkurentnosti poreznog sustava unutar EU. Kao i bilo koje poduzeće koje mora, u iznenada izmijenjenim tržišnim uvjetima brzo reagirati na novonastale okolnosti, a kako bi ostalo konkurentno, tako i Unija mora brzo reagirati i adaptirati se na novonastale uvjete.

Europska Komisija i zemlje članice, među ostalim, žele postići i konkurentnije zajedničko tržište, a jedan od preduvjeta je i bolja porezna politika. U mnogim anketama, značajan dio ispitanika navodi borbu protiv zloupotrebe poreznog sustava kao jedan od prioriteta političkog djelovanja Unije na jedinstvenoj razini. Svi dosadašnji akti koji su doneseni ne mogu i ne predstavljaju jednoznačni odgovor na pitanje je li se u potpunosti uspjelo harmonizirati porezne sustave, odnosno poništava li dosadašnja harmonizacija negativne efekte porezne konkurencije među zemljama članicama EU.

Jasno je da Euro kao zajednička valuta olakšava gospodarsku aktivnost cijele Unije, te da ima pozitivne implikacije na svrsishodnost i cjelovitost EU, u smislu jedinstvene valute i skupa pravila. No, kao ključna protuteža tvrdnji da svi do sada usvojeni akti, pravila i propisi na temu harmoniziranja poreznih sustava i anuliranja negativnih strana porezne konkurencije je jedna jednostavna činjenica, a to je da se doista radi o različitim državama unutar Unije.

Sadašnjih 28 nacionalnih zakonodavstava je doista različito te svaka država, sa svojim posebnostima i specifičnostima, ima svoju zakonsku regulativu vezanu za poreze i ne želi je se odreći. U svemu tome nameću se i neizbježni politički interesi i utjecaji, te postaje jasno koliko je potpuna harmonizacija poreza i poništavanja negativnih efekata porezne konkurencije težak i dugotrajan zadatak. Možda nikada nećemo dočekati trenutak kada će porezna politika u EU biti potpuno harmonizirana i usklađena, upravo radi svega navedenog.

Ne treba zaboraviti ni velike troškove koje mnoge zemlje članice moraju podnijeti, a kako bi svoja nacionalna zakonodavstva uskladila sa svim propisima koje je do sada donijela Unija na temu usklađivanja porezne politike, baš zbog rascjepkanosti država EU.

Kako se vidi iz navedenog, Unija ima goleme prednosti (tržišne, ekonomske i monetarne), ali i nedostatke koji se očito ne mogu izbjeći, čak i kada bi bilo jedinstvene volje za izglasavanjem takvog dokumenta koji bi u potpunosti unificirao pravni okvir za poreznu politiku EU. Dovoljno je samo spomenuti ispunjavanje 28 različitih obrazaca za PDV pri poslovanju poduzeća u svih 28 članica.

PDV čini jednu od osnovnih sastavnica nacionalnih budžeta i njegovim unificiranjem neke bi države mogle drastično osiromašiti, a vjerojatno nebi mogle ni pokrivati svoje godišnje izdatke za sektore koji postoje u svakoj državi. Standardizacija PDV-a bi, u određenom smislu, zasigurno olakšala i unaprijedila poslovanje mnogih poduzeća.

Što se tiče poreza na dobit, odnosno usklađivanja njene jedinstvene osnovice, još uvijek se vrše pregovori u Vijeću Europe, budući se zemlje članice i dalje pokušavaju dogovoriti. Može se reći da je posljednjih godina u poreznoj politici EU postignut velik napredak, mada uglavnom radi pritiska javnosti. To dokazuje da se, unatoč različitostima u mišljenju i stavovima, ipak može postići konsenzus, barem u nekim temeljnim pitanjima od općeg interesa.

No, kada se zna da su mnoge odluke ove tematike donesene upravo radi pritiska javnosti, postavlja se pitanje koliko uopće postoji političke volje da se usklade i donesu akti koji će omogućiti homogenost po pitanju harmonizacije porezne politike i poništavanja negativnih efekata porezne konkurencije.

Sasvim je jasno da porezna politika nikako ne bi smjela ovisiti o negodovanju javnosti radi nekoliko poreznih skandala koji su se dogodili. Porezna politika EU morala bi biti refleksija stvarne želje za učinkovitošću jedinstvenog tržišta, a ne reagirati zakašnjelo, tek pod pritiskom javnog mijenja. Također, kroz prizmu donošenja takvih akata koji bi rezultirali jedinstvenim poreznim politikama, uvijek se provlači pitanje nacionalnog suvereniteta koji mnoge države zagovaraju, ne dopuštajući da se o njima uopće govori. Jasno je da takve konotacije imaju sasvim politički prizvuk i pri takvim stavovima pojedinih predstavnika u EU, predsjednik EU komisije ima iznimno težak zadatak na ovom polju.

U globaliziranom svijetu, postaje jasno da se samo suradnjom svih država članica može postići gospodarska konkurentnost drugim velikim tržištima svijeta, ali i u domeni poreza. Jedini način uklanjanja raznih prijetnji i mogućnost ostvarenja svojih političkih i gospodarskih ciljeva Europskoj Uniji je zajedništvo. Postaje jasno da mnoge zemlje članice EU svoje partikularne interese i termin suvereniteta koriste kao argument za zaštitu svojih nacionalnih interesa, a na

uštrb jedinstvenog tržišta Unije. Dakle, zbog vlastitih interesa iste blokiraju napredak koji bi se mogao dogoditi donošenjem propisa po pitanju usklađene porezne politike.

Budući da se na razini EU radi o pravilu jednoglasnog odlučivanja, ono se može i zloupotrebjavati ulaganjem veta na bilo koji konsenzus koji se može donijeti u sklopu Unije. Moguće ulaganje veta od strane neke države članice može spriječiti postojanje bilo kakvog dogovora, odnosno izglasavanje dokumenta, pa i po pitanju porezne politike.

5.3. Porezna konkurencija i porezna harmonizacija

Porezna konkurencija sama po sebi je u načelu dobra, ali može doći do ograničenja političkih odluka drugih država članica. Npr. ukoliko se u jednoj od država uvede porezna mjera na dohodak od kapitala, kao reakcija u drugim državama ta se razina oporezivanja smanjuje. U cilju nadoknađivanja tog smanjenja, države članice povećavaju oporezivanje npr. dohotka od rada. Na taj način poduzeća i radnici preuzimaju na sebe veći teret, što smanjuje njihove prihode. To onda postavlja ključno pitanje pravednosti poreznih sustava.

Činjenica je da u novije vrijeme prevladava želja nekih članica Europske Unije kako treba harmonizirati porezni sustav Unije, a čemu se dio država opire. Kako bi se to lakše postiglo, umjesto jednoglasnog odlučivanja razmišlja se o uvođenju odlučivanja kvalificiranom većinom, gdje bi samo dio članica donosio odluke. Prvi koraci koji se mogu učiniti ukoliko se usvoji odlučivanje kvalificiranom većinom mogu biti u području od općeg interesa svih članica Europske Unije, kao npr. u domeni suzbijanja poreznih prijevара, izbjegavanja plaćanja poreza i mjera usmjerenih protiv utaje poreza.

Budući da je prošlo više od 25 godina od uvođenja jedinstvenog tržišta, i dalje je prisutan sustav PDV – a osmišljen prije 40 godina, a koji je podložan mogućim prijevarama. Ukoliko se države članice uspiju dogovoriti o konačnom sustavu PDV-a na dobrobit svih državljana Unije i koji će biti imun na moguće prijevare, to će predstavljati značajan korak naprijed u homogenizaciji same EU kao jedinstvenog monetarnog i poreznog entiteta.

Također, jedinstvena ekonomska i monetarna unija zahtijeva i prilagođavanje gospodarskim i poreznim trendovima, te je bitno donijeti takve odluke od kojih će koristiti imati svi; od poduzeća, do pojedinaca. Kako bi EU dobila na konkurentnosti, potreban joj je zajednički modalitet npr. poreza na dobit, a kojeg usporava jednoglasno odlučivanje. Neke države tome nisu sklone i ne žele pogriješiti u odluci jer ukoliko se to dogodi, takvu odluku može za sada poništiti samo

nova jednoglasna odluka. Korištenjem ideje glasovanja kvalificirane većine dosadašnji sustav jedinstvenog glasovanja bi prestao, no sve članice zasada tome nisu sklone.

Iz svega navedenog, vidljivo je da postoji potreba za kvalitetnijim oblikom odlučivanja u donošenju zakonodavstva iz područja poreza u Europskoj Uniji. Nije čudno što neke države članice izbjegavaju donošenje nekih zajedničkih akata o usklađenoj poreznoj politici jer su trošarine, PDV i porez na dobit „primamljiv financijski kolač“ i jednostavan način ubiranja poreza, te učinkovit način punjenja svakog nacionalnog proračuna. I same trošarine vezane su za proizvode za kojima vlada konstantna potražnja i čija je potražnja neelastična. Stoga se nijedna članica ne želi odreći takvih prihoda, budući se radi o jednostavnosti ubiranja te vrste prihoda državnih blagajni. Za razliku od PDV-a koji je samo djelomično harmoniziran, kada govorimo o harmonizaciji trošarina donesene su samo Smjernice kojih bi se države članice EU trebale pridržavati.

Kod drugih vrsta poreza na razini država EU javlja se konkurencija. Ovu činjenicu jasno oslikava stvarnost koja nam govori da je 27 članica Unije sasvim različito, od političkog sustava do ekonomske razvijenosti. Upravo ta različitost u poreznim sustavima uvjetuje postojanje porezne konkurencije o kojoj debatiraju mnogi autori, a koju neki smatraju pozitivnom, a neki štetnom za gospodarstva Unije. Ključna riječ po pitanju demokracija EU podrazumijeva slobodno kretanje osoba, roba, usluga i kapitala.

Postavlja se ključno pitanje vezano za harmonizaciju poreznih sustava zemalja članica, a to je: bili takav unificirani porezni sustav ispunio svoju svrhu, a isto tako omogućio ravnomjeran razvoj blagostanja svih stanovnika u svim državama članicama?

EU nastoji u svojoj poreznoj politici postići slijedeće ciljeve:²⁰

- stabilizirati porezne prihode zemalja članica,
- ukloniti teškoće u funkcioniranju unutarnjeg tržišta,
- osigurati rast zapošljavanja u državama EU.

Dakle, visine indirektnih poreza kao što su PDV, porez na dobit i trošarine su pod ingerencijom odlučivanja svake države zasebno. Moguće pojavljivanje štetne porezne konkurencije provodi Europska Unija, a ista onemogućuje slobodno kretanje roba i usluga na području EU. Treba naglasiti da je važno da poduzeća iz EU trebaju biti konkurentna poduzećima iz SAD-a koja

²⁰ Tadin H. (2009): Porezna konkurencija ili harmonizacija poreza država članica Europske Unije, znanstveni članak, Ekonomija/Economics, 16, 505-523

imaju prednost velikog domaćeg tržišta. Sadašnjih 27 različitih poreznih sustava mogu onemogućavati učinkovito poslovanje poduzeća na razini cijele EU. Upravo zbog toga, komisija EU želi spriječiti štetnu poreznu konkurenciju među državama članicama raznim modalitetima jedinstvenosti poreznog sustava EU.

Kao sukus svega navedenog, važno je determinirati slijedeće: Može li proces porezne harmonizacija unutar članica EU iskorijeniti štetnu poreznu konkurenciju?

S obzirom na navedeno u radu, može se zaključiti da harmonizacija pridonosi iskorjenjivanju štetne porezne konkurencije, barem u određenoj mjeri, jer se primjenom harmonizacije ujednačavaju mnogi segmenti i aspekti poslovanja poslovnih subjekata na cijelom tržištu Unije.

Koliko je takvo nešto u interesu svim državama članicama Unije i djeluje li takav zajednički porezni sustav na standard građana EU?

Donošenje ovakvog poreznog sustava bi nekima od njih vjerojatno donio manje prihode u njihove proračune, a to bi onda imalo političke implikacije na njih same, njihove Vlade, te njihovu suverenost na tom polju, a koju toliko često naglašavaju. Ukoliko će zajednički porezni zakon na razini Unije donijeti mnoge slabosti i oslabiti mnoge ekonomije, onda ga ni ne treba donositi u toj mjeri. Bolje je uskladiti zajedničko porezno zakonodavstvo do te mjere koja neće narušiti suverenitet država, a koje će spriječiti moguće prijevare na polju poreznih utaja i sl.

Dakle, potrebno je ići do one mjere kako bi pravni okvir takve legislative bio svrsishodan, sa što manje ekonomske štete po bilo koju članicu i njene stanovnike, a s druge strane, da posloži sve na svoje mjesto i omogući zajednički razvoj svih država članica na području poreza i iskorijeni štetne posljedice porezne konkurencije kao takve.

S obzirom na različitosti koje vladaju u Europskoj Uniji, vrlo je upitno hoće li se ikada doći do takvog, cjelovitog dokumenta koji bi zadovoljio sve članice i baš svakoj od njih omogućio ekspanziju i podizanje opće razine kvalitete života.

6. ZAKLJUČAK

U ovom radu nastojalo se opisati funkcioniranje država članica Europske Unije po pitanju zajedničke porezne politike, te moguće tendencije u kojem bi smjeru zajednička porezna politika mogla krenuti. Rad je determiniralo nekoliko ključnih činjenica.

Kao prvo, veliki dio članica EU nacionalne porezne sustave smatra dijelom suvereniteta te iste države, stoga njihove Vlade nisu sklone dopustiti veći upliv u porezne sustave svoje zemlje. Vrlo velike izmjene poreznog sustava tih zemalja bi, s političkog i ekonomskog aspekta, poremetile zacrtane planove punjenja nacionalnog budžeta na srednji i dugi rok, a to bi se neizostavno odrazilo i na količine novca koje se izdvajaju za razne sektore u državi, te posljedično možda dovelo i do pada nekih Vlada.

Drugo, ono što se do sada postiglo na razini porezne harmonizacije jest djelomično usklađivanje tzv. posrednih ili indirektnih poreza, kao što su npr. porez na promet i trošarine, jer se lakše i jeftinije ubiru. Nadalje, nejedinstvenost zemalja EU po pitanju porezne politike leži i u činjenici da se radi o različitim državama, sa različitim društvenim uređenjima, te različitom razinom blagostanja i ekonomske aktivnosti. Iznalaženje jedinstvenog poreznog modaliteta, odnosno zajedničkog poreznog zakonodavnog okvira koji bi obavezao sve zemlje članice na primjenu tog dokumenta, vjerojatno bi neke od zemalja Unije osiromašio i proizveo dodatne velike troškove kako bi svoje nacionalno porezno zakonodavstvo uskladili s tim dokumentom. Također, moguće je i da bi značajan dio građana nekih država lošije živio u odnosu na sadašnje stanje.

Uz navedeno, postoje još mnogi interesi pojedinih Vlada (npr. to što neke od njih žele zadržati „status quo“) zbog toga što slove za „porezne oaze“ te se u njihove nacionalne proračune slijeva veliki novac, itd. S druge strane, harmonizacija poreznog zakonodavstva država Europske Unije dovela bi do smanjenja negativnih efekata porezne konkurencije, i doista na određeni način, harmonizirala poslovanje poduzeća na tom području. Mada, porezna konkurencija ima svojih pozitivnih efekata, a kao što su razvoj nacionalnih tržišta te privlačenje investicija (kod niskih poreznih stopa).

Dakle, za donošenje takvog cjelovitog poreznog dokumenta, a s druge strane, dokumenta koji samo djelomično obuhvaća neke porezne instrumente, postoje mnogi razlozi za i protiv. Kako bi dokinula štetnu poreznu konkurenciju (ili je barem minimizirala) te koliko - toliko regulirala funkcioniranje poreznog sustava među državama članicama EU, Unija je uspostavila program

Fiscalis kojim je potaknula dodatnu suradnju između država, a sve sa željom da se dodatno minimiziraju mogućnosti poreznih prijevара i utaja poreza. Mjere harmonizacije koje su do sada donesene su, na određeni način, uklonile razliku među poreznim sustavima država članica.

Sve pethodno navedeno zorno pokazuje koliko je zapravo teško uskladiti različite države te ih ujediniti u zajedničkoj borbi protiv štetnih utjecaja različitih zakonodavstava, neovisno o tome što su te države članice jedne monetarne i ekonomski povezane Unije, koje ujedinjavaju mnogi zajednički interesi.

Hoće li će do takvog cjelovitog dokumenta ikada doći, veliko je pitanje. Prije njegovog eventualnog donošenja treba izraditi detaljne projekcije njegovih eventualnih negativnih reperkusija na gospodarstva država članica, te njihovih građana i poduzeća. U tom kontekstu, najbolje je donijeti takav dokument koji neće naštetiti nijednoj državi i njenim građanima, barem ne u velikoj mjeri. Takav dokument, odnosno njegovi pravno-obvezujući akti trebaju omogućiti anuliranje štetnih utjecaja porezne konkurencije i dati ekonomski zamah gospodarstvima zemalja članica Unije, a sve kako bi ostvarile progresivan rast na raznim poljima i krenule zajedno u novu budućnost.

LITERATURA

1. A. Sertić: Porezne oaze: međunarodno izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija
2. D. Kuliš: Sustav trošarina u Hrvatskoj bliži Europskom sustavu, Institut za javne financije
3. E. G. Mendoza, L. L. Tesar (2003): Winners and Losers of Tax Competition in the European Union
4. European Parliament Fact Sheets (online), dostupno na: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/home>
5. Europska Komisija: Komunikacija Komisije Europskom Parlamentu, Europskom Vijeću i Vijeću, Strasbourg 2019
6. H. Šimović (2007): Porez na dodanu vrijednost i trošarine, skripta
7. Institut za javne financije (online), dostupno na: <https://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/europska-unija-porezi/41/>
8. J. Šimović, H.Šimović (2006): Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb
9. L. Kuvač: Harmonizacija izravnih poreza unutar EU, stručni rad
10. L. P. Feld: Tax competition: How great is the challenge?, izvorni znanstveni rad
11. M. Džakula: Harmonizacija oporezivanja u EU, Porezi u EU
12. N. Sokol (2008): Analiza učinaka porezne konkurencije pri oporezivanju dobiti poduzeća u Europskoj uniji, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb
13. S. Drezgić: Harmful tax competition in the EU with reference to Croatia
14. S.E. Pippin, M.S. Tosun: Tax harmonization in the European Union and the Eurozone: a multilateral analysis of tax systems, znanstveni članak
15. Šimović J., Šimović H.(2006): Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Zagreb
16. Tadin H. (2012): Europska Unija i unutarnje tržište i porezi
17. Tadin H.: Porezna konkurencija ili harmonizacija poreza država članica Europske Unije, znanstveni članak
18. Tematski informativni članak o Europskom semestru: OPOREZIVANJE (online), dostupno na: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet-taxation_hr_0.pdf
19. Zelenika R. (2000): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog dijela

PRILOZI

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1.: Standardne stope PDV-a u zemljama članicama EU

Grafikon 2.: Posljedice povećanja stope PDV-a

Grafikon 3.: Stope trošarina na pivo u zemljama EU, 2012/2013. (u eurima)

Grafikon 4.: Stope trošarina na cigarete (u eurima) u zemljama EU 1.siječnja 2013., izraženo u % od prosječno ponderirane maloprodajne cijene cigareta

Grafikon 5.: Maksimalne trošarine na benzin (olovni i bezolovni) u zemljama članicama EU (€/1000 l)

POPIS SLIKA

Slika 1.: EMCS sustav

Slika 2.: Porezne oaze u svijetu

POPIS TABLICA

Tablica 1.: Stope trošarina na alkohol i alkoholna pića u RH i EU

Tablica 2.: Stope trošarina na duhanske proizvode u RH i EU

Tablica 3.: Stope trošarina na energente i električnu energiju u RH i EU

SAŽETAK

Ovaj Diplomski rad analizira poreznu politiku koja se želi provesti u samoj Europskoj Uniji, kao i neusklađenost samih država Unije po tom pitanju. Problem porezne konkurencije, te njeni pozitivni, ali i negativni efekti su predmet istraživanja nekih znanstvenika. Njeni pozitivni učinci se ogledaju kroz povećanu mobilnost stanovništva, izravna ulaganja kapitala i smanjenje nezaposlenosti, dok se negativni efekti ispoljavaju kroz suboptimalnu razinu oporezivanja i sl.

Smatra se da bi porezna harmonizacija anulirala negativne efekte porezne konkurencije, te svojom usklađenošću dovela porezni sustav EU u stanje ravnoteže. Naravno, na takvu moguću poreznu legislativu će se vjerojatno morati još dugo pričekati, jer, iako se radi o monetarnoj Uniji zemalja članica, također se radi i o potpuno različitim državama, sa različitim društvenim uređenjima i različitim stupnjevima ekonomskog razvoja. Ovaj rad odgovara i na postavljenu hipotezu, odnosno pitanje može li harmonizacija porezne politike unutar EU poništiti, ili barem minimizirati, negativne efekte porezne konkurencije.

Ključne riječi: porezna harmonizacija, porezna konkurencija, Europska Unija

SUMMARY

This Thesis analyzes the tax policy that is to be implemented in the European Union itself, as well as the inconsistency of the Union countries themselves in this regard. The problem of tax competition, and its positive and negative effects are the subject of research by some scientists. Its positive effects are reflected through increased mobility of the population, direct investment of capital and reduction of unemployment, while the negative effects are manifested through the suboptimal level of taxation etc.

It is believed that tax harmonization would nullify the negative effects of tax competition, and bring the EU tax system into balance with its harmonization. Of course, such possible tax legislation will probably have to wait a long time, because, although it is a monetary union of member states, there are also a completely different countrys, with different social systems and different levels of economic development. Thesis also answers the hypothesis, the question of whether the harmonization of tax policy within the EU can eliminate, or at least minimize, the negative effects of tax competition.

Key words: tax harmonization, tax competition, European Union