USPOREDBA POREZNIH SUSTAVA ZEMALJA EUROPSKE UNIJE

Ercegovac, Goran

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2018

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:124:922891

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-26**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

USPOREDBA POREZNIH SUSTAVA ZEMALJA EUROPSKE UNIJE

Mentor:
Prof. dr. sc. Dražen Derado

Student:
Goran Ercegovac

Split, rujan 2018.

SADRŽAJ:

1. UVOD 1

1.1. Definiranje problema istraživanja 1

1.2. Ciljevi rada 3

1.3. Metode rada 4

1.4. Struktura rada 5

2. PRORAČUN EU I NAČELA FISKALNE POLITIKE EUROPSKE UNIJE (FISKALNI FEDERALIZAM) 6

2.1. Povijest fiskalne politike i oporezivanja 6

2.2. Kratka povijest Europske unije 8

2.3. Proračun Europske unije 9

2.3.1. Općenito o proračunu Europske unije 9

2.3.2. Priprema i trošenje proračuna 13

2.4. Fiskalna politika Europske unije 16

2.5. Fiskalna harmonizacija kao alternativni pristup fiskalnom federalizmu 19

3. NACIONALNI POREZNI SUSTAVI ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE 24

3.1. Kratki prikaz poreznog sustava Hrvatske 24

3.2. Kratki prikaz poreznog sustava Austrije 26

3.3. Kratki prikaz poreznog sustava Slovačke 27

4. KOMPARATIVNA ANALIZA POREZNIH SUSTAVA ODABRANIH ČLANICA EUROPSKE UNIJE 27

4.1. Komparativna analiza izravnih poreza odabranih članica Europske unije 28

4.2. Komparativna analiza neizravnih poreza odabranih članica Europske unije .. 29

5. ZAKLJUČAK 32

LITERATURA 34

POPIS SLIKA 37

POPIS TABLICA 37

SAŽETAK 38

SUMMARY 39

1. UVOD

U ovom će se dijelu rada definirati problem istraživanja, ciljevi i metode rada te koncizno prikazati i sama struktura rada.

1.1. Definiranje problema istraživanja

Na ideju osnivanja Europske unije utjecalo je okončanje učestalih i krvavih međususjedskih ratova koji su kulminirali Drugim svjetskim ratom. Tako je od 1950. Europska zajednica za ugljen i čelik počela s gospodarskim i političkim ujedinjenjem europskih zemalja s ciljem osiguranja trajnog mira. Šest država osnivačica su: Belgija, Francuska, Njemačka, Italija, Luksemburg i Nizozemska. 60-ih godina prošlog stoljeća počelo se s ukidanjem carinskih nameta. 1973. godine zajednici su pristupile i: Danska, Irska i Ujedinjeno Kraljevstvo. Regionalnom politikom zajednice uložene su velike količine novca kako bi se otvorila radna mjesta te izgradila infrastruktura u siromašnim područjima. 80-ih godina prošlog stoljeća zajednici su se priključile: Grčka, Španjolska i Portugal u siromašnijim područjima. Neposredno nakon sloma komunizma započelo je slobodno kretanje robe, ljudi, kapitala i usluga. 90-ih se godina zajednica širi na Austriju, Finsku i Švedsu. Tijekom 2000-ih sve više zemalja uvodi euro kao i unija se širi na još deset novih članica. Hrvatska je 2013. na početku srpnja postala nova država članica (Povijest Europske unije, n.d.)

Ciljevi Europske unije su sljedeći: promicanje mira, vrijednosti i dobrobit svojih građana, jamčenje slobode, sigurnosti i pravde bez unutarnjih granica, održivi razvoj utemeljen na uravnoteženom gospodarskom rastu i stabilnosti cijena, visoko konkurentno tržišno gospodarstvo s punom zaposlenosti i društvenim napretkom, zaštita okoliša, borba protiv socijalne isključenosti i diskriminacije, promicanje znanstvenog i tehnološkog napretka, jačanje ekonomske, socijalne i teritorijalne kohezije, kao i solidarnosti među državama članicama, poštovanje rezličitosti te uspostava ekonomske i monetarne unije čija je valuta euro (Ciljevi i vrijednosti EU-a, n.d.).

Postupak oporezivanja značajan je za nacionalni suverenitet jer su prihodi koji se slijevaju u državni proračun ubiranjem poreza izvor novca nužan za opstanak države i njeno efikasno funkcioniranje. Porezni propisi zapravo reflektiraju temeljne odluke država članica Europske

unije u važnim područjima javnih rashoda, od kojih se mogu izdvojiti: obrazovanje, zdravstvo i mirovinski sustav (Politike Europske unije: Oporezivanje, 2015.).

U tom su smislu glavni prioriteti porezne politike Europske unije uklanjanje poreznih prepreka za prekograničnu gospodarsku aktivnost, borba protiv štetne porezne konkurencije i utaje poreza te kvalitetnija suradnja između poreznih uprava u garantiranju nadzora i suzbijanja prijevara. Kvalitetnijim usklađivanjem porezne politike jamčilo bi se da se poreznim politikama država članica podupiru širi ciljevi politike Europske unije (Europski parlament, 2018.).

Budući da porezi utječu na privatnu potrošnju i štednju, a i s obzirom na činjenicu da se porezima definira financijski okvir za poslovne i druge djelatnosti, za njihovo ubiranje i determiniranje visine poreznih stopa nadležne su nacionalne vlade, koje porezne propise kreairaju sukladno nacionalnim prioritetima. Pritom se moraju poštovati određena temeljna načela koja Europska unija kontinuirano nadopunjava kooperacijom i regulativnim okvirom s ciljem osiguranja pravednog i efikasnog oporezivanja.

Temeljni zadaci porezne politike Europske unije u posljednjem su desetljeću iznimno povezani s razvojem unutarnjeg tržišta, jačanje monetarne unije i jačanjem ekonomskih integracija. Pravni instrument usklađivanja na području oporezivanja između država članica Europske unije odnosi se na smjernice kojima se definira uređenje odnosa, a države članice ih moraju implementirati u svoja zakonodavstva, što znači da su po naravi obvezujuća za sve države članice (Arbutina, i dr., 2003.).

U praksi se često događa da se strategijama agresivnog poreznog planiranja iskorištavaju širi sustavni problemi, pri čemu se kao jedan od problema navodi i neusklađenost između nacionalnih poreznih zakonodavstava te postojećeg zakonodavstva EU-a o oporezivanju dobiti poduzeća. Cilj takvih postupaka očituje se u plaćanju niskog stvarnog iznosa poreza, pa čak i potpunog izbjegavanja plaćanja poreza u mjestu gdje je ostvarena dobit (Europska komisija, 2016.).

Razvijanje poreznih odredbi unutar Europske unije u funkciji je uspostavljanja neometanog funkcioniranja jedinstvenog tržišta, pri čemu se problem usklađenosti, odnosno harmonizacije neizravnih poreza rješava ranije i temeljitije od usklađivanja izravnih poreza. Sukladno

Ugovoru, sve države članice dužne su jednoglasno usvajati porezne mjere (Europski parlament, 2018.).

Razine ukupnog oporezivanja znatno se razlikuju među državama članicama Europske unije te su rezultat razlika u preferencijama društva prema javnim dobrima. Porezne stope, definiranje porezne osnovice i aspekti porezne discipline ključne su karakteristike gospodarskih učinaka oporezivanja. Razlike u poreznim sustavima između zemalja članica EU-a imaju značajan utjecaj na neujednačenost uvjeta poslovanja u EU.

Predmet istraživanja su porezni sustavi. U tom se kontekstu, uzimajući u obzir i prethodne paragrafe, problem istraživanja može definirati kao neusklađenost poreznih sustava. Hipoteza glasi: H1. Razlike u poreznim sustavima između zemalja članica EU-a su velike. U obzir će se uzeti Austrija, Hrvatska i Slovačka.

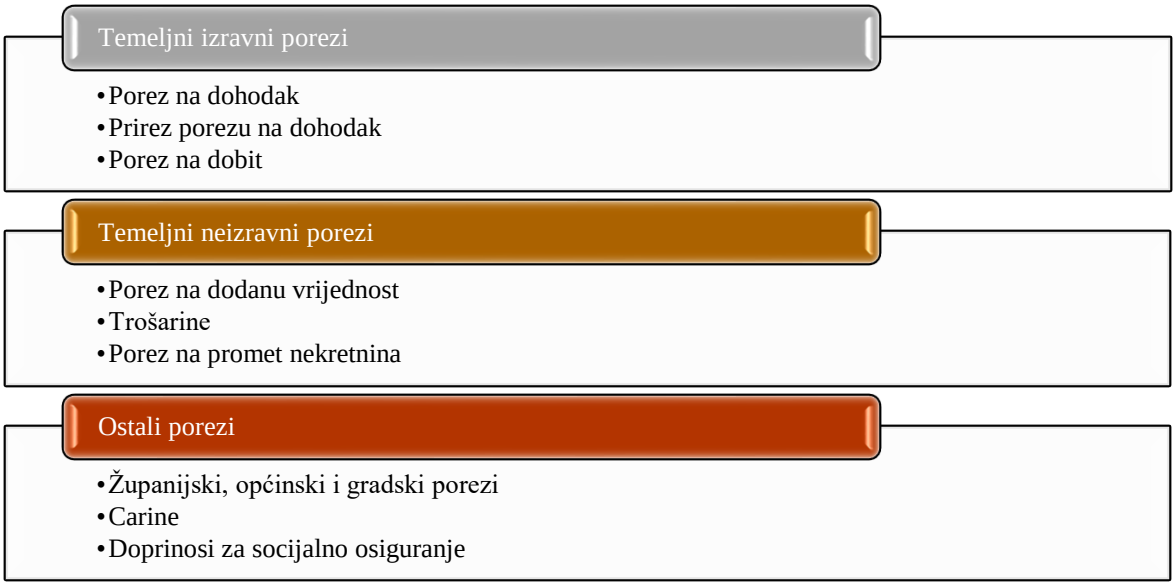
1.2. Ciljevi rada

Sukladno temi rada, predmetu i definiranom problemu istraživanja, cilj rada jest usporediti porezne sustave zemalja članica Europske unije s obzirom na direktne i indirektne poreze, pri čemu će se razmatrati: porez na dohodak, porez na dobit, porez na dodanu vrijednost, porez na imovinu te posebni porezi – trošarine. Direktne, odnosno izravne poreze izravno plaća porezni obveznik i ne mogu se prevaliti na drugoga, dok indirektne, tj. neizravne poreze ne snosi onaj tko ih uplaćuje u državni proračun, nego ih prevaljuje na drugoga, odnosno na krajnje potrošače.

Porez na dohodak pripada skupini izravnih poreza i nameće se izravno na dohodak osobe ili domaćinstva koji snose teret poreza. Porez na dobit plaćaju trgovačka društva na ostvarenu razliku prihoda i rashoda, odnosno na dobit. Porez na dodanu vrijednost (PDV) zapravo je porez na promet i obračunava se u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa, i to na iznos dodane vrijednosti koja se oblikovala u toj fazi. Dodana vrijednost u tom smislu podrazumijeva razliku između vrijednosti prodaje dobara i usluga te vrijednosti kupovine kojim su oni proizvedeni. Porez na imovinu najstariji je oblik poreza i odnosi se na porez na posjed, koji se razrezuje jednom godišnje na kuće, stanove i zemlju, te porez na neto imovinu, koji obuhvaća oporezivanje pokretnina i nekretnina. Trošarinama se oporezuju proizvodi s

neelastičnom potražnjom, odnosno alkoholni, duhanski i energetski proizvodi (Janičev i Supić, 2016.).

Slika 1. Klasifikacija poreznog sustava Hrvatske



Izvor: izrada autora prema Institut za javne financije (2007). *Porezni vodič*. [Mrežno]. Raspoloživo na: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf [17.8.2018.]

Kao što je navedeno u prethodnom potpoglavlju, kao primjer navest će se i analizirati porezni sustavi Austrije, Hrvatske i Slovačke. Razlog odabira odvih triju zemalja leži u njihovoj povijesnoj povezanosti. Naime, Hrvatska je bila u sastavu najprije Habsburške, a onda i Austro-ugarske Monarhije do konca Prvog svjetskog rata, a onda su se Austrija i Hrvatska razvijale u različitim smjerovima. Hrvatska je ulaskom u Jugoslaviju postupno prihvaćala komunizam, odnosno socijalizam, kakav se razvijao i u Čehoslovačkoj, u čijem se sastavu nalazila Slovačka. Slomom komunizma u Europi svaka je od tih zemalja nastavila svoj put razvoja.

1.3. Metode rada

U ovom će se radu koristiti sljedeće metode: metoda deskripcije, metoda analize, metoda komparacije, metoda sinteze. Metoda deskripcije odnosi se na jednostavno opisivanje činjenica bez znanstvenog tumačenja, a njom će se u ovom radu opisati problematika poreznih sustava i načela fiskalne politike Europske unije, čime će se postaviti temelji

teorijskom dijelu završnog rada. Također, ovom će se metodom opisati i rezultati do kojih se došlo provedbom analize poreznih sustava u odabranim državama članicama Europske unije.

Metoda analize odnosi se na postupak istraživanja raščlambom složenih pojmova na jednostavnije elemente. To je postupak znanstvenog istraživanja i objašnjenja stvarnosti na način da se složene misaone tvorevine raščlane na jednostavnije dijelove te tako omogući izučavanje znanstvene istine. Njom će se analizirati porezni sustavi i načela fiskalne politike na primjeru odabranih država članica Europske unije te će se metodom komparacije usporediti njihove porezne sustave s obzirom na direktne i indirektne poreze. Općenito govoreći, metoda komparacije predstavlja usporedbu sličnosti i razlika između najmanje dvije promatrane pojave, odnosno usporedbu istih ili srodnih pojava, procesa i sl., kako bi se utvrdile njihove sličnosti, na temelju čega se dolazi do uopćavanja i novih zaključaka koji obogaćuju spoznaju.

Naposljetku, metodom sinteze, koju karakterizira povezivanje jednostavnijih elemenata u složenije sudove, povezat će se teorijski i empirijski dio završnog rada u samom zaključku. Metoda sinteze zapravo se odnosi na postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem koje se jednostavnije misaone tvorevine slažu u složenije, uz povezivanje procesa u jedinstvenu cjelinu (Zelenika, 2000.).

1.4.Struktura rada

Ovaj je završni rad podijeljen na dvije cjeline: teorijski dio i empirijski dio. Teorijski dio sastoji se od dva poglavlja. U prvom poglavlju, koje je ujedno i uvodni dio rada, jasno su prikazani i definirani problem istraživanja te ciljevi rada, kao i metode koje su se koristile u samom radu i pri njegovoj izradi. Također, u uvodnom je dijelu ukratko prikazana i struktura rada, pri čemu naglasak leži na ključnim poglavljima. U drugom poglavlju teorijskog dijela rada govorit će se o proračunu Europske unije i načelima fiskalne politike Europske unije, odnosno fiskalnom federalizmu. Posebna će se pažnja posvetiti načinima financiranja Europske unije u okviru proračuna Europske unije te načelima fiskalne politike.

U empirijskom dijelu rada obradit će se treće i četvrto poglavlje. U trećem će se poglavlju prikazati nacionalni porezni sustavi zemalja članica Europske unije, dok će se u četvrtom poglavlju izvršiti komparativna analiza poreznih sustava na primjeru odabranih zemalja

članica. U zaključnom dijelu rada povezat će se teorijski i empirijski dio rada te potvrditi cilj rada. Nakon toga uslijedit će popis literature te slika i tablica korištenih u tekstu.

2. PRORAČUN EU I NAČELA FISKALNE POLITIKE EUROPSKE UNIJE (FISKALNI FEDERALIZAM)

U prvom će se potpoglavlju ukratko opisati sama povijest oporezivanja i nastanka fiskalne politike kako bi se stekao uvid u povijesnu potrebu za porezima, a onda će se pristupiti problematiziranju proračuna Europske unije te samim načelima na kojima se temelji fiskalna politika Europske unije.

2.1. Povijest fiskalne politike i oporezivanja

Povijesno gledano, porezi su se pojavili još u starom Egiptu za vrijeme vladavine dinastije Ptolomejevića (305. – 30. g. pr. Kr.). U to se vrijeme prikupljala glavarina. Društva koja su svoje uređenje temeljila na robnom gospodarstvu provodila su oporezivanje prikupljenjem ljetine. U antičkoj Grčkoj poreze su plaćali isključivo robovi i stranci, dok je u antičkom Rimu pravilo plaćanja poreza, odnosno glavarine u začecima uključivalo sve građane, da bi se u kasnijim periodima zbog imperijalističke politike takva praksa napustila. Porezi na zemlju i nasljedstvo, a potom i porezi na žito i sol uvedeni su već u 1. st. pr. Kr. (Hrvatska enciklopedija, n.d.)

Rani rimski oblici oporezivanja uključuju poreze na potrošnju, carinske pristojbe i određene izravne poreze. Glavni porez u Rimu plaćali su građani, a u uvjetima stjecanja dodatnih prihoda, osnovica tog poreza obuhvaćala je i nekretnine. U vrijeme Julija Cezara uveden je opći porez na promet od 1%. Rimske su provincije imale vlastite prihode od glavarine i zemljišnog poreza, koji se prvotno sastojao od fiksnih obveza bez obzira na plodnost zemlje, kao što je bio slučaj u Perziji i Egiptu, ali je kasnije izmijenjen s ciljem postizanja određene korespondencije s plodnosti zemlje ili se alternativno prikupljala desetina. Rim je također imao porez na nasljedstvo od 5%, potom 10%, s tim da je bliža rodbina pokojnika bila izuzeta plaćanja poreza. Dugotrajno prikupljanje poreza bilo je prepušteno posrednicima (McClure, i dr., 2016.).

U srednjem vijeku porezi su se plaćali vladarima, plemstvu i Crkvi, a ti su porezi bili: porezi na zemlju, porezi na nasljedstvo, glavarine, različite pristojbe i naknade te porezi na promet određenim vrstama dobara.
Upravo su u srednjem vijeku izravni porezi ustupili mjesto neizravnim porezima. Glavni neizravni porezi bili su tranzitne pristojbe, odnosno naknada za robu koja prolazi kroz određenu zemlju, i tržišne pristojbe. U gradovima je bio razvijen koncept porezne obveze koja je obuhvaćala sve stanovnike. Teret poreza na određenu hranu i piće namjeravao se raspodijeliti između potrošača te proizvođača i obrtnika. U kasnom srednjem vijeku neki njemački i talijanski gradovi uveli su nekoliko izravnih poreza, npr. glavne poreze za siromašne i poreze na dobit, pa čak i jedan vid poreza na dohodak za bogate. Zemljišni porezi i porezi na dobit posljedično su se povećavali (McClure, i dr., 2016.).

Padom feudalizma i uspostavom jakih centraliziranih država ojačalo je oslanjanje na prihode od vlastite imovine vladara te od poreza na zemlju, kao i na prihode od prometa različitim dobrima za široku potrošnju. Tada se po prvi put javio otpor prema porezima na potrošnju jer se u javnosti smatralo da ti porezi više opterećuju siromašne nego bogate. Krajem 19. st. nastojalo se etablirati pravedni sustav oporezivanja te su se tad ujedno zaista pojavili porezi na dohodak (Hrvatska enciklopedija, n.d.)

Sukladno prethodno navedenim postavkama, može se zaključiti da su porezi bili glavni predmet političke kontroverze kroz povijest, čak i prije no što su činili značajan dio nacionalnog dohotka. Osim toga, utjecaj ratova na poreze mnogo je veći nego utjecaj revolucija na poreze. Mnogi su porezi predstavljali privremene ratne mjere, npr. porez na i porez na promet ili kupnju.

Razvoj oporezivanja u modernom je vremenu popraćen smanjenjem moći suverena da proizvoljno utječu na postupak oporezivanja. To bi značilo da se moć nalazi u rukama parlamenta. Razina većine poreza značajno je porasla. Porezi se u današnje vrijeme prikupljaju u novcu te ih procjenjuju i naplaćuju državni službenici. Došlo je do smanjenja oslanjanja na carine i trošarine. Apsolutna i relativna težina izravnog osobnog oporezivanja u porastu je u većini razvijenih zemalja, a sve veća pažnja usmjerena je na porez na dodanu vrijednost (PDV) i poreze na plaće. Velik dio fiskalne centralizacije u većem dijelu 20. stoljeća odrazio se u vrstama poreza. Međutim, zagovornici decentralizacije smatraju da ona

može doprinijeti većoj fiskalnoj autonomiji i odgovornosti jer uključuje države i općine u širim procesima fiskalne politike.

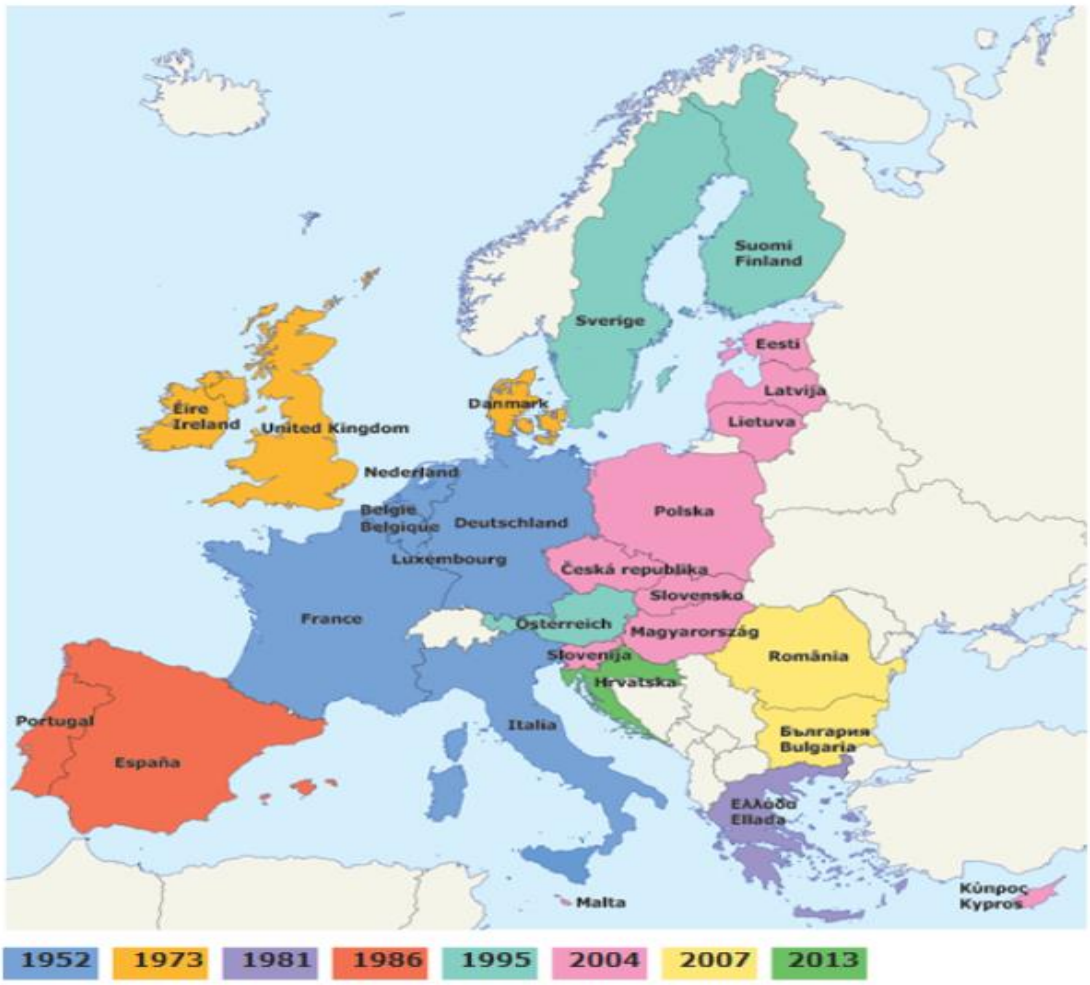
2.2. Kratka povijest Europske unije

Integriranje europskih država formalno je započelo krajem srpnja 1952. godine, kada je osnovana Europska zajednica za ugljen i čelik. Proces integracije europskih država formalno je započet 25. srpnja 1952. godine stupanjem na snagu ugovora o osnivanju Europske zajednice za ugljen i čelik. Europska se unija širila u nekoliko navrata pridruživanjem novih država zajednici. Prvo se širenje Europske unije dogodilo 1973. godine, a naredana su proširenja uslijedila 1981., 1986. i 1995. godine. Međutim, peto je proširenje provedeno u dvije etape, 2004. i 2007. godine. 2013. godine Europskoj se uniji priključila i Hrvatska. Moto Europske unije jest „ujedinjeni u različitosti“ (Brčić, 2013.).

Mnoge bivše komunističke države iz centralne i istočne Europe postale su članicama Europske unije u prethodno navedene dvije etape širenja. Hrvatska je postala članica Europske unije 2013. godine kao 28. država koja se pridružila toj zajednici. Prema Ugovoru o Europskoj uniji bilo koja europska država može podnijeti zahtjev za pristup Europskoj uniji ukoliko poštuje demokratska načela i posvećena je njihovom promicanju, odnosno ako udovoljava sljedećim kriterijima članstva: političkim, odnosno da ima stabilne institucije koje garantiraju demokraciju, vladavinu prava i ljudska prava, gospodarskim, odnosno da ima funkcionalno tržišno gospodarstvo i da je sposobna uspješno se suočiti s konkurentski pritiskom i tržišnim silama Europske unije, te pravnim, tj. da prihvaća utvrđeno pravo i praksu Europske unije, a naročito osnovne ciljeve političke, gospodarske i monetarne unije.

Proces pridruživanja Europskoj uniji uključuje tri faze, a sve od njih moraju proći kroz odobrenje svih postojećih država članica. Te su faze: nuđenje mogućnosti članstva državi, država je službeni kandidat za članstvo te kandidat formalno pregovara o članstvu. Nakon dovršetka pregovora i pripadajućih reformi, pod uvjetom da su je sve države članice prihvatile, država se može pridružiti Europskoj uniji (Europska unija, 2018.).

Slika 2. Povijest širenja Europske unije



Izvor: *Europska unija: 500 milijuna ljudi – 28 država*. [Mrežno]. Raspoloživo na: https://europa.eu/european-union/sites/europaeu/files/eu_in_slides_hr.pdf [10.8.2018.]

2.3. Proračun Europske unije

2.3.1. Općenito o proračunu Europske unije

Proračun Europske unije predstavlja financijski okvir njezinog djelovanja i u njemu se iskazuju sve vrste prihoda i rashoda. Proračun Europske unije počiva na sljedećim principima: jedinstvo, preciznost, univerzalnost, godišnje razdoblje, ravnoteža, specifikacija, jedinstvena

valuta, transparentnost, zdravo financijsko upravljanje (European Union - Public Finance, 2014.).

Jedinstvo kao princip podrazumijeva da su svi prihodi i rashodi prikazani u jedinstvenom dokumentu. Princip preciznosti implicira na to da Europska unija neće trošiti više no što je potrebno. Drugim riječima, ne mogu se izvršiti odobriti izdaci koji su viši od odbrenih sredstava, a dotacije sredstava mogu se unijeti u proračun samo ukoliko se radi o stavci izdataka koja se smatra potrebnom. Princip univerzalnosti upotpunjuje princip jedinstva osiguravanjem odobrenja proračuna za određene stavke izdataka koje ne ovise iznosu određene stavke prihoda.

Sljedećim navedenim principom godišnjim razdobljem, definira se proračunska godina, odnosno njeno trajanje (1. siječnja – 31. prosinca). Veći dio rashoda otpada na višegodišnje projekte, stoga se stavke proračuna iskazuju na dva načina, a to su rashodi prema obračunskom načelu i rashodi prema gotovinskom načelu. Prvi način odnosi se na troškove koji su posljedica aktivnosti obračunatih i fakturiranih tijekom financijske godine. Drugi način uključuje iznose plaćanja za aktivnosti obavljene iste godine, ali i plaćanja na temelju obveza iz prethodnih razdoblja. Princip ravnoteže nalaže da rashodi trebaju biti jednaki prihodima. Štoviše, ne smiju se pozajmljivati sredstva za pokriće proračunskog deficita, a proračunski se suficit prenosi u iduće razdoblje.

Princip specifikacije indicira na to da svako prisvajanje mora imati određenu svrhu i mora biti dodijeljeno određenom cilju kako bi se spriječila bilo kakva nedoumica oko aproprijacije te osigurala potpuna jednoznačnost utvrđenog proračuna te da se donošenje i izvršavanje proračuna provodi u skladu s odlukama Europskog parlamenta i Vijeća. Princip jedinstvene valute odnosi se na usvajanje eura kao jedinstvene valute od 1. siječnja 1999. Prema tome, euro je jedini instrument koji se koristi za podmirenje dugova i potraživanja Europske unije, uklanjajući na taj način rizik razmjene s nacionalnim valutama koje su i dalje u optjecaju. Princip transparentnosti odnosi se na cijeli proračunski ciklus, ali je posebno vidljiv u zahtjevima u vezi s objavljivanjem. Proračun mora biti uspostavljen i proveden te računi prikazani u skladu s principom transparentnosti, što znači da se u roku od tri mjeseca od datuma prihvaćanja mora objaviti u Službenom listu Europske unije.

Princip zdravog financijskog upravljanja uključuje: princip ekonomičnosti, koji nalaže da sredstva koja institucija koristi za vlastite aktivnosti budu pravovremeno dostupna, u odgovarajućoj količini i kvaliteti i po najboljoj cijeni, princip efikasnosti, koji se odnosi na najbolji odnos između iskorištenih sredstava i postignutih rezultata, princip efektivnosti, koji uključuje postizanje definiranih ciljeva i željenih rezultata. U praksi, dobro financijsko upravljanje temelji se na postavljanju vjerodostojnih ciljeva koji se mogu pratiti mjerljivim pokazateljima, pri čemu alokacija resursa na aktivnosti omogućuje integriranje troškova aktivnosti i njihovih ciljeva.

Godišnji proračun Europske unije mora biti uravnotežen i odnosi se na prihode i rashode. Rashode čine: preuzete obveze, plaćanja, nepodmirene obveze. Preuzete se obveze odnose na ukupni trošak pravnih obveza koje se mogu potpisati u određenoj financijskoj godini, a to mogu biti: ugovori, sporazumi i odluke o dodjeli bespovratnih sredstava. Plaćanja su rashodi koji dospijevaju u tekućoj godini, a posljedica su pravnih obveza koje su preuzete u tekućoj godini, odnosno prethodnih godina. Nepodmirene obveze (RAL, fr. reste à liquider) uključuju iznos koji je odobren, ali još nije plaćen korisnicima. S druge strane, prihodi se odnose na: tradicionalna vlastita sredstva (carinske pristojbe i pristojbe na šećer), vlastita sredstva zasnovana na PDV-u, vlastita sredstva zasnovana na BND-u, drugi izvori prihoda, npr. plaće osoblja Europske unije, doprinosi zemalja koje još nisu članice itd., o čemu će kasnije biti više riječi (Proračun EU-a, 2018.).

Također, treba naglasiti da se proračun Europske unije u prethodnom desetljeću financirao vlastitim sredstvima zajednice, u kontekstu čega je važno razlikovati četiri vrste vlastitih prihoda kojima se financira proračun: poljoprivredne pristojbe, koje čine oko 2% proračunskih prihoda, carine, koje čine oko 13% proračunskih prihoda, udio u PDV-u, koji čini 35% proračunskih prihoda, uplate zemalja članica, koje čine 50% proračunskih prihoda.

Rashodima se s druge strane pokrivaju troškovi institucija Europske unije i troškovi njezinih politika. 45% rashoda otpada na poljoprivrednu politiku, a slijede je strukturni i kohezijski fondovi s oko 35% ukupnih rashoda. Cilj tih fondova jest poticati gospodarski razvoj nerazvijenih regija i zadovoljenje određenih socijalnih potreba. Za ostale se poslove izdvaja oko 20%, a u njih spadaju: unutarnja politika (istraživanje i razvoj, malo i srednje poduzetništvo, obrazovanje, kultura, okoliš, vanjski odnosi, odnosno pomoć državama koje

nisu članice Europske unije), administrativni troškovi, razne pričuve te pretpristupna pomoć državama kandidatkinjama.

Danas se proračun Europske unije financira uglavnom iz vlastitih sredstava, čak 98%. Ostatak proračuna dopunjava se drugim izvorima prihoda. Ukupni iznos vlastitih sredstava koji pokrivaju godišnja sredstva za plaćanje ne smije prijeći 1,20% bruto nacionalnog dohotka (BND) Europske unije, a on se odnosi na ukupnu vrijednost svih proizvoda i usluga koje se u toku godine proizvedu u jednoj državi. Vlastiti izvori Europske unije su vlastiti tradicionalni resursi, porez na dodanu vrijednost (PDV) i bruto nacionalni dohodak (European Union – Public Finance, 2014.).

Prihodi koji proizlaze iz tradicionalnih vlastitih sredstava su: pristojbe, premije, dodatni ili kompenzacijski iznosi, obveze Zajedničke carinske tarife i druge obveze utvrđene ili koje će utvrditi institucije Zajednice u odnosu na trgovinu s državama nečlanicama, doprinosi i druge obveze predviđene u okviru zajedničke organizacije tržišta šećera.

Plaćanja temeljena na PDV-u proizlaze iz primjene stope PDV-a na osnovicu država članica postavljenih prema usklađenim pravilima. S ciljem smanjenja distorzija zbog divergentnih stopa PDV-a i strukture i državama članicama, osnovica za PDV usuglašena je u svrhu izračuna vlastitih sredstava. Osnovicu PDV-a izračunava svaka država članica koristeći metodu prihoda. Sastoji se od podjele ukupnog godišnjeg neto prihoda od PDV-a koji je prikupila dotična država članica ponderiranog prosječnom stopom PDV-a, tj. procjenom prosječne stope koja se primjenjuje na različite kategorije oporezivih dobara i usluga, kako bi se dobila srednja vrijednost osnovice PDV-a.

Vlastiti izvor proračunskih sredstava temeljen na bruto nacionalnom proizvodu temelji se na prihodima koji su potrebni za pokrivanje izdataka koji premašuju iznos koji se ostvarue tradicionalnim vlastitim sredstvima i plaćanjima temeljenima na PDV-u. To znači da je proračun Europske unije uvijek uravnotežen *ex ante.* Jedinstven postotak (1,23% od 2010. godine) naplaćuje se na bruto nacionalni proizvod svake države, a on se koristi za uravnoteženje prihoda i rashoda, tj. za financiranje dijela proračuna koji nije pokriven drugim izvorima prihoda. Iako je primarno dizajniran kao sustav uravnoteženja, postao je najveći izvor prihoda.

Proračun Europske unije također ima i ostale izvore, kao npr.: porezi na plaće zaposlenika Europske unije, doprinosi država ne-članica određenim programima i novčane kazne poduzećima zbog kršenja zakona o zaštiti tržišnog natjecanja. Stojan (2000.) naglašava da je u suvremenom dobu svjetsko gospodarstvo izloženo pojačanim nestabilnostima, a one su u nekim zemljama rezultirale pojavom ekonomske krize, što je pred Međunarodni monetarni fond (MMF) postavilo nove uloge koje naglašavaju nužnost što hitnije prevencije i rješavanja tih problema. MMF ima utjecaj na upravljanje stabilnošću svjetskog monetarnog sustava i time može osigurati temelje daljnjeg razvoja. Njegova se uloga očituje u: unaprjeđenju međunarodne monetarne suradnje i rješavanja međunarodnih monetarnih problema, pomaganju uravnoteženog rasta međunarodne trgovine uz istovremeno održavanje visoke razine zaposlenosti te realnog dohotka svih članica MMF-a, unaprjeđenje devizne stabilnosti kroz održavanje odgovarajućih međunarodnih aranžmana s ciljem postizanja veće konkurentnosti na svjetskom tržištu, pomaganje u kreiranju sustava multilateralnog plaćanja tekućih transakcija među članicama, pridobivanje povjerenja članica da mogu koristiti sredstva MMF-a za ispravke nebalansirane platne bilance te minimizirati negativne posljedice nebalansiranih bilanci međunarodnih plaćanja.

2.3.2. Priprema i trošenje proračuna

Dugoročnim proračunom definiraju se dugoročni prioriteti, ali i ograničenja potrošnje Europske unije. Iz njenog se proračuna financira niz aktivnosti, kao npr.: razvoj ruralnih područja, očuvanje okoliša, zaštita vanjskih granica, promoviranje ljudskih prava itd. (Kako se troši proračun EU-a, 2018.).

Komisija, Vijeće i Parlament zajedno odlučuju o iznosu i raspodjeli proračunskih sredstava, no za trošenje sredstava iz proračuna nadležna je isključivo Komisija, dok su države članice i Komisija zajednički nadležne za otrpilike 80% proračuna Europske unije. Komisija Vijeću i Parlamentu podnosi nacrta proračuna koji spomenute dvije institucije razmatraju. Mogu unositi promjene, a oko nedoumica moraju pronaći kompromisno rješenje. Godišnjim proračunima definiraju se unaprijed dogovoreni iznosi koji su utemeljeni na višegodišnjem financijskom okviru. Na taj se način mogu efikasno planirati programi financiranja nekoliko godina unaprijed. Sadašnji okvir vrijedi od 2014. do 2020. godine.

Postupak donošenja proračuna odvija se na sljedeći način. Odluke Parlamenta i Vijeća o godišnjim rashodima i prihodima moraju se uklapati u godišnji limit potrošnje definiran višegodišnjim financijskim okvirom koji se utvrđuje jednom u sedam godina. Kad je proračun Europske unije donesen, Komisija je odgovorna za njegovo izvršavanje, a Parlament provodi demokratski nadzor kako bi se osiguralo da se pravilno raspolaže europskim sredstvima. Parlament na temelju preporuke Vijeća odlučuje o konačnom odobrenju izvršenja proračuna u određenoj godini. Također, Parlament donosi odluku i nakon što je njegov Odbor za proračunski nadzor pažljivo pregledao financijske izvještaje Komisije, uključujući i izvješće o njezinim aktivnostima tijekom godine. U tom je smislu važno razmotriti i godišnje izvješće Revizorskog suda i odgovore Komisije na možebitna pitanja zastupnika Parlamenta. Cijeli proces okončava se davanjem, odgodom ili odbijanjem davanja razrješnice (Proračunske ovlasti, n.d.).

Kako je već spomenuto, za raspodjelu proračunskih sredstava u konačnici je nadležna Komisija, no nacionalne vlade upravljaju sredstvima EU-a u visini od približno 80%. Ako se dogodi da isplate budu neopravdane, onda Komisija surađuje s tim državama članicama zbog povrata neopravdano isplaćenih sredstava. U tom je smislu važno naglasiti da su radi transparentnosti sve organizacije i društva koja se financiraju sredstvima Europske unije uvrštena su u javnu evidenciju (Kako se troši proračun EU-a, 2018.).

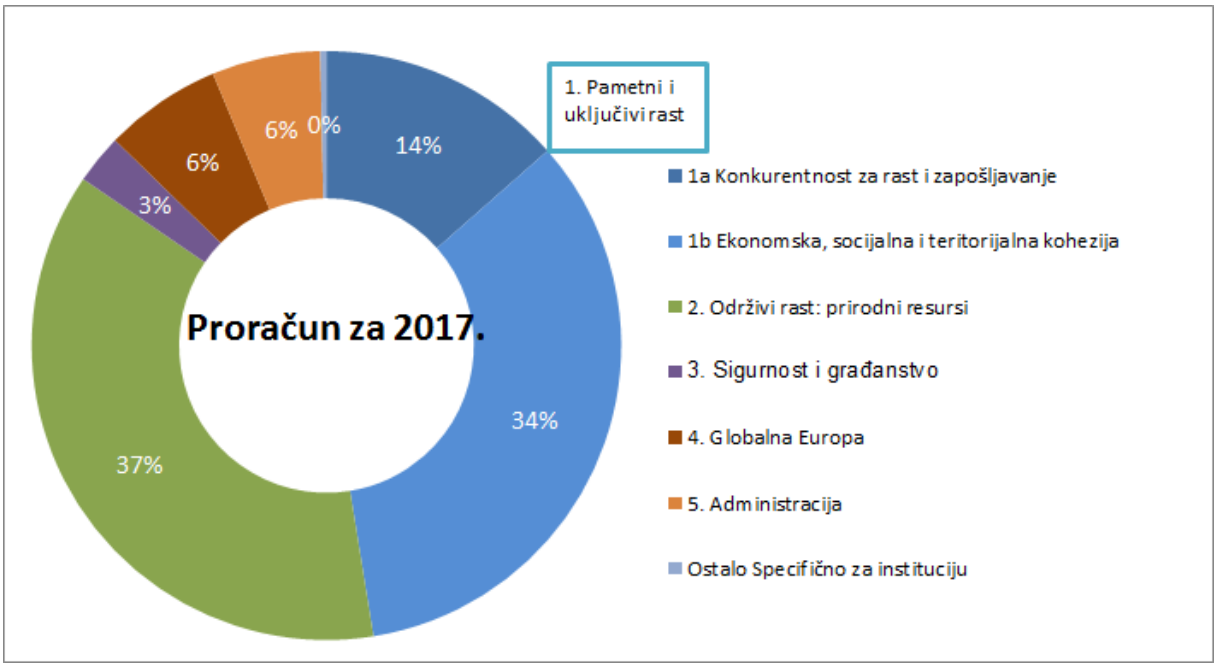
Najviše se novca utroši na: poticanje rasta, otvaranje radnih mjesta, smanjenje gospodarskih nejednakosti među raznim regijama Europske unije, poljoprivredu, ruralni razvoj, ribarstvo, zaštitu okoliša. Ostala područja potrošnje odnose se na borbu protiv terorizma, organiziranog kriminala i nezakonitog useljavanja.

Široke kategorije izdataka pokrivaju sljedeća područja: održivi razvoj (konkurentnost za rast i zapošljavanje, pri čemu se financiraju istražigvanje i inovacije, obrazovanje i osposobljavanje, transeuropske mreže, socijalna politika, ekonomska integracija i prateća politika, kohezija za rast i zapošljavanje koja podrazumijeva konvergenciju slabije razvijenih država i regija Europske unije, strategiju Europske unije za održivi razvoj te međuregionalnu suradnju), očuvanje i upravljanje prirodnim resursima, što uključuje zajedničku poljoprivrednu politiku, zajedničku ribarsku politiku, ruralni razvoj, mjere zaštite okoliša i sl., građanstvo, slobodu, sigurnost i pravdu. Nadalje, u okviru programa Globalna Europa prakticiraju se sve vanjske aktivnosti poduzete od strane Europske unije izuzev Europskog razvojnog fonda. Važno je

spomenuti još i administraciju, koja obuhvaća administrativne troškove svih europskih institucija, mirovina i europskih škola za djecu zaposlenika država članica, te kompenzacije za najnovije članice Europske unije (Multiannual financial framework, 2015.).

Slika 3 prikazuje proračun Europske unije za 2017. godinu, odnosno koliko se sredstava utrošilo na navedena područja.

Slika 3. Proračun Europske unije za 2017. godinu po područjima potrošnje



Izvor: *Kako se troši proračun EU-a.* (2018). [Mrežno]. Raspoloživo na: https://europa.eu/european-union/about-eu/money/expenditure_hr#priprema-prora%C4%8Duna [14.8.2018.]

Proračun Europske unije za 2018. godinu donesen je 30. studenoga 2017. i iznosi 160,1 milijardu eura za preuzete obveze. U usporedbi s prethodnom godinom, proračun se u 2018. godini povećao za 0,2% (Proračun EU-a za 2018., 2017.). Nadalje, Vijeće je za proračun Europske unije za 2019. godinu predvidjelo 164,1 milijarde eura za preuzete obveze i 148,2 milijardi eura za plaćanja. U usporedbi s 2018. godinom radi se o povećanju od 2,09% u pogledu preuzetih obveza i 2,34% u pogledu plaćanja (Proračun EU-a za 2019., 2018.).

2.4. Fiskalna politika Europske unije

Europska unija, odnosno Ekonomska i monetarna unija (EMU) provodi ekonomsku politiku po principu kombinacije centralizirane monetarne politike i decentralizirane ostale makroekonomske i strukturne politike, u prvom slučaju fiskalne politike. Načelo supsidijarnosti nalaže da je odgovornost za dotični segment fiskalne politike potrebno dodijeliti onoj razini vlasti koja će je najefikasnije izvršiti. Supsidijarnost općenito uključuje prijenos odlučivanja o zajedničkim pitanjima na najniži stupanj oragnizacije. To bi značilo da je najefikasniji način izvršenja fiskalne funkcije stabilizacije u Europskoj uniji taj da se ona realizira preko samostalnih fiskalnih, odnosno proračunskih politika zemalja članica. Stoga je bilo važno uvesti određena opća fiskalna pravila u cilju koordinacije fiskalne politike zemalja članica. Paktom o stabilnosti i rastu definiran je model decentralizirane fiskalne politike Europske unije (Šimović, 2005.)

Financijska kriza koja je 2007. pogodila SAD rezultirala je globalnom gospodarskom krizom koja je utjecala na dužničku krizu u Europskoj uniji. Brz pad javnih prihoda mnogih država članica Europske unije rezultirao je deficitima koje je bilo skupo financirati u kriznim uvjetima. Mnoge su se države članice suočile s neodrživom cijenom daljnjeg zaduživanja, a takvo je stanje počelo 2010., a moglo se pratiti na primjeru Grčke kojoj su kamatne stope na obveznice porasle na razinu koju nije bilo moguće održavati. Slično se moglo predvidjeti i na primjeru Irske, Španjolske, Italije i Portugala. Budući da je kriza ozbiljno zaprijetila stabilnosti gospodarske i monetarne unije, trebalo je hitno nešto poduzeti. Uzimajući u obzir činjenicu da je europski regulatorni okvir za fiskalnu politiku bio nedovoljan za rješavanje tih problema, postalo je jasno da ga treba reformirati, odnosno unaprijediti s ciljem osiguranja stabilnosti gospodarske i monetarne unije (Grubišić, 2016.).

Oporezivanje predstavlja centralno pitanje nacionalnog suvereniteta zato što prihodi od poreza vladama osiguravaju novac potreban za opstanak i efikasno funkcioniranje. Porezni zakoni reflektiraju ključne odabire država članica Europske unije u važnim područjima javnih i privatnih rashoda, od kojih se mogu izdvojiti: obrazovanje, zdravstvo, mirovine, privatna potrošnja i štednja, ekološka pitanja (Mijatović, 2015.).

Ovlaštenje za definiranje visine poreza i poreznih stopa u nadležnosti je nacionalnih vlada država članica Europske unije, što znači da o poreznom zakonodavstvu uglavnom odlučuje

svaka država članica na nacionalnoj razini. Međutim, Europska komisija može pouditi određene prijedloge u slučaju da to smatra opravdanim, a sve u vidu ispravnog funkcioniranja unutarnjeg tržišta. Drugim riječima, Europska komisija djeluje preko načela supsidijarnosti, koje se odnosi na činjenicu da se djelovanjem na razini Europske unije postiže bolji rezultat nego kada države članice samostalno djeluju, i načela proporcionalnosti, odnosno da prijedlog ne ide dalje od nužnoga kako bi se riješio identificirani problem. Porezno zakonodavstvo Europske unije moraju jednoglasno prihvatiti sve države članice prije no što stupi na snagu, čime se osigurava uvažavanje interesa svake članice. Oporezivanje može biti izravno i neizravno. Razlika je u tome što se izravni porezi nameću pravnim i fizičkim osobama, a neizravni porezi terete transakcije.

Propisi koji tretiraju problematiku izravnih poreza ograničeni su na harmonizaciju zakona u državama članicama Europske unije u onoj mjeri koliko je potrebno radi unaprjeđenja funkcioniranja unutarnjeg tržišta Europske unije i rješavanja zajedničkih prekograničnih izazova, primjerice utaja poreza. Primjena propisa vezanih za neizravne poreze može uključiti i harmonizcaiju nacionalnih zakona. Nadalje, Europska unija djeluje na sljedećim poreznim područjima. Porez na dodanu vrijednost – PDV, odnosno porez na dobra ili usluge tereti samo krajnjeg potrošača jer trgovačka društva moraju zaračunati PDV pri prodaji kupcu, ali ga pritom mogu i odbiti za trošak materijala i druge robe ili usluga. Što se tiče trošarina, važno je naglasiti da se trošarinsko zakonodavstvo bavi primjerice najnižim poreznim stopama, mogućim izuzećima te općim pravilima za proizvodnju, skladištenje i kruženje robe, ali može poduprijeti i ostale politike, primjerice obeshrabriti pušenje. U kontekstu poreza na financijski sektor Europska je komisija predložila zajednički sustav poreza na financijske transakcije u Europskoj uniji radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja. Države članice mogu i ne moraju koristiti oporezivanje motornih vozila, dok je oporezivanje pojedinaca uglavnom u nadležnosti nhacionalnih poreznih sustava. O oporezivanju trgovačkih društava također države članice samostalno odlučuju, ali neka područja zahtijevaju usklađeno postupanje na razini Europske unije s ciljem osiguranja poštenog tržišnog natjecanja i sl.. Način oporezivanja digitalne ekonomije još se uvijek istražuje, a borba protiv izbjegavanja plaćanja poreza i utaje poreza traži blisku suradnju država članica.

U tom bi se kontekstu trebala razmatrati i harmonizacija poreza unutar Europske unije koja slijedi, osim već spomenutih načela supsidijarnosti i proporcionalnosti, i načela nacionalne nadležnosti te jednoglasnosti. Načelo nacionalne nadležnosti indicira da je nadležnost

pojedinih politika u rukama zemlje članice, izuzev ako Europska unija na temelju ugovora ostvaruje nadležnost. Načelo jednoglasnosti pretpostavlja da pitanja vezana za porezni sustav na razini Europske unije mogu biti prihvaćena isključivo jednoglasno, tj. ako ih prihvate sve zemlje članice (Kuvač, 2015.).

Porezna politika Europske unije istovremeno nastoji olakšati slobodno kretanje ljudi, dobara, usluga i kapitala. Europska komisija kontinuirano ulaže napore u eliminaciji poreznih prepreka slobodnoj unutar Europske unije i na međunarodnoj razini, a to bi svakako doprinijelo gospodarskom rastu i prosperitetu država članica (Mijatović, 2015.).

U tom je smislu važno poštovati načela oporezivanja, a to su: načelo učinkovitosti, načelo pravednosti, načelo jednostavnosti i provedivosti, te načelo izdašnosti i elastičnosti. Načelo učinkovitosti pretpostavlja da porezni sustav ne smije poremetiti učinkovitu alokaciju resursa. Drugim riječima, cilj svakog poreznog sustava očituje se u smanjenju viškova poreznog tereta koji predstavlja mjeru gospodarske neučinkovitosti. Na taj će način biti zadovoljeno načelo gospodarske učinkovitosti poreza. Načelo pravednosti nalaže da se porezi moraju plaćati prema općim objektivnim i razumno pravednim pravilima, odnosno prema mogućnosti plaćanja koje ima porezni obveznik, čime bi se platežna moć uspoređivala s ekonomskom snagom obveznika. Načelo jednostavnosti i provedivosti velika je administrativna prednost jer se još uvijek događa da mnoge države često nepotrebno opterećuju poreznu upravu velikim brojem različitih poreza, pa i složenim poreznim propisima. Načelo izdašnosti i elastičnosti ukazuje na to da bi porezni sustav biti takav da osigura dovoljno sredstava za podmirenje javnih potreba, dok elastičnost podrazumijeva brži rast poreznih prihoda od bruto nacionalnog dohotka (Kesner-Škreb, 1995.).

Fiskalni sustav Europske unije na području provedbe fiskalne politike specifičan je i različit jer proračun Europske unije ne sudjeluje u stabilizaciji cikličkih kretanja, jer ne postoje zajednički automatski stabilizatori koji bi funkcionirali u slučaju ekonomskih šokova i jer se stabilizacijska fiskalna politika u Europskoj uniji treba razmatrati u kontekstu Ekonomske i monetarne unije (EMU), u okviru koje se provodi zajednička monetarna politika s ciljem stabilnosti cijena. To pretpostavlja određenu discipliniranost fiskalnih politika članica EMU-a, preciznije rečeno ograničene deficite čija je kontrola nužna za učinkovito izvršavanje ciljeva zajedničke monetarne politike (Šimović, 2005.).

Fiskalna politika u ovlasti je zemalja članica Europske unije, što znači da je fiskalni položaj Europske unije determiniran zbirom fiskalnih položaja zemalja članica. Neki autori, npr. Ackrill, smatraju da se ekonomski sustav Europske unije rezvija u smjeru specijalizacije industrija zemalja članica te da, u odnosu na Sjedinjene Američke Države, ima jače asimetrične šokove, odnosno poremećaje. To dodatno ističe važnost fiskalnih politika zemalja članica u stabilizaciji cikličkih kretanja.

2.5. Fiskalna harmonizacija kao alternativni pristup fiskalnom federalizmu

Fiskalni federalizam dio je ekonomike javnog sektora te ujedno i teorijski okvir unutar kojeg se istražuje: ekonomska uloga različitih razina fiskalne vlasti, mogućnosti determiniranja visine poreza, definiranje korištenja prikupljenih sredstavate njihove međusobne fiskalne veze u osiguravanju transfernih prihoda. U tom kontekstu teorija fiskalnog federalizma nastoji odgovoriti na niz važnih pitanja, npr. koja je razina fiskalne vlasti najpogodnija za obavljanje pojedine javne funkcije, unutar čega se polemizira koje bi javne funkcije i instrumente bilo najbolje centralizirati, a koje decentralizirati (Jurlina Alibegović, 2012.).

Drugim riječima, pojam fiskalni federalizam odnosi se na porezne odnose centralne vlasti i nižih razina vlasti, tj. uključuje financijske aspekte transfera vlasti s nacionalne na regionalne i lokalne razine. Dva područja koja su međusobno povezana u okviru fiskalnog federalizma, a to su raspodjela nadležnosti u odlučivanju o javnim rashodima i javnim prihodima između različitih razina vlasti i stupanj slobode odlučivanja regionalnih i lokalnih vlasti u razrezivanju lokalnih poreza, ali i u determiniranju pojedinih rashoda (Kesner-Škreb, 2009.).

Javni rashodi koji se financiraju na razini lokalnih vlasti različito su određeni u pojedinim zemljama. Lokalne su vlasti u većini zemalja nadležne za financiranje komunalnih usluga, kao što su: lokalne ceste, rasvjete, vodoopskrbe i kanalizacije, odvozi smeća, uređenje parkova, uređenje sportskih terena, gradnja socijalnih stanova. Također, razlikuje se i pristup stupnju lokalnog financiranja socijalnih usluga, među kojima se mogu izdvojiti obrazovanje, zdravstvo, i socijalna skrb. Međutim, u nekim se zemljama sve navedene usluge financiraju iz državnog proračuna, a u drugima se troškovi dijele, dok se nekim sve socijalne usluge financiraju od strane lokalnih vlasti.

Fiskalna harmonizacija podrazumijeva oblik alternativnog pristupa tradicionalnom konceptu fiskalnog federalizma, a odnosi se na procese jačanja unutarnjih nacionalnih tržišta federalnih država, naročito kroz stvaranje carinskih unija i međudržavnih ekonomskih integracija. Mjere fiskalne harmonizacije podrazumijevaju postupak uklanjanja fiskalnih barijera i neusklađenosti poreznih sustava u međudržavnim zajednicama, odnosno regijama unutar iste zemlje (Šimurina, 2015.).

Drugim riječima, temeljna načela porezne harmonizacije očituju se u nastojanjima da se porezni sustavi usklade na način da postanu međusobno usporedivi, što ostavlja po strani jednoobraznost i primjenu krutih fiskalnih pravila. Na primjeru Europske unije to bi značilo da se porezni sustavi država članica u što većoj mjeri i na što bolji način adaptiraju zahtjevu o slobodnom kretanju dobara, usluga, kapitala i rada, ali da se države članice pritom na odriču fiskalnog suvereniteta. Također, to implicira i da svaka država članica može zadržati vlastiti porezni sustav, pa uvoditi i nove porezne oblike, ali je obavezna određene dijelove kao što su porezna osnovica, stopa itd. uskladiti sa smjernicama i direktivama Europske unije. U tom su smislu najveći uspjesi ostvareni na području neizravnih poreza. S druge strane, vrlo je malo učinjeno po pitanju harmonizacije sustava oporezivanja dohotka i dobiti poduzeća, a najmanje na području oporezivanja dohotka fizičkih osoba. Takvo stanje ne čudi ako se u obzir uzme činjenica da je taj segment ujedno i najosjetljiviji. Naime, narav oporezivanja fizičkih osoba veže se uz osobne okolnosti svakog poreznog obveznika, a često se preko takvog oporezivanja realiziraju i nefiskalni ciljevi.

U tom bi smislu redoslijed harmonizacije trebao biti sljedeći: porezi s pokretljivom poreznom osnovicom, korporativni porezi, gdje kompanije mogu preseliti u porezno povoljnija područja, porez na dohodak pojedinca, stope poreza na dodanu vrijednost (Marković i Karačić, 2015.).

Najveći dosezi očituju se u harmonizaciji sustava PDV-a. Šimurina naglašava da je sukladno članku 93. Rimskog ugovora definirano da će članice Europske ekonomske zajednice (kasnije Europske unije) *„harmonizirati propise kojima je regulirana materija o porezu na promet, potrošnju i druge oblike posrednih poreza u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje potrebno za uspostavljanje i djelovanje unutarnjeg tržišta“* (Šimurina, 2015., str. 9).

Sukladno Šestoj smjernici Vijeća 77/388/EEC donesenoj 17. svibnja 1977. u članku 1. određeno je da države članice moraju mijenjati svoj sadašnji porez na dodanu vrijednost

sukladno člancima u smjernici. Države članice trebaju usvojiti potrebne zakone, propise i druge akte tako da modificirani sustavi stupe na snagu najkasnije do 1. siječnja 1978. godine (Sixth Council Directive, 1977.)

Taj je dokument zakonska osnova za harmonizaciju PDV-a te osigurava primjenu PDV-a na iste transakcije u svim državama članicama, a zamijenjen je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (2006) sukladno članku 96. dogovoreno je da *„države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga“.* U članku 97. stavku 1. Direktive (2006) dogovoreno je da standardna stopa ne može biti manja od 15%, a prema članku 98. Direktive mogu se primjenjivati jedna ili dvije snižene stope koje sukladno članku 99. ne mogu biti manje od 5%, a utvrđuju se kao postotak oporezivog iznosa.

Na razini Europske unije, osim standardne i snižene stope, primjenjuju se još i: super snižena stopa, koja je manja od 5% i veća od 0%, parking stopa, koja je niža od standardne, a viša od snižene stope PDV-a, nulta stopa, koja, kako joj samo ime indicira, iznosi 0%, a odnosi se na porez po stopi od 0% zaračunat na isporuku, uz pravo na odbitak pretporeza, geografske stope, odnosno snižene stope koje države članice Europske unije mogu primjeniti na posebnim teško dostupnim područjima i otocima (Šimurina, 2015.).

Što se tiče trošarina kao drugog oblika neizravnih poreza, zajednički je sustav trošarina implementiran još 1993. godine, što indicira na činjenicu da je za sve države članice Europske unije definirano oporezivanje sljedećih osnovnih trošarina: trošarine na duhanske proizvode, trošarine na alkohol i alkoholne prerađevine, trošarine na energente i električnu energiju. Ostali proizvodi koji se oporezuju trošarinama u pojedinim zemljama članicama Europske unije ne podliježu obvezi harmonizacije ako oporezivanje ne podrazumijeva i dodatne formalnosti na granicama.

S porezno-tehničkog stajališta tri su načina definiranja trošarinske obveze: plaćanje trošarine u apsolutnom iznosu po jedinici mjere, tzv. jedinični porez, plaćanje trošarine u postotku od vrijednosti kupljene robe, tzv. porez po vrijednosti, odnosno ad valorem, istovremena primjena prethodno navedneih poreza, tzv. mješoviti porez. Specifičnosti posebnih trošarina su: primjena obveze plaćanja posebnih poreza na točno određeni krug proizvoda, porezna

izdašnost, istovremena primjena posebnog poreza na promet i općeg poreza na promet, stabilnost prihoda, jeftino ubiranje prihoda, ugodnost plaćanja i prevaljivost (Marković i Karačić, 2015.).

Moguće je razlikovati nekoliko sustava posebnih poreza budući da je broj proizvoda ili skupina istovrsnih proizvoda koji se oporezuju posebnim porezima na promet različit, a to su: ograničeni sustav posebnih poreza na promet, koji obuhvaća do 15 proizvoda, srednji sustav posebnih poreza na promet, koji obuhvaća između 15 i 30 proizvoda, prošireni sustav posebnih poreza na promet, koji obuhvaća više od 30 proizvoda.

Direktiva Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (2008) propisuje da stope oporezivanja trošarinama utvrđuju države članice Europske unije, dok je za kretanje trošarinske robe propisana nulta stopa.

S druge strane, što se tiče harmonizacije izravnih poreza, Komisija je zauzela stav da su izravni porezi isključivo u nadležnosti država članica te da nema osnove provoditi harmonizaciju pa je to područje ostavljeno primjeni i djelovanju načela supsidijarnosti. Naime, proces harmonizacije izravnih poreza započeo je nakon visokog stupnja harmonizacije neizravnih poreza, naročito već razmatranih PDV-a i trošarina. Razlog zbog kojeg je to tako leži u realizaciji primarnog cilja Europske unije, a to je uspostava zajedničkog, slobodnog tržišta, te posljedično i uklanjanje poreznih prepreka u slobodnom kretanju ljudi, dobara, usluga i kapitala (Šimurina, 2015.).

Sukladno tome, harmonizacija izravnih poreza usmjerena je na donošenje poreznih propisa iz područja: oporezivanje poduzeća, oporezivanje dohotka od štednje, oporezivanje autorskih naknada među poduzećima. Međutim, harmonizacija izravnih poreza i dalje predstavlja kompleksan problem. Mnoge države članice Europske unije odbijaju odustati od vlastitog poreznog suvereniteta, koji bi zbog usklađivanja izravnih poreza bio znatno ograničen. Za očekivati je da će Europska unija uskoro povećati napore u usklađivanju zakonodavnih pravila na području poreza na dobit. Takvo što bi bilo opravdano, naročito zato što su porezi kao tekvi vrlo osjetljiva tema te je podizanje, odnosno snižavanje poreznih stopa i gospodarsko i političko pitanje (Feranecová, i dr., 2017.).

Strategija Europske unije u području izravnih poreza usmjerena je ne samo na stvaranje uvjeta za zajedničku konsolidiranu osnovicu poreza na dobit, nego i na definiranje zajedničkih postupka za oporezivanje dobiti povezanih poduzeća. To bi potencijalno omogućilo uvođenje jednostavnijeg i transparentnijeg sustava oporezivanja dobiti na razini Europske unije. Općenito govoreći, sustav harmonizacije oporezivanja uključuje smjernice i ostale propise porezne i pravne naravi koji se odnose na: oporezivanje matičnih i zavisnih društava, porezni tretman spajanja, dijeljenja te prijenosa imovine i udjela među poduzećima, arbitražni postupak u slučajevima dvostrukog oporezivanja, oporezivanje kamata i autorskih naknada između povezanih kompanija te europski model sprječavanja štetne porezne konkurencije (Šimurina, 2015.).

Porezna konkurencija rezultira podcijenjenošću javnih dobara i suboptimalnoj razini oporezivanja i može se pojaviti u svakoj vrsti poreza, no najčešće se javlja kod oporezivanja poduzeća, odnosno poreza na dobit. Kada je mobilnost kapitala visoka, a vlade država članica Europske unije nastoje učiniti sve da privuku strane investicije, onda se pritom služe najlakšim mehanizmom, a to je smanjenje stope poreza na dobit. To dovodi do smanjenja poreznih prihoda države iz kojih se kapital iznosi te do povećanja poreznih prihoda zemlje u koju kapital dolazi. Poduzeća često sele poreznu osnovicu iz države s visokim poreznim opterećenjem u državu s niskim poreznim opterećenjem (Kuvač, 2015.).

Na polju borbe protiv porezne konkurencije važan je zaključak Vijeća ministara gospodarstva i financija Europske unije iz 1997. godine, kada je donesen Kodeks ponašanja pri oporezivanju poduzeća. To je dokument kojim se države članice Europske unije obvezuju da neće prihvaćati nove sustave oporezivanja kako ne bi poruzročili poreznu konkurenciju. Drugim riječima, obvezuju se da će postupno ulinuti stare sustave s nizom poreznih poticaja i drugih instrumenata koji uzrokuju poreznu utakmicu među državama članicama. Kodeks nije obvezujući, već predstavlja smjernicu koje bi se države članice trebale pridržavati prilikom donošenja, izmjena i provođenja svojih poreznih propisa.

Što se tiče poreza na dohodak pojedinca, tu se Europska unija rjeđe miješa, što se očituje u najmanjem stupnju harmonizacije u segmentu oporezivanja dohotka pojedinca. Međutim, postoje neke inicijative i prijedlozi po tom pitanju, od kojih se mogu spomenti: oporezivanje kamata na štednju, oporezivanje mirovina, oporezivanje dividendi kod dohotka pojedinca,

usklađivanje aktivnosti izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, utaje poreza i slučajnog neoporezivanja prekograničnih aktivnosti (Šimurina, 2015.).

Treba naglasiti da se prilikom oporezivanja pojedinca primjenjuje načelo nediskriminacije prema kojem države članice mogu više teretiti svoje državljane koji borave u drugoj zemlji članici, ali ne smiju nerezidenta iz druge članice tretirati lošije od vlastitih građana. Također, treba naglasiti da na području oporezivanja imovine do sada nisu postignuti nikakvi pozitivni pomaci te se radi isključivo o bilateralnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja imovine (Marković i Karačić, 2015.).

3. NACIONALNI POREZNI SUSTAVI ZEMALJA ČLANICA EUROPSKE UNIJE

U ovom će se poglavlju ukratko predstaviti nacionalni porezni sustavi Hrvatske, Austrije i Slovačke.

Socijalna politika Europske unije izrazito je složena i dio je javnih politika Unije, ali i multidimenzionalan spoj socijalne politike Europske unije i nacionalnih socijalnih politika država članica. To znači da ona nije jedinstvena na razini Unije, ali su ipak definirani određeni standardi koji su obvezujući za države članice po tom pitanju. Od samih početaka pa sve do danas Unija je aktivirala i usavršila niz programa i aktivnosti u kontekstu socijalne politike uvažavajući temeljne vrijednosti kao što su: borba protiv siromaštva, nejednakosti i socijalne isključenosti, promocija solidarnosti, socijalne kohezije i dijaloga, programi pomoći za buduće članice itd. (Krapec, 2017.). Koncept europskog socijalnog modela indicira na postojanje zajedničkog modela za socijalnu politiku zemalja članica Unije.

3.1. Kratki prikaz poreznog sustava Hrvatske

Nakon što je Hrvatska početkom 90-ih godina prošlog stoljeća *de facto* i *de iure* raskinula državno-pravne veze sa Socijalističkom Federativnom Republikom Jugoslavijom, naslijeđeni porezni sustav trebao se uskladiti s društveno-ekonomskim promjenama, a potom i zamijeniti

novim poreznim sustavom. Budući da ne postoji općeprohvaćeni sustav oporezivanja i da se sustav oporezivanja razlikuje od države do države, trebao bi slijediti primjere poreznih sustava suvremenih država, ali smjernice i direktive Europske unije otkako je Hrvatska postala članica navedene organizacije. Porezni sustav Hrvatske dijeli se na izravne, neizravne i ostale (Jeličić, i dr., 2004.).

Hrvatski se porezni sustav s obzirom na razine vlasti dijeli na sljedeće elemente: državni porezi, županijski porezi, gradski ili općinski porezi, zajednički porezi, porezi na dobitke od igara na sreću i naknade na priređivanje igara na sreću (Janičev i Supić, 2016.).

Slika 4. Porezni sustav Hrvatske s obzirom na razine vlasti (uz igre na sreću)

DRŽAVNI POREZI

- Porez na dodanu vrijednost
- Porez na dobit
- Posebni porezi i trošarine

ŽUPANIJSKI POREZI

- Porez na nasljedstva i darove
- Porez na cestovna motorna vozila
- Porez na plovila
- Porez na automate za zabavne igre

GRADSKI/OPĆINSKI POREZI

- Prirez porezu na dohodak
- Porez na potrošnju
- Porez na kuće za odnor
- Porez na korištenje javnih površina
- Porez na promet nekretninama

ZAJEDNIČKI POREZI

- Porez na dohodak

POREZI NA DOBITKE OD IGARA NA SREĆU I NAKNADE ZA PRIREĐIVANJE IGARA NA SREĆU

- Lutrijske igre
- Igre u casinima
- Igre klađenja
- Igre na sreću na automatima
- Naknada za priređivanje prigodnih jednokratnih igara na sreću

NAKNADE ZA PRIREĐIVANJE NAGRADNIH IGARA

- Propisana uplata priređivača nagradnih igara u korist Hrvatskog Crvenog križa

Izvor: obrada autora prema Janičev, Z. i Supić, J. (2016.). *Hrvatski porezni sustav*. Zagreb: Denona d.o.o., str. 4.

3.2. Kratki prikaz poreznog sustava Austrije

U Austriji se razlikuje oporezivanje poduzeća i oporezivanje fizičkih osoba. Oporezivanje poduzeća vezano je uz porez na dobit. Porezu na dohodak (fizičke osobe) podliježu oni prihodi koje porezni obveznik ostvari iz: prihoda od poljoprivrede i šumarstva, prihoda od samostalne djelatnosti, prihoda od gospodarske djelatnosti, prihoda iz nesamostalne djelatnosti, prihoda od kapitalne imovine, prihoda od iznajmljivanja i davanja u zakup, ostali

prihodi. Treba naglasiti da primanja koja nisu uključena u navedene vrste prihoda ne podliježu porezu na dohodak (Poslovni vodič Austrije, n.d.)

Najvažniji izvor prihoda za Austriju su: porez na dohodak, porez na dobit, doprinosi za socijalno osiguranje, porez na dodanu vrijednost i porez na robu i usluge. Ostali važni porezi su: općinski porez, porez na promet nekretnina, porez na promet vozila, porez na imovinu, porez na duhan (Revenue Statistics 2017 – Austria, 2018.).

3.3. Kratki prikaz poreznog sustava Slovačke

Porezi se u Slovačkoj prikupljaju na državnoj i lokalnoj razini. Najvažniji izvor prihoda državne vlasti su: porez na dohodak, socijalna sigurnost, porez na dodanu vrijednost i porez na dobit. Porezni sustav Slovačke ustrojen je tako da ga čine: porez na dohodak, porez na dobit, posebni porezi koji se odnose na energiju, osiguranje, javno zdravstveno osiguranje, e-komunikacije i sl., porez na dodanu vrijednost, trošarine, porez na nekretnine, porez na motorna vozila (Hajko, 2016.).

Prikazi poreznih sustava odabranih zemalja temelj su njihove usporedbe radi prepoznavanja sličnosti i različitosti. Dok se hrvatski porezni sustav oslanja na klasifikaciju putem razina vlasti pa tako imamo državne, županijske, gradske i zajedničke poreze te poreze na dobitke od igara na sreću i naknade priređivanja igara na sreću, kao i naknade priređivanja nagradnih igara, u Austriji se oporezivanje dijeli na oporezivanje poduzeća i fizičkih osoba. U Slovačkoj se porezi prikupljaju na državnoj i lokalnoj razini.

4. KOMPARATIVNA ANALIZA POREZNIH SUSTAVA ODABRANIH ČLANICA EUROPSKE UNIJE

U ovom će se poglavlju usporediti porezni sustavi Hrvatske, Austrije i Slovačke s obzirom na izravne i neizravne poreze. Razmatrat će se PDV i trošarine u okviru neizravnih poreza te porez na dohodak, porez na dobit i porez na imovinu o okviru izravnih poreza.

4.1. Komparativna analiza izravnih poreza odabranih članica Europske unije

Porezna politika Europske unije može se sagledavati kroz dvije komponente, a to su izravno i neizravno oporezivanje. Izravno oporezivanje u isključivoj je nadležnosti država članica Europske unije, no Unija je kroz smjernice i direktive definirala usklađene standarde za oporezivanje poduzeća i osoba, a države članice poduzele su zajedničke mjere s ciljem sprječavanja izbjegavanja plaćanja poreza i dvostrukog oporezivanja (Sažeci zakonodavstva EU-a, n.d.).

U nastavku će se prikazati porezne stope za razmatrane izravne poreze na primjeru odabrnih država članica Europske unije te će se prikazati mjere sprječavanja izbjegavanja plaćanja poreza i dvostrukog oporezivanja.

Tablica 1 prikazuje porezne stope kod izravnih poreza na primjeru odabranih država članica Europske unije

Tablica 1. Porezne stope kod izravnih poreza na primjeru odabranih država članica Europske unije

<table>
<tr><th></th><th colspan="2">POREZ NA DOHODAK</th><th colspan="2">POREZ NA DOBIT</th><th>POREZ NA IMOVINU[1]</th></tr>
<tr><td></td><td>Dohodak</td><td>Stopa</td><td>Prihodi</td><td>Stopa</td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="2">HRVATSKA</td><td>do 28.302 EUR godišnje</td><td>24%</td><td>do 404.313 EUR</td><td>12%</td><td rowspan="2">Nekretnine poreznih obveznika podložne su PDV-u, a po Zakonu o porezu na promet nekretnina, kada je predmet oporezivanja promet nekretnina, stopa iznosi 4%.</td></tr>
<tr><td>iznad 28.302 EUR HRK godišnje</td><td>36%</td><td>jednaki ili veći od 404.313 EUR</td><td>18%</td></tr>
<tr><td rowspan="7">AUSTRIJA</td><td>do 11.000 EUR</td><td>0%</td><td colspan="2" rowspan="7">25%</td><td rowspan="7">Temeljna stopa na razini države definirana je umnoškom osnovne stope od 0,2% i općinskog koeficijenta, a koeficijenti mogu sezati do 500%.</td></tr>
<tr><td>11.000 – 18.000 EUR</td><td>25%</td></tr>
<tr><td>18.000 – 31.000 EUR</td><td>35%</td></tr>
<tr><td>31.000 – 60.000 EUR</td><td>42%</td></tr>
<tr><td>60.000 – 90.000 EUR</td><td>48%</td></tr>
<tr><td>90.000 – 1.000.000 EUR</td><td>50%</td></tr>
<tr><td>više od 1.000.000 EUR</td><td>55%</td></tr>
<tr><td rowspan="2">SLOVAČKA</td><td>do 35.022 EUR</td><td>19%</td><td colspan="2" rowspan="2">21%</td><td>Porez na zemljište (0,25% po vrijednosti)</td></tr>
<tr><td>iznad 35.022 EUR</td><td>25%</td><td>Porez na građevinunu i porez na stan (0,033 eura po kvadratu)</td></tr>
</table>

Izvor: izrada autora prema Eurostat.eu

[1] Porez na imovinu najčešće se veže uz nekretnine.

Neusklađenost poreznih sustava u vidu poreza na dobit očituje se i u nastojanjima uspostave zajedničke konsolidirane osnovice poreza na dobit kao sredstva nužnog za osiguranje pravde u oporezivanju. Naime, još uvijek postoji praksa premještanja dobiti. Potpunom primjenom zajedničke konsolidirane osnovice poreza na dobit osiguralo bi se pripisivanje prihoda s obzirom na mjesto stvaranja vrijednosti formulom koja se temelji na tri jednako ponderirana faktora koji su otporniji na prakse agresivnog poreznog planiranja od određivanja transfernih cijena. Tako bi se eliminirale rupe u zakonodavstvu nacionalnih poreznih sustava, čime će se otvoriti put pravednom, učinkovitom i transparentnom poreznom sustavu (Izvješće 1. ožujka 2018. o Prijedlogu direktive Vijeća o zajedničkoj konsolidiranoj osnovici poreza na dobit (CCCTB), 2018.).

Planira se upostava zajedničke konsolidirane osnovice poreza na dobit koja bi bila obvezujuća za sva trgovačka društva s prometom većim od 40 milijuna eura. Iz Tablice 1 vidi se da razmatrane tri države članice Europske unije njeguju različitu praksu po tom pitanju, u čemu se očituje težnja za nacionalnim poreznim suverenitetom, a Europska unija svakako više pažnje obraća usklađivanju neizravnih poreza. Sukladno podacima iz Tablice 1 može se zaključiti da Austrija i Slovačka imaju jedinstvenu stopu poreza na dobit koja iznosi 25% u slučaju Austrije, odnosno 21% u slučaju Slovačke. Hrvatska primjenjuje stopu od 12% za prihode do 404.313 eura te 18% za prihode veće od 404.313 eura. Također, razlike se mogu pratiti i na primjeru poreza na dohodak, a najveća je neusklađenost primjetna kod poreza na imovinu, čije se sastavnice razlikuju od države do države.
Ugovor s Republikom Austrijom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu (2000.) uređuje postupak izbjegavanja dvostrukog oporezivanja te postupak zajedničkog dogovaranja vezanih za poreze na dohodak i imovinu. Također, Hrvatska je sklopila i Ugovor između Republike Hrvatske i Slovačke Republike o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu (2006.). Može se zaključiti da je Hrvatska s Austrijom i Slovačkom sklopila bilateralne ugovore vezane za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, koji su na sjednicama Hrvatsog sabora službeno i priznati kao zakoni. Nadalje, tim je ugovorima ozakonjena samo suradnja između država, ali nisu napravljeni neki veći pomaci u vidu oporezivanja imovine, što znači da se najveća neusklađenost očituje upravo u tom području, a što potkrjepljuju i podaci iz Tablice 1.

4.2. Komparativna analiza neizravnih poreza odabranih članica Europske unije

U ovom će se potpoglavlju razmatrati porez na dodanu vrijednost i trošarine. Tablica 2 prikazuje stupanj usklađenosti PDV-a u odabranim zemljama.

Tablica 2. Stupanj usklađenosti PDV-a u odabranim zemljama

		HRVATSKA		AUSTRIJA		SLOVAČKA	
PDV	Predmet oporezivanja	Isporuka dobara, obavljanje usluga, stjecanje dobara unutar EU-a, uvoz		Isporuka dobara, obavljanje usluga, stjecanje dobara unutar EU-a, uvoz		Isporuka dobara, obavljanje usluga, uvoz	
	Stopa	Standardna od 25%	Snižena od 13% i 5%	Standardna od 20%	Snižena od 13%	Standardna od 20%	Snižena od 10%
	Registracija	Ako godišnja vrijednost transakcija prelazi 300.000 HRK		Ako godišnja vrijednost transakcija prelazi 30.000 EUR		Obveza registriranja ako prihodi prelaze 49.790 EUR	
	Plaćanje	Plaćanje se vrši do kraja mjeseca, a zatezne kamate iznose 7,41% godišnje		Plaćanje se vrši do kraja mjeseca, a zatezne kamate za zakašnjelu prijavu iznose 10% dospjelog PDV-a, a odgađanje se dodatno naplaćuje po stopi od 2% PDV-a.		Do 25. u mjesecu, a krivo prikazivanje podataka i zakašnjela prijava kažnjava se između 60 i 20.000 EUR, ovisno o okolnostima	

Izvor: izrada autora prema zakonskoj regulativi i statističkim podacima dostupnim u nacionalnim publikacijama te publikacijama Europske unije, kao i s web stranica Europske unije za razmatrane države članice

Sukladno podacima navedenim u Tablici 2, može se zaključiti da je oporezivanje PDV-om u velikoj većini usklađeno među razmatranim država. Predmet oporezivanja identičan je u sve tri države, osim što Slovačka nema stavku oporezivanja PDV-om stjecanje dobara unutar Europske unije. U Austriji i Hrvatskoj plaćanje PDV-a vrši se na kraju mjeseca, dok se u Slovačkoj plaćanje mora izvršiti do 25. u mjesecu. U sve tri države predviđene su kazne za nepravilnu prijavu PDV-a ili odgađanje plaćanja. Također, sve su tri države propisale prag registracije obveznika PDV-a. Standardna stopa PDV-a najviša je u Hrvatskoj i iznosi 25%, dok u Austriji i Slovačkoj iznosi 20%. Također, te dvije države imaju jednu sniženu stopu PDV-a koja u Austriji iznosi 13%, a u Slovačkoj 10%. S druge strane, Hrvatska primjenjuje dvije snižene stope PDV-a; od 5% i 10%.

U Tablici 3 prikazan je stupanj usklađenosti trošarina u odabranim zemljama.

Tablica 3. Stupanj usklađenosti trošarina u odabranim zemljama

			HRVATSKA	AUSTRIJA	SLOVAČKA
TROŠARINE	Osnova oporezivanja	Nafta			Benzin Kerozin Dizel Loživo ulje LPG Maziva i druga ulja
		Duhanski proizvodi	Cigarete Cigare Cigarilosi Sitno rezani duhan Ostali duhan za pušenje E-tekućine Grijani duhanski proizvod Novi duhanski proizvod	Cigarete Cigare Cigarilosi Sitno rezani duhan Ostalo	Cigare Cigarilosi Cigarete
		Alkoholna pića	Mirna vina Pjenušava vina Ostala pića dobivena vrenjem osim vina i piva Međuproizvodi Etilni alkohol Pivo	Špirit Pivo Pjenušavo vino Vino (plaća se i poseban porez na alkoholna piča)	Špirit Vino Međuproizvod Pivo
		Električna energija, ugljen i zemni plin	Pogonska goriva (olovni i bezolovni benzin) Plinsko ulje za pogon i za grijanje Kerozin – petrojel za pogon i za grijanje UNP Teško loživo ulje Prirodni plin za pogon i grijanje Ugljen i koks Električna energija za poslovnu i neposlovnu upotrebu Biogoriva	Nafta Pogonska goriva Loživo ulje Električna energija Ugljen Zemni plin	Električna energija Ugljen Zemni plin Komprimirani prirodni plin
		Kava i bezalkoholna pića	Pržena kava Ekstrakti, esencije i koncentrati od kave Voda Ostala pića s udjelom alkohola do 1,2% Sirupi i koncentrati za pripremu bezalkoholnih pića Prašci i granule za pripremu bezalkoholnih pića		

Izvor: izrada autora prema zakonskoj regulativi i statističkim podacima dostupnim u nacionalnim publikacijama te publikacijama Europske unije, kao i s web stranica Europske unije za razmatrane države članice

Prema podacima iz Tablice 3 može se zaključivati u kojoj su mjeri trošarine usklađene na razini odabranih država članica Europske unije. S obzirom na navedene podatke, može se uočiti da je Hrvatska kao poseban porez uključila i oporezivanje kave i bezalkoholnih pića, dok Sustrija i Slovačka tu kategoriju nemaju. S druge strane, Slovačka je naftu i njene derivate te prerađevine izuzela iz kategorije električne energije, ugljena i zemnog plina, dok su Hrvatska i Austrija naftu i naftne derivate te prerađevine uključile spod kategoriju električne energije, ugljeba i zemnog plina, odnodno energenata. Što se tiče usklađenosti ove vrste poreza, može se zaključiti da je trošarinski sustav po pitanju oporezivanja alkohola, alkoholnih pića, duhanskih proizvoda, energenata i električne energije usklađen na razini Europske unije. U tom će se kontekstu, kako bi se argumentirala navedena tvrdnja, spomenuti Direktiva Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ koja propisuje okvirne količine trošarinske robe, a određivanje stope poreza ostavlja državama članicama.

5. ZAKLJUČAK

Prihodi koje svaka država dobije ubiranjem poreza iznimno su važni za njen nacionalni suverenitet i efikasno funkcioniranje. Štoviše, porezi imaju utjecaj na privatnu potrošnju i štednju, ali se njima i određuje financijski okvir za poslovne i druge djelatnosti. Za ubiranje poreza i odreživanje poreznih stopa nadležne su nacionalne vlade, koje u tom smislu postupaju u skladu s nacionalnim prioritetima, uz poštovanje određenih temeljnih načela koja Europska unija kontinuirano nadopunjava suradnjom i regulativnim okvirom kako bi osigurala pravedno i efikasno oporezivanje.

Pravni instrument usklađivanja oporezivanja između država članica Europske unije uključuje smjernice kojima se uređuju odnosi, a države članice dužne su ih implementirati u svoja zakonodavstva. To bi značilo da su smjernice obvezujuće za sve države članice. Međutim, u praksi nije rijetko da se strategijama agresivnog poreznog planiranja iskorištavaju širi sustavni

problemi, u čijem se kontekstu može izdvojiti i neusklađenost između nacionalnih poreznih zakonodavstava te postojećeg zakonodavstva EU-a.

U teorijskom dijelu rada naglašeno je da je razvijanje poreznih odredbi unutar Europske unije pretpostavka uspostavljanja neometanog funkcioniranja jedinstvenog tržišta, u okviru čega je važno nadići problem neusklađenosti. I u teorijskom i u praktičnom dijelu rada pokazalo se da se pitanje harmonizacije neizravnih poreza rješava ranije i temeljitije od usklađivanja izravnih poreza.

Unatoč tome, pokazalo se da u praksi još uvijek postoji praksa premještanja dobiti, a neusklađenost poreza na dobit još uvijek je predmetom rasprava na razini Europske unije te se planira uspostaviti zajednička konsolidirana osnovice poreza na dobit koja bi bila obvezujuća za sva trgovačka društva s prometom većim od 40 milijuna eura. Porez na imovinu najmanje je usklađen od svih promatranih poreza te zasada postoje samo bilateralni ugovori između država članica. Stanje je drugačija po pitanju PDV-a te se pokazalo da je u najvećoj mjeri usklađen, slično kao i trošarinski sustav oporezivanja. Razlike u poreznim sustavima između zemalja članica EU-a imaju značajan utjecaj na neujednačenost uvjeta poslovanja u EU. Općenito govoreći, analiza relevantnih dokumenata i zakonske regulative ukazala je na veći stupanj usklađenosti neizravnih poreza.

LITERATURA

1.Arbutina, H., Kuliš, D., & Pitarević, M. (2003). Uporedba i usklađivanje hrtvatskog poreznog sustava s poreznim sustavima Europske unije. U K. Ott, *Pridruživanje Hrvatske Europskoj uniji: izazovi ekonomske i pravne prilagodbe* (str. 83-105). Zagreb: Institut za javne financije.

2. Brčić, Ž. (2015). Europska unija u brojkama. *Matka, 21*(84), str. 218-219.

3. *Ciljevi i vrijednosti EU-a*. [Mrežno]. Raspoloživo na: https://europa.eu/european- union/about-eu/eu-in-brief_hr [20.9.2018.]

4. *Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost*. (2006). *Službeni list Europske unije*, 120-237.

5. *Direktiva Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ*. (2008). *Službeni list Europske unije*, 174-192.

6. *European Union - Public Finance.* (2014). Luxembourg: Publications Office of the European Union.

7. Europska komisija. (2016). *Paket mjera za borbu protiv izbjegavanja plaćanja poreza: sljedeći koraci prema postizanju učinkovitog oporezivanja i veće porezne transparentnosti u EU-u.* Bruxelles: Europska komisija .

8. Europska unija. (2018). *Proširenje*. [Mrežno]. Raspoloživo na: https://europa.eu/european-union/topics/enlargement_hr [7.8.2018.]

9. Europski parlament. (2018). *Opća porezna politika.* Bruxelles: Europski parlament.

10. Feranecová, A., Manová, E., Meheš, M., Simonidesová, J., Stašková, S., & Blaščák, P. (2017). Possibilities of harmonization of direct taxes in EU. *Investment Management and Financial Innovations, 14*(2), str. 191-199.

11. Grubišić, L. (2016). Ugovor o stabilnosti, usklađivanju i upravljanju u ekonomskoj i monetarnoj uniji. *Zagrebačka pravna revija, 5*(3), str. 295-324.

12. Hajko, J. (2016). *Tax system in the Slovak Republic.* Ružinov: INEKO.

13. Hrvatska enciklopedija. (n.d.). *Porezi*. [Mrežno]. Raspoloživo na: http://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530 [7.8.2018.]

14. *Izvješće 1. ožujka 2018. o Prijedlogu direktive Vijeća o zajedničkoj konsolidiranoj osnovici poreza na dobit (CCCTB)*. (2018). [Mrežno]. Raspoloživo na:

http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2018-0051+0+DOC+XML+V0//HR [10.8.2018.]

15. Janičev, Z., & Supić, J. (2016). *Hrvatski porezni sustav.* Zagreb: Denona d.o.o.
16. Jelčić, B., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., & Mijatović, N. (2004). *Hrvatski fiskalni sustav.* Zagreb: Narodne novine d.d.
17. Jurlina Alibegović, D. (2012). Fiscal Federalism. *Privredna kretanja i ekonomska politika, 22*(130), str. 109-116.
18. *Kako se troši proračun EU-a*. (2018). [Mrežno]. Raspoloživo na: https://europa.eu/european-union/about-eu/money/expenditure_hr#priprema-prora%C4%8Duna [10.8.2018.]
19. Kesner-Škreb, M. (1995). Načela oporezivanja. *Financijska praksa,* 19 (1), str. 75-77.
20. Kesner-Škreb, M. (2007). Proračun Europske unije. *Financijska teorija i praksa, 31*(2), str. 199-201.
21. Kesner-Škreb, M. (2009). Fiskalni federalizam. *Financijska teorija i praksa, 33*(2), str. 237-239.
22. Krapec, D. (2017). *Europska socijalna politika*. Zagreb: Hrvatski studiji.
23. Kuvač, L. (2015). Harmonizacija izravnih poreza unutar EU. *Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku*(1-2), str. 231-239.
24. Marković, B., & Karačić, D. (2015). *Komparativni porezni sustavi.* Osijek: Ekonomski fakultet.
25. McClure, C. E., Cox, M. S., & Neumark, F. (2016). *Taxation*. [Mrežno]. Raspoloživo na: https://www.britannica.com/topic/taxation [7.8.2018.]
26. Mijatović, N. (2015). Oporezivanje u Europskoj uniji: promicanje unutarnjeg tržišta i ekonomskog rasta. *Porezni vjesnik*(4), str. 121-127.
27. *Multiannual financial framework.* (2015). [Mrežno]. Raspoloživo na: http://ec.europa.eu/budget/explained/budg_system/fin_fwk0713/fin_fwk0713_en.cfm#content_struct [9.8.2018.]
28. *Povijest Euroopske unije*. [Mrežno]. Raspoloživo na: https://europa.eu/european-union/about-eu/history_hr [20.9.2018.]
29. *Politike Europske unije: Oporezivanje.* (2015). Luxembourg: Ured za publikacije Europske unije.
30. *Poslovni vodič Austrije*. (n.d.). [Mrežno]. Raspoloživo na: http://www.advantageaustria.org/international/zentral/business-guide-

oesterreich/investieren-in-oesterreich/standort-oesterreich/steuern.hr.html#content=p2 [14.8.2017.]

31. *Proračun EU-a*. (2018). [Mrežno]. Raspoloživo na: http://www.consilium.europa.eu/hr/policies/eu-annual-budget/ [21.9.2018.]
32. *Proračun EU-a za 2018.* (2017). [Mrežno]. Raspoloživo na: http://www.consilium.europa.eu/hr/policies/eu-annual-budget/2018/ [10.8.2018.]
33. *Proračun EU-a za 2019.* (2018). [Mrežno]. Raspoloživo na: http://www.consilium.europa.eu/hr/policies/eu-annual-budget/2019-budget/ [10.8.2018.]
34. *Proračunske ovlasti*. (n.d.). [Mrežno]. Raspoloživo na: http://www.europarl.europa.eu/about-parliament/hr/powers-and-procedures/budgetary-powers [10.8.2018.]
35. *Revenue Statistics 2017 - Austria*. (2018). [Mrežno]. Raspoloživo na: https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-austria.pdf [20.8.2018.]
36. *Sažeci zakonodavstva EU-a*. (n.d.). [Mrežno]. Raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root_default=SUM_1_CODED%3D21 [17.8.2018.]
37. Sixth Council Directice of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of asesssment (77/388/EEC). (1977). *Official Journal of the European Communities*, 1-40.
38. Stojan, D. (2000). *Međunarodne financije u globalnoj ekonomiji*. Sarajevo: Ekonomski fakultet
39. Šimović, H. (2005). Fiskalna poplitika u Europskoj uniji i Pakt o stabilnosti i rastu. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*(3), str. 75-88.
40. Šimurina, N. (2015). *Porezna harmonizacija u EU (nastavni materijali).* Zagreb: Ekonomski fakultet.
41. *Taxation and Investment in Austria 2017*. (2018). [Mrežno]. Raspoloživo na: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-austria-tax-invest-en-2017.pdf [22.8.2018.]
42. Ugovor između Republike Hrvatske i Slovačke Republike o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu. (2006). *Narodne novine*, br. 9.
43. *Ugovor s Republikom Austrijom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu*. (2000). [Mrežno]. Raspoloživo na:

http://zakon.poslovna.hr/public/ugovor-s-republikom-austrijom-o-izbjegavanju-dvostrukog-oporezivanja-porezima-na-dohodak-i-na-imovinu/242918/zakoni.aspx [22.8.2018.

44. Zelenika, R. (2000). *Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela*. Rijeka: Ekonomski fakultet.

POPIS SLIKA

Slika 1. Klasifikacija poreznog sustava Hrvatske 4
Slika 2. Povijest širenja Europske unije 9
Slika 3. Proračun Europske unije za 2017. godinu po područjima potrošnje 15
Slika 4. Porezni sustav Hrvatske s obzirom na razine vlasti (uz igre na sreću) 25

POPIS TABLICA

Tablica 1. Porezne stope kod izravnih poreza na primjeru odabranih država članica Europske unije 28
Tablica 2. Stupanj usklađenosti PDV-a u odabranim zemljama 30
Tablica 3. Stupanj usklađenosti trošarina u odabranim zemljama 31

SAŽETAK

Oporezivanje je vrlo važno za nacionalni suverenitet jer su prihodi od ubiranja poreza izvor novca nužan za opstanak države i njeno efikasno funkcioniranje. Pravni instrument usklađivanja oporezivanja između država članica Europske unije odnosi se na smjernice kojima se definira uređenje odnosa, a države članice ih moraju implementirati u svoj zakonodavni okvir. Problem istraživanja bio je neujednačenost poreznih sustava i poreznih politika zemalja članica Europske unije, pri čemu su se kao primjer uzele Austrija, Hrvatska i Slovačka. Cilj rada bio je usporediti porezne sustave zemalja članica Europske unije s obzirom na direktne i indirektne poreze. Komparativna analiza usklađenosti poreznih sustava ukazala je na veći stupanj usklađenosti neizravnih poreza. S druge strane, vrlo je malo učinjeno po pitanju harmonizacije sustava oporezivanja dohotka i dobiti poduzeća.

Ključne riječi: harmonizacija poreza, izravni porezi, neizravni porezi, EU

SUMMARY

Taxation is very important for national sovereignty because revenue from tax collection is a source of money necessary for state survival and its efficient functioning. The legal instrument of harmonization of taxation between the Member States of the European Union refers to guidelines defining the arrangement of relations, and the Member States must implement them in their legislative framework. The problem of research was the inconsistency of the tax systems and tax policies of the member states of the European Union, with Austria, Croatia and Slovakia being taken as an example. The aim of the paper was to compare the tax systems of EU member states with regard to direct and indirect taxes. A comparative analysis of tax system compliance has shown a higher degree of alignment of indirect taxes. On the other hand, little has been done on the harmonization of the income tax and the corporate tax.

Key words: tax harmonization, direct taxes, indirect taxes, EU