

## Poglavlje 4.

# **USPOREDBA I USKLAĐIVANJE HRVATSKOGA POREZNOG SUSTAVA S POREZNIM SUSTAVIMA EUROPSKE UNIJE**

Hrvoje Arbutina

*Pravni fakultet*

Zagreb

Danijela Kuliš

*Institut za javne financije*

Zagreb

Mihaela Pitarević

*Institut za javne financije*

Zagreb

## **SAŽETAK**

U radu su analizirani porezni sustav EU i njegove glavne sastavnice kao uvjeti za pristup Hrvatske Uniji te sadašnje stanje usklađenosti hrvatskih poreznih propisa s odgovarajućim propisima EU. Na temelju analize formulirani su prijedlozi za daljnje postupanje kreatora porezne politike u Hrvatskoj. Hrvatski je porezni sustav nakon reformi započetih u 90-ima, nakon osamostaljenja RH, usporediv s poreznim sustavima članica EU. Svi bitni porezi koncepcijski odgovaraju istovrsnim porezima u zemljama EU. Prostora za prilagodbe, međutim, još ima, prije svega poreza na dodanu vrijednost, a poželjno ih je provesti što prije. Međutim, usklađenja na području poreza na dobit, te us-

kladenja nekih stopa trošarina treba odgoditi do trenutka kad će se ona radi pristupa Uniji morati izvršiti jer je održanje sadašnjeg stanja, neusuglašenog s odredbama europskih propisa, ali ne i suprotnoga općim pravilima reguliranja na području poreza, u interesu Hrvatske. Na području oporezivanja dohotka nije potrebno usklađivanje ni koordinacija nego je prepusteno članicama da oporezivanje dohotka neovisno uređuju u svojim zemljama, ali da pri tome ne ugrožavaju temeljna načela zajedničkog tržišta (slobodno kretanje dobara, ljudi, usluga i kapitala).

### **Ključne riječi:**

Europska unija, Hrvatska, porezi, porez na dobit, porez na dohodak, porez na dodanu vrijednost, trošarina, usklađivanje

## **UVOD**

Od svog nastanka Europska unija (EU) zasnovana je na tzv. četiri slobode - slobodi kretanja ljudi, dobara, usluga i kapitala - kao bitnim uvjetima postojanja i uspješnog djelovanja jedinstvenoga europskog ekonomskog prostora. Stoga su osnovni zadaci porezne politike EU posljednjih godina usko vezani za razvoj unutarnjeg tržišta, jačanje monetarne unije i ekonomske integracije. Reguliranjem unutarnjeg tržišta već ranih 1990-ih godina određen je pravni okvir za područje izravnih poreza (za porez na dodanu vrijednost i trošarine) dok za područje neizravnih poreza (porez na dohodak i porez na dobit) nije jasno odredena pravna podloga. Radi poboljšanja koordinacije i usklađivanja porezne politike između zemalja članica, 1997. detaljnije se utvrđuju osnovni smjerovi porezne politike (COM (97) 495) koji trebaju poticati stabilizaciju poreznih prihoda zemalja članica, uklanjanje teškoća u funkcioniranju unutarnjeg tržišta, zapošljavanje.

Međutim, različitosti poreznih sustava bile su stalna prepreka punom ostvarenju tih ciljeva, čije se rješenje treba ostvariti kontinuiranim usklađivanjem poreznih sustava zemalja članica. Pokazalo se, međutim, da je takvo usklađenje vrlo teško postići na području oporezivanja u cjelini. Ipak, znatniji rezultati u usklađivanju različitih sustava ostvareni su na području neizravnih poreza. Unutar izravnih poreza učinci su znatno slabiji. Određeni aspekti na području oporezivanje dohotka i nisu predmetom harmonizacije te svaka članica ima diskrečijsko pravo vlastitog reguliranja, dok su određeni rezultati postignuti na području poreza na dobit.

Pravni instrument usklađivanja na području oporezivanja među članicama jesu smjernice. Njima se propisuje uređenje određenih odnosa, a članice su obvezne u svoja zakonodavstva unijeti odredbe kojima se postižu ciljevi određeni smjernicama.

Hrvatska bi trebala u procesu približavanja punopravnome članstvu EU uskladiti svoje zakonodavstvo sa zakonodavstvom EU. Stoga je namjena ovog rada u najvažnijim crtama prikazati što se 1990-ih godina događalo s poreznim sustavima EU, kako se Hrvatska prilagodila tim promjenama i što se još treba napraviti.

Rad je sastavljen od šest dijelova. Nakon uvoda, u drugom se dijelu prikazuju stanje i trendovi u oporezivanju u EU i u Hrvatskoj, u trećem se obrađuje porez na dobit, u četvrtom PDV, u petom trošarine, a u šestom se nude zaključci i preporuke.

## **OPOREZIVANJE U EU I HRVATSKOJ: STANJE I TRENDLOVI**

### **Udio poreznih prihoda u BDP-u**

Cilj je ovog dijela rada pružiti opći uvid u osnovne trendove razvoja i u trenutačno stanje poreznih sustava članica EU. Zbog prostorne ograničenosti, nije moguće komentirati svu raznolikost poreznih sustava pojedinih zemalja.<sup>i</sup> Stoga su prikazane samo najvažnije i najizrazitije promjene posljednjeg desetljeća, dakle promjene u udjelima poreznih prihoda u BDP-u, u strukturi poreznih sustava, u najvišim stopama i u broju razreda za porez na dohodak, u poreznoj osnovici i u osnovnim stopama poreza na dobit te u standardnoj stopi PDV-a.<sup>ii</sup>

Tijekom 1990-ih u većini zemalja EU kontinuirano raste udio ukupnih poreznih prihoda (uključujući i doprinose) u BDP-u. Prikupljeni porezni prihodi, primjerice, rastu s 39% BDP-a u 1990. na gotovo 42% BDP-a u 1999. godine (tabl.1). Razlog povećanja poreza su povećani izdaci za mirovinsko i zdravstveno osiguranje te za javnu skrb (zbog stareњa stanovništva) (Rosen, 1999:18,19). Kao razlozi povećanja poreza spominju se i porast javnog duga, pojačana državna pomoć državnim trgovačkim društvima te provođenje velikih javnih infrastrukturnih radova (Joumard, 2001:7).

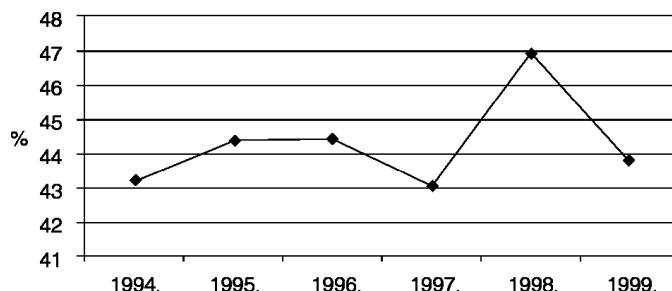
*Tablica 1. Ukupni porezni prihodi kao postotak BDP-a*

Neponderirani prosjek	1990.	1995.	1999.
EU 15	39,2	40,0	41,6

Izvor: OECD (2001)

Nasuprot jasnoj slici porasta ukupnih poreznih prihoda kao postotka BDP-a u zemljama EU, pogled na sliku 1. ne daje jednoznačan odgovor na pitanje što se istodobno događalo s udjelom ukupnih poreznih prihoda u BDP-u u Hrvatskoj. Jasno je samo da porast udjela poreza u BDP-u bilježi velik skok 1998. godine, kada je uveden PDV. Nai-mje, uvođenje PDV-a zbog proširenja porezne osnovice i smanjenja porezne evazije, dovelo je do relativno velikog rasta udjela poreznih prihoda u BDP-u.

Od 1994. do 1999. godine porezni su prihodi u Hrvatskoj prosječno iznosili 44,3% BDP-a. Nakon usporedbe podataka za Hrvatsku s odgovarajućim podacima za EU može se reći da je u cijelom razdoblju do 1999. godine ukupni porezni teret u Hrvatskoj bio veći nego u zemljama EU.

*Slika 1. Udio ukupnih poreza u BDP-u u Hrvatskoj 1994-1999. godine*

Izvor: Ministarstvo financija RH (2001)

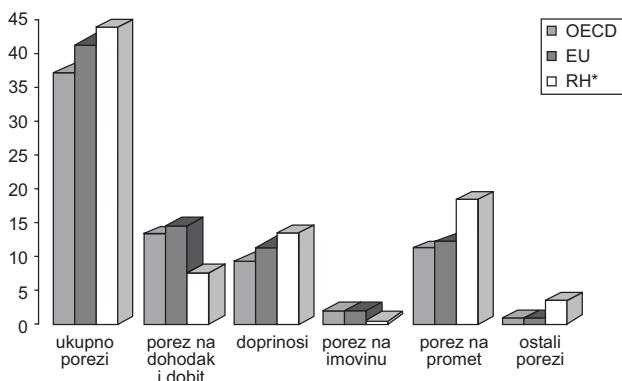
## Porezna struktura

Messere (1997) navodi kako se u većini industrijskih zemalja potkraj 1980-ih i početkom 1990-ih godina porezna politika uglavnom preusmjerila s oporezivanja dohotka i dobiti na oporezivanje potrošnje.

Stoga usporedba Hrvatske sa zemljama EU i OECD-a, što je slikovito prikazano slikom 2, pokazuje da i Hrvatska prati navedeni trend. U Hrvatskoj se ubire mnogo manje prihoda od poreza na dohodak i poreza na dobit, a mnogo više od poreza na promet. Primjerice Hrvatska 1999. godine ubire čak 18,5% BDP porezom na promet, a samo 7,6% BDP-a porezom na dobit i dohodak.

Međutim problem je što Hrvatska, za razliku od navedenih zemalja, ubire velik postotak BDP-a doprinosima: 13,6% 1999. godine nasuprot 11,4% u EU 1998. godine. S početkom provedbe mirovinske i zdravstvene reforme očekuje se da će se udio obveznih doprinosa u BDP-u početi smanjivati (Kesner-Škreb, Kuliš, 2001).

*Slika 2. Udio poreza u BDP-u 1998. godine*



\* Hrvatska - podaci iz 1999. godine.

Izvor: OECD (2000); Ministarstvo financija RH (2001)

## Porez na dohodak

U većini zemalja EU dolazi do sniženja najviših stopa poreza na dohodak te do smanjenja broja razreda pri oporezivanju dohotka fizičkih osoba. Cilj je porezno rasteretiti dohodak fizičkih osoba. Sandford (2000) navodi i razloge poput poboljšanja konkurentnosti ekonomije, postizanja veće pravednosti i neutralnosti poreznog sustava, a Messere (1998) kako je razlog smanjenog broja razreda pokušaj pojednostavljenja sustava oporezivanja dohotka te poboljšanja učinkovitosti prikupljanja poreza.

Rezultati sniženja najviših stopa poreza na dohodak te smanjenja broja razreda pri oporezivanju dohotka fizičkih osoba u 2002. godini prikazani su u tablici 2. Ista tablica pokazuje i kakvo je bilo stanje u Hrvatskoj 2002. godine. Kako je osnovni cilj EU dugoročno smanjenje poreznog tereta (European Commision, 2002b:25), a u odnosu prema neponderiranom prosjeku zemalja EU Hrvatska ima nižu najvišu stopu poreza na dohodak te manji broj poreznih razreda, može se zaključiti da su stope i broj poreznih razreda poreza na dohodak u Hrvatskoj u skladu s ciljevima EU.

*Tablica 2. Stope poreza na dohodak 2002. godine*

Zemlja	Najviša stopa (%)	Broj razreda	Zemlja	Najviša stopa (%)	Broj razreda
Austrija	50	5	Irska	42	2
Belgija	55	6	Luksemburg	38	17
Danska	*	*	Nizozemska	52	4
Finska	36	5	Španjolska	48	6
Francuska	52,75	7	Portugal	40	6
Njemačka	48,5	4	Švedska	25	3
Grčka	40	5	Velika Britanija	40	3
Italija	45	5			
Prosjek EU					
14**	43,7	5,6	Hrvatska	35	3

\* U Danskoj nema poreznih razreda, već se šest različitih poreznih osnovica oporezuje različitim poreznim stopama. Stope su u rasponu od 5,5 do 30%.

\*\* Neponderirani prosjek.

Izvor: IBFD, 2002.

## Porez na dobit

Messere (1998) navodi kako je 1990-ih u EU i na području poreza na dobit zamijećeno širenje porezne osnovice. Razlog tome su ukladanja i smanjenja pojedinih poreznih poticaja, te smanjenja osnovne stope poreza na dobit. U kratkom razdoblju postojanja novoga poreznog sustava, od 1994. godine do danas, i u Hrvatskoj su smanjene stope poreza na dobit (s 35 na 20%). Iz tablice 3. razvidno je i da 2002. godine samo Irska u EU ima nižu stopu poreza na dobit od Hrvatske. Budući da je osnovni cilj EU dugoročno smanjenje poreznog tereta, čini se da je taj cilj, barem kad je riječ o stopi poreza na dobit, Hrvatska

ostvarila bolje od većine zemalja EU i prije nego je postala njezinom članicom.

*Tablica 3. Osnovne stope poreza na dobit 2002. godine*

Zemlja	Postotak	Zemlja	Postotak
Austrija	34	Irska	16
Belgija	39	Luksemburg	22
Danska	30	Nizozemska	34,5
Finska	29	Portugal	30
Francuska	33,33	Španjolska	35
Njemačka	25	Švedska	28
Grčka	37,5	Velika Britanija	30
Italija	36		
Prosjek EU 15*	30,6	Hrvatska	20

\* Neponderirani prosjek.

Izvor: IBFD, 2002

## Porez na dodanu vrijednost

Tijekom 1990-ih gotovo se univerzalno povisuje standardna stopa PDV-a (Messere, 1998). PDV je u Hrvatskoj uveden 1998. godine te promjena u visini standardne stope nije bilo. Međutim, bilo je promjena u oporezivanju nultom stopom (Ott i sur. 2001). Ključni propis EU u području harmoniziranja oporezivanja prometa primjenom općeg poreza na promet jest tzv. Šesta smjernica (za detaljniju analizu usklađenosti PDV-a s odredbama Šeste smjernice vidjeti kasniji dio rada). Tablica 4.

*Tablica 4. Standardne stope PDV-a 2002. godine*

Zemlja	Postotak	Zemlja	Postotak
Austria	20	Irska	21
Belgija	21	Luksemburg	15
Danska	25	Nizozemska	19
Finska	22	Portugal	17
Francuska	19,6	Španjolska	16
Njemačka	16	Švedska	25
Grčka	18	Velika Britanija	17,5
Italija	20		
Prosjek EU 15*	19,47	Hrvatska	22

\* Neponderirani prosjek.

Izvor: IBFD, 2002.

pokazuje da je 2002. godine standardna stopa PDV-a u Hrvatskoj (22%) veća od neponderiranog prosjeka za 15 zemalja EU (19,47%).

Zaključno se može utvrditi da je u razdoblju od 1994. do 1999. godine ukupan porezni teret u Hrvatskoj veći nego u zemljama EU. Dakle, trebalo bi ga smanjiti i to smanjenjem doprinosa, koji su u Hrvatskoj veći nego u EU ili u zemljama OECD-a. Na području poreza na dohodak i dobit hrvatski je porezni sustav usklađen s poreznim promjenama u EU. Samo su za PDV nužne promjene u vezi s poreznim oslobođenjima.

## **POREZ NA DOBIT**

U ovom je dijelu prikazano stanje usklađenosti poreznih sustava članica u području poreza na dobit, i to u vezi sa specifičnim problemima oporezivanja trgovačkih društava. Jedan od tih problema jest činjenica da se dividenda koju zavisno društvo iz jedne zemlje članice EU isplaćuje svome matičnom društvu u drugoj članici EU dva puta oporezuje, jer tu dividendu oporezuju obje spomenute države. Drugi je problem dvostruko porezno opterećenje koje je posljedica korporacijskih restrukturiranja povezanih društava koja su porezni obveznici u različitim zemljama članicama EU. Oba ova problema riješena su na razini EU dvjema smjernicama.

### **Smjernica o matičnim i zavisnim društvima**

Kada zavisno trgovačko društvo u jednoj državi plaća dividenu svom matičnom društvu u drugoj državi, može doći do dvostrukog opterećenja te dividende, i to na sljedeći način:

- dividenda je podvrgnuta oporezivanju u državi u kojoj se nalazi zavisno društvo koje isplaćuje dividendu;
- dividenda što je dobije matično društvo također je osnova za oporezivanje te dividende u državi u kojoj je matično društvo porezni obveznik.

To dvostruko opterećenje sprječava slobodno kretanje kapitala, a Smjernica je mjera kojom se prepreka ulaganja, i to tako da se dividenda koju zavisno društvo isplaćuje matičnom ne oporezuje. Ovaj se cilj

postiže propisivanjem obveznih postupanja zemalja članica prema trgovim držvima kvalificiranim da se na njih primjeni Smjernica.

## **Kvalificirana društva**

To su društva koja zadovoljavaju ove uvjete (Survey of the Implementation of the EC Corporate Tax Directives, 1995):

- da su statusno organizirana u jednom od oblika navedenih u Prilogu Smjernice;
- da se prema poreznim propisima zemlje članice smatraju tuzemnim poreznim obveznikom u toj državi za potrebe oporezivanja;
- da su porezni obveznici jednog od poreza navedenih u Smjernici.

Dva dodatna uvjeta sadržana su u čl. 3 Smjernice:

- da bi bilo smatrano matičnim društvom, društvo mora biti vlasnik najmanje 25% kapitala zavisnog društva, odnosno najmanje 25% glasačkih prava u zavisnom društvu;
- članica može uskratiti povlastice iz Smjernice ako matično društvo nije vlasnik 25% kapitala zavisnog društva najmanje dvije godine neprekidno.

## **Metode izbjegavanja dvostrukog opterećenja**

Metode izbjegavanja dvostrukog opterećenja dividende moraju primjenjivati i zemlja u kojoj je porezni obveznik matično društvo i zemlja u kojoj je porezni obveznik zavisno društvo.

1. Što se tiče države u kojoj je porezni obveznik matično društvo, Smjernica prepusta toj zemlji mogućnost izbora jedne od dviju metoda (Terra, Wattel, 1993):

- neoporezivanje dividende koju isplati zavisno društvo, ili
- oporezivanje isplaćene dividende, uz ovlaštenje matičnom društvu na odbitak od svog poreza na dobit iznosa onog dijela poreza na dobit koji je zavisno društvo platilo na dividendu<sup>iii</sup>.

2. Što se tiče države u kojoj je porezni obveznik zavisno društvo, ta država ne smije oporezovati dividendu koju zavisno društvo isplaćuje matičnom društvu u drugoj članici EU.

## **Smjernica o spajanjima**

S obzirom na važeće porezne propise, u brojnim zemljama posljedica spajanja ili reorganizacije trgovačkih društava može biti povećanje porezne obveze, npr. nastanak kapitalnih dobitaka u vezi s povećanjem vrijednosti materijalne i nematerijalne imovine i mogući gubitak iznosa poreznih gubitaka koji su preneseni naprijed. Zadaća je Smjernice ukloniti te prepreke ako se spajanje, dioba ili reorganizacija provode među trgovackim društvima koja se nalaze u različitim zemljama članicama. Cilj se postiže tako da se do prodaje imovine trećoj strani odgađa obveza plaćanja poreza.

Smjernica određuje četiri vrste transakcija na koje se moraju primjeniti odredbe o odgodi poreza (Terra, Wattel, 1993).

- Pravo spajanje (fuzija) - jedno ili više trgovackih društava prenosi svoju imovinu i obveze na drugo društvo. Društvo na koje su imovina i obveze preneseni izdaje nove dionice dioničarima prestalog društva (društava) prema načelu "dionica za dionicu".
- Postojeće društvo prenosi svu svoju imovinu i obveze na dva ili više novih ili postojećih društava. Društvo koje prenosi imovinu i obveze prestaje postojati. U zamjenu za prenesenu imovinu i obveze društvo izdaje nove dionice dioničarima prestalog društva prema načelu "dionica za dionicu".
- Jedno trgovacko društvo prenosi svoje cijelokupno poslovanje na drugo društvo ili se jedna ili više poslovnih jedinica prenose na njezino matično društvo odnosno na drugo trgovacko društvo. Zamjena za te prijenose jesu udjeli u društvu na koje se poslovanje ili poslovna jedinica prenose.
- Jedno trgovacko društvo stječe većinu udjela u drugom društvu od vlasnika udjela u tom drugom društvu. Zauzvrat, vlasnici udjela u društvu koje je steklo društvo stjecatelj postaju dioničari društva stjecatelja (zamjena udjela) (Survey of the Implementation of the EC Corporate Tax Directives, 1995).

## Djelovanje Smjernice

Prema odredbama Smjernice o spajanjima, države članice moraju odgoditi oporezivanje kapitalnih dobitaka nastalih u vezi s opisanim prekograničnim spajanjima, ali ne moraju odustati od oporezivanja tih dobitaka. Nakon što društvo na koje su spajanjem preneseni imovina i obveze otudi imovinu, bit će oporezovana razlika između prodajne cijene i vrijednosti imovine. Članice mogu donijeti protuevazijske odredbe kojima se poništavaju povlastica iz Smjernice ako se utvrdi da je jedan od glavnih ciljeva spajanja ili podjele - zakonito ili nezakonito izbjegavanje porezne obveze.

## Kvalificirana društva

Da bi mogla ostvariti povlasticu odgode plaćanja poreza, trgovacka društva moraju imati status društva države-članice, tj. moraju zadovoljiti određene uvjete. Riječ je o jednakim uvjetima kao i u Smjernici o matičnom i zavisnom društvu.

## POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

Odredbe Šeste smjernice sadržava i hrvatski poreznopravni sustav, i to stoga što je u nj uveden PDV koji je normativno oblikovan prema europskom uzoru.

## Porezni obveznik, osnovica i stopa

U reguliranju institutâ poreznog obveznika, osnovice i stope, hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost (ZPDV) u visokoj je mjeri usklađen sa Šestom smjernicom. Glede porezne stope, Šesta smjernica propisuje tri razine: standardnu, koja ne smije biti niža od 15%, jednu ili dvije snižene stope, za dobra posebno navedena u dodatku H Smjernice, koje ne smiju biti niže od 5%, te nultu stopu. Izvorna konceptija hrvatskog propisa u reguliranju poreznih stopa, a to znači jednostopni sustav, uz nultu stopu i povrat pretporeza samo za izvoz - bila je teorijski i dosljednija od Šeste smjernice. Naime, prije izmjena

ZPDV-a, ozakonjenih 1999. godine, u Hrvatskoj je primjenjivana upravo opisana koncepcija. Uvođenje nulte stope za isporuke određenog broja dobara, što je bilo obrazlagano socijalnim razlozima a diktirano dnevnopolitičkim pritiskom (skori parlamentarni izbori), narušilo je teorijsku konzistentnost prethodnog rješenja, ali i, važnije, učinilo sustav oporezivanja prometa složenijim, te time poskupljelo njegovu provedbu. Međutim, i sa sadašnjim rješenjima koja se odnose na porezne stope Hrvatska se uklapa u odredbe Šeste smjernice.

## **Porezna oslobođenja**

Analiza usklađenosti hrvatskog sustava oporezivanja dodane vrijednosti s odredbama Šeste smjernice pokazuje da postoje tri skupine oslobođenja (Jelčić i sur., 1999):

- porezno oslobođenje koje je sukladno s odredbama Šeste smjernice (najam stambenih prostora),
- porezna oslobođenja koja nisu sukladna s odredbama Šeste smjernice (bankarske usluge i usluge osiguranja), te
- porezna oslobođenja koja su djelomično sukladna s odredbama Šeste smjernice (ostala oslobođenja u tuzemstvu).

S obzirom na to da je normativno uređenje oslobođenja najma stambenih prostorija u hrvatskom poreznopravnom sustavu usklađeno s europskim rješenjima te stoga nije problem u kontekstu projekta kojega je ovaj rad dio, u nastavku teksta bit će riječi o oslobođenjima navedenima u točkama 2. i 3.

## **Bankarske usluge i usluge osiguranja**

Šesta smjernica propisuje oslobođenje bankarskih usluga i usluga osiguranja od PDV-a, bez obzira na to tko ih obavlja. ZPDV, međutim, propisuje porezno oslobođenje za te usluge samo ako ih obavljaju određene institucije, i to banke, štedionice i štedno-kreditne organizacije, te društava osiguranja i reosiguranja. Iz izloženoga proizlazi da je hrvatski pristup, u usporedbi sa Šestom smjernicom, diskriminativan prema subjektima koji obavljaju navedene usluge a nisu jedni od onih izrijekom oslobođenih poreza. Stoga bi rješenje u Hrvatskoj trebalo uskladiti s rješenjem iz Šeste smjernice.

## Ostala oslobođenja u tuzemstvu

Prema Šestoj smjernici, pravo na oslobođenje djelatnostima priređivanja posebnih igara na sreću, predškolskog odgoja, osnovnoga, srednjeg i visokog školstva, kulture, zdravstva, socijalne skrbi te usluga vjerskih zajednica imaju, bez dodatnih uvjeta, sve ustanove koje te djelatnosti obavljaju. Subjekti koji obavljaju navedene djelatnosti u Hrvatskoj ostvaruju pravo na oslobođenje samo ako su osnovani prema Zakonu o ustanovama, te ako su financirani iz proračuna (Jelčić i sur., 1999). Drugim riječima, ustanove i zajednice što ih u navedenim djelatnostima osnivaju fizičke i pravne osobe s namjerom ostvarenja dobiti nemaju pravo na porezno oslobođenje (Jelčić i sur., 1999). Time je normiran diskriminativni pristup, različit od pristupa Šeste smjernice. Stoga bi u hrvatskom sustavu trebalo, bez dodatnih uvjeta, sve subjekte koji obavljaju navedene djelatnosti osloboditi PDV-a.

## TROŠARINE

U ovom se dijelu prikazuje oporezivanje trošarinama (posebni porezi na promet) u Hrvatskoj i EU. Zbog razmjerno velikog broja tih poreza, smjernice koje se odnose na njih brojne su, što dokazuje složenost procesa harmonizacije i u samoj Uniji. Ipak, kao ni u PDV-u, ni na tom području hrvatski porezni sustav koncepcijски ne zaostaje za europskim modelom.

### Trošarine u EU i u Hrvatskoj

Iako se u zemljama EU trošarinama oporezuje različit broj proizvoda, zajednički je za sve zemlje utvrđeno oporezivanje alkoholnih proizvoda i piva, duhanskih prerađevina i naftnih derivata. Harmonizacijom se pokušavaju ujednačiti porezne strukture dok su najveće neusklađenosti još uvijek zamjetne unutar poreznih stopa.

Općim sporazumom o posjedovanju, kretanju i nadgledanju proizvoda koji se oporezuju trošarinama (92/12/EEC, 92/108/EEC, 94/74/EC, 96/99/EC) u EU se uređuje oporezivanje alkoholnih pića, duhanskih proizvoda i naftnih derivata. Članice mogu zadržati već postojeće ili uvoditi nove trošarine na neke druge proizvode, ali uz uvjet da pro-

met tih proizvoda pri prelasku granice ne zahtijeva posebne carinske formalnosti i da je tim dobrima omogućeno slobodno kretanje (i neoporezivanje trošarinama) u prekograničnom prometu među članicama. Takvo slobodno kretanje uvjetovano je postojanjem carinskih skladišta i odgovarajućih carinskih/poreznih dokumenata koji moraju pratiti te proizvode u prekograničnom prometu. Osnovno načelo jest oporezivanje tih proizvoda u zemlji potrošnje po stopama koje se primjenjuju u toj zemlji. Sporazumom su određene minimalne stope iako postoje znatne razlike u stopama među zemljama članicama, što stvara dosta teškoća u pograničnom prometu (prekogranična kupovina, krijumčarenje).

Uz potrebu uskladivanja razlika u stopama, u određenoj je mjeri nužno uskladiti i druga bitna pitanja porezne strukture. Iako je donešen i usvojen niz dokumenata o harmonizaciji (radi provođenja zajedničke politike osnovan je i poseban Odbor za trošarine) na tom će području u budućnosti, posebice zbog primanja novih članica, trebati uložiti znatne napore da se velike razlike u poreznim strukturama među zemljama svedu na što manju mjeru.

U Hrvatskoj je od 1994. do 1999. godine uvedeno osam trošarina (na kavu; naftne derivate; alkohol i alkoholna pića; duhanske preradevine; pivo; bezalkoholna pića; osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove te na luksuzne proizvode). Broj trošarina u Hrvatskoj znatno je manji od broja trošarina u većini zemalja EU, gdje se u nekim od njih oporezuje i do 20 različitih proizvoda (Danska, Francuska) (OECD, 1965-2000)..

*Tablica 5. Udio prihoda od trošarina 2000. godine (%)*

	u ukupnim poreznim prihodima	u BDP-u
EU	10,3	4,2
RH	18,9	4,8

*Izvor: Ministarstvo financija, OECD, 2002; 2002.*

Iz tablice vidimo da je u Hrvatskoj udio trošarina u BDP-u blizak europskom prosjeku, dok je udio u ukupnim poreznim prihodima gotovo 80% veći od prosječnoga u zemljama EU. Trošarine u Hrvatskoj plaćaju proizvođači i uvoznici, a postupak oporezivanja od 1. siječnja 2002. godine provodi Carinska uprava.

Trošarine koje su zajednički određene za zemlje EU uvedene su i u Hrvatskoj te u nastavku donosimo detaljniji usporedni prikaz europskoga i hrvatskog sustava. Istodobno je riječ i o najvažnijim trošarima u Hrvatskoj (na naftne derivate, duhanske prerađevine i alkohol) kojima se ubire gotovo 90% ukupnih prihoda od trošarina.

## **Trošarine na duhanske prerađevine**

Sporazum o zajedničkom oporezivanja duhanskih prerađevina koji se primjenjuje od 1993. godine određuje zajedničku poreznu strukturu u zemljama članicama, minimalne stope i usklađivanje postupaka držanja i kretanja oporezivih proizvoda. Predmet oporezivanja su cigarete, ostali duhanski proizvodi, cigare i cigarilos, duhan za pušenje, rezani duhan za ručno slaganje cigareta i ostali duhan za pušenje.

- Trošarina na cigarete (Smjernice 92/79/EEC, 99/81/CE) obračunava se posebnom metodom (*per unit*, po jedinici proizvoda, odnosno na 1000 komada) i proporcionalnom metodom (*ad valorem*, s obzirom na maksimalnu maloprodajnu cijenu). Uzimajući u obzir oba načina obračuna, propisana je minimalna stopa od 57% maloprodajne cijene (koja uključuje i ostale poreze, npr. porez na promet ili PDV) za najpopularniju kategoriju cigareta, kasnije nazvana "pravilo 57%". Stopa se, radi izbjegavanja utjecaja inflacije pri obračunu *ad valorem*, za svaku godinu utvrđuje 1. siječnja na temelju statističkih podataka orastu maloprodajnih cijena.
- Trošarine na ostale duhanske proizvode (Smjernice 92/80/EEC, 99/81/CE) obračunavaju se ili u postotku maloprodajne cijene ili po komadu, odnosno kilogramu.
- Članice mogu izabrati samo proporcionalnu ili posebnu metodu obračuna, ali i kombinaciju tih dviju metoda.
- Kako su određene minimalne stope, pojedine zemlje mogu uvoditi i veće trošarine od minimalnih te među njima postoje znatne razlike u poreznom opterećenju, ali i cijeni tih proizvoda. Te razlike uzrokuju prekograničnu kupovinu (legalnu i ilegalnu), ali utječu i na poslovanje duhanske industrije.

Trošarine na duhanske proizvode u Hrvatskoj usklađene su s EU prema vrstama proizvoda koji se oporezuju. Međutim, iznos trošarine na cigarete izražen postotkom maloprodajne cijene za standardnu

skupinu cigareta iznosi 49,1% i niži je od propisane minimalne trošarine prema "pravilu 57%" iako i unutar zemalja članica postoje zemlje (Austrija 56,2% i Švedska 49,9%) koje imaju niže stope od utvrđene minimalne stope. Trošarina na duhan znatno je niža (5,2 EUR/kg) od propisane u EU (25 EUR/kg), dok je na cigare i cigarilose viša iako je taj podatak teže uspoređivati jer većina zemalja obračunava trošarinu u postotku maloprodajne cijene.

Postupak oporezivanja usklađen je s postupkom u EU. Proizvodi se do isporuke nalaze u carinskim skladištima i nakon plaćanja trošarine označavaju se kontrolnim markicama te odlaze na tržište. Na proizvode koji se izvoze (uz postojanje formalne procedure o izvozu) ne obračunava se trošarina jer će se ona obračunati i naplatiti u zemlji uvoznici.

Problem ilegalne prodaje, krijumčarenja duhanskih proizvoda, a i porezne utaje koji muči zemlje EU postoji i u Hrvatskoj, čime se gubi veliki dio proračunskih prihoda. Procjenjuje se da godišnje zbog krijumčarenja cigareta državni proračun gubi i do 400 mil. kn ("Večernji list", 7. lipnja 2002). To je i jedan od razloga za pokretanje velike međunarodne carinske akcije sprječavanja krijumčarenja cigareta pod nazivom "Buldog 2" od 15. lipnja 2002. pod pokroviteljstvom Inicijative za suradnju zemalja jugoistočne Europe (SECI). Akciju će voditi hrvatska carina, a sjedište joj je u Bukureštu.

## **Trošarine na alkohol i alkoholna pića**

Trošarinama na alkoholna pića oporezuju se piva, vina i ostala alkoholna pića (Smjernice 92/83/EEC, 92/84/EE), a minimalne stope koje se preispisuju i prema potrebi usklađuju svake dvije godine utvrđene su u rasponu od 0 do 1000 EUR po hektolitru.

Trošarina na alkohol u Hrvatskoj obračunava se po litri absolutnog alkohola u etilnom alkoholu, destilatima i alkoholnim pićima pri temperaturi 20 °C i iznosi 816 EUR/hl i uklapa se u europski prosjek. Vino se oporezuje nultom stopom, kao i u većini zemalja koje su važniji proizvođači vina. Vlasnici ili korisnici poljoprivrednog zemljišta te vlasnici sastojaka za proizvodnju alkohola ili alkoholnih pića koji proizvode pića za vlastite potrebe u količini do 20 litara absolutnog alkohola godišnje po poljoprivrednom domaćinstvu ili kućanstvu također nisu obveznici poreza.

Trošarina na pivo u EU određena je propisima o oporezivanju alkoholnih pića. Uvedene su standardna i snižena stopa. S obzirom na razlike u koncentraciji alkohola i koncentraciji ekstrakta u sladovini piva unutar pojedinih zemalja postoji velik broj stopa, a razlike među sasvim zemljama još su veće. Na visinu stopa utječe i pivarska industrija te su stope u zemljama znatnije pivarske proizvodnje (Irska, Njemačka, Belgija) mnogo niže.

Trošarina na pivo u Hrvatskoj (27 EUR/hl) viša je nego u većini zemalja EU. Bezalkoholno pivo oporezuje se u samo četiri zemlje EU, a u Hrvatskoj je stopa (8 EUR/hl) dva i pol puta veća od najviše stope koja je uvedena u Portugalu (2,96 EUR/hl). Pivari koji u Hrvatskoj proizvode pivo za vlastite potrebe, do 15 hektolitara godišnje, ne plaćaju porez. U EU se primjenjuje snižena stopa za male proizvođače s godišnjom proizvodnjom do 200 000 hektolitara.

## **Trošarine na naftne derivate**

Od 1993. godine provodi se harmonizacija strukture trošarine na naftne derivate, kao i definiranje izuzeća i snižene stope (Smjernice 92/81/EEC, 92/108/EEC, 94/74/EC). Proizvodi koji se oporezuju za sve su članice određeni Zajedničkom nomenklaturom. Poreznu osnovnicu čini 1000 litara ili kilograma proizvoda pri temperaturi od 15 °C. Smjernica također određuje mjesto oporezivanja i izuzeća, kao i postupak primjene stope i izuzeća. Odlukom Vijeća (92/510/EEC) odobrena su odstupanja od dogovorenog sustava primjene izuzeća i smanjenih stopa unutar zemalja članica.

U početnoj fazi izrade dokumenata o oporezivanju naftnih derivate Komisija je, u skladu s programom Unutrašnjeg tržišta, predlagala apsolutnu harmonizaciju temeljenu na prosječnim stopama jer je "u tom području mnogo veći rizik utjecaja konkurenčije na iskrivljavanje cijena nego kod oporezivanja alkohola ili duhanskih proizvoda" (1987h, COM (89) 525). Ipak 1992. utvrđeni su minimalni iznosi poreza za olovni/bezolovni benzin, dizelsko gorivo, plin, teška ulja, tekući naftni plin i kerozin, i to u rasponu od 0 do 337 EUR po litri ili kilogramu.

Godine 1997. Vijeće donosi novu Smjernicu o energetskim proizvodima (COM/97/30) koju je Europski parlament usvojio 1999. godine (A4-0171/1999). Osnovna je namjena te Smjernice da oporezivanje svih energegetika (uključivši i oporezivanje električne energije) pri-

donosi provođenju ekološke politike EU koja naglašava potrebu stabilizacije emisije plinova ( $\text{CO}_2$ , metan). Time porezna politika postaje važan instrument provođenja:

- energetske politike (ravnoteža u korištenju različitih izvora energije),
- politike zaštite okoliša (razlike u oporezivanju olovnog i bezolovnog benzina),
- transportne politike (različito oporezivanje prijevoza),
- poljoprivredne politike (posebna snižena stopa za gorivo dobiveno iz poljoprivrede - biogorivo),
- politike zapošljavanja (povećanje poreznih prihoda od korištenja sirovina i energije, a smanjenje poreznog opterećenja rada).

Iako je određena minimalna trošarina, zemljama članicama do pušteno je uvođenje potpunoga ili djelomičnog izuzeća odnosno uvođenje povlaštenog oporezivanja za određene proizvode. Posebno je važna autonomija svake zemlje u slobodnom određivanju izuzeća za obnovljive energente, bioenergente, ekološki prihvatljivije energente, prirodnog plina i sl. Odlukom Vijeća (2001/224/EC) usvojena je odluka o uvođenju sniženih stopa i izuzeća za određene naftne prerađevine za posebne namjene u svim zemljama članicama za šestogodišnje razdoblje (do 31. prosinca 2006. godine).

Na području oporezivanja naftnih prerađevina još uvijek postoje najviše neuskladenosti koje se sigurno neće riješiti ni u skoroj budućnosti.

Trošarine na naftne derive u Hrvatskoj niže su nego u zemljama EU. Znatna razlika postoji u oporezivanju dizelskoga goriva, za koje je trošarina u Hrvatskoj (136 EUR/hl) gotovo upola niža od minimalne trošarine u EU (245 EUR/hl), koja se primjenjuje u Francuskoj, ili gotovo šest puta manja od najviše (839 EUR/hl), koja se primjenjuje u Ujedinjenom Kraljevstvu. U skladu je sa smjernicama veće porezno opterećivanje olovnog benzina, kao i određene olakšice za upotrebu posebno označenog dizelskoga goriva u poljoprivredi i ribarstvu. Jednako je tako niža i cijena ulja za loženje za grijanje. Najveća je razlika u oporezivanju mlaznoga goriva i zrakoplovnog benzina koji se u Hrvatskoj oporezuju nultom stopom, dok je u EU minimalna stopa 245 EUR na 1000 litara. Proizvodi koji se oporezuju nalaze se u carinskim skladištima prijavljenim Carinskoj upravi. Ako se proizvodi izvoze, ne plaća se trošarina nego se oni oporezuju u zemlji uvoza.

## **Oporezivanje trošarinama u Hrvatskoj prema zahtjevima EU**

Usklađeno sa zahtjevima EU:

- oporezuju se proizvodi koji su zajednički određeni za zemlje EU (duhanski proizvodi, alkoholna pića i pivo, naftni derivati);
- nadzor i naplatu provodi carinska služba;
- postoje registrirana i kontrolirana skladišta iz koji se proizvodi isporučuju na tržište;
- proizvodi koji se izvoze ne oporezuju se nego se to provodi u zemlji uvoza;
- za pojedine poreze uzimaju se u obzir ekološki, zdravstveni i gospodarski zahtjevi.

Odstupanje od zahtjeva EU:

- kao i u većini zemalja koje su u postupku za primanje u članstvo, stopi su niže (osim na pivo) nego u EU;
- nije u potpunosti usklađena kategorizacija proizvoda (alkohol i naftni derivati).

## **ZAKLJUČAK**

U ovom dijelu iznosimo rezultate usporedbi i provedenih analiza te prijedloge kreatorima porezne politike u Hrvatskoj u vezi s dalnjim usklađivanjem hrvatskoga poreznog sustava s europskim zahtjevima.

Osnovni cilj porezne politike EU jest podupiranje neprestanog razvoja unutarnjeg tržišta EU. Taj se cilj postiže realiziranjem podciljeva: uklanjanjem poreznih prepreka za ostvarenje četiri sloboda i mjerama koje pridonose trajnom smanjenju ukupnoga poreznog tereta. Ključno je sredstvo postizanja navedenih ciljeva - usklađivanje poreznih sustava zemalja članica. Osnovni pravni instrument kojim se na europskoj razini propisuje porezna politika jesu smjernice. U članicama je poduzet niz zakonskih i drugih mjera da se, na temelju rješenja normiranih smjernicama, koordinira ili harmonizira oporezivanje neposrednim i posrednim porezima.

Do sada su prihvaćene dvije smjernice s područja oporezivanja dobiti trgovačkih društava poznate pod skraćenim nazivima Smjernica o matičnim i zavisnim društvima i Smjernica o spajanjima. Svrha Smjernice o matičnim i zavisnim društvima jest ukanjanje mogućnosti dvostrukog opterećenja dividende koja se isplaćuje matičnom trgovackom društvu u drugoj zemlji članici. Za Hrvatsku nije preporučljivo ugrađivati norme te Smjernice u svoje zakonodavstvo sve do stjecanja statusa člana EU. Hrvatska bi se, naime, odrekla oporezivanja dividende, ali bi se na tu dividendu plaćao porez u zemlji iz koje potječe strani ulagač u hrvatska trgovacka društva. Sa Smjernicom o spajanjima situacija je slična, a preporuka za Hrvatsku ista. Njezino ozakonjenje u hrvatskom poreznom sustavu olakšalo bi preuzimanja hrvatskih trgovackih društava od inozemnih društava, pri čemu ne bi bilo uzajamnosti s europske strane.

U vezi s usklađivanjem zakonodavstava koja se odnose na porez na dodanu vrijednost najvažnija je Šesta smjernica. Njome su regulirani svi bitni elementi oporezivanja dodane vrijednosti. I Hrvatska je u svoj porezni sustav ugradila porez na dodanu vrijednost, utemeljen na rješenjima iz Šeste smjernice. Ipak, postoje određene nedosljednosti, a najvažnija je diskriminativna odredba o institucionalno propisanim poreznim oslobođenjima za usluge banaka i osiguravajuća društva. Stoga bi u tom segmentu bilo potrebno uskladiti rješenja hrvatskog zakonodavstva s odredbama Šeste smjernice.

Trošarine su u EU regulirane velikim brojem smjernica. Regulativa koja se u Hrvatskoj odnosi na trošarine uglavnom je usklađena sa zahtjevima EU. Iznimka su stope koje su niže od propisanih minimalnih u EU. Neusklađenost stopa trošarina, međutim, ozbiljan je problem i unutar same Unije jer članice primjenjuju različite stope trošarina za iste proizvode. Hrvatska je uspostavila sustav oporezivanja trošarina koji koncepcijom odgovara europskome i koji će, kada to буде nužno radi primanja u EU, biti razmјerno jednostavno uskladiti s europskim standardima.

<sup>i</sup> Više o tome vidjeti u: OECD (2001) i IBFD (2000).

<sup>ii</sup> Više o poreznim trendovima u OECD-u i EU vidjeti u: Ott, K. [et al.] (2001), Messere (1998).

<sup>iii</sup> Ovo je razmјerno složen način postizanja cilja - neoporezivanja dividende; njegova primjena može biti diktirana općim poreznotehničkim rješenjima u kontekstu oporezivanja dobiti trgovackih društava u nekim zemljama.

## **PRAVNI IZVORI**

- Council Directive 90/434/EEC on the Common System of Taxation Applicable to Mergers, Divisions, Transfers of Assets and Exchanges of Shares Concerning Companies of Different Member States, OJ 1990 L 225/1.
- Council Directive 90/435/EEC on the Common System of Taxation Applicable in the Case of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States, OJ 1990 L 225/6.
- Sixth Council Directive 77/338/EEC on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating to Turnover Taxes – Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment, OJ 1977 L 145/1.
- Sixth VAT Directive 77/338/EC, IBFD, fully integrated text, May 15, 2002.
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost, "Narodne novine", br. 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, i 73/00.
- Council Decision 2001/224/EC (All Member States).
- Council Directive 92/12/EEC od 25. veljače 1992. "General arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement products", dopunjeno:
- Council Directive 94/74/EEC od 22. prosinca 1994.
- Council Directive 92/79/EEC od 19. listopada 1992, promijenjeno Council Directive 1999/81/CE od 29. lipnja 1999.
- Council Directive 92/80/EEC od 19. listopada 1992, promijenjeno Council Directive 1999/81/CE od 29. lipnja 1999.
- Council Directive 92/81/EEC od 19. listopada 1992. on the harmonisation of the structure of excise duties on mineral oils, promijenjeno
- Council Directive 92/108/EEC od 14. prosinca 1992, promijenjeno
- Council Directive 94/74/EC od 22. prosinca 1994.
- Council Directive 92/83/EEC od 19. listopada 1992. on the harmonisation of the structure of excise duties on alcoholic beverages and alcohol contained in other products.
- Council Directive 92/84/EEC od 19. listopada 1992. on approximation of the rates of excise duties on alcohol and alcoholic beverages.
- Council Directive 92/108/EEC od 14. prosinca 1992.
- Council decision 92/510/EEC.
- Council Directive 96/99/EEC od 30. prosinca 1996.
- Directive COM/97/30.

- Opinion of the European Parliament A4-0171/1999 od 13. travnja 1999.
- Proposals for a Directive on the approximation of the rates of excise duty on mineral oils, amended, COM (89)525, June 1989, u "Tax co-ordination in the EU – latest position", Working Paper, ECON 128 EN, 12/2001.

## LITERATURA

- Arbutina, H. (ur.), 1999.** *Porezni leksikon*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Bubaš, Z. i Dalić, M., 1996.** "Hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost u kontekstu zahtjeva Europske unije". *Financijska praksa*, 20 (2), 139-155.
- Dojčinović, G. [et al.], 2001.** *Što Hrvatskoj donosi Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju?* Zagreb: Ministarstvo za europske integracije.
- European Commision, 2000.** *Tax policy in the European Union* [online]. Bruxelles. European Commision. Available from: [[http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/publications/taxation/documents/fiscal\\_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/taxation/documents/fiscal_en.pdf)].
- European Commision, 2002a.** *Opinion Of The Economic And Social Committee On 'Tax Policy In The European Union – Priorities For The Years Ahead, Official Journal of the European Communities (2002/C 48/18)* [online]. Available from: [[http://europa.eu.int/eurolex/pri/en/oj/dat/2002/c\\_048/c\\_04820020221en0073\\_0079.pdf](http://europa.eu.int/eurolex/pri/en/oj/dat/2002/c_048/c_04820020221en0073_0079.pdf)]
- European Commision, 2002b.** *Communication From The Commision To The Council, The European Parliment And The Economic And Socal Committe 'Tax Policy In The European Union – Priorities For The Years Ahead* [online]. Available from: [[http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/publications/\\_official\\_doc/com/taxation/com2001260/com2001260\\_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/_official_doc/com/taxation/com2001260/com2001260_en.pdf)].
- Fontaine, P., 1998.** *Europska unija u 10 lekcija*. Zagreb: European Communities.
- HGK, 2002.** *Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju* [online]. Zagreb: Hrvatska gospodarska komora. Available from [<http://www.hgk.hr/>].
- IBFD, 2000.** *European tax handbook 2000*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.

- IBFD, 2002.** *European tax handbook 2002*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Jelčić, B. [et.al], 1999.** *Hrvatski fiskalni sustav*. Zagreb: Birotehnika.
- Joumard, I., 2001.** "Tax Systems in European Union Countries". *Economics Department Working Papers, 301* [online]. Available from: [<http://www.oecd.org/pdf/M00003000/M00003511.pdf>].
- Kesner-Škreb, M. i Kuliš, D., 2001.** *Porezni vodič za građane*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Messere, K. C., 1993.** "Corporation income taxes and other taxes on business" in: K. C., Messere *Tax policy in OECD countries: choices and conflicts*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Messere, K. C., 1997.** "OECD Tax Developments in the 1990s." *Bulletin for International Fiscal Documentation – Official Journal of the International Fiscal Documentation*, 51 (7), 298-316.
- Messere, K. C., 1998.** "An overview" in K. C. Messere *The Tax System in Industrialized Countries*. Oxford: Oxford University Press.
- Ministarstvo financija, 2001.** *Godišnje izvješće 2000*. Zagreb: Ministarstvo financija.
- Ministarstvo financija, 2002.** *Statističko izvješće, br. 7*. Zagreb: Ministarstvo financija.
- OECD, 2002.** *Revenue statistics 1965 – 2001*. Paris: OECD.
- Ott, K. [et al.], 2001.** *Javne financije u Hrvatskoj*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Rosen, H. S., 1999.** *Javne financije*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Sandford, C., 2000.** *Why Tax Systems Differ. A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*. Bath: Fiscal Publications.
- Survey of the Implementation of the EC Corporate Tax Directives, 1995.** Amsterdam: IBFD.
- Terra, B. i Wattel, P., 1993.** *European Tax Law*. Deventer ; Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.