

Helena Blažić

Ivana Trošelj

Međunarodna usporedba poreznog opterećenja radne snage: Utjecaj nove metodologije na položaj Hrvatske^{*}

1. UVOD

Brojna su istraživanja u kojima se iskazuje porezno opterećenje radne snage u RH, te se ono uspoređuje s ostalim zemljama (npr. Blažić, 2006; Petrović, 2007; Urban, 2009; Šeparović 2009; Grdović Gnip, Tomić, 2010; Blažić, 2010¹). Klasična općeprihvaćena metodologija OECD-a mjeri ovo opterećenje poreznim klinom, koji obuhvaća ne samo poreze, već i one doprinose koje OECD smatra porezima. Dosadašnje usporedbe za Hrvatsku (sva prethodno navedena istraživanja osim posljednjeg) uglavnom su rađene ne primjenjujući precizno navedenu klasičnu metodologiju OECD-a. Navedeno je bilo djelomice opravdano, jer bi bilo neadekvatno zanemariti dio opterećenja koji službena OECD-ova metodologija nije obuhvaćala. No, to je dovelo i do relativno lošijih usporednih pokazatelja.

Najnovija modifikacija odnosno širenje obuhvata u novoj metodologiji OECD-a omogućuje temeljitiju i realniju usporedbu Hrvatske s ostalim zemljama OECD-a, detaljnije ukazujući na razlike u opterećenju i konkurentne nedostatke.

Rad najprije analizira metodološke razlike i daje osvrt na dosadašnja istraživanja ove problematike u RH. Glavni dio rada je usporedna

^{*} Prikazani rezultati proizašli su iz znanstvenih projekata (Strategija ekonomsko-socijalnih odnosa hrvatskog društva, br. 081-0000000-1264 i Financijska politika i financijsko-ekonomski okvir podrške SME, br. 055-0000000-0861), provedenih uz potporu Ministarstva znanosti, obrazovanja i športa Republike Hrvatske.

¹ Ovdje se, naravno, navode samo relativno novija istraživanja.

analiza ukupnog opterećenja radne snage svim obveznim davanjima, kako pojedinačno, tako i u cjelini.

2. METODOLOŠKE PROMJENE

2.1. Dosadašnja (i još uvijek važeća) metodologija OECD-a

Svjetski znanstveni standard u usporednom međunarodnom mjerenju poreznog opterećenja radne snage je definitivno metodologija OECD-a prezentirana u ediciji „Taxing Wages“ (OECD, redovito godišnje izdanje)² odnosno na web stranicama OECD-a „OECD Tax Database“ (B. Personal taxes; 3. The Tax Burden on Wage Income³).⁴ Metodologiju OECD-a koristi i Europska komisija, prilikom usporedbe poreznog opterećenja niže plaćenih radnika u državama članicama EU (npr. European Commission, 2011, str. 103).⁵

Govoreći o poreznom opterećenju radne snage, metodologija navedenih edicija OECD-a, naravno, slijedi klasifikacijska pravila jedne od najpoznatijih svjetskih poreznih klasifikacija – upravo one

² Prethodnice ove edicije su edicije OECD-a „The Tax/Benefit Position of Employees“ (1996-1998) i „The Tax/Benefit Position of Production Workers“ (prije 1996).

³ Podaci s web stranica se mogu neznatno razlikovati od onih iz objavljene edicije zbog tekućeg ažuriranja.

⁴ Naravno da ovo nije jedina metodologija međunarodne usporedne analize. Kao jedna od alternativnim najpoznatijih je svakako i ona KPMG-a (2009, 2010), prema kojoj je položaj RH puno lošiji. Razlog tome je temeljenje analize na izrazito visokoj plaće od 100.000 USD (a ne prosječnoj i s njom povezanim plaćama kao kod OECD-a), te formalističko ograničavanje analize samo na „poreze“ koje formalno snosi zaposleni kao što su porez na dohodak i doprinosi iz plaće, gdje je, kao što će se vidjeti iz daljnje analize položaj RH po definiciji loš (zbog relativno visokih doprinosa iz plaće u odnosu na ostala davanja). Detaljnije o značajkama ove međunarodne usporedbe, kao i njenim nepreciznostima i određenim metodološkim nedostacima u odnosu na onu OECD-a vidjeti npr. Urban (2009, str. 7-9) i Ministarstvo financija RH (2009).

Isto tako EU koristi i drugačiju agregatnu (makroekonomsku) metodu mjerenja opterećenja rada, objašnjenu u slijedećoj fusnoti.

⁵ Dotična edicija „Taxation trends in the European Union“ je isto tako redovito godišnje izdanje. Navedena usporedba je komplementarna opterećenju rada (koje se računa zajedno s opterećenjem kapitala i potrošnje u svakoj državi članici). Implicitna porezna stopa na rad je kvocijent svih poreza na rad i svih kompenzacija isplaćenih zaposlenima (European Commission, 2011, str. 380-394).

OECD-a⁶, prema kojoj se porezi shvaćaju u širem smislu obuhvaćajući i obvezne doprinose za socijalno osiguranje plaćene državi.

Točnije rečeno porezi su definirani kao obvezna (prisilna) plaćanja bez izravne protučinidbe općoj državi (OECD, 2011b, str. 302). Termin „unrequited“, koji se najčešće prevodi kao izostanak izravne protučinidbe, a koji neki jednostavno prevode i kao izostanak protučinidbe, označava da koristi koje država pruža svojim građanima nisu u pravilu proporcionalne njihovim plaćanjima (poreza). To znači da postoji element redistribucije – i to one klasične (među poreznim obveznicima odnosno domaćinstvima različitih dohodaka) – kako bi se plaćanje moglo smatrati porezom (OECD, 2010, str. 26).

Kao što je poznato, opća država („general government“) obuhvaća (IMF, 2001, str. 12-14) ne samo sve državne razine od središnje (centralne) do najniže lokalne razine, već i različite izvanproračunske fondove (kao poseban oblik državnih jedinica), čiji su tipičan primjer upravo fondovi socijalnog osiguranja. Oni se mogu formirati kao poseban podsektor unutar svake od razina javnih vlasti, no najčešće se nalaze na razini središnje vlasti.

Sukladno navedenom, obvezni⁷ se doprinosi za socijalno osiguranje koji se plaćaju općoj državi, točnije rečeno nekom od njenih izvanproračunskih fondova tj. fondova socijalnog osiguranja, smatraju porezima. Naravno da oni s obzirom na svoju obveznost uistinu sliče porezima. No, mogu se razlikovati od ostalih poreza po tome što primici odnosno koristi koje građani dobivaju od socijalnog osiguranja ovise, u većini zemalja, o uplati odgovarajućeg doprinosa, iako visina tih koristi nije neophodno povezana s iznosom doprinosa (OECD, 2011b, str. 303) (element redistribucije), što implicira da su

⁶ Druga najpoznatija klasifikacija je ona MMF-a - Government Finance Statistics (IMF, 2001 i IMF, redovite godišnje edicije), koja unutar cijele statistike javnih financija obuhvaća i poreze i koju je u okviru proračunske klasifikacije prihvatila i RH, kao i ostale zemlje svijeta. GFS je tek izlaskom novog Manuala (2001) izdvojio doprinose u posebnu kategoriju javnih prihoda (izvan poreza). Naravno, tu su i opće klasifikacije nacionalnih računa (koje naravno obuhvaćaju i poreze) kao što su SNA iz 2008 i ESA iz 1995.

⁷ Tim se fondovima mogu plaćati i dobrovoljni doprinosi, no, oni onda neće imati karakter poreza.

doprinosi za socijalno osiguranje plaćanja bez (izravne) protučinidbe (OECD, 2010, str. 27).

Pritom treba napomenuti da nije dovoljna njihova obveznost da bi ih se smatralo doprinosima poreznog karaktera tj. porezima i sukladno tome uključilo u izračun ukupnog poreznog opterećenja (porezni klin temeljem metodologije OECD-a), već je nužno da se plaćaju općoj državi (kao i postojanje redistributivnog elementa tj. izostanak izravne protučinidbe). Sukladno svemu navedenome obvezni doprinosi iz 2. stupa obveznog mirovinskog osiguranja u RH ne bi trebali biti uključeni u mjerenje poreznog opterećenja plaće, jer nisu doprinosi koji bi se trebali smatrati porezima.

Zanimljivo je zašto gotovo niti jedno od dosada relativno brojnih istraživanja u RH na tu temu (vidi reference u Uvodu) nije postupilo sukladno navedenome, već je uključilo ove doprinose u ukupne doprinose poreznog karaktera. Navedeno je definitivno rezultiralo nepovoljnijim položajem Hrvatske u odnosu na ostale države OECD-a⁸.

Razlog formalno neispravnog uključanja ovih doprinosa u doprinose posloprimaca poreznog karaktera može biti dvojak. Moguće je da su navedeni autori bili metodološki neprecizni odnosno površni, da su jednostavno zanemarili ostale elemente OECD-ove definicije uzevši obveznost kao ključni kriterij. U fokus je stavljen ukupni obvezni trošak za posloprimca/poslodavca, pri čemu nije bitno plaća li se nešto državi ili ne. Navedeni je stav opravdan, no ne odgovara OECD-ovoj metodologiji i podacima za druge države, čineći usporedbu diskutabilnom.

Moguće je i da su autori bili svjesni ove nedosljednosti, ali su smatrali da je manje zlo uključiti nego ispustiti ove doprinose. Naime, zbog relativno visokih doprinosa za 2. stup u usporedbi s onima 1. stupa vjerojatno su smatrali da ih nije uputno izostaviti, no onda je navedeno zahtijevalo posebno metodološko objašnjenje. Ukoliko su autori bili svjesni činjenice da su ovakva davanja relativno visoka (ako ne i najviša) u usporedbi s ostalim sličnim

⁸ Naravno, to nikako ne znači da su porezna (i ostala obvezna davanja) koja opterećuju plaće u RH niska odnosno da ih ne treba snižavati. Uostalom, to je problem cijele Europske Unije u odnosu posebice na SAD, ali i ostale neeuropske zemlje.

davanjima u svijetu⁹ (tzv. ostala obvezna davanja neporeznog karaktera o kojima će biti riječi u nastavku), onda se navedeno može dodatno opravdati. Naime, kao što je njihovo uključenje prikazalo položaj RH relativno lošijim nego što jest, njihovo bi neuključenje, iako metodološki dosljednije, rezultiralo u doduše ispravnoj, ali boljoj slici RH u odnosu na stvarno stanje. Argument u korist njihovog uključjenja je, osim njihove obveznosti, i ipak relativno visok stupanj državnog nadzora nad ovim fondovima.

Konačno, moglo bi se reći da bi se navedena kritičnost mogla povećati što su istraživanja novijeg datuma tj. da se može uputiti možda manja kritika istraživanjima neposredno nakon uvođenja 2. stupa. Možda su navedeni autori bili svjesni problema, no pretpostavili su da se je „prosječni radnik“ osoba starija od 50 godina (za koju drugi stup ne vrijedi) odnosno možda i osoba između 40 i 50 godina koja nije prihvatila ući u drugi stup.¹⁰ No, navedeno nije nigdje istaknuto. Nadalje, nije baš logično držati se u međunarodnoj usporednoj analizi učinaka starog zakonodavstva, koji se polako (starenjem stanovništva) ukidaju, već bi se trebalo okrenuti učincima novih (tekućih) zakonskih promjena. Konačno, iz materijala OECD-a se implicitno daje zaključiti (kada se govori o samcima odnosno tipičnoj obitelji) da se ovdje ipak radi o relativno mlađim poreznim obveznicima.¹¹

Naravno da je jedino ispravno rješenje cjelokupni obuhvat svih obveznih davanja poduzetnika vezanih s plaćama bez obzira na to kome se plaćaju, kao što je prikazano u idućem poglavlju.

2.2. Nova - alternativna metodologija OECD-a

Nova sveobuhvatnija metodologija OECD-a po prvi put predstavljena u njihovoj ediciji „Taxing Wages“ iz 2010. godine (OECD, 2010; str.

⁹ Vidi tablicu 2 u 3.2.

¹⁰ U korist ovog argumenta može se iznijeti činjenica da se svega 30% osoba između 40 i 50 godina 2002. odlučilo učlaniti u 2. stup (Zuber, 2011, str. 130).

¹¹ Samac („single worker“) se definira kao neoženjena/neudana osoba, čija je zastupljenost definitivno veća kod stanovništva ispod 40 godina, dok se tipična obitelj čije se opterećenje uspoređuje s onim samca definira kao obitelj s dvoje djece između 5 i 12 godina, ali ne tih godina (dakle uključivo 6 i 11 maksimalno) (OECD, 2011a, str. 553).

25 - 49)¹² obuhvaća osim poreza (naravno prema definiciji OECD-a) i neporezna obvezna (prisilna) plaćanja odnosno davanja koja dodatno terete dohodak od rada. Slično kao i kod poreza i doprinosa za socijalno osiguranje, i ova davanja (formalno) snose ili posloprimci ili poslodavci tj. ili smanjuju raspoloživi dohodak posloprimaca ili povećavaju troškove radne snage poslodavaca. Najčešće su to upravo različiti ostali doprinosi socijalnog osiguranja. Takve se davanja javljaju kod čak 8 (davanja od strane posloprimaca) odnosno 19 zemalja (davanja od strane poslodavaca) OECD-a; u presjeku¹³ se radi o 21 zemlji OECD-a (OECD, 2010, str. 26, 37, 44, 45, 46-47)¹⁴.

Radi se o sljedećim plaćanjima (OECD, 2010, str. 27):

- Obvezna davanja bez i sa protučinidbe koja poslodavci/posloprimci plaćaju raznim privatnim fondovima, socijalnim agencijama ili shemama socijalnog osiguranja izvan opće države, te raznim javnim poduzećima. Tu se, dakle mogu ubrojiti davanja npr. javnim poduzećima koja su pod kontrolom države na način da im ona npr. određuje menadžment, nevladinim tijelima, shemama/fondovima socijalnog osiguranja izvan opće države, sindikatima i udrugama trgovačkih društava. Bitno je naglasiti da se obvezni doprinosi raznim shemama/fondovima socijalne sigurnosti odnosno osiguranja koje nisu institucije opće države ne smatraju doprinosima socijalnog osiguranja u smislu poreza tj. porezima prema klasifikaciji OECD-a, već neporeznim obveznim plaćanjima/davanjima čak i ako je takve sheme postavila država. Isto vrijedi, naravno, i za plaćanja privatnim osiguravajućim društvima, privatnim mirovinskim fondovima i ostalim privatnim štednim institucijama/shemama.
- Obvezna plaćanja (davanja) općoj državi kod kojih postoji izravna protučinidba tj. konkretna korist koju dobivaju

¹² Radi se o posebnoj dijelu koji je priredio Bert Brys: Special Feature: Non-tax Compulsory Payments as an Additional Burden on Labour income. Modeliranje su proveli Bert Brys i Alastair Thomas. Nova je metodologija i rezultat sugestija mnogih članova odsjeka Tax Policy Analysis and Tax Statistics, Committee on Fiscal Affairs.

¹³ Kod nekih zemalja se takva davanja javljaju i na strani posloprimaca i na strani poslodavaca. Ipak, OECD-ova nova metodologija ne obuhvaća baš sva davanja tog tipa. Tako su izuzete privatne sheme osiguranja koje uplaćuje poslodavac, a pokrivaju osiguranje od nesreće (ozljede) na radu i profesionalnih bolesti (OECD, 2010, str. 34).

¹⁴ U trenutku objavljivanja ove analize broj zemalja OECD-a iznosio je 30 zemalja.

uplatitelji koja je proporcionalna s njihovom uplatom (izostanak elementa redistribucije). Tako su npr. obvezna plaćanja javnim mirovinskim fondovima čija je mirovina precizno aktuarski određena uplaćenim doprinosima stoga neporezna obvezna plaćanja, a ne porezi. No, ova definicija ne znači da se ovakva plaćanja s izravnom protučinidbom trebaju ukamaćivati po tržišnoj kamatnoj stopi.

Obveznost odnosno prisila ne mora značiti da država određuje stopu po kojoj se takva davanja trebaju plaćati. Naprotiv, država može npr. narediti poslodavcima da obvezno osiguraju svoje radnike npr. od nesreća na radu, no pri tome stopu/premiju određuje privatni osiguravatelj.

Nadalje, što se tiče izračuna poreza na dohodak, iako se obvezni doprinosi za socijalno osiguranje koji se mogu ubrojiti u neporezna obvezna plaćanja ne smatraju, naravno porezima, prilikom obračuna opterećenja porezom na dohodak oni tj. njihovo plaćanje uključuje se kao porezna olakšica zajedno s obveznim doprinosima za socijalno osiguranje koji se smatraju porezima. Radi se o tome da OECD-ova metodologija uključuje kod izračuna poreznog opterećenja sve tzv. standardne porezne olakšice u koje se prema OECD-u u širem smislu ubrajaju i olakšica za obvezne doprinose za socijalno osiguranje. Pri tome je bitna samo njihova obveznost (po čemu je navedena olakšica dostupna svim zaposlenima), a ne jesu li oni stvarno porezi ili ne.

OECD i dalje u svojoj godišnjoj ediciji Taxing Wages (OECD, 2011a) objavljuje podatke po staroj tj. dosadašnjoj i još uvijek važećoj metodologiji, dok podatke prema novoj metodologiji objavljuje na svojim web stranicama u okviru tradicionalne OECD Tax Database, koja sadrži sažetke porezne statistike svih OECD-ovih publikacija uključivo i publikacije Taxing Wages po staroj (dosadašnjoj) metodologiji (http://www.oecd.org/document/60/0,2340,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html).

2.3. Ostali metodološki elementi (imanentni kako staroj tako i novoj metodologiji)

Iz razloga metodološke dosljednosti odnosno potpunosti, prije prijelaza na konkretne pokazatelje i međunarodnu usporedbu nužno

je navesti i ostale metodološke elemente opterećenja plaća obveznim davanjima (poreznog i neporeznog karaktera).

Tako će se ovdje samo ukratko ponoviti općepoznati elementi metodologije, koji su se, nažalost, isto često zanemarivali, posebno u popularnim predstavljanjima ove tematike, ali i u prvim verzijama i nekih znanstvenih radova.

Obračun se, najprije, temelji na prosječnoj plaći. No, OECD-ov „average worker“¹⁵ nikako ne označava prosječnu plaću u nekoj zemlji, već prosječnu plaću u sektorima C-K (ISIC, Rev.3.1, UN), što u sve većem broju zemalja koje su prešle na ISIC, Rev.3, odnosno koriste NACE Rev. 2 odgovara sektorima B-N. Tako trenutno prosječnu plaću prema OECD-ovoj metodologiji na taj način računaju gotovo sve zemlje EU, ali i neke neeuropske zemlje kao Australija, Novi Zeland, Izrael, Švicarska i Norveška¹⁶ (OECD, 2011a, str. 24). Ta se nova klasifikacija primjenjuje i u RH.

Porezno opterećenje obuhvaća porez na dohodak, doprinose za socijalno osiguranje koji se smatraju porezima (posebno one posloprimaca, kao i poslodavaca), te poreze na platne liste¹⁷ (i naravno neporezna obvezna plaćanja, prema novoj alternativnoj metodologiji). Porez na dohodak obuhvaća sve poreze na dohodak plaćene svim razinama države, dakle uključivo i različite lokalne dodatne poreze odnosno prireze na dohodak, pri čemu se obično uzima ili prosjek na razini države ili neko tipično područje odnosno lokalna jedinica. U ovdje prezentiranom izračunu za Hrvatsku uzet je prirez za Grad Rijeku (12%), što je definitivno među višim stopama u Hrvatskoj. Kao što je već istaknuto, obračun poreza na dohodak uzima u obzir samo standardne porezne olakšice.¹⁸ Iz razloga

¹⁵ Navedeni se pojam koristi i računa od 2005. godine. Prije je relevantan pojam bio „average production worker“ – što se ograničavalo samo na ondašnji sektor D tj. prerađivačku industriju.

¹⁶ Jedino Turska još uvijek primjenjuje „average production worker“ metodologiju izračuna.

¹⁷ Ova posljednja stavka nije relevantna za RH. Relativno mali broj zemalja ima ovakve poreze (npr. susjedna Austrija).

¹⁸ Prema uobičajenoj terminologiji i klasifikaciji OECD-a, koja se javlja u njegovim brojnim edicijama standardne porezne olakšice su one koje su neovisne o stvarnim troškovima poreznog obveznika i automatski su na raspolaganju svim poreznim obveznicima koji zadovoljavaju određene kriterije. Takve olakšice u pravilu uključuju slijedeće olakšice: osnovnu osobnu olakšicu (koja korespondira osnovnom osobnom odbitku u RH), standardnu olakšicu za uzdržavanog bračnog

jednostavnosti, odnosno neutjecanja obiteljske situacije na porezno opterećenje/rasterećenje, daljnja analiza u ovom radu obuhvaća prosječnog zaposlenog bez uzdržavanog bračnog druga i djece odnosno takvu situaciju gdje ovi elementi neće imati utjecaja na opterećenje prosječnog zaposlenoga (npr. situacija gdje porezni obveznik ima djecu, ali olakšice za djecu ima drugi – zaposleni bračni partner)¹⁹. Slično vrijedi i za različite gotovinske obiteljske transfere (npr. dječji doplatak), koji su isto tako obuhvaćeni OECD-ovim izračunom, no u ovoj se analizi pretpostavlja kao što je već objašnjeno u prethodnoj rečenici.

Analiza prezentirana u poglavlju 3 obuhvaća postojeću (staru) kao i alternativnu (novu) metodologiju OECD-a kako bi se ukazalo na razlike u opterećenju plaće, ali i na odstupanja uzrokovana prethodnim analizama koje su uspoređivale podatke za RH po novoj metodologiji (koja u to vrijeme još i nije bila primjenjivana za OECD) s podacima za zemlje OECD-a po postojećoj (staroj) metodologiji.

3. MEĐUNARODNA USPOREDBA I POLOŽAJ RH

Usporedna analiza prezentirat će se postupno, započevši od poreza na dohodak, te dodajući obvezne doprinose za socijalno osiguranje posloprimaca, te na kraju i one poslodavaca. Naglasak će se u analizi staviti na prosječnog zaposlenog tj. na prosječnu plaću (100%), te će ona biti temeljni element usporedbe. Dakle, svako spominjanje RH u međunarodnom kontekstu, ako nije drugačije izričito u tekstu naznačeno, odnosi se na udio davanja s obzirom na plaću označenu s 100%

3.1. Porez na dohodak

druga, standardnu olakšicu za djecu (dvoje djece između 5 i 12 godina), standardnu olakšicu za troškove povezane s poslom (u RH ovakve olakšice nema), te standardnu olakšicu za obvezne doprinose za socijalno osiguranje (i druge poreze na dohodak), o čemu je već govoreno u prethodnom poglavlju.

¹⁹ Dosljednosti radi, metodologija OECD-a u ovim kalkulacijama govori izričito o samcu („single person“) dakle o neoženjenim pojedincima (OECD, 2011a, str. 553).

Tablica 1 prikazuje opterećenje prosječnog radnika bez djece i uzdržavanog bračnog druga porezom na dohodak. Podaci za prosječnog radnika tj. prosječna bruto plaća za RH (sektori B-N) za 2010. godinu izračunata ponderiranom aritmetičkom sredinom s obzirom na broj zaposlenih iznosi 7.441,90 kuna (prema DZS, 2011, str. 169). S obzirom na brojne promjene u opterećenju poreza na dohodak (promjena stopa, postupno ukidanje kriznog poreza) izabrana je situacija koja odražava i trenutno stanje tj. porezna situacija s novim poreznim stopama i bez kriznoga poreza. To konkretno znači da navedena usporedna analiza ne označava stvarno porezno opterećenje tijekom cijele 2010. godine, već upravo samo najnovije promjene odnosno konkretno novo poreznog opterećenje kao rezultat novih mjera porezne politike. Nadalje, iako se usporedba radi za 2010. godinu i zbog podataka za ostale zemlje (to je posljednja godina za koju postoje usporedni podaci za zemlje OECD-a) upravo podaci za 2010. uvažavajući sve promjene poreznog sustava izvršene u toj godini u biti odražavaju i sadašnje porezno opterećenje u RH...Usporedbe radi tj. radi zornog predočavanja učinaka promjena koje su uslijedile u 2010. godini dani su i podaci za 2009. godinu. Osim temeljnih podataka za prosječnog zaposlenog (100%) u tablici 1 dani su, kako je to uobičajeno za zemlje OECD-a, i podaci opterećenja ispodprosječne plaće (67%) i iznadprosječne (167%). Posebno su istaknute i nove članice EU.

Tablica 1: Porez na dohodak prosječnog zaposlenog bez djece, (uključivo i za 3 razine plaće) kao % bruto plaće, 2010

ZEMLJA	67%	100%	167%
Australija	14,7	21,6	27,5
Austrija	8,7	14,7	21,8
Belgija	21,5	28,1	34,9
Kanada	11,4	14,9	21,5
Čile	0,0	0,0	0,1
Češka	7,2	11,5	14,9
Danska	25,1	27,9	34,9
Estonija	14,6	16,6	18,1
Finska	15,1	22,0	29,2
Francuska	12,2	14,1	20,2
Njemačka	13,7	18,7	27,1
Grčka	0,0	2,8	9,7
Mađarska	10,5	14,2	22,2
Island	17,8	24,7	30,2
Irska	8,1	14,4	25,9
Izrael	4,1	8,6	16,0

Italija	16,0	20,3	27,2
Japan	6,1	7,7	12,2
Koreja	1,3	4,1	8,3
Luksemburg	7,0	14,2	22,4
Meksiko	-1,1	4,3	11,9
Nizozemska	5,3	16,4	28,8
Novi Zeland	14,2	16,9	23,2
Norveška	17,4	20,9	27,4
Poljska	5,7	6,7	7,6
Portugal	5,9	11,9	19,4
Slovačka	3,9	8,1	11,5
Slovenija	6,4	11,0	16,7
Španjolska	11,0	15,2	20,3
Švedska	14,9	17,7	30,6
Švicarska	6,8	10,0	14,7
Turska	9,2	12,1	15,5
Velika Britanija	14,5	16,3	22,8
SAD	12,1	15,3	21,8
<i>Neponderirani prosjek</i>			
OECD	10,0	14,2	20,5
EU 15	11,9	17,0	25,0
EU 21	10,8	15,4	22,2
HRVATSKA 2009	8,8	11,5	17,7
HRVATSKA 2010	5,9	8,6	14,1

Izvor: OECD Tax Database, Table 1.5.,
<http://www.oecd.org/dataoecd/44/3/1942514.xls>, izračun za RH:
samostalna izrada autorica prema DZS, 2011.

Usporedba 2009 i 2010 godine ukazuje, naravno, na značajno smanjenje poreznog opterećenja zbog već prethodno spomenutih promjena. Vidi se da je na razini prosječnog zaposlenog smanjenje bilo vrlo značajno i iznosilo gotovo 3 postotna boda. Isto je tako zbog progresivnosti sustava ono manje za niže, a više za više dohotke.

Ono što je zanimljivije je međunarodna usporedba opterećenja porezom na dohodak. Kao što je opće poznato i već naglašeno i u prethodnim citiranim istraživanjima temeljni problem porezne (shvaćajući poreze u širem smislu) opterećenosti radne snage nikako nije porez na dohodak (čak i prije njegovog smanjenja). Prema zadnjim podacima, Hrvatska ima cca upola manje porezno opterećenje porezom na dohodak od starih članica EU. Navedeno je nešto manje izraženo ukoliko se uključe i nove članice EU koje su istovremeno i članice OECD-a (EU 21) odnosno gleda se prosjek za sve zemlje OECD-a, no bez obzira na navedeno, porezno je

opterećenje hrvatskoga poreza na dohodak još uvijek znatno niže ispod svih promatranih prosjeka. Ako se promotre nove članice EU, koje su prikladnije za usporedbu, Hrvatska prednost nešto opada tj. opterećenje je najbližnje onome u Slovačkoj, dok je Poljska nešto niže opterećena, no ostale su 3 zemlje znatno više porezno opterećene.

3.2. Doprinosi posloprimaca

Nažalost, kao što je poznato, uključenje doprinosa za socijalno osiguranje (tablica 2) znatno mijenja ovu pozitivnu sliku.²⁰ Ovdje će, međutim, doći do izražaja i metodološko odstupanje koje je predmet ovoga rada. U lijevom stupcu tablice iznosi se opterećenje zaposlenih/posloprimaca doprinosima za socijalno osiguranje koji su poreznog karaktera prema već objašnjenjima metodologiji OECD-a, što odgovara 1. stupu mirovinskog osiguranja u RH. U desnom se stupcu iznose sva obvezna plaćanja odnosno davanja posloprimaca tipa doprinosa (tj. bez poreza na dohodak, koji je već prezentiran u tablici 1). Drugi stupac za RH stoga sadrži zbroj 1. i 2. stupa obveznog mirovinskog osiguranja.

Tablica 2: Doprinosi posloprimaca poreznog karaktera i sva obvezna plaćanja posloprimaca (osim poreza na dohodak) prosječnog zaposlenog bez djece (uključivo i za 3 razine plaće) kao % bruto plaće, 2010

ZEMLJA	DOPRINOSI POREZNOG KARAKTERA			SVA OBVEZNA PLAĆANJA (bez poreza na dohodak)		
	67%	100%	167%	67%	100%	167%
Australija	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Austrija	18,1	18,1	15,7	18,1	18,0	15,6
Belgija	13,9	14,0	14,1	13,9	14,0	14,1
Kanada	7,1	7,3	5,0	5,8	7,3	5,0
Čile	7,0	7,0	7,0	20,9	20,9	20,9
Češka	11,0	11,0	11,0	11,0	11,0	11,0
Danska	12,1	10,7	9,6	11,9	10,6	9,7
Estonija	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8
Finska	7,0	7,1	7,2	7,0	7,1	7,1
Francuska	13,7	13,7	13,1	13,7	13,7	13,1
Njemačka	20,5	20,5	16,7	20,5	20,5	16,7

²⁰ Na navedeno je, među ostalima, još davno ukazivao i Nestić (1998).

Grčka	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Mađarska	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0
Island	0,9	0,6	0,4	4,9	4,6	4,4
Irska	7,0	7,3	7,6	7,0	7,4	7,6
Izrael	5,8	7,8	9,5	8,2	9,9	10,7
Italija	9,5	9,5	9,6	9,5	9,5	9,6
Japan	13,1	13,1	12,5	13,2	13,1	12,5
Koreja	7,8	7,8	6,6	7,8	7,8	6,6
Luksemburg	12,1	12,2	12,3	12,2	12,3	12,3
Meksiko	1,3	1,4	1,5	2,4	2,4	2,6
Nizozemska	21,8	15,6	9,4	27,2	20,6	13,8
Novi Zeland	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Norveška	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8
Poljska	17,8	17,8	17,8	21,4	21,5	21,5
Portugal	11,0	11,0	11,0	11,0	11,0	11,0
Slovačka	13,4	13,4	13,2	13,4	13,4	13,2
Slovenija	22,1	22,1	22,1	22,1	22,1	22,1
Španjolska	6,4	6,4	6,0	6,3	6,4	6,0
Švedska	7,0	7,0	4,7	7,2	7,2	4,9
Švicarska	6,1	6,1	5,9	22,0	19,2	16,9
Turska	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Velika Britanija	8,3	9,2	7,4	8,3	9,2	7,4
SAD	7,7	7,7	7,7	7,7	7,7	7,7
Neponderirani prosjek						
OECD	10,2	10,1	9,5	11,6	11,4	10,6
EU 15	12,3	11,9	10,7	12,7	12,2	11,0
EU 21	12,8	12,5	11,6	13,2	12,9	12,0
HRVATSKA 2009	15,0	15,0	15,0	20,0	20,0	20,0
HRVATSKA 2010	15,0	15,0	15,0	20,0	20,0	20,0

Izvor: vlastiti izračun autorica prema: OECD Tax Database, Table 1.5., <http://www.oecd.org/dataoecd/44/3/1942514.xls> i Table S.2. <http://www.oecd.org/dataoecd/41/20/47497577.xls>, te DZS, 2011.

Prije svega je nužno podsjetiti da su doprinosi i slična davanja posloprimaca u pravilu proporcionalna tj. ne mijenjaju se s rastom dohotka. To posebice vrijedi za doprinose poreznog tipa. No, sve češće njihove promjene s rastom dohotka uzrokovane su s jedne strane uvođenjem progresivnosti i kod obveznih doprinosa posloprimaca (posebno onih poreznog karaktera), što rezultira njihovim rastom s rastom dohotka, te, s druge strane, gornjom granicom (plafonom) za doprinose za određenu visinu (visokog) dohotka što rezultira smanjenjem njihove stope u odnosu na dohodak.

Navedeni učinak u RH u ovoj tablici nije prisutan (zbog nepostojanja progresivnosti s jedne strane, te vrlo visokog praga s druge strane).

No, RH upravo u vezi podataka tablice 2 ima dvojaki problem: onaj visokog opterećenja bilo doprinosima koji se smatraju porezima bilo ukupnim doprinosima (tj. svim obveznim davanjima) posloprimaca, te onaj metodološkog karaktera o kojem se govori u radu.

Što se tiče prvoga problema, odmah upada relativno visoko opterećenje RH u odnosu na ostale zemlje, već i kad se promotre samo podaci o doprinosima koji se smatraju porezima (lijevi stupac). Veće opterećenje od RH (prema podacima za prosječnu plaću) imaju samo Austrija, Njemačka, Nizozemska i Grčka, ali i nama usporedivije Poljska, Mađarske i pogotovo upravo pridošla članica OECD-a Slovenija, čije je opterećenje najveće (čak 22%). Isto opterećenje kao RH ima Turska. Zanimljivo je (i utješno za RH) da niti preostale nove članice Slovačka i Češka nemaju znatno niže opterećenje (13,4 odnosno 11%). Prosjek OECD-a je doduše niži od podataka za RH čak za jednu trećinu, no razlika se značajno smanjuje uključenjem starih i posebice nekoliko novih članica EU. Dakle, i ovi metodološki korektni podaci ukazuju nedvosmisleno na relativno visoko opterećenje RH doprinosima poreznog karaktera, na nužnost smanjenja, ali i na to da bi se prostora za smanjenje ukupnog opterećenja, barem utemeljeno na međunarodnoj usporedbi opterećenja posloprimaca, moglo tražiti upravo na ovom području.

Dosadašnje su, međutim, analize rađene u RH uspoređivale podatke ovog tipa za države OECD-a (lijevi stupac, srednji podstupac tj. 100%) s podacima o ukupnim obveznim doprinosima posloprimaca (desni stupac tablice 2 – podaci za prosječnu plaću 100% - srednji tamnije podstupac) za RH. Dakle uspoređivali su se u principu metodološki neusporedivi podaci (tamnosivo označene ćelije u tablici 2). Uzevši u obzir činjenicu da je Slovenija (zemlja najvećeg opterećenja po ovom kriteriju) tek postala članica OECD-a, te je u ovu statistiku uključena tek od 2011 godine s podacima za 2010 (OECD 2011a), vidljivo je da je Hrvatska tako dolazila na sam vrh poreznog opterećenja doprinosima (zajedno s Njemačkom)²¹. To je doslovno činilo hrvatsko opterećenje dvostruko većim od prosjeka OECD-a, a i znatno višim od ostalih prosjeka. Dakle, metodološki

²¹ Podaci za prethodne godine kada su analize rađene su vrlo slični ovim podacima.

neadekvatna usporedba nije, doduše, umjetno stvarala problem, no pojačavala je loš dojam već postojećeg problema.

No, s druge strane, istraživači su (ispravno) „osjećali“ da je 5% doprinosa 2. stupa previsok iznos koji bi se mogao zanemariti. Štoviše, on je među najvišima ovoga tipa u odnosu na ostale promatrane zemlje. Prema podacima tablice 2 (usporedba prosječne plaće 100% za lijevi i desni stupac tj. usporedba srednjeg podstupca lijevog i desnog stupca) vidljivo je da su takva neporezna obvezna plaćanja veća samo u Čileu i Švicarskoj (mjereno u postotnim bodovima), dok su ista u Nizozemskoj. Većina ih zemalja niti nema.

Stoga je tek prijelaz na prikaz ukupnog opterećenja svim obveznim plaćanjima adekvatan način usporedbe među zemljama. Situacija tu ponovo nije povoljna za RH, no ona nije najviše opterećena. Razlog tome nije samo uključenje Slovenije. Naime, osim Slovenije veće opterećenje od RH imaju i Čile, Njemačka, Nizozemska i Poljska, dok je ono Turske samo blago ispod. Navedeno, naravno, ne znači da je situacija zadovoljavajuća, jer je hrvatsko opterećenje opet gotovo dvostruko u odnosu na ono OECD-a, dok je situacija nešto malo povoljnija ukoliko se usporedba vrši sa EU. Dakle, kao što je već prije konstatirano: problem itekako postoji, no u usporednoj analizi ovog tipa nije tako dramatično izražen.

3.3. Ukupno opterećenje posloprimaca

Sinteza prethodne dvije analize tj. podataka tablice 1 i 2 u tablici 3 umanjuje problem, s obzirom na već prethodno izraženo relativno nisko opterećenje porezom na dohodak u RH.

Tablica 3: Porez na dohodak + doprinosi posloprimaca poreznog karaktera i sva obvezna plaćanja posloprimaca za prosječnog zaposlenog bez djece (uključivo i za 3 razine plaće) kao % bruto plaće, 2010

ZEMLJA	POREZ NA DOHODAK + DOPRINOSI POREZNOG KARAKTERA			SVA OBVEZNA PLAĆANJA		
	67%	100%	167%	67%	100%	167%
Australija	14,7	21,6	27,5	14,7	21,6	27,5
Austrija	26,8	32,7	37,4	26,8	32,7	37,4
Belgija	35,4	42,1	49,0	35,4	42,1	49,0

Kanada	17,2	22,2	36,5	17,2	22,2	26,5
Čile	7,0	7,0	7,1	20,9	20,9	21,0
Češka	18,2	22,5	25,9	18,2	22,5	25,9
Danska	37,2	38,6	44,5	37,0	38,5	44,6
Estonija	17,4	19,4	20,9	17,4	19,4	20,9
Finska	22,1	29,1	36,3	22,1	29,1	36,3
Francuska	25,9	27,8	33,3	25,9	27,8	33,3
Njemačka	34,2	39,2	43,8	34,2	39,2	43,8
Grčka	16,0	18,8	25,7	16,0	18,8	25,7
Mađarska	27,5	31,2	39,2	27,5	31,2	39,2
Island	18,7	25,3	30,6	22,7	29,3	34,6
Irska	15,1	21,8	33,5	15,1	21,8	33,5
Izrael	9,8	16,5	25,5	12,3	18,5	26,7
Italija	25,5	29,8	36,8	25,5	29,8	36,8
Japan	19,3	20,8	24,7	19,3	20,8	24,7
Koreja	9,1	11,9	14,9	9,1	11,9	14,9
Luksemburg	19,1	26,4	34,7	19,2	26,5	34,7
Meksiko	0,1	5,6	13,4	1,3	6,7	14,5
Nizozemska	27,2	31,9	38,1	32,5	37,0	42,6
Novi Zeland	14,2	16,9	23,2	14,2	16,9	23,2
Norveška	25,2	28,7	35,2	25,2	28,7	35,2
Poljska	23,5	24,6	25,4	27,1	28,2	29,1
Portugal	16,9	22,9	30,4	16,9	22,9	30,4
Slovačka	17,3	21,5	24,7	17,3	21,5	24,7
Slovenija	28,5	33,1	38,8	28,5	33,1	38,8
Španjolska	17,3	21,6	26,3	17,3	21,6	26,3
Švedska	21,9	24,7	35,3	22,1	24,9	35,5
Švicarska	12,9	16,0	20,5	28,8	29,2	31,6
Turska	24,2	27,1	30,5	24,2	27,1	30,5
Velika Britanija	22,8	25,5	30,2	22,8	25,5	30,2
SAD	19,7	22,9	29,5	19,7	22,9	29,5
<i>Neponderirani prosjek</i>						
OECD	20,2	24,3	30,3	21,6	25,6	31,2
EU 15	24,2	28,9	35,7	24,6	29,2	36,0
EU 21	23,6	27,9	33,8	24,1	28,3	34,2
HRVATSKA 2009	23,8	26,5	32,7	28,8	31,5	37,7
HRVATSKA 2010	20,9	23,6	29,1	25,9	28,6	34,1

Izvor: OECD Tax Database, Table 1.5.,
<http://www.oecd.org/dataoecd/44/3/1942514.xls> i Table S.2.
<http://www.oecd.org/dataoecd/41/20/47497577.xls>, izračun za RH:
samostalna izrada autorica prema DZS, 2011.

Zanimljivo je da je zbog već opisanog rasterećenja porezom na dohodak (2009 prema 2010) pozicija RH ispod prosjeka za sve

promatrane grupacije kod poreznog opterećenja (u širem smislu), dok je kod svih obveznih plaćanjima to slučaj sa OECD i EU 15, dok je opterećenje gotovo identično (samo 0,3 postotnih bodova više) kod EU 21. Potonji podatak ukazuje na nešto niže opterećenje nama usporedivijih novih članica EU u odnosu na stare članice. U tom smislu je opterećenje posloprimaca svim obveznim davanjima ispod onoga već spomenute visoko opterećene susjedne Slovenije, kao i susjedne Mađarske, negdje na razini Poljske, ali i iznad onoga u Češkoj i Slovačkoj. Dakle, radi se o nekoj srednjoj „utješnoj“ poziciji.

Naravno da bi neadekvatna usporedba podatka lijevog stupca tablice (100% - tamnosivo označena) za ostale zemlje s podacima desnog stupca tablice i to 100% za RH (tamnosivi) dovela do znatno lošijeg položaja RH, kao što je to već istaknuto u prethodnom potpoglavlju, iako bi taj učinak zbog niskog poreznog opterećenja porezom na dohodak bio blaži. No, podaci o prosječnoj plaći u RH za 2010 bili bi u pravilu viši od relevantnih prosjeka promatranih zemalja (s izuzetkom starih članica EU, gdje bi bili na njihovoj razini). Promotivši nove članice EU, RH bi bila među relativno više opterećenima, imajući više opterećenje od Češke, Slovačke i Poljske, ali ipak niže od Mađarske i, naravno, Slovenije.

3.4. Ukupno opterećenje rada (porezni klin i klin obveznih plaćanja)

Uključenjem u analizu i doprinosa i ostalih obveznih davanja poslodavca dobiva se, naravno, najpotpunije opterećenje radne snage (tablica 4). Ono se, za razliku od prethodnih opterećenja posloprimaca ne izražava u postotku bruto plaće, već ukupnih troškova radne snage. U prvom slučaju to je bruto plaća uvećana za obvezne doprinose poslodavaca poreznog karaktera (doprinosi na plaće), dok se u drugom slučaju bruto plaća uvećava i za sva ostala obvezna davanja neporeznog karaktera, kao što je već prije objašnjeno. U prvom se slučaju govori o već poznatom poreznom klinu, dok je novi sveobuhvatniji pokazatelj opterećenja radne snage svim obveznim plaćanjima tzv. klin obveznih plaćanja (detaljno objašnjen u OECD, 2010, str. 30).

Tablica 4: Porezni klin (porez na dohodak + doprinosi posloprimaca i poslodavaca) kao % troškova rada i klin obveznih plaćanja (kao % uvećanih troškova rada, tj. ukupnog troška plaće) za prosječnog zaposlenog bez djece (uključivo i za 3 razine plaće), 2010

ZEMLJA	POREZNI KLIN			KLIN OBVEZNIH PLAĆANJA		
	67%	100%	167%	67%	100%	167%
Australija	19,7	26,2	31,7	26,0	32,0	37,1
Austrija	43,3	47,9	50,4	43,3	47,9	50,4
Belgija	49,5	55,4	60,6	49,5	55,4	60,6
Kanada	25,6	30,3	32,6	25,6	30,3	32,6
Čile	7,0	7,0	7,1	22,8	22,8	22,9
Češka	38,9	42,2	44,7	38,9	42,2	44,7
Danska	37,2	28,6	44,5	37,5	38,8	44,8
Estonija	38,6	40,0	41,2	38,6	40,0	41,2
Finska	36,3	42,0	47,9	36,3	42,0	47,9
Francuska	45,5	49,3	53,2	45,5	49,3	53,2
Njemačka	44,9	49,1	51,5	44,9	49,1	51,5
Grčka	34,4	36,6	41,9	34,4	36,6	41,9
Mađarska	43,6	46,4	52,7	43,6	46,4	52,7
Island	25,2	31,3	36,1	33,8	39,4	43,9
Irska	23,4	29,3	39,9	23,4	29,3	39,9
Izrael	13,5	20,2	29,0	19,8	25,1	31,7
Italija	43,6	46,9	52,1	46,6	49,7	54,7
Japan	29,1	30,5	33,5	29,1	30,5	33,5
Koreja	17,3	19,8	21,6	17,3	19,8	21,6
Luksemburg	27,5	34,0	41,4	28,4	34,9	42,2
Meksiko	12,3	15,5	21,3	20,4	23,5	28,9
Nizozemska	33,7	38,4	42,3	46,5	50,7	53,8
Novi Zeland	14,2	16,9	23,2	14,2	16,9	23,2
Norveška	33,7	36,8	42,6	34,6	37,8	43,5
Poljska	33,3	34,3	35,0	38,5	39,4	40,1
Portugal	32,8	37,7	43,8	32,8	37,7	43,8
Slovačka	34,5	37,8	40,2	39,1	42,2	44,4
Slovenija	38,5	42,4	47,3	38,5	42,4	47,3
Španjolska	36,4	39,6	42,5	36,4	39,6	42,5
Švedska	40,6	42,7	50,8	40,7	42,8	50,9
Švicarska	17,8	20,8	25,0	39,1	39,5	41,4
Turska	35,0	37,4	40,4	35,0	37,4	40,4
Velika Britanija	29,6	32,7	37,5	29,6	32,7	37,5
SAD	27,5	29,7	35,2	27,5	29,7	35,2
<i>Neponderirani prosjek</i>						
OECD	31,3	34,6	39,4	34,1	37,5	41,8
EU 15	37,2	40,7	46,7	38,4	42,4	47,7
EU 21	37,4	40,6	45,8	38,7	42,3	46,9
HRVATSKA	35,0	37,3	42,5	39,2	41,6	46,8

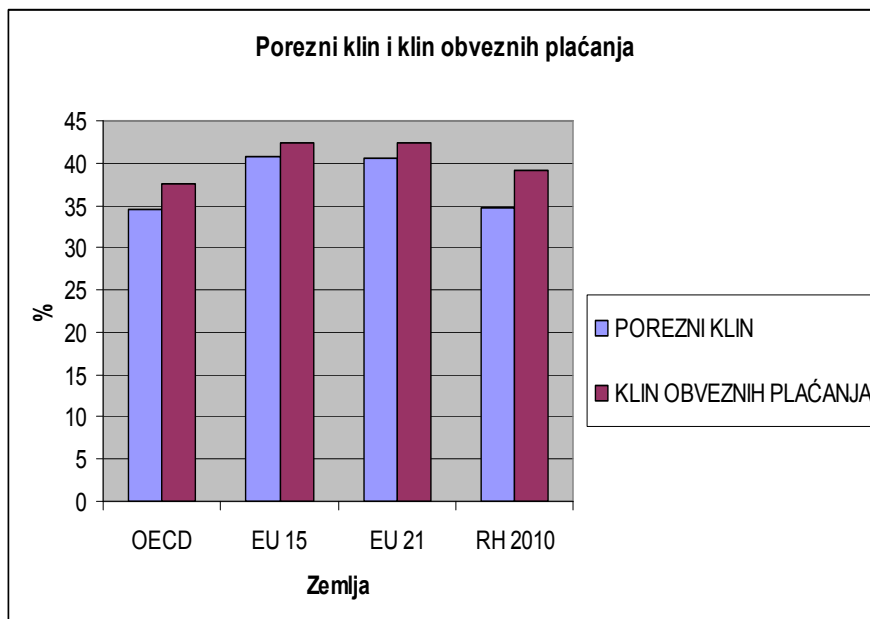
2009						
HRVATSKA 2010	32,5	34,8	39,5	36,8	39,1	43,8

Izvor: vlastiti izračun autorica prema: OECD Tax Database, Table 1.5., <http://www.oecd.org/dataoecd/44/3/1942514.xls> i Table S.1. <http://www.oecd.org/dataoecd/41/20/47497577.xls> DZS, 2011.

Ovdje je zanimljivo da porezna reforma poreza na dohodak iz 2010 ostavlja kako porezni klin, tako i klin obveznih plaćanja RH negdje između viših prosjeka za EU, ali iznad nižeg prosjeka za OECD, iako ga značajno snižava (za oko 2,5 postotnih bodova).

Ponovo je očito da bi promatranje svih plaćanja za RH u odnosu samo na porezna opterećenja ostalih zemalja (tamnosivo označene ćelije) dovelo RH u lošiji položaj, no ipak ne bi „ugrozio“ njenu poziciju ispod EU prosjeka i iznad OECD prosjeka (za usporedivu 2010. godinu). To je stoga što uključanje većeg broja poreznih i ostalih davanja, te prijelaz na višu osnovicu ublažava prethodno iskazane negativne učinke usporedbe na razini doprinosa (i njima sličnih ostalih obveznih davanja) posloprimaca.

Sinteza podataka tablice 4 prikazuje se i grafički.



Izvor: Tablica 4

Iako se analiza cijelo vrijeme temelji na materijalima OECD-a nameće se logični imperativ usporedbe s ostalim novim članicama EU. On je moguć na razini ne prosječne (100%) plaće, već plaće koja iznosi njene dvije trećine (67%), s obzirom da Europska komisija tradicionalno uspoređuje upravo ove niže plaće zaposlenih i tu primjenjuje OECD-ovu metodologiju (naravno onu klasičnu tj. porezni klin). Posljednji podaci postoje za godinu 2009 (European Commission, 2011, str. 103). Nažalost, ova je godina prilično neusporediva za Hrvatsku zbog izvanrednog opterećenja kriznim porezom (kao i starih stopa). Stoga će se u usporedbu za Hrvatsku uključiti i 2010. godina. Usporedba otkriva da sve tri baltičke zemlje imaju znatno veće opterećenje od RH²² (bez obzira uzimaju li se za RH podaci 67% plaće za 2009 ili i za 2010 godinu). Isto vrijedi i za Rumunjsku (čak 40,9), te za Bugarsku, ali samo ako se uspoređuje s novim podacima za RH (njen je porezni klin nešto niži od ostalih navedenih zemalja - 33,9).

Malta i Cipar imaju manje usporedive sustave s ostalim europskim zemljama, kao i s RH. Inače, njihovo je opterećenje vrlo nisko - svega 17 odnosno 11 %.

Usporedbe za zemlje regije koje nisu u EU su prilično nezahvalne, posebice zbog neuključenja raznih novčanih i naturalnih primitaka u oporezivu plaću, te ostalih metodoloških nedosljednosti, sličnih onima u RH. Prema novijim podacima za tri balkanske zemlje „flat tax-a“ tj. Makedoniju (2010), Crnu Goru (2010) i Bosnu i Hercegovinu - 2009 (Kreso, Lazovic, 2011) njihov je porezni klin na razini prosječne plaće (100%) negdje oko 32% (Makedonija), 37% (Crna Gora) odnosno 41% (Federacija BiH) i 34% (Republika Srpska).

Usporedba za porezni klin najnižih plaća (33% prosječne, 2008/09) zemalja OECD-a u usporedbi s balkanskim zemljama (Koettl, Weber, 2011, str. 7) otkriva izuzetno visoko opterećenje Srbije i Federacije BiH (između 35 i 40%) u odnosu na ono Republike Srpske i Makedonije (malo iznad odnosno ispod 30%). Najveći broj zemalja OECD-a ima opterećenje između 30 i 35%.

Na kraju je zanimljivo napomenuti da je unatoč stalnim isticanjima nužnosti smanjenja poreznog klina, on na razini OECD-a u

²² Litva 39.9%, Latvija 41,3, te Estonija 38,2.

prethodnom desetljeću (2000-2009) smanjen u prosjeku za svega 1,4 postotna boda (OECD, 2011a, str. 28-29)²³. Istraživanje za RH koje obuhvaća najduže vremenske serije podataka po jedinstvenoj metodologiji (Petrović, 2007) ukazalo je na smanjenje poreznog klina u razdoblju 1994-2006 od čak 10 postotnih poena²⁴. Kao što je vidljivo i u ovom radu, zadnje su porezne promjene dovele do dodatnog smanjenja opterećenja, a isto se nastavlja i novim promjenama u opterećenju predviđenima u tijeku 2012.

4. ZAKLJUČAK

Međunarodne usporedbe poreznog opterećenja radne snage su neizostavan element analize položaja RH na ovom području. Dosadašnje ograničenje svjetski najeminentnije metodologije ovog područja – one OECD-a samo na obavezna davanja koja se u širem smislu smatraju porezima nije omogućavalo adekvatnu usporedbu opterećenja RH. Naime, dosljedno pridržavanje ove metodologije zahtijevalo bi zanemarivanje znatno visokog opterećenja 2. stupa obveznog mirovinskog osiguranja. Stoga su dosadašnja istraživanja ove problematike u RH uključivala i ove obvezne doprinose u doprinose poreznog karaktera čime se dodatno pogoršavala slika hrvatskoga opterećenja. Ono je od više-manje prosječnoga postajalo iznadprosječno. Naravno, zalaganje za primjenu adekvatne metodologije, nikako ne implicira zanemarivanje problema visokog poreznog opterećenja radne snage u Hrvatskoj, koji je ionako prisutan u cijeloj Europi.

Uvođenje alternativne metodologije OECD-a, koja osim poreza u širem smislu obuhvaća i sva ostala neporezna obavezna davanja omogućuje realniju usporedbu i određivanje položaja RH. Vidljivo je da je temeljem najnovije metodologije opterećenje u RH ispod onoga

²³ No, ipak je nužno napomenuti da je tako malo smanjenje rezultat poništenja smanjenja u mnogim državama (posebice u EU) s relativno velikim povećanjima u npr. Japanu, Turskoj, Meksiku i Koreji. Od država članica EU porast je bio relativno visok u Turskoj.

²⁴ No, nedostatak je ovog istraživanja izgleda korištenje prosječne plaće za sve sektore umjesto one prema izabranim sektorima (sukladno tome metodologija se nije niti mijenjala sukladno onoj OECD-a), kao i već spomenuti nedostatak u vezi doprinosa prisutan i kod ostalih istraživanja. No, upravo činjenica konstantne metodologije (bez obzira na blaže propuste u usporedivosti s državama OECD-a) omogućuje dosljedno dinamičko sagledavanje ovog opterećenja u RH.

u starim članicama EU, kao i u starim članicama EU uvećanim za nove članice EU koje su istovremeno i članice OECD-a, ali je nešto više od prosjeka za sve zemlje OECD-a. Razlog tome je niže opterećenje neeuropskih članica OECD-a.

Usporedba s ostalim članicama EU koje nisu članice OECD-a (kao i balkanskim državama) također ne ističe Hrvatsku kao najviše porezno opterećenu. To, međutim, nikako ne znači zanemarivanje nužnosti nastavljanja snažnog trenda smanjenja poreznog opterećenja radne snage u RH.

Literatura

- Blažić, H. (2006) Usporedni porezni sustavi – Oporezivanje dohotka i dobiti, Ekonomski fakultet u Rijeci, http://www.efri.uniri.hr/kolegiji/dokumenti/H.Blazic_Usp_po_r_sustavi-knjiga.pdf
- Blažić, H. (2010) Porezno opterećenje plaća u RH: Međunarodna usporedba, PP prezentacija u: Gulin, D. (ur.): Računovodstvo i porezi u funkciji gospodarskog razvoja Hrvatske, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 65-70
- Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Statistički ljetopis Republike Hrvatske 2011, Zagreb, 2011, http://www.dzs.hr/Hrv_Eng/ljetopis/2011/SLJH2011.pdf, siječanj 2012.
- European Commission – Taxation and customs union (2011): Taxation trends in the European Union, 2011 edition, Eurostat, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/report_2011_en.pdf, siječanj 2012
- Grdović Gnip, A.; Tomić, I. (2010): How hard does the tax bite hurt? Croatian vs. European worker, Financial Theory and Practice, Vol. 34, Nr. 2, str. 109-142
- IMF (2001) Government Finance Statistics Manual 2001, Washington, DC: IMF
- IMF (redovite godišnje edicije), Government Finance Statistics Yearbook, Washington, DC, IMF

- KPMG (2009): KPMG's Individual Income Tax and Social Security Rate Survey,
http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/tax_survey_2009_O_0906.pdf, siječanj 2012
- KPMG (2010): KPMG's Individual Income Tax and Social Security Rate Survey
http://www.kpmg.com/GR/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Individual_Income_Tax_2010.pdf, siječanj 2012
- Ministarstvo financija RH, (2009), Arhiva novosti: Porez na dohodak – porezno opterećenje, 25. kolovoza 2009,
<http://www.mfin.hr/hr/novosti/porez-na-dohodak-porezno-opterecenje-2009-08-25-16-00-12>, siječanj 2012
- Koettl, J; Weber, M. (2011) Does formal work pay? The role of labor taxation and social benefit design in providing disincentives for formal work, IZA/World Bank Workshop: Institutions and Informal Employment in Emerging and Transition Economies, June 2011,
http://www.iza.org/conference_files/InfoETE2011/koettl_j6456.pdf, siječanj 2012
- Kreso, S; Lazović L. (2011) Labour Tax Burden in the „Flat Tax“ Western Balkan States: A Comparison, The 5th International Scientific Conference „Entrepreneurship and Macroeconomic Management: Reflections on the World in Turmoil, March, 2011, Juraj Dobrila University of Pula, Department of Economics and Tourism „Dr. Mijo Mirković“, http://www.efpu.hr/fileadmin/conference_upload/lazovi777/ot-conference2011_paper72.doc, siječanj 2012
- Nestić, D (1998) Tržište rada i oporezivanje: Smanjenjem doprinosa protiv nezaposlenosti, Privredna kretanja i ekonomska politika, Vol. 8, No. 63, str. 27-62
- OECD (redovita godišnja izdanja prije 1996) The Tax/Benefit Position of Production Workers, Paris: OECD
- OECD (redovita godišnja izdanja od 1996 do 1998) The Tax/Benefit Position of Employees, Paris: OECD
- OECD (2010) Taxing Wages 2008-2009, Paris: OECD
- OECD (2011a) Taxing Wages 2009-2010, Paris: OECD
- OECD (2011b) Revenue Statistics 1965- 2010, Paris: OECD

- OECD Tax Database,
http://www.oecd.org/document/60/0,2340,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html
- Petrović, S. (2007): Porez na dohodak i doprinosi za socijalno osiguranje u Hrvatskoj, 1994.-2007, Revija za socijalnu politiku, Vol.14, No. 3-4, str. 415-426.
- Šeparović, A. (2009): Utjecaj poreznog klina na nezaposlenost u zemljama OECD-a i usporedba s Hrvatskom, Financijska teorija i praksa, Vol. 33, No. 4, str. 463-477.
- Zuber, M. (2011): Mogućnosti poboljšanja socioekonomskih i fiskalnih učinaka sustava obveznog mirovinskog osiguranja u Hrvatskoj, doktorska disertacija, Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet
- Urban, I. (2009): Porezno opterećenja rada u Hrvatskoj, Newsletter, No. 47, listopad 2009, Institut za javne financije, <http://www.ijf.hr/newsletter/47.pdf>, siječanj 2012