

*Др Марина Димитријевић,**
Ванредни професор Правног факултета,
Универзитет у Нишу

НАУЧНИ ЧЛАНАК

UDK: 336.2(4-672EU)

Рад примљен: 01.09.2014.

Рад прихваћен: 01.12.2014.

ПРОЦЕС ЕВРОПСКИХ ИНТЕГРАЦИЈА И БУДУЋНОСТ НАЦИОНАЛНИХ ПОРЕСКИХ СИСТЕМА**

Апстракт: Процес европских интеграција значајно утиче на обликовање пореских система држава чланица Европске уније. Аутор, у почетном делу рада, обрађује актуелне теме опорезивања у Европској унији и разматра феномен усклађивања пореских система (пореску хармонизацију) и друге пореске феномене, који су се испољили под дејством процеса европских интеграција (пореску конвергенцију, пореску координацију, пореску конкуренцију). Наставак рада доноси разматрања резултата пореске хармонизације у области индиректног опорезивања (посредних пореза) и области директног опорезивања (непосредних пореза). Посебна пажња је, у завршном делу рада, посвећена пореској сарадњи држава чланица Европске уније и њихових пореских администрација, која све више добија на важности, као и утицају који она остварује на пореску хармонизацију и правце развоја пореских система држава чланица Европске уније у будућности.

Кључне речи: порези, порески систем, пореска политика, Европска унија, пореска хармонизација, пореска конкуренција, пореска сарадња.

1. Увод

Развој Европске уније (ЕУ) показује ниво успешности процеса европских интеграција. Овај процес, поред јачања интеграција са економског аспекта, односно јачања јединственог (заједничког) тржишта, обухвата и политички аспект који подразумева снажење политичке интеграције држава чланица. Заправо, политичка страна европских интеграција се

* marina@prafak.ni.ac.rs

** Рад је резултат истраживања на пројекту „Усклађивање права Србије са правом Европске уније“, који финансира Правни факултет Универзитета у Нишу од 2013. до 2018. године.

односи на јачање унутрашње политике ЕУ при чему фискални систем има важну улогу. Сходно томе, изузетно је значајна и улога пореза.

Постојеће стање у области опорезивања на подручју ЕУ, као и досадашње пореске промене, извршене под утицајем процеса европских интеграција, указују колико је снажан политички и економски потенцијал ЕУ и делимично „трасирају“ путеве даљег развоја пореских система земаља чланица. Актуелна стварност друге декаде 21. века, проткана бројним противуречностима као одразом укупних друштвено-политичких и социјалних кретања у савременом свету, видно утиче на улогу и опсег активности европских држава у пореској сфери. Важност њихове улоге и активности се, још увек, не умањује у већој мери упркос израженом интересу наднационалних економско-политичких центара моћи да надзиру и усмеравају глобалне економско-финансијске токове. У том смислу, постојећи међународни односи и постављају оквире развоја националних пореских система и, истовремено, проширују основу њиховог међусобног усаглашавања. Да ли ће, у оваквим околностима, и у којој мери, порески системи држава очувати свој национални идентитет и своје посебности? Поуздан и потпун одговор на ово питање моћи ће да пружи само период који је пред нама.

2. Европска унија и неке актуелне теме у подручју опорезивања

Установљавање заједничких економских и политичких интереса одређеног броја европских држава које потиче из друге половине прошлог века представља „извор“ процеса европских интеграција. Европска економска заједница (касније, Европска унија) је, попут међународне организације, настала потписивањем међународног уговора, али се од ње разликује по више основа: располаже делом суверенитета својих држава чланица (на подручју остваривања заједничког тржишта, на подручју трговинске, пољопривредне итд. политике); располаже властитим приходима; има право да доноси правне прописе који се непосредно примењују на подручју њених држава чланица; овлашћена је да потписује уговоре са трећим државама. Као наднационалној творевини, државе чланице су Унији, потписивањем 1957. године тзв. Римског уговора (Уговора о Европској унији 1992. године) пренеле део свог суверенитета па су органи ЕУ овлашћени да доносе правне акте (уредбе, директиве, одлуке, препоруке, мишљења) ради остваривања циљева Уније. Првенствено је реч о успостављању заједничког тржишта, постепеном усклађивању економских политика држава чланица, остваривању равномерног развоја

привредних делатности, осигурању веће стабилности и бржем порасту животног стандарда становника Европске уније.

Процес европских интеграција од почетка суштински обележавају „четири основне слободе“ – слобода кретања људи, добара, услуга и капитала, као битни услови постојања и успешног деловања заједничког тржишта и јединственог европског економског простора. Национално одређени системи опорезивања држава чланица и међусобне разлике међу њима могу неповољно да утичу на несметано функционисање заједничког тржишта. Стога, забрана пореске дискриминације и усаглашавање пореских система представљају одувек актуелне теме у подручју опорезивања у Европској унији.

Порески суверенитет, који се састоји из овлашћења установљавања пореза, овлашћења увођења пореза и овлашћења одређивања висине пореза, подељен је између Европске уније и држава чланица ове интеграције. Европска унија, по правилу, нема право уводити порезе или друга јавна давања, што значи да је њен суверенитет у пореској области ограничен у корист држава чланица. Ограничени порески суверенитет ЕУ значи да Унија има само право да захтева хармонизацију пореза држава чланица и да доноси правне акте у складу са принципом супсидијарности. Законодавство Уније, сходно томе, мора да буде усвојено на нивоу ЕУ, а не на националном нивоу држава чланица, једино уколико је то неопходно да се остваре циљеви Уније. Другим речима, принцип супсидијарности подразумева да ЕУ може доносити правне акте у подручјима у којима нема искључиву надлежност него је дели са државама чланицама само ако циљеве које тим актима жели постићи може боље и погодније остварити од својих држава чланица (Lončarić-Horvat, 2004: 62).

Уколико царине сматрамо порезима, а ЕУ је царинска унија, државама чланицама је ипак ограничена самосталност вођења царинске политике. Државе чланице немају овлашћење уводити увозне и извозне царине и она јавна давања чије је дејство једнако дејству царина. То овлашћење ради јединственог царинског подручја, као што је царинска унија, припада искључиво ЕУ. Уз то, државе чланице Уније имају обавезу да примењују заједничку царинску тарифу на промет робе са другим државама (Димитријевић, 2009: 286).

3. Пореска хармонизација и сродни порески феномени

Пореска хармонизација означава усклађивање пореских система држава чланица Европске уније ради избегавања националних пореских мера које могу негативно утицати на функционисање заједничког тржишта, тј. на

слободно кретање роба, услуга, људи и капитала (Kesner-Škreb, 2007: 305). Хармонизација не значи потпуно брисање разлика у пореским системима држава чланица ЕУ, ни остваривање истоветности појединих пореских облика и мера пореске политике, већ подразумева потребу да се порези и мере пореске политике ускладе, тако да порески систем буде подстицај остваривању циљева европских интеграција и поштовању „четири основне слободе“. У принципу, концепт пореске хармонизације подразумева прилагођавање пореског законодавства појединих држава чланица стандардима заједничким за све државе Уније, утврђеним од стране супранационалних тела ЕУ. Уколико се правила прилагођавају, али не због интервенције путем ЕУ законодавства, већ услед притиска конкуренције, реч је о „меким“ процесу хармонизације, тј. пореској конвергенцији. Пореска хармонизација подстакнута европским интеграцијама је, пракса потврђује, постала процес који се шири изван граница ЕУ. Усклађивање пореског система потенцијалне земље чланице ЕУ са пореским системима земаља чланица ЕУ постаје један од основних предуслова њеног приступања ЕУ. Општеприхваћен термин за овај облик усклађивање пореских система је тиха пореска хармонизација.

Процес пореске хармонизације није увек „хармоничан“. Наиме, теоретичари заступају различите ставове у погледу степена унификације који треба остварити да би порески системи били хармонизовани (Пић-Роров, 2004: 16–17). Могуће је разликовати неколико приступа: приступ уједначавања (eng. equalization approach), приступ диференцијације (eng. differentials approach) и мешовити приступ (eng. mixed approach). Код приступа уједначавања ради се о покушају постизања највећег степена хармонизације посредством усвајања стандардизованих пореских стопа, пореских основица и пореске регулативе на одређеном простору („потпуна (пуна) хармонизација“). Приступ диференцијације полази од „непотпуне (делимичне) хармонизације“ или пореске апроксимације (eng. tax approximation) уз став да негативни ефекти пореског система једне државе чланице на порески систем друге државе чланице треба да буду минимални. Пореска апроксимација се појмовно може одредити као ситуација руковођена законодавством Уније, у којој долази до приближавања пореских система држава, али они, притом, не постају идентични. Мешовити приступ подразумева комбинацију приступа уједначавања и приступа диференцијације. Овај приступ је најпогоднији за примену у ЕУ, јер представља начин повећања униформности неких облика пореза (посредни порези, порез на добит корпорација, порез на доходак од штедње) и већу диференцијацију пореза на доходак физичких лица (Steichen, 2003: 47–48).

Феномен пореске хармонизације треба разликовати од феномена пореске координације. Наиме, пореска координација се може остваривати у различитим облицима. У минималном обиму, пореска координација има за циљ да спречи појединачну јурисдикцију да се укључи у дискриминаторну пореску праксу која ће нанети штету другим јурисдикцијама. Када је, пак, реч о пореској координацији у пуном обиму, циљ је установљавање таквог фискалног окружења које је неутрално са аспекта остваривања трговачке размене, кретања фактора рада и резидената док, с друге стране, обезбеђује правичну расподелу пореског терета између јурисдикција у вези са приходима које остварују нерезиденти. Уз то, обезбеђује се правичност између самих пореских обвезника у вези са јурисдикцијом резиденства (Musgrave, Musgrave, 1990: 71). Иако термини „хармонизација“ и „координација“ имају различита значања, не ретко се користе као синоними. Координација, за разлику од хармонизације, има шире значење тако да подразумева и законодавне и незаконодавне иницијативе и, посебно, има у виду сувереност држава, принцип супсидијарности у пореској области и неопходност одређеног обима консултација међу државама у вези пореске области. Сходно наведеном, разлика између хармонизације и координације прави се, првенствено, на политичком плану.

Пореска хармонизација у ЕУ је интересантан процес из више разлога. Најпре, особени су циљеви који ће се хармонизацијом пореских система у Унији теже остварити: функционисање заједничког тржишта и уклањање пореских препрека које ремете конкуренцију на заједничком тржишту; с тим повезано, уклањање пореских сметњи које утичу на слободно кретање роба, услуга, људи и капитала на целој територији ЕУ; постепено међународно приближавање економских политика земаља чланица; увођење низа заједничких политика у различитим подручјима; омогућавање финансирања ЕУ властитим приходима; осигурање економске неутралности пореских система земаља чланица у погледу географске алокације ресурса и поштовања начела недискриминације пореских субјеката и производа у вези са њиховим резиденством и пореклом; коришћење хармонизације пореских система земаља чланица ЕУ као инструмента убрзања процеса интеграције и међузависности националних привреда (Brümmerhof, 2000: 377). Потом, евидентан је утицај пореске хармонизације на развој пореских система у свету, мада у научним и стручним круговима нема јединственог става о њеној корисности. Неки теоретичари заговарају став да је процес пореске хармонизације нужен у циљу постојања заједничког тржишта и његовог успешног функционисања, док су други теоретичари склонији идеји конкуренције међу пореским

системима, као услову привредног раста. Најзад, пореском хармонизацијом се изражава настојање за већим степеном интеграције држава чланица. Она је својеврстан европски феномен будући да укључује висок ниво толеранције и континуирано постепено усаглашавање држава чланица Уније (Hrustić, 2011: 1).

Усклађивање пореских система има више позитивних ефеката од којих се, несумњиво, могу издвојити следећи: ширење пореских основица и снижавање пореских стопа; минимизирање дисторзивних ефеката које порези изазивају у економији; прилагођавање пореских система захтеву за стварањем позитивне пореске климе за инвеститоре; динамичан развој тржишта капитала и финансијских тржишта који доводи до знатног снижавања пореских баријера за токове капитала; снижавање пореских прихода условљава рационалније понашање јавне администрације и чини је ефикаснијом (OECD, 1998: 13–14). Уз то, у прилог пореској хармонизацији наводе се и следећи аргументи: смањење трошкова плаћања пореза (eng. tax compliance costs); транспарентност (видљивост) пореске обавезе за обвезнике; пореска неутралност која омогућава оптималну алокацију ресурса и пружа подршку правичности у опорезивању; редистрибутивни ефекти опорезивања (Schön, 2003: 5–6).

Поред ставова о потреби хармонизације пореза у ЕУ, постоје мишљења према којима хармонизација није пожељна појава, због штетних ефеката до којих може доћи њеним дејством. На тај начин међу пореским системима се заговара конкуренција из следећих разлога: држава најбоље зна преференције својих грађана и како о њима водити рачуна; кад би прописи ЕУ или неке друге међудржавне заједнице заменили историјске пореске системе који су последица културне, друштвене и политичке традиције и који су утицали на досадашњу слику о економији, дошло би до губитка благостања; пореском хармонизацијом се још више смањује простор за деловање националне економске политике; међународни уговори полазе од претпоставке да постоји тенденција повећања пореских стопа а управо би међународна пореска конкуренција учинила притисак на земље са високим пореским оптерећењем да ограниче раст својих расхода (Brümmerhof, 2000: 279). Пореска конкуренција, дакле, може условити смањење пореског оптерећења, побољшати пореску дисциплину и успоставити одговарајућу равнотежу између нивоа опорезивања и обезбеђених јавних добара у једној држави. То су, уједно, и аргументи који се, најчешће, истичу у прилог пореској конкуренцији.

Интеграција и опорезивање су, као процеси, повезани и узрочно-последично условљени. Уколико су национални порески системи прилично различити,

тј. степен њиховог међусобног усклађивања нижи, то је и утакмица међу њима израженија, а такав је онда и њихов утицај и на дистрибуцију, односно редистрибуцију дохотка (Jelčić, 1997: 154.) У теорији се, стога, истичу и критике на рачун постојања пореске конкуренције: недостатак ефикасне алокације (превише је оптимистичка тврдња да ће порески терет у државама чланицама ЕУ бити умањен до разумљивог нивоа); међународна правичност (правичност у расподели пореске основице између држава која произилази из конкуренције пореских система, што у принципу представља питање међудржавне правичности). Финансијски јачи порески обвезници прихватају понашање „бесплатних корисника“ (eng. free riders) у оквиру домаће државе благостања, док држава у којој се остварује доходак (држава-извора) задржава режиме пореских преференција у вези са страним капиталом који не утиче на домаће тржиште; појединачна правичност опорезивања (пореска конкуренција води ка већој неправичности, што је посебно изражено у пореском третману рада и новчаног или реалног капитала) (Schön, 2000: 93–95).

4. Резултати пореске хармонизације у Европској унији

Порески систем је темељно обележје националног суверенитета сваке државе. Државе чланице ЕУ своје надлежности из пореске области невољно пребацују на ниво Уније, што директно оставља „траг“ на остварене резултате у домену пореске хармонизације. Упркос увођењу заједничког тржишта и монетарне уније, у Унији још увек не постоји заједничка пореска политика.

Усклађивање пореза у ЕУ предузима се у циљу подржавања принципа унутрашњег тржишта и слободног кретања људи, роба, услуга и капитала. Пореска хармонизација се састоји из две компоненте: хармонизације посредних (индиректних) пореза и хармонизације непосредних (директних) пореза.

Правна основа за хармонизацију опорезивања дефинисана је чл. 93–94. Уговора о ЕУ. Другим речима, Уговором о ЕУ (чл. 93) експлицитно је прописана хармонизација посредних пореза као предуслов за успостављање и успешно функционисање унутрашњег тржишта Уније. Иако се у Уговору о ЕУ не спомиње хармонизација непосредних пореза, из чл. 94. Уговора о ЕУ, у коме се говори о хармонизацији правних прописа *en général* изведена су овлашћења органа Уније за доношење директива усмерених на хармонизацију одређених решења из области непосредних пореза а која директно утичу на функционисање унутрашњег тржишта (Hrustić, 2011: 4–5; Kesner-Škreb, 2007: 305–306).

Значајан успех у хармонизацији пореских система држава чланица ЕУ постигнут је путем тзв. „судског законодавства“ (eng. judicial legislation), односно путем одлука Европског суда правде (eng. European Court of Justice). Наиме, постизање циљева Уније подразумева не само интеграцију кроз позитивно деловање (тзв. позитивну интеграцију, хармонизацију преко директива), већ и забрану свих оних акција које би за резултат имале пореску дискриминацију и непоштовање „четири основне слободе“ на којима почива Унија (тзв. негативна интеграција). Директна примена „четири основне слободе“ од стране Суда често резултира у јуриспруденцији која непосредно ставља ван снаге оне одредбе националних пореских закона које не уважавају ове слободе. У случајевима када дође до сукоба интереса државе чланице ЕУ, с једне стране, и унутрашњег тржишта, с друге стране, изузетно је важна чињеница супрематичности права ЕУ над националним правом (тима и пореским правом), коју Европски суд правде доследно потврђује својим одлукама. На овај начин Европски суд правде учествује, у значајној мери, у рушењу пореских баријера. Одлуке овог суда остварују важан утицај на законодавне и правосудне органе држава чланица ЕУ, али и на њихове пословне кругове (Димитријевић, 2009: 287–288). Потребно је, такође, указати да постоји могућност да „четири основне слободе“, на бази тзв. „прихватљивих разлога“, буду ограничене. Под „прихватљивим разлогом“ сматра се постојање следећих ситуација: када је то потребно ради остварења неког легитимног циља компатибилног са Уговором о ЕУ; када је то оправдано ради остваривања општег интереса; када је природа одређеног циља таква да је неопходно ограничавање неке слободе; када је циљ у сразмери са ограничењем (Ноек, 2003: 29–30).

4.1. Индиректни (посредни) порези

Законодавна активност органа ЕУ до сада је била најинтензивнија у домену индиректног опорезивања (посредних пореза). То је и разумљиво с обзиром на то да разлике у пореском третману добара и услуга представљају пореске препреке на простору који би требало да представља јединствено унутрашње тржиште Уније (Hrustić, 2011: 4; Stakić, Barać, 2008: 222).

Када је реч о посредним порезима највећа пажња је посвећена хармонизацији закона о порезу на додату вредност (ПДВ) и хармонизацији закона о акцизама држава чланица. Усвојеним директивама о хармонизацији ПДВ-а и директивама о хармонизацији акциза дефинисани су заједнички ставови у погледу важних елемената ових пореза (предмет опорезивања, територија примене, порески обвезник, минималне висине стопа, врсте ослобођења, одбитака, посебних поступака опорезивања, обавеза пореских обвезника и др.). Иако висина пореских стопа утиче на цене

производа и услуга, код ПДВ-а и акциза је постигнута само сагласност о нивоу минималних пореских стопа, што показује да је хармонизација стопа ових пореза изузетно флексибилна. Такође, међу државама чланицама постоје разлике у погледу удела прихода од ПДВ-а и акциза у укупним пореским приходима.

У поступку хармонизације ПДВ-а могуће је разликовати три фазе: најпре је ПДВ установљен у пореским системима држава чланица, потом се приступило усклађивању основице ПДВ-а у тим државама и, најзад, исказана је тежња да се усклади број и висина пореских стопа. Државе чланице, као што је и указано, нису у већој мери успеле да приближе своје пореске системе по питању броја и висине пореских стопа и тиме отклоне међусобне разлике. Одговорност за то сноси и тзв. Шеста директива о ПДВ-у из 1977. године. Ова директива је више пута мењана и допуњавања, што је довело до непрегледности важећих одредби и потребе њиховог прегледнијег уређивања. То је и учињено 2006. године доношењем Директиве 2006/112/ЕЗ о заједничком систему пореза на додату вредност. Она представља својеврсно пречишћен текст Директиве из 1977. године. У принципу, државама чланицама је дато право самосталног одређивања висине редовне (опште) стопе а, под одређеним условима, и право увођења снижене (посебне) пореске стопе за одређена добра и услуге. Директива о заједничком систему ПДВ-а из 2006. године предвиђа две пореске стопе: редовну пореску стопу у висини од 15% (за неке државе су предвиђени изузеци од коришћења ове пореске стопе) и једну или две снижене пореске стопе које не смеју бити ниже од 5%. Подручје снижених пореских стопа се преиспитује сваке две године. Директива из 2006. године не спомиње нулту пореску стопу (Hrustić, 2009: 26–30; Mijatović, 2008: 62–65; Hrustić, 2008: 55–59).

Потребно је истаћи да су ПДВ, као основни пример хармонизације опорезивања у ЕУ, и по угледу на државе чланице ЕУ у своје пореске системе уградиле и многе друге државе (државе које теже да постану чланице ЕУ, државе које имају развијене трговинске односе са државама чланицама ЕУ, државе у транзицији које реформом својих система опорезивања настоје што брже и успешније развијати тржишни начин привређивања).

Заједнички систем акциза је у Унији ступио на снагу 1993. године. Због великог броја акциза, директиве које се односе на ову врсту пореза су бројне, што само по себи указује да је процес хармонизације у Унији сложен. Правила Уније у области акциза је могуће разврстати на она која се тичу: структуре акцизе (предмет, основица и ослобођења), стопе акцизе (прописивање минималних стопа акцизе) и кретања акцизних

производа између држава чланица – режим акцизних складишта (Pić-Rorov, 2004: 87–96). За све државе чланице ЕУ хармонизовано је опорезивање алкохола и алкохолних производа, дувана и дуванских прерађевина и нафтних деривата, а од 2004. године и угља, природног гаса и електричне енергије. Опорезивање осталих производа акцизама, у појединим земљама чланицама ЕУ, не подлежу обавези хармонизације. Свака од држава чланица и даље може задржати постојеће и/или увести нове акцизе на неке друге производе уз услов да опорезивање не изискује додатне формалности на границама, тј. да је омогућено слободно кретање роба у прекограничном промету између земаља чланица (Анђелковић, 2012: 199–200; Šimović, Šimović, 2006: 205).

Неопходно је имати у виду да опорезивање акцизама није само фискално питање. Сходно томе не треба да изненађује чињеница да се на нивоу ЕУ, последњих неколико година, предузимају активности и мере у области акциза које су усмерене на истовремено спровођење заједничке еколошке, здравствене, пољопривредне, саобраћајне политике. Остваривање циљева здравствене и еколошке политике подразумева повећање пореског оптерећења акцизних производа, док се на подручју пољопривредне и саобраћајне политике заговара флексибилнији систем опорезивања акцизама који неће утицати на конкурентност између произвођача, избор производа и који ће ефикасније решавати проблем избегавања плаћања акциза (пореску утају).

4.2. Директни (непосредни) порези

У области директног (непосредног) опорезивања процес хармонизације је отпочео након успостављања релативно значајног степена хармонизације посредних пореза. Разлог за то треба тражити у чињеници да суверенитет у области непосредног опорезивања (порез на добит корпорација, порез на доходак физичких лица, порези на имовину) припада државама чланицама Европске уније и да су непосредни порези, не спорећи фискални циљ опорезивања који се њима постиже, прилично погодни за остваривање економских и социјалних циљева опорезивања у једној држави. Имајући у виду чињеницу да су, у области хармонизације непосредних пореза, остварени скромни резултати, на које ће у наставку рада бити указано, с правом се може поставити питање: „У којој мери треба вршити хармонизацију непосредних пореза?“. Питање посебно добија на актуелности појавом неправичних пореских режима, тј. појавом неправичне (штетне) пореске конкуренције у Европској унији, али и ван њених граница. Штетна пореска конкуренција се, пре свега, јавља у домену опорезивања корпорација.

На основу извршене анализе пореза на добит корпорација у државама чланицама ЕУ може се закључити да овај порески облик има следеће карактеристике: порез на добит обухвата опорезиве економске делатности у државама чланицама ЕУ; обвезници овог пореза могу бити и правна и физичка лица; порез на добит може имати једну или више пореских стопа; порез на добит се плаћа према висини остварене добити; порез на добит може бити различит за мала, средња и велика предузећа (компаније, корпорације), за поједине делатности и поједине регионе у држави; порез на добит може садржати одређене олакшице и ослобођења за делатности или регионе; порез на добит може бити умањен за велике инвестиције у појединим регионима, порез на добит се може састојати из националног и локалног дела (Tadin, 2011: 167). Наведено показује да порез на добит, у државама чланицама ЕУ, има низ својих специфичности које зависе од висине оствареног профита, величине и делатности предузећа, чињенице да ли се порез наплаћује на нивоу државе (централни ниво) и/или региона. Такво стање ствари на подручју Уније и намеће потребу предузимања одређених активности у правцу хармонизације овог пореског облика.

Досадашњи резултати хармонизације су, по свом опсегу, не тако велики. Наиме, на нивоу Европске уније усвојено је неколико директива у области пореза на добит корпорација и то у случају статусних промена корпорација (компанија) из различитих држава чланица (eng. Fiscal Merger Directive), међукомпанијских исплата дивиденди (eng. Parent-Subsidiary Directive) и исплате камата и ауторских накнада у односу повезаних компанија из различитих држава чланица (eng. Interest-Royalties Directive) (Поповић, Илић-Попов, 2012: 39; Анђелковић, 2012: 200–201; Trandafir, 2013: 648–649). Пажњу заслужује и Конвенција о елиминисању двоструког опорезивања у вези са корекцијом добити повезаних компанија (Арбитражна конвенција). Анализом наведених директива и конвенције може се закључити да на нивоу Уније нису хармонизоване пореске стопе, пореска основица, ослобођења или било који други битни елементи опорезивања, што би требало да представља резултат процеса хармонизације. Порески системи држава чланица Европске уније су, у садашњој фази развоја, у домену пореза на добит корпорација, прилично конкурентни, а то смањује могућност економске сарадње држава и захтева предузимање активности у домену спречавања штетне пореске конкуренције. У Европској унији су, у новије време, потребно је указати, посебно видљива два тренда у опорезивању добити: прво, тренд снижавања пореских стопа (државе чланице смањују ниво законских стопа пореза на добит корпорација); друго, тренд смањења одбитака и изузећа, присутан због потребе да се државе чланице прилагоде захтевима ЕУ у ограничавању државне

помоћи компанијама (Sokol, Burgler, 2011: 151). Иначе, државна помоћ и субвенције, које у суштини представљају нелојалну конкуренцију, према методологији Европске уније обично се сврставају у једну од следећих група: хоризонталне – намењене су свим компанијама (корпорацијама), а не изабраним секторима и регионима; секторске – додељују се само неким компанијама и имају за циљ исправљање њиховог неуспеха на тржишту; регионалне – користе се како би се подстакло развој мање развијених региона (Šimović, 2005: 65). Када је реч о тренду снижавања нивоа пореских стопа, реално је очекивати да су, у условима међународне мобилности капитала, владе неких држава у искушењу да привлаче стране директне инвестиције (захваљујући смањењу пореског оптерећења у систему опорезивања добити) и умањују тиме пореске приходе земаља из којих капитал одлази (повећавају властите пореске приходе). Међутим, не треба изгубити из вида да овакав облик „такмичења“ међу државама, као крајњи резултат, може имати негативне ефекте за све државе, које у њему учествују, јер ће у тој „трци до дна“ фактички доћи до смањења благостања становника свих тих држава.

Кодекс понашања при опорезивању пословне активности (eng. Code of Conduct for Business Taxation), донет 1997. године, представља покушај стварања европског модела спречавања штетне пореске конкуренције. Овај Кодекс покрива опорезивање пословне активности и идентификује штетне пореске мере које утичу или могу утицати на лоцирање пословних активности унутар Уније. Ради се о политичком споразуму који државе чланице не обавезује само на уклањање постојећих мера које тржишну утакмицу чине штетном и некоректном, већ и на одрицање од ових мера у будућности (Erdős, 2011: 46). Другим речима, Кодекс се састоји од неколико делова који представљају усмерења којих би државе чланице ЕУ требало да се придржавају приликом доношења, измене и примене својих пореских прописа. Поред већ поменуте политичке важности Кодекса и потенцијално штетних пореских мера, уздржавања држава од увођења нових (штетних) пореских мера и обавезе њиховог уклањања када постоје, у наставку Кодекса је обрађена и проблематика пружања и ревизије информација, међу државама чланицама ЕУ, као и проблематика евазије пореза, државне помоћи и подстицаја, годишњег извештавања о напретку и потреби ревизије садржине Кодекса (Šimović, 2006: 186). Изузетно су важна обележја која, у контексту утврђивања да ли постоје „unfair“ порези, наводи Кодекс. Ти порези садрже: пореске погодности које су осигуране само за оне који немају седиште на подручју одређене државе чланице, односно које су предвиђене за трансакције само са онима који немају седиште на том подручју; пореске погодности које се примењују изван

домаћег тржишта; пореске погодности које се признају за делатности које немају реалну економску оправданост. „Unfair“ порези не садрже правила о расподели добити код мултинационалних концерна, нису транспарентни и немају делотворан жалбени поступак (Lončarić-Horvat, 2004: 62).

Иако се питање хармонизације пореза на добит корпорација изнова актуелизује, мишљења смо да су изгледни такви да заједнички систем опорезивања добити корпорација неће бити остварен у скорије време (и поред утицаја који ће се повећавати). Чињеница је да нема сагласности око увођења јединствене најмање пореске стопе а ни око увођења јединствене пореске основице. Иако би, кроз хармонизацију основице пореза на добит Европска унија могла да „убере“ пуне користи од постојања унутрашњег тржишта што, дугорочно посматрано, европско тржиште може да учини прилично конкурентним, државе чланице не одступају лако од заштите свог пореског суверенитета. Овакав став опстаје упркос томе што би, захваљујући већој хармонизацији у домену пореза на добит корпорација, оне могле да остваре уштеду кроз мање административне трошкове а уз то би и ограничиле простор за евазију пореза. Корпорације би, истовремено, „уживале“ корист од хармонизације тако што би се смањили трошкови плаћања пореза и елиминисало двоструко опорезивање.

У постојећој констелацији односа, порез на доходак грађана, као непосредни порез, у надлежности је држава чланица. Такво стање ће опстати све док Унија не постигне већи ниво интеграције од постојећег. Наиме, став Европске комисије да хармонизација овог пореза, на садашњем степену интеграције Уније, има мањи значај за функционисање унутрашњег тржишта постао је општеприхваћен. Као неопходна је наведена координација на нивоу Уније како би се сачувале предвиђене слободе из Уговора о ЕУ и елиминисале пореске сметње у активностима грађана између различитих држава чланица, а које су предмет опорезивања порезом на доходак грађана. На тај начин је сарадња држава чланица у области пореза на доходак грађана постала нужна у циљу спречавања настанка евазије пореза, двоструког опорезивања или неопорезивања зарада радника из других држава чланица (Hrustić, 2011: 173).

Изузетак, када је реч о хармонизацији непосредних пореза, било је доношење Директиве 2003/48/ЕЗ о опорезивању дохотка од штедње, односно камата на штедњу (eng. Savings Taxation Directive). Према Директиви, од свих држава чланица се захтева размена информација о исплатама камата на штедњу нерезидената. Детаљније, за банке које се налазе на подручју ЕУ Директива прописује обавезу прекограничног слања контролних саопштења о висини исплаћених камата странцима. На

основу тако размењених података, камате од штедње ће се опорезивати у земљи пребивалишта према меродавним пореским законима.

Поред опорезивања камата на штедњу, у Унији постоји још неколико иницијатива и предлога да се хармонизацијом обухвати проблематика опорезивања пензија и дивиденди код дохотка физичких лица. Базична намера Уније је заштита појединца у осигурању једнаког пореског третмана, онемогућавање дискриминације и бега појединца у друге земље (тзв. пореске оазе) ради остваривања пореских, пензијских и других повољнијих права (Šimović, Šimović, 2006: 223).

Једно од подручја опорезивања где до сада нису постигнути никакви резултати хармонизације је подручје опорезивања имовине. Услед неуклађености уочавају се различити приступи појединих држава чланица опорезивању имовине. Државама чланицама ЕУ, у циљу избегавања двоструког опорезивања, на располагању стоје само билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања имовине. Хармонизација пореза на имовину је нешто што се, без сумње, у будућности, може очекивати на подручју Уније. Томе ће, највероватније, претходити усклађивање других, фискално значајнијих, пореза који остварују већи утицај на алокацију и дистрибуцију средстава у ЕУ.

5. Пореска сарадња и њен утицај на даљу хармонизацију пореских система држава чланица ЕУ

Европска унија у области непосредног опорезивања више напора улаже у развијање међународне пореске сарадње међу државама чланицама него ли у саму хармонизацију порескоправног законодавства како је, у претходном делу рада, и истакнуто. Наиме, оно што је нарочито значајно код одређивања да ли је нека пореска мера правична јесте размена информација између пореских органа држава чланица. Доступност информација, односно слободна размена информација веома је битна у борби против избегавања плаћања пореза, као и у борби против неправичних пореских режима (Stojanović, 2010: 41).

Пореска сарадња држава чланица, тј. размена информација (eng. exchange of information) покренута је, најпре, у области посредних пореза да би, касније, била проширена и на непосредне порезе. У овој области донето је неколико уредби и директива, чија се решења временом иновирају или замењују новим директивама (Hrustić, 2011: 205–208). Пораст спорова од стране пореских обвезника у националним судовима и Европском суду правде, претходних година, утицао је на истицање потребе за унапређењем

пореске сарадње држава чланица Уније. Иницијатива за побољшање постојеће ситуације објављена је у саопштењу Европске комисије и Савета упућеном Европском парламенту и Европском економском и социјалном комитету у циљу промовисања веће сарадње између држава чланица у области директног опорезивања, како би се одстраниле фискалне баријере, елиминисала дискриминација, двоструко опорезивање, ублажили губици који настају као последица ових појава. Европска унија је предлагала низ иницијатива за решавање заједничких проблема који настају као последица бројних утицаја пореских система држава чланица. Уз то, Унија континуирано изражава спремност да државама помогне у развоју координације и пореске сарадње (Hrustić, 2011: 139). Да ли се ради о искреној намери јачања пореске сарадње држава чланица Уније, ради једноставнијег функционисања различитих националних пореских система држава на унутрашњем тржишту, или је реч о не толико видљивом (заобилазном) покушају веће хармонизације непосредног опорезивања у Унији? Будућност ће дати поуздан одговор на ово питање.

Међународна пореска сарадња се данас одвија под значајним утицајем међународних организација. Стручни органи ових организација формулишу пореске стандарде који би требало да буду уграђени у билатералне уговоре на бази којих се успоставља административна сарадња различитих пореских јурисдикција и размена пореских података. У одсуству ових уговора порески стандарди би требало да буду уграђени у законодавство државе приликом прописивања услова за остваривање пореске сарадње.

Потребу стварања модела пореског споразума о размени информација из пореске области као правног оквира који би се користио за установљавање ефективне размене информација иницирали су ОЕЦД и ЕУ. Модел споразума је, ради постизања сарадње у пореским стварима, урађен 2002. године. Овим споразумом се поставља захтев да држава мора пружити информацију чак и када јој она није потребна за сопствене сврхе опорезивања, тј. и у случајевима непостојања домаћег пореског интереса (Zielke, 2011: 44). Неке државе су почеле да закључују уговоре о размени пореских информација на основу принципа из наведеног споразума (Owens, 2009: 557–558). Као актуелно, у оваквим случајевима намеће се питање адекватне заштите права пореских обвезника. Иако је обвезницима гарантовано право на обавештавање о траженим информацијама и њиховој садржини, право учествовања у поступку прикупљања информација, макар у виду консултација, право да се провери легалност и легитимност размене пореских информација посредством независног органа, чињеница је да још увек, на међународном плану, није остварен минимум сагласности о

нивоу правне заштите пореских обвезника током међународне пореске сарадње (Seer, Gabert, 2011: 94).

Поред Модела споразума о размени информација у пореске сврхе, од стране ОЕЦД-а и Савета Европе, 1988. године, усвојена је и Конвенција о вишеструкој административној помоћи у пореским стварима (eng. The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters). Ова конвенција је, већ исте године, могла бити потписана од стране држава чланица ОЕЦД-а, односно Савета Европе. Међутим, њено потписивање, а потом и ратификација, интензивирани су тек крајем 20. века. Тада је почела у већој мери да добија на значају и сама пореска сарадња. Као разлози за значајнију сарадњу истицане су последице штетне пореске конкуренције које поједине државе трпе, као и потреба спречавања ширења неправичних пореских режима (Stojanović, 2010: 110–111).

6. Закључак

Европска унија се састоји од значајног броја држава чланица које карактеришу одређене економске и друштвене различитости. Идеја да порези могу бити препрека несметаном остваривању „четири основне слободе“ (слободе кретања људи, роба, услуга и капитала), као и успостављању јединственог тржишта Уније, била је водиља пореске хармонизације као савремене тенденције у сфери опорезивања.

Зашто долази до пореске хармонизације у ЕУ? Један од основних разлога је неспремност држава чланица ове интеграције да, у потпуности, своју пореску моћ (порески суверенитет) препусте европском (наднационалном) нивоу. Но, и поред те чињенице, може се констатовати да се у ЕУ перманентно одвија процес хармонизације пореза. Разлоге зашто хармонизација није усмерена само на посредне порезе, већ и на непосредне порезе, треба тражити у циљевима које је Унија себи поставила: стабилизација пореских прихода држава чланица, уклањање баријера у функционисању унутрашњег тржишта, осигурање економског развоја и раста запослености у ЕУ.

Европска унија се убрзано мења. Број држава које Унији приступају се повећава. Паралелно са бројчаним, територијалним и демографским ширењем, ЕУ има тежњу да модификује своје надлежности у циљу сопственог снажења. То подразумева и другачији однос према остатку света – на глобалном светском тржишту неопходно је очувати и ојачати позицију држава чланица. Наведено се односи, пре свега, на најразвијеније и најмоћније државе Уније те, у том смислу, треба очекивати да будућност донесе значајније активности у сфери даљег усклађивања пореза.

Заједничка пореска политика Европске уније још не постоји, упркос увођењу унутрашњег тржишта, економске и монетарне уније, али њено постојање не треба третирати ни као циљ од кога се у Унији одустало. Остваривање овог циља значи другачије системе опорезивања у Европи. Успешнија и потпунија пореска хармонизација у ЕУ versus задржавање постојећег стања које ће се директно одразити на постигнути степен европске интеграције? Остаје да се види у времену које долази.

Литература

- Анђелковић, М. (2012). *Јавне финансије и финансијско право*. Ниш: Центар за публикације Правног факултета у Нишу
- Brümmerhoff, D. (2000). *Javne financije*. Zagreb: Mate
- Димитријевић, М. (2009). Хармонизација пореза у Европској унији – очекивања и резултати. *Право и привреда*. 5–8. 284–295
- Erdős, É. (2011). The Legal Sources and Steps of the European Tax Harmonization. *Curentul Juridic*. 2(14). 40–54
- Zielke, R. (2011). The Changing Role of Tax Havens – An Empirical Analysis of the Tax Havens Worldwide. *Bulletin for International Taxation*. 1(65). 42–56
- Плић-Попов, Г. (2004). *Пореско право Европске уније*. Београд: Службени гласник
- Јелчић, В. (1997). *Јавне финансије*. Zagreb: Informator
- Kesner-Škreb, M. (2007). Porezna harmonizacija. *Financijska teorija i praksa*. 3(31). 305–307
- Lončarić-Horvat, O. (2004). Porezno pravo Europske unije. *Pravo i porezi*. 5 (svibanj). 57–63
- Mijatović, N. (2008). Stope poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji i nekim drugim državama. *Pravo i porezi*. 6 (lipanj). 62–75
- Musgrave, P. B., Musgrave, R. (1990). Fiscal Coordination and Competition in an International Setting. In K. Vogel (editor), *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness* (pp. 60-86). Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers
- Owens, J. (2009). Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters. *Bulletin for International Taxation*. 7(63). 557–558
- Поповић, Д., Илић-Попов, Г. (2012). Екстерна димензија секундарног права Европске уније о директним порезима. *Анали Правног факултета у Београду*. 1(LX). 35–55

- Sokol, N., Burgler T. (2011). Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti u RH i njegova prilagodba potrebama stupanja u članstvo EU, *Ekonomija/Economics*. 1(18). 143–164
- Stakić, B., Barać, S. (2008). *Javne financije*. Beograd: Univerzitet Singidunum
- Seer, R., Gabert, I. (2011). European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements. *Bulletin for International Taxation*. 2(65). 88–98
- Steichen, A. (2003). Tax Competititon in Europe or the Timing of Leviathan. In W. Schon (editor), *Tax Competition in Europe* (pp. 43–119). Amsterdam: IBFD
- Stojanović, R. S. (2010). *Nepravilna poreska konkurencija u Evropskoj uniji*. Kragujevac: Pravni fakultet Univerziteta u Kragujevcu
- Schön, W. (2003). Tax Competition in Europe – General Report. In W. Schon (editor), *Tax Competition in Europe* (pp. 1–42). Amsterdam: IBFD
- Schön, W. (2000). Tax Competition in Europe – the Legal Perspective. *EC Tax Review*, Vol. 2. 90–105
- Tadin, H. (2011). Pogled na oporezivanje dobiti iz Europske unije. *Ekonomija/Economics*. 1(18). 165–176
- Trandafir, A. (2013). Tax Harmonization Measures at EU Level in the Corporate Tax Field. *Contemporary Readings in Law and Social Justice*. 5 (2). 647–655
- Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998). Paris: OECD
- Hoek, van der M. P. (2003). Tax Harmonization and Competition in the European Union. *Journal of Tax Research*. Vol. 1. No. 1. 19–36
- Hrustić, H. (2011). *Poreska harmonizacija u Evropskoj uniji*. Beograd: Institut za međunarodnu politiku i privredu
- Hrustić, H. (2009). Bitne promene u zajedničkom sistemu PDV u Evropskoj uniji. *Pravo – teorija i praksa*. 11–12. 15–32
- Hrustić, H. (2008). Izmene odredbi o stopama PDV ukidanjem Šeste direktive EU. *Evropsko zakonodavstvo*. 25–28. 55–59
- Šimović, H. (2006). Harmonizacija izravnih poreza u Evropskoj uniji. *Računovodstvo i finansije*. 2 (52). 182–188
- Šimović, J., Šimović, H. (2006). *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu
- Šimović, J. (2005). Nelojalna konkurencija pri oporezivanju poduzeća u Europskoj uniji, U *Hrvatska pred vratima EU – fiskalni aspekti*. (65–79) Zagreb: HAZU

Marina Dimitrijević, LL.D.

Associate Professor, Faculty of Law, University of Niš

The European Integration Process and The Future of National Tax Systems

Summary

The establishment of the European Union (EU) has had a huge impact on Europe which has become a substantially different place as compared to what it used to be in some earlier times. In the field of taxation, the EU Member States are generally required to fully implement of the process of tax harmonization. In fiscal terms, harmonization implies the coordination of particular taxes, tax structures and tax policies among states. As the primary objective of the EU is to establish the common market, to prevent distortion and to eliminate obstacles hindering the free movement of goods, services, capital and people, the first step towards accomplishing these goals has been the harmonization of indirect taxes: the Value Added Tax and (partly) excises. The results have been much more inconspicuous in the harmonization of direct taxes: the personal-income tax, the corporate tax, and property taxes.

The harmonization of direct taxes in the EU is still a current issue, particularly in view of the unfair tax competition and the need to strengthen and promote the development of the European common market. However, in reality, EU Member States consistently keep protecting their tax sovereignty and putting off the full harmonization of their legislation on direct taxes for some other time. In the contemporary circumstances, the activities which deserve undivided attention are the efforts aimed at improving tax cooperation between EU Member States and their tax administrations.

In this paper, the author analyses the characteristics of tax harmonization and tax competition. Further on, the author discusses the arguments for and against tax harmonization, as well as the pros and cons of tax competition. Bearing in mind the current state of affairs, the evident problems in the field of tax harmonization at the EU level and the willingness of Member States to improve their tax cooperation, the author suggests possible directions for the development of national tax systems of the EU Member States in the future.

Key words: taxes, tax system, tax policy, European Union, tax harmonization, tax competition, tax coordination.

