

EVROPSKE INTEGRACIJE I PORESKE SISTEM ZEMALJA ČLANICA EVROPSKE UNIJE

EUROPEAN INTEGRATION AND TAX SYSTEM MEMBER STATES OF THE EUROPEAN UNION

Zorica Drljača, Agencija za razvoj visokog obrazovanja i obezbjeđivanje kvaliteta BiH

SAŽETAK

O uređenju poreskog sistema i definisanju poreske politike, odlučuje svaka država na svoj način, zavisno od svih bitnih faktora koji čine obilježje te države. Međutim, na jedinstvenom, unutrašnjem tržištu Evropske unije, zemlje-članice treba da se kreću u približno istim pravcima u pogledu poreskih politika koje vode, iz razloga što aktivnosti i mjere koje preduzme jedna zemlja mogu imati uticaja u susjednim i drugim zemljama. Evropska unija, u tom smislu, ima samo pomoćnu ulogu, i njen cilj nije da „standaridizuje“ nacionalne sisteme poreza, već da osigura da oni budu kompatibilni ne samo jedni sa drugima, već i sa ciljevima postavljenim u Ugovoru o osnivanju Evropske zajednice. S obzirom da porezi sa aspekta predmeta oporezivanja predstavljaju barijeru za ostvarivanje osnovnih principa slobodne trgovine i osnovnih elemenata unutrašnjeg tržišta, nametnula se potreba za harmonizacijom (usklađivanjem) određenih poreskih zakona, država koje su članice Evropske Unije, ali i država koje su opredjeljene za to članstvo.

Ključne riječi: Porezi, poreska politika, poreski propisi, unutrašnje tržište, osnivački ugovor Evropske zajednice, poreska konkurencija između zemalja članica, zabrana diskriminacije na radu.

Keywords: taxes, tax policy, tax regulations, the internal market, the founding treaty of the European Union, tax competition between member states, the prohibition of discrimination at work.

ABSTRAKT

Tax policy and regulation of a government tax system are issues that are decided by each state, depending on the socio-economic regulation, economic development, degree of openness of the economy, the structures of labor, educational level of population, belonging to certain regional areas. However, in addition to the tax system and tax policy which are characteristic of the national sovereignty of a country, and that each country decides what is to be taxed and how. For instance in related to European integration, looking at the basic elements of the internal market, the implied movement of production factors, imposed the need for harmonization of a tax systems and tax policies of EU member states while countries that are committed to join the European Union. Basic sources of harmonization of tax systems that are the initial Contract provisions, tax competition between various countries leads to spontaneous harmonization and the prohibition of discrimination on account of goods, services and capital of the company and workers from other Member States. The basic elements of harmonization achieved in the field indirect taxes are the taxation of trade in goods and services considered non-customs barrier, or activities that may have an impact on restricting the free movement of goods and services within the internal market. For these reasons legislative activity EU was most intense in the harmonization of the basic elements of general sales taxes-the VAT and excise taxes as an individual to

trade in certain products. In this context tax should be considered on additional value as one of the basic conditions for membership in the EU and the introduction of excise on petroleum derivatives, tobacco products and alcoholic beverages, leaving member countries free to impose excise duties on other products that are required cross border fiscal goods, economic, environmental and other reasons, under the conditions behind non withdrawals of additional formalities during the movement of such goods, or that is related to the Costs of administration. In the field of direct taxation, taking into the account the fact that the issue of any country adopts a number of recommendations aimed at avoidance of double taxation of personal income tax and profit companies.

UVOD

Poreski sistem i poreska politika predstavljaju jedno od značajnih obilježja nacionalne suvjerene države.³¹⁰ Koliko će jedna država oporezivati, šta će oporezivati i koga će oporezivati, pitanje je isključivo demokratskih političkih izbora u toj državi. Poreski sistemi savremenih država međusobno se razlikuju. Razloge za različitost poreskog sistema svake države treba posmatrati u kontekstu državne organizacije i uticaja svih faktora koji čine obilježje te države u smislu društveno-ekonomskog uređenja, razvijenost privrede, stepena otvorenosti ekonomije, strukture radne snage, obrazovnog nivoa stanovništva, pripadnosti određenim regionalnim područjima. Međutim, i pored toga što je osnovna karakteristika poreskih sistema njihova raznolikost i što je pravo svake države da odredi strukturu poreskog sistema i osnovne elemente svakog oblika poreza, postavlja se pitanje koliko se ta raznolikost uklapa u integracijske procese čije odvijanje daje bitna obilježja vremena u kojem živimo. Jedan od osnovnih ciljeva

evropskih integracija je uspostavljanje unutrašnjeg tržišta što i predstavlja srž bitisanja današnje Evropske unije, s tim da treba imati u vidu da su temelji unutrašnjeg tržišta Evropske unije postavljeni Ugovorom o Evropskoj ekonomskoj zajednici.³¹¹ U članu 2 Ugovora, propisano je između ostalog: "*Zajednica ima za cilj da uspostavljanjem zajedničkog tržišta kao i ekonomske i monetarne unije i sprovođenja zajedničkih politika i aktivnosti predviđenih u članovima 3 i 4, unapređuje skladan, uravnotežen i trajan privredni razvoj u cijeloj Zajednici, visok stepen zaposlenosti i socijalne zaštite, jednakost između muškaraca i žena, trajan i neinflatoran rast, visok nivo konkurentnosti i usklađenosti ekonomskih rezultata, visok nivo zaštite kao i poboljšanje kvaliteta životne sredine, podizanje nivoa i kvaliteta života, privrednu i društvenu povezanost i solidarnost između članica*".³¹² Stvaranje unutrašnjeg tržišta podrazumijeva ne samo liberalizaciju trgovine među državama članicama već i liberalizaciju kretanja proizvodnih faktora: roba, kapitala i usluga uz poštivanje principa politike konkurencije,³¹³ što

³¹¹ Ugovor o osnivanju Evropske ekonomske zajednice potpisan je u Rimu 1957. godine, kada i Ugovor o osnivanju Evropske zajednice za atomsku energiju (Rimski ugovori). Zemlje potpisnice su zemlje koje su potpisale 1951. godine Pariški sporazum o osnivanju Ekonomske zajednice za uglj i čelik (Zapadna Njemačka, Francuska, Italija, Belgija, Holandija i Luksemburg). Ugovorom je uspostavljena Carinska unija između država članica Evropske ekonomske zajednice i postavljen cilj stvaranje zajedničkog evropskog tržišta unutar kojeg bi se obezbijedilo slobodno kretanje ljudi, roba, usluga i kapitala. Sve kasnije izmjene osnivačkih ugovora imale su za cilj postizanje onog šta je utvrđeno osnivačkim ugovorima. Opširnije: Prof. dr Milorad Bodiroža, Evropska unija, Drugo dopunjeno izdanje, Glas Srpske, Grafika, Banja Luka, 2006, godina, strana, 330.

³¹² Dr Duško Lopandić, Osnivački ugovori Evropske unije, Kancelarija za pridruživanje Srbije i Crne Gore Evropskoj uniji, Evropski pokret u Srbiji, Beograd, 2003, godine, strana 47.

³¹³ Politika konkurencije je jedan od osnovnih elemenata unutrašnjeg tržišta i rezultat je shvatanja da ekonomski tokovi moraju biti zasnovani na principima tržišne privrede i fer konkurencije. Pravni okvir u oblasti konkurencije počeo se stvarati

³¹⁰ Opširnije: Gordana-Ilić-Popov, Poresko pravo Evropske unije, "Službeni glasnik", Beograd, 2004, str. 11.

povlači slobodno poslovno nastanjivanje lica i privrednih subjekata na cijeloj teritoriji država članica.

IZVORI PORESKE HARMONIZACIJE

Opšti pristup Evropske zajednice, što proizilazi i iz osnivačkih ugovora zajednice.³¹⁴ je da su porezi tradicionalno povezani s pitanjem nacionalnog suvereniteta jedne države, da Evropska zajednica nema pravo da uvodi poreze i druge javne dažbine, ali da je u cilju očuvanja i razvijanja vrijednosti unutrašnjeg tržišta, potrebno obezbijediti određenu harmonizaciju poreza. Harmonizacija podrazumijeva usklađivanje različitih poreskih propisa država članica, samo u mjeri koja je potrebna za funkcionisanje unutrašnjeg tržišta.³¹⁵

U okvirima EU, harmonizacija poreskih sistema i poreskih politika ima tri osnovna izvorišta:

1. same odredbe osnivačkog Ugovora;
2. poresku konkurenciju između zemalja-članica koja vodi spontanoj harmonizaciji, i
3. zabranu diskriminacije na račun dobara, usluga, kapitala, preduzeća i radnika iz drugih zemalja-članica.

u najranijoj fazi procesa evropskih integracija utemeljen u članu 81-90 Ugovora o osnivanju Evropske zajednice. U tom pravcu jedan od zahtjeva Mape puta za Bosnu i Hercegovinu i Studije izvodljivosti bio je usvajanje Zakona o konkurenciji u Bosni i Hercegovini i potpuno usklađivanje ovog zakona sa standardima Evropske unije, što je i rezultat uspostavljanja Konkurencijskog vijeća zaduženog za primjenu i praćenje politike konkurencije. Opširnije: Priručnik za obuku o integraciji u Evropsku uniju, strana 86.

³¹⁴ Član 58, član 90, član 91, član 92, član 93, član 132 Ugovora o osnivanju Evropske ekonomske zajednice.

³¹⁵ Član 93 (bivši član 99) Ugovora o osnivanju Evropske zajednice glasi: "Savjet jednoglasnom odlukom na prijedlog Komisije i nakon što je konsultovao Evropski parlament i Ekonomski socijalni komitet usvaja mjere za usklađivanje pravnih propisa koje se odnose na porez na promet, akcize i druge oblike posebnih poreza, u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje potrebno za uspostavljanje unutrašnjeg tržišta".

ODREDBE OSNIVAČKOG UGOVORA I PORESKE HARMONIZACIJA

Ugovor o osnivanju sadrži nekoliko grupa odredbi koje nameću potrebu za poreskom harmonizacijom. Prvu grupu odredbi čine one odredbe koje proizilaze iz carinske unije na kojoj je Evropska zajednica zasnovana³¹⁶.

Druga grupa odredbi³¹⁷ značajna je za harmonizaciju indirektnih poreza. Ova grupa odredbi propisuje da je harmonizacija indirektnih poreza preduslov za ustanovljavanje i nesmetano funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije, pa zato se daje ovlaštenja organima Unije da donose direktive u ovoj oblasti. U ovom kontekstu, sve zemlje članice su, u skladu sa brojnim direktivama Savjeta EZ, uvele porez na dodatnu vrijednost, sa usklađenim definicijama poreskog obveznika, oporezivog događaja, poreske osnovice, poreskih olakšica, mehanizma poreskog kredita, najniže poreske stope od 15%, ukinute su pogranične kontrole u „intra-komunitarnim transakcijama“ (tj. u isporukama dobara i pružanja usluga kada se prodavac nalazi u jednoj, a kupac u drugoj zemlji članici) i izvršena je harmonizacija sistema akciza.

Treća grupa odredbi³¹⁸ uređuje harmonizaciju nacionalnog zakonodavstva uopšte, u mjeri u kojoj je ona neophodna za ustanovljavanje i funkcionisanje jedinstvenog tržišta. Kako se u Ugovoru o osnivanju nigdje posebno ne pominje harmonizacija u domenu direktnih poreza, iz člana 94 Ugovora (u kojem se govori o harmonizaciji pravnih propisa en general) izvedena su ovlaštenja odgovarajućih

³¹⁶ Čl. 23-31. (ranije čl. 9, 10, 12, 28, 29, 30, 34, 36 i 37) Ugovora o osnivanju propisana je zabrana uvođenja bilo kakvih uvoznih ili izvoznih carina i drugih sličnih dažbina između zemalja-članica.

³¹⁷ Čl. 90-93. Ugovora o osnivanju, ranije čl. 95, 96, 98 i 99 tiče se harmonizacije posrednih poreza, tj. opšteg poreza na promet i akciza.

³¹⁸ Član 94. Ugovora o osnivanju, ranije član 100. i, u određenom smislu, raniji član 235. Ugovora o osnivanju

organa Unije da donesu direktive o određenom usklađivanju direktnih poreza.

PORESKA KONKURENCIJA KAO IZVOR HARMONIZACIJE

Poreska konkurencija između zemalja-članica dovodi do spontanog ujednačavanja nacionalnih poreskih zakona, na taj način što se proizvodni faktori, po pravilu, usmjeravaju ka privredama ovih zemalja-članica u kojima je poreski sistem stimulativniji. Zbog toga su zemlje-članice podstaknute da svoje fiskalne propise prilagođavaju propisima koji su na snazi u onim zemljama-članicama koje su, zahvaljujući stimulativnijim poreskim rješenjima privukle kapital. U tom smislu, značajne poreske razlike između zemalja-članica se postepeno gube, a poreska konkurencija može da doprinese uspostavljanju boljeg poreskog sistema, jer svaka zemlja može da iskoristi pozitivna iskustva drugih zemalja.

ZABRANA DISKRIMINACIJE NA RAČUN DOBARA IZ TREĆIH ZEMALJA

Ostvarivanje osnovnih ciljeva Unije, odnosno ustanovljavanje jedinstvenog unutrašnjeg tržišta i sve intenzivnije približavanje ekonomskih politika zemalja-članica, podrazumjeva tzv. negativnu integraciju. Ona se ogleda u zabranama ponašanja koja bi vodila narušavanju četiri osnovne slobode na kojima počiva Unija što podrazumjeva zabranu diskriminacije po osnovu državljanstva odnosno porijekla dobara, usluga i kapitala. S obzirom na okolnost da su u domenu direktnih poreza zemlje-članice praktično zadržale fiskalni suverenitet, u načelu je moguće da nacionalno poresko zakonodavstvo, razlikujući, na primjer, rezidentne od nerezidentnih obveznika, dovede do diskriminacije. Kada se radi o izvoru harmonizacije posmatrano sa aspekta zabrane diskriminacije na račun dobara iz trećih zemalja, potrebno je naglasiti da

Evropski sud pravde ima veliki uticaj na formulisanje poreskih politika zemalja-članica. On se smatra jednom od najefikasnijih institucija Zajednice u pogledu otklanjanja poreskih prepreka za nesmetano obavljanje prekogranične ekonomske aktivnosti unutar područja Unije. Evropski sud pravde u sudskom postupku direktno primjenjuje „četiri slobode“ i rezultat ovakvog pristupa je da se često neposredno stavljaju van snage odredbe nacionalnog poreskog prava koje ne sadrže zabranu diskriminacije na račun dobara iz trećih zemalja ili zabranu po osnovu državljanstava.³¹⁹

OBLASTI HARMONIZACIJE

Harmonizaciju u domenu poreske politike i poreskih sistema možemo posmatrati u odnosu na:

- harmonizaciju u domenu indirektnih poreza,
- harmonizaciju u oblasti direktnih poreza i
- harmonizacije u oblasti poreske saradnje.

HARMONIZACIJA U DOMENU INDIREKTNIH POREZA

Zakonodavna aktivnost organa EU da sada je bila najintenzivnija u domenu indirektnih poreza, tj. opšteg poreza na promet - poreza na dodatnu vrijednost (u daljem tekstu PDV) i akciza. Postupak harmonizacije indirektnih poreza, zasnovan na odredbi člana 99. Ugovora, obuhvata mjere koje su neophodne da bi se obezbijedilo uspostavljanje i funkcionisanje tržišta, uz otklanjanje svih prepreka slobodnom kretanju dobara i usluga.

³¹⁹ Na konferencijama zvaničnika iz EU zaključeno je da pojedine zemlje-članice EU (Španija, Italija, Portugalija, Austrija) u nekim slučajevima ignorišu uticaj odluka, koje je donio Evropski sud pravde, povodom različitih spornih pitanja i slučajeva poreskih prepreka. Vidi, u tom smislu: Joann Weiner, European Officials Consider Importance of Coordinating EU Company Tax Policies, 32 Tax Notes International (15 December 2003), p. 1001.

HARMONIZACIJA OPŠTEG POREZA NA PROMET

Prva faza harmonizacije opšteg poreza na promet okončana je donošenjem i implementacijom Direktive 77/388/EEC o harmonizaciji zakona o porezima na promet zemalja-članica³²⁰ i nekoliko kasnijih direktiva pratećeg karaktera. Ova, poznatija pod imenom Šesta direktiva, smatra se „bazičnim zakonom EU u oblasti PDV“ iz razloga što je obezbjedila da se usklade svi najvažniji elementi zakonskog opisa poreskog činjeničnog stanja kod PDV-a: poreski obveznik, objekat oporezivanja, poreska osnovica, poreska oslobođenja, pravo na poreski odbitak i dr. Pored navedene direktive za PDV-e, su značajne: *Direktiva o ukidanju poreskih barijera*³²¹ koja je radikalno promijenila režim PDV kod intra-komunitarnih transakcija, ustanovljen Šestom direktivom. Prema odredbama ove direktive isporuka dobara i pružanje usluga iz jedne zemlje-članice u drugu ne smatraju se više izvozom, odnosno uvozom, dok je kontrola na granicama između zemalja-članica, ukinuta od 1. januara 1993. godine.

*Direktiva o pojednostavljenju postupka u prelaznom periodu*³²² imala je za cilj da pojednostavi postupak utvrđivanja i naplate PDV u prelaznom periodu, i to kod intra-komunitarnih transakcija. U tom smislu, umjesto pri uvozu, oporezivanje je odloženo do prve isporuke od strane korisnika uvoza.

³²⁰ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, Official Journal L 145 of 13 June 1977

³²¹ Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax amending Council Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, Official Journal L 376 of 31 December 1991.

³²² Council Directive 92/111/EEC of 14 December 1992 amending Council Directive 77/388/EEC and introducing simplification measures with regard to value added tax, Official Journal L 384 of 30 December 1992.

*Direktiva o približavanju stopa PDV*³²³ ima za cilj da približi stope PDV u zemljama-članicama. Standardna stopa za sve zemlje-članice predstavljena je tako da u prelaznom periodu ne smije da bude niža od 15%, povišene stope su ukinute, a dopuštena je primjena jedne ili, najviše, dvije snižene stope, koje ne smiju da budu niže od 5% i koje mogu da se primjenjuju samo na one isporuke dobara i pružanja usluga koji su eksplicitno navedeni u posebnoj aneksu (prehrabeni proizvodi, voda, lijekovi i medicinska oprema, prevoz putnika, knjige i druge publikacije, usluge u kulturi i sportu, isporuka dobara i pružanje usluga u poljoprivredi /izuzev kapitalnih dobara/ i u socijalnoj zaštiti i socijalnom osiguranju, pogrebne usluge i oprema).

*Direktiva o PDV-u u elektronskom poslovanju*³²⁴, usvojena je sredinom 2002. godine, s ciljem da se eliminišu distorzije u tržišnoj konkurenciji i da poreski sistem pruži pravnu sigurnost, jednostavnost i neutralnost. U tom smislu, oporezivanje transakcija isporuka dobara i usluga treba da bude isto, bez obzira na način obavljanja trgovine, tj. nezavisno od toga da li se isporuka vrši on-line ili off-line. Zatim, pravila oporezivanja moraju da uzmu u obzir tehnološki napredak u pružanju usluga, kako bi se sprečio gubitak poreskih prihoda i spriječilo distorzivno djelovanje na konkurenciju. Suština je da se obezbjedi poštovanje osnovnog načela iz Šeste direktive, da se usluge oporezuju u mjestu gdje pružalac usluga ima sjedište. Pošto se iznos PDV-a odražava na finalnu prodajnu cijenu proizvoda i usluga u slučajevima kada se obračunava PDV, ovom direktivom

³²³ Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Council Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates), Official Journal L 316 of 31 October 1992.

³²⁴ Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporary Directive 77/388/EEC as regard the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, Official Journal L 128 of 15 May 2002.

je uvedeno pravilo da se kompanije koje imaju sjedište izvan teritorije EU, a koje pružaju on-line usluge korisnicima u zemljama članicama EU registriraju, odnosno da dobiju PDV broj na području Unije.

HARMONIZACIJA AKCIZA

Zajednički sistem akciza u EU stupio je na snagu 1. januara 1993. godine, kada je počelo da funkcioniše jedinstveno tržište. On obuhvata selektivne potrošne poreze na naftne derivate, duvanske proizvode i alkoholna pića. Razlog za propisivanje ovih „obaveznih“ akciznih proizvoda proizlazi iz okolnosti da su u pitanju dobra čija potrošnja garantuje izdašnost poreskih prihoda. Zemlje-članice mogu, da uvedu akcize i na neke druge proizvode (ako to nalažu određeni razlozi - npr. fiskalni, ekonomski, ekološki i dr.), pod uslovom da to ne povlači za sobom dodatne formalnosti prilikom prekograničnog kretanja takve robe, niti je povezano sa većim administrativnim troškovima.

Pravila Zajednice u domenu akciza obuhvataju: harmonizovanu poresku strukturu (definiciju akciznih proizvoda, određivanje poreske osnovice i poreskih oslobođenja);

Poreske stope (propisivanje minimalnih poreskih stopa, ali uz diskreciono pravo zemalja-članica da mogu uvoditi sopstvene stope akciza, vodeći pri tome računa o međunarodnom okruženju) i Kretanje akciznih proizvoda između zemalja-članica (režim akciznih skladišta).

Harmonizacija akciza u okvirima EU bazira se na većem broju direktiva, koje se mogu svrstati u tri grupe.

1. U prvoj grupi nalazi se samo Direktiva o opštim aranžmanima za proizvode koji su podvrgnuti akcizama, kao i o držanju, kretanju i kontroli takvih proizvoda. Poznatija kao „horizontalna direktiva“³²⁵. Ova direktiva predviđa da

³²⁵ Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for product subject to excise duty and on the holding, movement

poreska obaveza, po pravilu, nastaje u momentu proizvodnje dobara, odnosno u trenutku njegovog uvoza na teritoriju Unije, dok prepušta zemljama-članicama da same odrede pravila koja se tiču proizvodnje, prerade i držanja proizvoda koji podliježu akcizama. Uvoz se određuje kao ulazak proizvoda pogodnog akcizom na teritoriju EU. Zemlje-članice mogu da zahtjevaju da proizvodi koji se puštaju u potrošnju na njihovoj teritoriji budu obilježeni tzv. akciznim markicama,³²⁶ pod uslovom da se obezbijedi da korišćenje akciznih markica ne ugrozi slobodno obavljanje trgovine, odnosno, slobodno kretanje akciznih proizvoda između zemalja-članica. Oporezivanje akciznih proizvoda zasniva se na primjeni principa odredišta robe, čime se obezbjeđuje da izvoz ne bude oporezovan. Horizontalna direktiva predviđa oslobođenja od plaćanja akcize u slučajevima isporuka akciznih proizvoda diplomatskim i konzularnim predstavništvima; međunarodnim organizacijama, i članovima takvih organizacija (uz poštovanje određenih limita i ograničenja); kod isporuka izvršenim vojsci zemalja-članica; i dr.³²⁷

and monitoring of such product (Horizontal Directive), Official Journal L 076 of 23 March 1992.

³²⁶ Vidi, npr.: Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene, Official Journal L291 of 6 December 1995. Vidi: Commission Decision 2001/574/EC of 13 July 2001 establishing common fiscal marker for gas oils and kerosene, Official Journal L 203 of 28 July 2001; Commission Decision 2002/269/EC of 8 April 2002 amending Decision 2001/574/EC establishing common fiscal marker for gas oils and kerosene, Official Journal L 093 of 10 April 2002; Commission Decision 2003/900/EC of 17 December 2003 amending Decision 2001/574/EC establishing common fiscal marker for gas oils and kerosene (notified under document number C(2003)4607), Official Journal L 336 of 23 December 2003.

³²⁷ Commission Regulation (EC) No. 31/96 of 10 January 1996 on the excise duty exemption certificate, Official Journal L 008 of 11 January 1996.

2. U drugoj grupi nalaze se „strukturne direktive“³²⁸ o harmonizaciji strukture akciza na naftne derivate, alkoholna pića i duvanske proizvode. Strukturna direktiva o naftnim derivatima predviđa jedinstvenu definiciju 13 različitih vrsta naftnih derivata. Direktiva propisuje da će stopa akcize biti specifična, dok se u odgovarajućoj direktivi o stopama (92/82/EEC), samo za sedam od ukupno 13 vrsta naftnih derivata i predviđa da stopa ne smije biti manja od određenog iznosa (npr. 337 EEC na 1.000 litara olovnog benzina; 287 ECU/1.000 l za bezolovni benzin; 100 ECU/1.000 l za tečni gas; itd). Savjet Zajednice ima, obavezu da periodično preispituje iznose najnižih stopa akciza, kao i poreska oslobođenja, imajući pri tome u vidu potrebu da se obezbijedi „nesmetano funkcionisanje jedinstvenog tržišta Zajednice, realni iznosi akciza, kao i širi ciljevi koje postavlja Ugovor o osnivanju. Strukturna direktiva o naftnim derivatima sadrži i odredbe o poreskim oslobođenjima, koja mogu da budu obavezna, (npr. za gorivo koje se koristi za komercijalne avio-letove i brodske linije i fakultativna npr. za gorivo koje ima povoljne ekološke efekte.³²⁹

³²⁸ Council Directive 92/78/EEC of 19 October 1992 amending Directives 72/464/EEC and 79/32/EEC on taxes other than turnover taxes which are levied on the consumption of manufactured tobacco, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils, Official Journal L 316 of 31 October 1992. Ova direktiva je prestala da važi od 1. januara 2004. godine, sa početkom važenja Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, Official Journal L 283 of 31 October 2003.

Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

³²⁹ Council Decision 2001/224/EC of 12 March 2001 concerning reduced rates of excise duty and

Strukturna direktiva o alkoholnim pićima, pravi razliku između različitih vrsta pića, kao što su: pivo, vina, žestoka pića i ostala alkoholna pića. Propisane su specifične stope gdje osnovicu čini Plato hektolitarski stepen i njihovi minimalni iznosi. Strukturna direktiva dopušta zemljama-članicama da mogu da primjene i snižene stope na pivo, s tim da one ne mogu da budu niže od 55% od redovne stope koja se primjenjuje u zemlji-članici, u zavisnosti od godišnje proizvodnje piva koju ima određena pivara. Poreska olakšica u vidu smanjene poreske stope odobrava se jedino onim pivarama koje proizvode manje od 200.000 hl piva godišnje (tzv. male pivare). Zemlje-članice mogu da oslobode od akcize i pivo koje je proizvelo fizičko lice, pod uslovom da pivo troše sam proizvođač, članovi njegove porodice ili njegovi gosti, odnosno kada se radi o slučajevima sopstvene potrošnje. Prema Strukturnoj direktivi o alkoholnim pićima, predmet oporezivanja predstavlja i vino s tim da se pri tome, pravi razliku između običnih i pjenušavih vina, a za osnovicu se, takođe, uzima „Plato hektolitarski stepen“ jačine alkohola. Poseban značaj imaju direktive o akcizi na duvanske proizvode dajući definicije različitih grupa duvanskih proizvoda (cigareta, cigara i cigarilosa, fino rezanog duvana za uvijanje cigareta i duvana za lulu). Za obezbjeđenje efikasne naplate poreza na cigarete neophodna je dobra saradnja između države i proizvođača, odnosno uvoznika cigareta. Vlade i odgovarajući nadležni organi u zemljama-članicama imaju značajnu slobodu u pogledu određivanja postupka naplate poreza na cigarete. Ali, one pri tome moraju da poštuju

exemptions from such duty on certain mineral oils when used for specific purposes, Official Journal L 084 of 23 March 2001.

sledeće osnovne zahtjeve koje je postavila EU: postupci treba da budu na jednak način primjenjeni na sve proizvođače i uvoznike cigareta (klauzula nediskriminacije), a ad volarem akciza treba da se utvrđuje na bazi maksimalne maloprodajne cijene koju utvrđuje proizvođač, odnosno uvoznik.

3. U treću grupu se svrstavaju direktive o aproksimaciji (probližavanju) stopa akciza koje pogađaju obavezne akcizne proizvode, u praksi poznatije kao direktive o stopama³³⁰.

HARMONIZACIJA U DOMENU DIREKTNIH (NEPOSREDNIH) POREZA

U cilju usklađivanja direktnih poreza, Unija je usvojila više direktiva i preporuka koje se odnose na porez na dohodak fizičkih lica, oporezivanje kompanija i izbjegavanje dvostrukog oporezivanja.

- 1) U oblasti **poreza na dohodak fizičkih lica** EU je donijela dvije preporuke, a smatra se veoma bitnom *Preporuku o poreskom tretmanu nerezidentnih lica*³³¹ koja se zasniva se na tri osnovna principa:

³³⁰ Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils, Official Journal L 316 of 31 October 1992. Ova Direktiva je prestala da važi od 1. januara 2004. godine, sa početkom važenja Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, Official Journal L 283 of 31 October 2003.

³³⁰ Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages, Official Journal L 316 of 31 October 1992.

³³¹ Commission Recommendation 94/79/EC of 21 December 1993 on the taxation of certain items of

- nerezidentna fizička lica moraju da uživaju isti poreski tretman kao i rezidenti one zemlje-članice na čijoj teritoriji su zaposleni, odnosno gdje obavljaju poslovnu aktivnost, pod uslovom da najmanje 75% od svog ukupnog dohotka ostvaruju u toj državi,
- zemlja rezidentstva može da odbije da svojim rezidentima koji ostvaruju dohodak u inostranstvu odobri poreske olakšice (odbitke ili poreski kredit), ukoliko oni već uživaju iste takve olakšice u zemlji-članici u kojoj obavljaju poslovnu aktivnost.
- preporuka se odnosi samo na tzv. "aktivni" dohodak fizičkih lica (plate ili zarade, odnosno prihode od obavljanja samostalne djelatnosti).

*Pored navedene preporuke, 1994. god., usvojena je Preporuka o poreskom tretmanu malih i srednjih preduzeća*³³², koja polazi od toga da su društva lica obično izložena primjeni pogresivnog poreza na dobit korporacija i da ovo može ozbiljno da naruši poresku neutralnost, kao i podsticaje za ulaganja kapitala. U tom smislu, Preporuka poziva zemlje-članice da razmotre mogućnosti da se malim i srednjim preduzećima pruži pravo opcije za oporezivanje porezom na dobit korporacija umjesto porezom na dohodak fizičkih lica³³³ ili da se, makar, ispita mogućnost snižavanja stope poreza na dohodak fizičkih lica za onaj dio dobiti koji mala i srednja

income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident, Official Journal L 039 of 10 February 1994.

³³² Commission Recommendation 94/390/EC of 25 May 1994 concerning the taxation of small and medium-sized enterprises, Official Journal L 177 of 9 July 1994.

³³³ Poresko pravo Španije, Belgije i Grčke, kao i Francuske (na fakultativnoj osnovi) predviđa da se dobit društava lica oporezuje porezom na dobit preduzeća, Gordana Ilić-Popov, opet citirano, str. 143.

preduzeća reinvestiraju u poslovnu aktivnost.

- 2) U oblasti **oporezivanja dobiti kompanija**, EU ima dva glavna cilja, i to: da spriječi štetnu poresku konkurenciju između zemalja-članica³³⁴, i da podrži princip slobodnog kretanja kapitala. U tom pravcu usvojene su:
- a) *Direktiva o poreskom tretmanu dividendi koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji*³³⁵. U cilju obezbjeđenja nesmetane međukompanijske isplate dividendi u slučajevima kad su matična kompanija i filijala rezidenti različitih zemalja-članica, Direktiva predviđa da zemlja rezidentstva filijale ne smije da uvede porez po odbitku na dividende koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji, koja je rezident druge zemlje-članice. Zemlji rezidentstva matične kompanije ostavljena je mogućnost da u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja primjeni metodu izuzimanja, odnosno da primljene dividende ne uključuje u oporezivu dobit, ili da primjeni metodu indirektnog poreskog kredita, odnosno da od poreza na dobit matične

kompanije odbije porez koji je filijala platila u zemlji svog rezidentstva na dobit iz koje su isplaćene dividende. Da bi se mogla primjeniti metoda indirektnog poreskog kredita, Direktivom su propisani uslovi koji moraju biti kumulativno ispunjeni i to:

- Kompanija mora biti organizovana u nekom od oblika društava kapitala (akcionarsko društvo, društvo sa ograničenom odgovornošću, kreditna društva na akcije),
 - Kompanija mora da bude rezident odgovarajuće zemlje - članice, i
 - Kompanija mora da bude obveznik nacionalnog prava na dobit korporacije.
- b) *Direktiva o poreskom tretmanu statusnih promjena kod kompanija*³³⁶ odnosi se na transakcije spajanja, podjele, transfera sredstava, i razmjene akcija.
- c) Kodeks o obavljanju poslovanja³³⁷, predstavlja više politički sporazuma između zemalja-članica EU, a ne pravno obavezujući akt. Njegov cilj je da se otklone ekonomske distorzije u konkurenciji na unutrašnjem tržištu Unije i da spriječi eroziju osnovica poreza na dobit. Od zemalja članica se očekuje da poštuju principe pravične konkurencije i da se uzdrže od uvođenja poreskih mjera koje bi mogle da budu štetne po obavljanje ekonomskih aktivnosti između zemalja-članica EU. Kodeks u obavljanju poslova predviđa

³³⁴ U prošlosti, zemlje-članice su nudile prekomjerne poreske podsticaje kako bi na taj način privukle strane investitore, a to je često bilo na štetu i trošak drugih zemalja-članica, u kojima bi ista investicija, u čisto ekonomskom smislu, bila mnogo opravdana. Evropska komisija je u svojoj Komunikaciji od 5. novembra 1997. godine, pod naslovom „Paket za smanjivanje štetne poreske konkurencije u EU“ (A package to tackle harmful tax competition in the European Union, COM (97) 564 final), istakla potrebu za koordinisanom akcijom na nivou Unije, kako bi se suprotstavila štetnoj i nepravilnoj poreskoj konkurenciji, u cilju olakšavanja postizanja određenih ciljeva, kao što su: smanjivanje kontinuiranih distorzija na unutrašnjem tržištu, sprečavanje prekomjernog gubitka poreskih prihoda za pojedine zemlje-članice i dr. Opširnije: Gordana Ilić - Popov, opet citirano, str. 127.

³³⁵ Council Directive 90/435 EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (Parent - Subsidiary Directive), Official Journal L 225 of 20 August 1990.

³³⁶ Council Directive 90/434 EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States (Merger Directive), Official Journal L 225 of 20 August 1990. Puni naziv Direktive je Direktiva o zajedničkim sistemima oporezivanja kod fuzija, podjela, transfera sredstava i razmjene akcija, kada su u pitanju korporacije iz različitih država.

³³⁷ Kodeks o obavljanju poslovanja (Code of Conduct) je objavljen od strane ECOFIN savjeta 28. februara 2000. godine.

odgovarajuće kontrolne mehanizme kako bi se spriječilo uvođenje ili postojanje štetnih poreskih mjera na prostoru Unije.

- 3) U oblasti **izbjegavanja dvostrukog oporezivanja** donijete su Direktiva o oporezivanju kamata i autorskih naknada, Direktiva o oporezivanju prihoda od štednje i Arbitražna konvencija.

*Direktive o oporezivanju kamata i autorskih naknada*³³⁸ ima za cilj da ukine poreze po odbitku na kamate i autorske naknade isplaćene u odnosima između povezanih preduzeća, koji su rezidenti različitih zemalja-članica EU. Na taj način će se eliminisati ekonomsko dvostruko oporezivanje kod ove vrste prihoda i smanjiti administrativni troškovi kojima su izložene kompanije. Primalac kamate i autorske naknade je ili kompanija koja je rezident druge zemlje-članice, ili stalna poslovna jedinica smještena u drugoj zemlji-članici EU.

Cilj *Direktive o oporezivanju prihoda od štednje*,³³⁹ je da omogući da prihod od štednje koji je u formi kamate isplaćen u jednoj zemlji-članici EU fizičkom licu, koji je rezident druge zemlje-članice, bude podvrgnut efektivnom oporezivanju, prema zakonu koji važi u toj zemlji-članici.

*Arbitražna konvencija*³⁴⁰ u osnovi treba da obezbijedi uslove za ostvarivanje koordinacije u cilju eliminisanja

ekonomskog dvostrukog oporezivanja u transakcijama između dva povezana preduzeća koja su rezidenti različitih zemalja članica i u transakcijama između centrale i ogranaka, kada je centrala u jednoj, a ogranak u drugoj zemlji - članici. Arbitražna konvencija ne predstavlja pravni (obavezujući) instrument EU, nego ima status multilateralne konvencije na terenu međunarodnog javnog prava i ima za cilj eliminisanje dvostrukog oporezivanja u navedenim slučajevima.

HARMONIZACIJA U DOMENU PORESKE SARADNJE

O harmonizaciji u domenu poreske saradnje usvojena je Direktiva o uzajamnoj administrativnoj pomoći između poreskih organa zemalja-članica³⁴¹, čiji je cilj da se zemlje-članice obavežu da razmjenjuju sve one informacije koje mogu da im omoguće tačno i korektno utvrđivanje poreza na dohodak, poreza na imovinu, PDV i akciza. Ona se isključivo odnosi na utvrđivanje poreza, a ne na prikupljanje i naplatu poreza, niti za razmjenu dokumenata. Dobijene informacije moraju da se čuvaju kao službena tajna, tj. mogu da budu saopštene jedino onima licima koja su neposredno uključena u postupak utvrđivanja odgovarajućih poreza, odnosno u sudske ili prekršajne postupke preduzete radi pravilnog i što tačnijeg utvrđivanja poreza. Licima koja su na bilo koji način uključena u naplatu poreza ili u izvršavanje prekršajnih i krivičnih sankcija ne smiju se otkriti dobijene informacije.

Direktivom su predviđene određene situacije kada zemlja-članica može da odbije saradnju kod razmjene informacija: ako država koja upućuje zahtjev nije predhodno iskoristila - iscrpila - sva raspoloživa sredstva na lokalnoj teritoriji da bi došla do potrebne informacije; ukoliko se od zemlje-članice traži da, u cilju

³³⁸ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated Companies of different Member states, Official Journal L 157.

³³⁹ Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, Official Journal L 157 of 26 June 2003.

³⁴⁰ Convention 90/436 EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (Arbitration Convention), Official Journal L 225 of 20 August 1990.

³⁴¹ Council Directive 77/799 EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, Official Journal L 336 of December 1977.

obezbjeđivanja određene informacije, sprovodi istraživanja, upite i sl. koje nije u stanju da vrši ni za svoje sopstvene potrebe; ako bi pružanje informacija podrazumjevalo otkrivanje poslovne ili profesionalne tajne; u slučajevima kada je dostavljanje određene informacije suprotno javnom interesu; itd.

ZAKLJUČAK

Poreska politika i uređenje poreskog sistema jedne države, pitanja su o kojima odlučuje svaka država, u zavisnosti od društveno ekonomskog uređenja, razvijenosti privrede, stepena otvorenosti ekonomije, strukture radne snage, obrazovnog nivoa stanovništva, pripadnosti određenim regionalnim područjima. Međutim, pored toga što poreski sistem i poreska politika predstavljaju obilježje nacionalnog suvereniteta jedne države, i što svaka država odlučuje šta će oporezivati, koga će oporezivati i koliko, u svjetlu evropskih integracija, posmatrajući osnovne elemente unutrašnjeg tržišta, što podrazumjevai kretanje proizvodnih faktora, nametnula se potreba za harmonizacijom poreskih sistema i poreskih politika zemalja članica Evropske unije, ali i zemalja koje su opredjeljene za članstvo u Evropsku Uniju. Osnovni izvori harmonizacije poreskih sistema su same odredbe osnivačkog Ugovora, poreska konkurencija između zemalja članica koja vodi spontanij harmonizaciji i zabrana diskriminacije na račun dobara, usluga i kapitala preduzeća i radnika iz drugih zemalja članica. Osnovni elementi harmonizacije postignuti su u oblasti indirektnih poreza iz razloga što se oporezivanje prometa dobara i usluga smatra vancarinskom barijerom, odnosno aktivnostima koje mogu imati uticaja na ograničavanje slobodnog prometa dobara i usluga u okviru unutrašnjeg tržišta. Iz tih razloga zakonodavnaaktivnost EU je bila najintenzivnija kod harmonizacije osnovnih elemenata opšteg poreza na promet-poreza na dodatnu vrijednost i akciza kao

pojedinačnog poreza na promet određenih proizvoda. U tom kontekstu treba posmatrati uvođenje poreza na dodatnu vrijednost kao jednom od osnovnih uslova za članstvo u EU i uvođenje akciza na naftne derivate, duvanske preradevine i alkoholna pića, ostavljajući slobodu zemljama članicama da uvode akcize i na neke druge proizvode ako to nalažu fiskalni, ekonomski, ekološki i drugi razlozi, pod uslovom da to ne povlači za sobom dodatn formalnosti prilikom prekograničnog kretanja takve robe, niti da je povezano sa administrativnim troškovima. U oblasti direktnih poreza, uvažavajući činjenicu da je to pitanje svake države, doneseno je više preporuka čiji je cilj izbegavanje dvostrukog oporezivanja kod oporezivanja dohotka fizičkih lica i dobiti kompanija.

LITERATURA

- [1] Convention 90/436 EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of pratis of associated enterprised (Arbitration Convection), Official Journal L 225 of 20 August 1990.
- [2] Duško Lopandić, Osnivački ugovori Evropske unije, Kancelarija za pridruživanje Srbije i Crne Gore Evropskoj uniji, Evropski pokret u Srbiji, Beograd, 2003, godine.
- [3] Gordana-Ilić-Popov, Poresko pravo Evropske unije, "Službeni glasnik", Beograd, 2004.
- [4] Joann Weiner, European Officials Consider Importance of Coordinating EU Company Tax Policies, 32 Tax Notes International (15 December 2003),
- [5] Kodeks o obavljanju poslovanja (Code of Conduct) je objavljen od strane ECOFIN savjeta 28. februara 2000. godine.
- [6] Milorad Bodiroža, Evropska unija, Drugo dopunjeno izdanje, Glas Srpske, Grafika, Banja Luka, 2006. godina.

- [7] Joann Weiner, European Officials Consider Importance of Coordinating EU Company Tax Policies, 32 Tax Notes International (15 December 2003),
- [8] Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, Official Journal L 145 of 13 June 1977
- [9] Council Directive 77/799 EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, Official Journal L 336 of December 1977.
- [10] Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax amending Council Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, Official Journal L 376 of 31 December 1991.
- [11] Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Council Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates), Official Journal L 316 of 31 October 1992.
- [12] Council Directive 92/78/EEC of 19 October 1992 amending Directives 72/464/EEC and 79/32/EEC on taxes other than turnover taxes which are levied on the consumption of manufactured tobacco, Official Journal L 316 of 31 October 1992.
- [13] Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, Official Journal L 316 of 31 October 1992.
- [14] Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes, Official Journal L 316 of 31 October 1992.
- [15] Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes, Official Journal L 316 of 31 October 1992.
- [16] Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages, Official Journal L 316 of 31 October 1992.
- [17] Council Directive 92/111/EEC of 14 December 1992 amending Council Directive 77/388/EEC and introducing simplification measures with regard to value added tax, Official Journal L 384 of 30 December 1992.
- [18] Commission Recommendation 94/79/EC of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident, Official Journal L 039 of 10 February 1994.
- [19] Commission Recommendation 94/390/EC of 25 May 1994 concerning the taxation of small and medium-sized enterprises, Official Journal L 177 of 9 July 1994.
- [20] Commission Recommendation 94/390/EC of 25 May 1994 concerning the taxation of small and medium-sized enterprises, Official Journal L 177 of 9 July 1994.
- [21] Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene, Official Journal L 291 of 6 December 1995. Vidi: Commission Decision 2001/574/EC of 13 July 2001 establishing common fiscal marker for gas oils and kerosene, Official Journal L 203 of 28 July 2001;
- [22] Commission Regulation (EC) No. 31/96 of 10 January 1996 on the excise duty exemption certificate, Official Journal L 008 of 11 January 1996.
- [23] Council Decision 2001/224/EC of 12 March 2001 concerning reduced rates of excise duty and exemptions from such duty on certain mineral oils when used

for specific purposes, Official Journal L 084 of 23 March 2001.

- [24] Commission Decision 2002/269/EC of 8 April 2002 amending Decision 2001/574/EC establishing common fiscal marker for gas oils and kerosene, Official Journal L 093 of 10 April 2002;
- [25] Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporary Directive 77/388/EEC as regard the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, Official Journal L 128 of 15 May 2002.
- [26] Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, Official Journal L 157 of 26 June 2003.