

*Prof. dr Mile Vranješ\**

## **DOMINIRAJUĆE TEME I DILEME NA PODRUČJU PORESKOG PRAVA EVROPSKE UNIJE (III)**

### **1. Uvod**

Završavajući globalno razmatranje o opštim dominirajućim temama i dilemama na području poreskog prava Evropske unije (u daljem tekstu EU), u ovom prilogu se ukazuje na načela poreskog prava EU. Reč je o sledećim načelima:

- načelo supsidijarnosti,
- načelo zabrane državama članicama EU da primenjuju carine i druge dažbine sa istim dejstvom, kao i njihova obaveza da u odnosima sa trećim državama primenjuju zajedničku tarifu, i
- načelo harmonizacije poreza.

Kad god se dublje zadre u problematiku poreskog prava EU, gotovo da nije moguće mimoći pitanje poresko-pravnih propisa, to jest širih pravnih propisa EU koji su u funkciji ostvarivanja ciljeva EU. Tako, član 2. Ugovora o EU propisuje da EU ima ciljeve “da podstiče uravnotežen i trajan privredni i društveni razvoj i visok nivo zaposlenosti, posebno stvaranjem prostora bez unutrašnjih granica, jačanjem privredne i društvene kohezije i uspostavljanjem ekonomske i monetarne unije koja će u dogledno vreme sadržati i jedinstvenu monetu”. U članu 2. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice propisano je da “Zajednica ima za cilj da, uspostavljanjem zajedničkog tržišta, kao i ekonomske i monetarne unije i sprovođenjem zajedničkih politika ili aktivnosti predviđenih u Ugovoru (čl. 3. i 4), unapređuje skladan, uravnotežen i trajan privredni razvoj u celoj 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 država članica”.

Navedene odredbe pokazuju da je jedan od osnovnih ciljeva EU uspostavljanje zajedničkog tržišta. Zajedničko tržište nema unutrašnjih granica i prostire se na celom području 25 zemalja člana EU i gde se primenjuju tzv. četiri slobode, a što je i ujedno i njegovo glavno obeležje, i to: sloboda kretanja ljudi, promet robe, usluga i kapitala, što omogućava slobodno i nesmetano obavljanje prekograničnih privrednih delatnosti.

---

\* Profesor Pravnog fakulteta u Novom Sadu.

Međutim, za ostvarivanje navedenih ciljeva EU, potrebna su i određena sredstva. Ima ih više. Najvažnija su:

- uspostavljanje zajedničkog tržišta,
- ostvarivanje privredne i monetarne unije, i
- sprovođenje politike u skladu sa ciljevima sadržanim u Ugovoru o osnivanju EU, odnosno Evropske zajednice.

Zajedničko tržište, ustanovljeno Ugovorom o osnivanju Evropske zajednice (čl. 2), koje postepeno postaje unutrašnje tržište, je prostor bez unutrašnjih granica na kome su obezbeđeni slobodno kretanje ljudi, dobara, kapitala i usluga. U članu 3. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice propisano je da unutrašnje tržište karakteriše ukidanje prepreka za slobodno kretanje lica i protok roba, usluga i kapitala između država članica”. U članu 14. istog Ugovora propisano je da “unutrašnje tržište obuhvata područje bez unutrašnjih granica na kome su obezbeđeni slobodno kretanje lica i promet dobara, usluga i kapitala, u skladu sa odredbama ovog Ugovora”.

Kada je reč o sprovođenju politike u skladu sa ciljevima sadržanim u Ugovoru o osnivanju Evropske zajednice (član 3), od kojih posebno ističemo, radi potreba analize i ocene poreskih načela EU, zabranu carinskih dažbina i kvantitativnih ograničenja na uvoz i izvoz roba između država članica, kao i svih drugih mera koje imaju slično dejstvo, unutrašnje tržište koje se karakteriše ukidanjem, između država članica, prepreka za slobodno kretanje lica i protok roba, usluga i kapitala, sistem koji obezbeđuje da se ne krše pravila konkurencije na unutrašnjem tržištu, usklađivanje nacionalnih zakonodavstava u meri u kojoj je to neophodno za funkcionisanje zajedničkog tržišta, treba istaći da je u članu 4. Ugovora propisano: “1. Radi postizanja ciljeva izloženih u članu 2, delatnosti država članica i Zajednice podrazumevaju, u uslovima i prema dinamici koju predviđa ovaj Ugovor, utvrđivanje ekonomske politike zasnovane na tesnoj koordinaciji ekonomskih politika država članica, na unutrašnjem tržištu i na definisanju zajedničkih ciljeva, koja se vodi u skladu sa načelima otvorene tržišne privrede i slobodne konkurencije. Istovremeno, te delatnosti obuhvataju neopozivo fiksiranje deviznih kurseva, u skladu sa uslovima, dinamikom i procedurama koje predviđa ovaj Ugovor, radi stvaranja jedinstvene valute, eki, kao i utvrđivanje i sprovođenje jedinstvene monetarne i devizne politike. Osnovni cilj ovih politika je održavanje stabilnosti cena i, bez posledica po taj cilj, podrška opštim ekonomskim politikama Zajednice, u skladu sa načelima otvorene tržišne privrede i slobodne konkurencije. Te delatnosti država članica i Zajednice podrazumeva poštovanje sledećih načelnih opredeljenja: stabilnost cena, zdrave javne finansije i monetarne uslove i stabilan platni bilans”.

U tom kontekstu EU još uvek nema zajedničku fiskalnu, a posebno poresku politiku, već svaka zemlja članica EU sprovodi samostalnu poresku politiku. A upravo osnovni zadaci poreske politike EU su usko povezani sa razvojem zajedničkog tržišta, jačanjem monetarne unije i ekonomskih integracija. Uređivanjem unutrašnjeg tržišta od početka devedesetih godina XX veka određen je pravni okvir za područje posrednih poreza (porez na dodatu vrednost i akcize). No, za područje neposrednih poreza (porez na dohodak i porez na dobit), još uvek nije jasno određena pravna osnova. Radi poboljšanja koordinacije i usklađivanja poreske politike između zemalja članica EU, 1997. godine detaljno su utvrđeni osnov-

ni pravci poreske politike koji treba da podstiču stabilizaciju prihoda zemalja članica EU, uklanjaju teškoće u funkcionisanju unutrašnjeg tržišta i podstiču zapošljavanje.

Pošto je EU nadnacionalna organizacija koja raspolaže delom suvereniteta svojih članica, još uvek egzistiraju nacionalni poreski sistemi i to se odražava na načela poreskog prava EU. Međutim, da bi uskladila poreske sisteme svojih članica u meri koja je potrebna za funkcionisanje unutrašnjeg tržišta, na ???? EU utvrđena su određena načela na kojima počiva poresko pravo EU, o kome će u nastavku biti više reči.

## **2. Načelo supsidijarnosti**

Reč je o jednom relativno mladom načelu poreskog prava EU. Naime, ono je tek 1992. godine uneto u Ugovor o EU koji je zaključen u Mاستrihtu. U članu 2. Ugovora propisano je da se "Ciljevi Unije ostvaruju se... uz poštovanje načela supsidijarnosti". Pored toga, u članu 5. Ugovora o osnivanju Evropske zajednice propisano je da "Zajednica deluje u okvirima nadležnosti koje su joj dodeljene i prema ciljevima koji su utvrđeni ovim Ugovorom. U oblastima koje ne spadaju u njenu isključivu nadležnost, Zajednica preduzima mere u skladu sa načelom supsidijarnosti samo ako i ukoliko ciljevi predviđene akcije ne mogu u potrebnoj meri biti ostvareni od strane država članica, odnosno mogu biti uspešnije ostvareni od strane Zajednice, imajući u vidu veličinu i učinak predviđene akcije. Mere Zajednice neće prelaziti okvire onoga što je neophodno da bi se postigli ciljevi ovog Ugovora".

Načelo supsidijarnosti podrazumeva da EU može donositi pravne akte u područjima u kojima nema isključivu nadležnost, nego je deli sa zemljama članicama, samo ukoliko ciljeve koje tim aktima želi postići može bolje i pogodnije ostvariti od svojih članica. Naime, donošenje odluke na nivou EU ili odluke na nivou zemlje članice zavisi od toga koja će se od njih pokazati boljom i prihvatljivijom. Tako, ako se regulisanje nekog pitanja pokaže boljim na nivou Zajednice, onda je u skladu sa načelom supsidijarnosti ona ovlašćena da donese odgovarajući pravni akt, a ne zemlja članica. Pri tome, Zajednica neće prelaziti okvire onoga što je neophodno da bi se postigli ciljevi Ugovora. Međutim, ako se neko pitanje može bolje regulisati na nivou zemlje članice, ono prelazi u njenu nadležnost, uz obavezu da pravni akt koji donese ne povredi pravila Ugovora. U svakom slučaju, nijednoj odluci nije unapred dano da će je doneti Zajednica ili zemlja članica. Uvek će se tražiti bolje rešenje za to. Ali, pri tome treba imati u vidu da je bolje ponekad neprijatelj dobroga...

Načelo supsidijarnosti je u tesnoj vezi sa načelom solidarnosti. Naime, zemlje članice EU moraju biti solidarne u prihvatanju zajedničkog cilja koji se nekim aktom ili merom želi ostvariti.

Ovo načelo ima i politički značaj. Naime, EU vodi računa o nacionalnom identitetu i specifičnostima svojih članica. U članu 6. Ugovora o osnivanju EU propisano je da "Unija poštuje identitet država članica".

Načelo supsidijarnosti ima i poseban uticaj na poresku koncepciju ugovora u EU. Naime, harmonizacijom poreza se postiže neutralnost u konkurenciji i u investicijama. Time se ostvaruje takav koncept poreskog sistema koji ne bi predstavljao prepreku postizanju određenog stepena evropskih integracionih procesa.

### **3. Načelo zabrane državama članicama Evropske unije da primenjuju carine i druge dažbine sa istim dejstvom, kao i njihova obaveza da u odnosima sa trećim državama primenjuju zajedničku carinsku tarifu**

Ovo načelo podrazumeva da se zemljama članicama zabranjuje da primenjuju carine i druga davanja sa istim učinkom, kao i to da su zemlje članice obavezne da u odnosima sa trećim zemljama primenjuju zajedničku carinsku politiku radi ostvarivanja i očuvanja unutrašnjeg tržišta kao bitnog elementa EU. Drugim rečima, uvedena je zabrana korišćenja ili uvođenja i naplaćivanja carina koje se ubiru na promet robe preko carinske granice ili bilo kojeg drugog davanja koje ima isti učinak. Navedena zabrana odnosi se, dakle, na davanja koja imaju isti učinak kao i carine, što znači da nisu zabranjene samo carine, uvozni i izvozni kontigenti, nego i druge mere istog dejstva.

Navedeno načelo našlo je svoje mesto u Ugovoru o osnivanju Evropske zajednice. Naime, u članu 23. Ugovora propisano je da se “Zajednica zasniva na carinskoj uniji koja se odnosi na svu robnu razmenu i koja obuhvata zabranu carina na uvoz i izvoz između država članica i svih dažbina koje imaju isto dejstvo, kao i uvođenje zajedničke carinske tarife u njihovim odnosima sa trećim zemljama”. U članu 25. Ugovora propisano je da su “carine na uvoz i izvoz i druge dažbine sa istim dejstvom zabranjene između država članica. Ova zabrana takođe važi za carine koje imaju fiskalni karakter”.

Jedan od ciljeva ustanovljenih u Ugovoru o osnivanju Evropske zajednice bio je ukidanje postojećih i zabrana uvođenja novih carina, količinskih trgovinskih ograničenja i drugih ograničenja s jednakim učincima na promet robe između zemalja članica. Na, istorijski posmatrano, ukidanje postojećih i zabranu uvođenja novih carina, količinskih trgovinskih ograničenja i drugih ograničenja na promet robe između zemalja članica EZ, izvođeni su postepeno i u zavisnosti od vrste Ugovora. U tom smislu, Ugovorom o osnivanju Evropske zajednice za ugalj i čelik navedena ograničenja i zabrane odnosile su se samo na ugalj, rude, staro željezo i čelik, dok je Ugovorom o osnivanju Evropske zajednice za atomsku energiju, navedena ograničenja i zabrane odnosile su se na nuklearne proizvode i oružje navedeno u posebnom propisu. Na kraju, Ugovorom o osnivanju Evropske ekonomske zajednice navedena ograničenja i zabrane odnosile su se na promet svih roba zemalja članica, s tim da je vršeno postepeno tokom tri prelazna perioda,<sup>1</sup> da bi 1968. godine bila stvorena carinska unija. Od deset članica EU koje su pristupile EU samo je Mađarskoj i Malti odobreno pravo na prelazni periodu (2007. godine, odnosno 2008. godine) do kojeg one moraju ukinuti carine na uvoz proizvoda iz Zajednice.

Pošto se napred govori o davanju sa istim dejstvom kao carinskim dejstvom, potrebno je nešto više reći o pojmu takvih davanja. Pojam davanja sa dejstvom istim carinskim dejstvom nije utvrđen u Ugovoru o osnivanju Evropske zajednice. Zbog toga se taj pojam određuje u skladu sa mišljenjem Evropskog suda pravde. U tom smislu, takvim davanjem smatra se davanje čiji učinak se može dovesti u vezu sa slobodom prometa robe između država članica. Otuda svako finansijsko opterećenje koje se naplaćuje pri prelazu domaće ili strane robe preko državne gra-

<sup>1</sup> W. Harberecht: *Die Europäische Gemeinschaft* 2, Auflage, Gustav Fischer Verlag, Stuttgart, 1984.

nice i time onemogućava slobodan i bescarinski promet robe, tj. promet bez kontrole, jeste davanje sa dejstvom koje je isto carinskom dejstvu. Pri tome, nije bitno kako se takvo davanje (porez, taksa i sl.) naziva, kao ni to na koji se način ona ubira i čiji je ona prihod.<sup>2</sup>

Na navedenom načelu poreskog prava EU danas počiva i deluje EU kao carinska unija. A od osnivanja Evropske ekonomske zajednice (1957. godine) do uspostavljanja EU (1992. godine), države članice EU su pored zabrane uvođenja novih carina i dažbina sa istim dejstvom bile dužne smanjivati postojeće carine. Tek je uvođenjem zajedničke carinske tarife 1992. godine stvorena pretpostavka za postojanje carinske unije. Sprovođenjem zajedničke carinske tarife prema trećim državama i zajedničke trgovinske politike predstavlja bitan elemenat carinske unije. Dabome, do toga je došlo postepeno. Zajednička carinska tarifa se u punom obimu počela primenjivati od 1968. godine, kada je pravo utvrđivanja carinskih stopa prešlo sa nacionalnog nivoa na nivo Zajednice.

Carinska unija danas obuhvata područje svih 25 država članica EU. U carinsku uniju ne spadaju određene enklave, kao što su Helgoland, područje Büsingena i područja slobodnih zona u lukama.

#### **4. Načelo harmonizacije poreza**

Načelo harmonizacije poreza podrazumeva proces uklanjanja poreskih prepreka i razlika između poreskih sistema država članica EU, to jest razlika koje stvaraju te prepreke, ili usklađivanje različitosti poreskih propisa država članica EU, u meri u kojoj je to potrebno za funkcionisanje unutrašnjeg tržišta.

Pošto je osnovna pretpostavka za uspostavljanje zajedničkog tržišta, praćeno postepenim usklađivanjem ekonomskih politika zemalja članica EU, slobodno kretanje svih ekonomskih faktora s jedne strane i da kretanje ekonomskih faktora mora biti pod jednakim uslovima s druge strane, onda je način da se navedena pretpostavka ostvari harmonizacija poreza. To dovoljno jasno i uverljivo govori o značaju koji ima harmonizacija poreza.

Pošto su sve države članice EU zadržale deo svog suvereniteta i svaka od njih samostalno uređuje deo svog pravnog, privrednog, socijalnog, poreskog i drugog sistema. Iako ta samostalnost nije potpuna već delimična, ona ipak predstavlja prepreku uspostavljanju unutrašnjeg tržišta koje po svojim karakteristikama odgovara nacionalnom tržištu. Pošto je uređenje poreskog sistema i vođenje poreske politike u nadležnosti svake zemlje članice EU, onda i postoje razlike od zemlje članice do zemlje članice. Naime, svaka zemlja članica EU primenjuje različite poreske oblike, članice imaju i različit broj poreskih oblika, različite osnovice. Zbog toga što su poreske stope i različite poreske olakšice i oslobođenja određeni različitim osnovicama ili po različitoj stopi, porezi na tržištu stvaraju određene prepreke kako slobodnom kretanju ljudi, dobara, tako i kapitala i usluga. U tom kontekstu postojanje razlika u sistemima oporezivanja među zemljama članicama EU prouzrokovano je povećanim obimom izbegavanja plaćanja poreza. Posledica toga je smanjenje državnih prihoda i veći teret za poreske obveznike ili potrošnju stanovništva nižih slojeva.

Sa razvojem unutrašnjeg tržišta zemlje članice EU moraju odstraniti poreske prepreke koje ometaju fizička ili pravna lica koja žele slobodno raditi ili poslova-

---

<sup>2</sup> Rudolf Strinz: *Europarecht*, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 2003, str. 307. i 310.

ti na tom tržištu. Zbog toga se je nužna harmonizacija poreskih sistema zemalja članica EU. Osnovni razlog za poresko usklađivanje je, dakle, u slobodnoj trgovini i jedinstvenom tržištu. I rešavanje međunarodnih poreskih problema poreske evazije je u harmonizaciji poreskih sistema zemalja članica.

Međutim, harmonizacija poreza na području EU ne može biti jednak cilj sa gledišta poreskih sistema zemalja članica EU. Naime, visok stepen harmonizacije poreza je sigurno potreban na području posrednih poreza pošto bi pojedini porezi mogli stvoriti neposrednu prepreku slobodnom kretanju dobara i slobodnom pružanju usluga na unutrašnjem tržištu. To je sasvim razumljivo pošto, istorijski gledano, EU ima zadatak da čuva jedinstvo svog unutrašnjeg tržišta i to oporezivanjem proizvoda i usluga, dakle, posrednim porezima. Zbog toga, za sve zemlje članice EU važe jedinstvene carine i sve su one uvele isti porez na dodatu vrednost. Na drugoj strani, visok stepen harmonizacije nije sigurno potreban na području neposrednih poreza, pošto oporezivanje fizičkih i pravnih lica zavisi od njihovog dohotka i dobiti, i nema direktnog uticaja na jedinstvo unutrašnjeg tržišta EU, kao što, na primer, ne narušava jedinstvo unutrašnjeg tržišta EU to što evro ima različitu kupovnu snagu u jednoj zemlji članici u odnosu na drugu zemlju članicu. Zemlje članice se razlikuju po stepenu privrednog razvoja, po privrednoj strukturi i drugim karakteristikama. Pored toga, na području oporezivanja dohotka nije potrebna harmonizacija po pravilima EU, nego je prepušteno zemljama članicama da oporezivanje dohotka nezavisno uređuju u svojim zemljama, a da pri tome ne ugrožavaju osnovna načela unutrašnjeg tržišta EU. Dakle, ne postoji potreba za harmonizacijom poreza na dohodak sve dok to ne dovodi do diskriminacije ili dvostrukog oporezivanja. Takvi se porezi mogu najčešće prepustiti zemljama članicama, čak i kada EU bude dostigla viši stepen integracije. Na drugoj strani, kad je reč o porezu na dobit, tu je nužna određena harmonizacija.

Šta čini potku za harmonizaciju nacionalnih poreskih sistema zemalja članica EU? To su:

- odredbe Ugovora o osnivanju Evropske zajednice;
- poreska konkurencija između zemalja članica EU koja vodi spontanoj harmonizaciji;
- zabrana diskriminacije na račun slobode kretanja ljudi, slobode prometa robe, prometa usluga i prometa kapitala iz drugih država članica koje utiču na nacionalne poreske sisteme i poreske politike, a u kojima se ne mogu nalaziti odredbe koje bi dovele do takve diskriminacije.

Kada je reč o Ugovoru o osnivanju Evropske zajednice, treba istaći da je u njemu sadržano nekoliko odredaba koje nameću poresku harmonizaciju nacionalnih poreskih sistema država članica. To su prvo odredbe Ugovora o osnivanju Evropske zajednice koje se odnose na carinsku uniju, na kojoj je EU i osnovana. Slede odredbe Ugovora kojima se ustanovljava harmonizacija posrednih poreza (porez na promet, odnosno porez na dodatu vrednost i akcize). U članu 93. (bivši čl. 99) Ugovora o osnivanju Evropske zajednice propisano je: “Savet jednoglasnom odlukom, na predlog Komisije i nakon što je konsultovao Evropski parlament i Ekonomski i Socijalni komitet usvaja mere za usklađivanje pravnih propisa koji se odnose na porez na promet, akcize i druge oblike posebnih poreza, u meri u kojoj je takvo usklađivanje potrebno za uspostavljanje i funkcionisanje unutrašnjeg tržišta u okviru vremena određenog u članu 14.”. Pored toga, članom 90.

(bivši član 95) Ugovora propisano je da se “na proizvode iz drugih država članica ne mogu ni neposredno, ni posredno naplaćivati veći unutrašnji porezi bilo koje vrste od onih koji se neposredno ili posredno naplaćuju za slične domaće proizvode. Osim toga, ni jedna država članica ne može na proizvode iz drugih država članica naplaćivati bilo kakve unutrašnje poreze radi zaštite drugih proizvoda”.

Savet Evropske zajednice je 1967. godine doneo Prvu i Drugu direktivu u vezi sa usklađivanjem opšteg poreza na promet. Dok je Prva direktiva od zemalja članica tražila da u svoje poreske sisteme ugrade porez na dodatu vrednost s pravom odbitka pretporeza i to sa rokom do 1. februara 1970. godine, umesto bruto svefaznog poreza na promet, Druga direktiva je odredila članicama osnovna načela o oporezivanju prometa i to prihvatanjem načela odredišta u cilju izbegavanja dvostrukog oporezivanja.

U međuvremenu doneta je i Šesta direktiva 1977. godine, s time da se počne primenjivati od 1. februara 1978. godine. Tom najvažnijom direktivom je određena jedinstvena poreska osnovica poreza na dodatu vrednost za zemlje članice EU.

Posle toga, doneta je Direktiva o poreskim stopama iz 1992. godine kojom je naloženo usklađivanje broja i visine stopa poreza na dodatu vrednost unutar zemalja članica. Njome je predviđeno usklađivanje na dve stope – jednu redovnu od najmanje 15% i jednu sniženu od najmanje 5% uz uslov da je stopa bila u primeni 1. februara 1991. godine. Direktiva o poreskim stopama poreza na dodatu vrednost se oslanja na predloge Komisije iz 1987. godine i 1990. godine po kojima je bilo predviđeno ograničenje poreskih stopa i to na redovnu poresku stopu u rasponu od 14% do 20% i jednu sniženu poresku stopu od 4% do 9%, kao i izostavljanje nulte stope poreza na dodatu vrednost. Već je 1987. godine Komisija predložila ukidanje povlašćenih stopa u sistemu poreza na dodatu vrednost. Danas nijedna zemlja članica EU nema povlašćenu stopu poreza na dodatu vrednost.

Iako su zemlje članice EU na polju harmonizacije oporezivanja potrošnje postigle mnogo, još uvek je naglašen problem neujednačene primene poreskih stopa. Tako zemlje članice primenjuju različitu visinu i broj poreskih stopa poreza na dodatu vrednost, te se rasponi kreću od 15% do 25%. Najvišu stopu poreza na dodatu vrednost imaju Danska, Švedska i Mađarska i ona iznosi 25%, dok najnižu stopu poreza na dodatu vrednost imaju Luksemburg i Kipar i ona iznosi 15%. Takođe, sve zemlje članice primenjuju snižene stope poreza na dodatu vrednost, i već ili manji broj izuzeća. Prosečna stopa poreza na dodatu vrednost za EU u 2005. godini iznosila je 19,5%.<sup>3</sup>

Kada je reč o harmonizaciji akciza, treba istaći da su one u EU ujednačene od kraja 1992. godine i to prema tzv. Sistemskoj Direktivi (akcize na alkohol i alkoholna pića, na duvan i na naftne derivate), dok brojne druge akcize svaka zemlja članica može ubirati na različitu robu. I ovde je prisutna neusklađenost stope akciza, pošto države članice primenjuju različite stope akciza za iste proizvode.

Jedna od najsloženijih dilema na području oporezivanja potrošnje jeste da li treba primeniti načelo odredišta ili načelo porekla. U tom smislu, u velikoj je meri unificirani sistem poreza na dodatu vrednost koji su usvojile zemlje članice EU, pošto je on na oporezivanju po načelu zemlje odredišta. To je zemljama članicama EU omogućilo uklanjanje poreza na dodatu vrednost iz cene dobara i usluga

---

<sup>3</sup> European Commission (2005): VAT collection and control procedures in Member States.

kod izvoza, što je dovelo do neutralnosti u međunarodnom poslovanju. No, direktivom o unutrašnjem tržištu iz 1991. godine naloženo je zemljama članicama EU da u svoje poreske sisteme do 1. februara 1997. godine, prilikom oporezivanja prometa, uvedu načelo porekla. Ali, danas je na snazi prelazno rešenje, tzv. mešoviti sistem, jer se komercijalne isporuke unutar EU oporezuju primenom načela porekla. Kako će izgledati budućnost evropskog poreza na dodatu vrednost u ovom trenutku je nejasno. Jedno je sigurno, da bi povratak na načelo odredišta značilo negiranje zajedničkog tržišta.

Pored navedenih odredaba Ugovora o osnivanju Evropske zajednice, valja spomenuti i odredbu Ugovora o osnivanju Evropske zajednice koja nameće harmonizaciju nacionalnih zakonodavstava, u meri u kojoj je to neophodno za uspostavljanje i funkcionisanje unutrašnjeg tržišta u EU. Naime, u članu 94. (bivši član 100) Ugovora o osnivanju Evropske zajednice propisano je da "Savet odlučujući jednoglasno na predlog Komisije, a po obavljenim konsultacijama sa Evropskim parlamentom i Ekonomskim i Socijalnim komitetom, donosi uputstva o približavanju zakonskih, podzakonskih i administrativnih odredbi država članica koje imaju neposrednog uticaja na uspostavljanje, odnosno funkcionisanje zajedničkog tržišta".

Kada je reč o harmonizaciji neposrednih poreza, treba istaći dve usvojene direktive iz 1990. godine i to Direktivu o poreskom tretmanu kod statusnih promena kompanija (Direktiva o spajanjima) i Direktiva o poreskom tretmanu dividendi koje filijala-rezident jedne zemlje članice EU isplaćuje matičnoj kompaniji-rezidentu druge zemlje članice EU. Dok se prvom direktivom utvrđuje zajednički pristup oporezivanju spajanja, podele, prenosa imovine i razmene deonica, kada se te transakcije tiču trgovačkih društava različitih zemalja članica, drugom direktivom je utvrđen zajednički sistem oporezivanja primenljiv na tretman dividendi koje se isplaćuju između matičnog trgovačkog društva (društvo roditelja), koje se nalazi u jednoj državi članici i zavisnog trgovačkog društva (supsidijarije, društvo-kćerke), koje se nalazi u drugoj državi članici. Cilj donošenja Direktive o matičnom i zavisnom društvu bio je, dakle, uskladiti određene aspekte oporezivanja raspodeljene dobiti radi omogućavanja nesmetanog kretanja kapitala preko granica zemalja članica, a što bi dovelo do uklanjanja poreskih prepreka koje su proizilazile isključivo iz činjenice postojanja zavisnih društava i u drugim zemljama članicama.

Iako su rezultati harmonizacije neposrednih poreza dosta slabi, iz toga ne treba izvlačiti zaključak da se radi o nekakvoj tendenciji slabljenja interesa EU za harmonizaciju neposrednih poreza, niti se radi o postepenom dezangažovanju EU oko održavanja svoje pozicije u usklađivanju nacionalnih poreskih sistema na polju neposrednih poreza. Valja očekivati da će se taj proces nastaviti. Sve je veći oslonac na indirektnu i neformalnu metode delovanja na planu harmonizacije poreza. Formiranje stalnog foruma koji bi okupljao sve zemlje članice i koji bi se bavio razmenom informacija o oporezivanju i koji bi postepeno postao prisutan i u OECD-u i drugim međunarodnim organima i organizacijama to potvrđuje. A takve mere su u funkciji postizanja većih rezultata na polju harmonizacije neposrednih poreza između zemalja članica EU.

Kada je u pitanju poreska konkurencija kojom se nameće poreska harmonizacija, treba istaći da ona dovodi do spontanog ujednačavanja poreskih zakona pri čemu se kretanje ljudi, promet robe, usluga i kapitala usmerava ka privredama

onih zemalja članica u kojima je poreski sistem stimulativniji, pa su druge zemlje članice EU podstaknute da svoje poreske zakone prilagođavaju tome, te se razlike u nacionalnim poreskim sistemima postepeno gube.

U tom kontekstu se mora voditi računa o nelojalnoj poreskoj konkurenciji. Nelojalna poreska konkurencija otežava proces ekonomskih integracija, jer dolazi do izgradnje takvih sistema oporezivanja u pojedinim zemljama članicama EU u kojima one kroz niske poreske stope i razna poreska oslobođenja i poreske olakšice akumuliraju sve veći kapital. Naime, dok jedna područja zemalja članica EU pružaju bolje uslove poslovanja, zbog čega ona postaju "poreske oaze", druga područja zemalja članica EU ne pružaju bolje uslove poslovanja zbog čega ona postaju "poreski pakao". Dolazi do štetne poreske konkurencije, to jest takmičenja među državama članicama EU u privlačenju stranog kapitala putem raznih poreskih podsticaja.

Nelojalnu poresku konkurenciju je nužno eliminisati. U tom smislu se koristi model EU koji je uobličen u dokument "Kodeks ponašanja pri oporezivanju preduzeća". Po ovom dokumentu sve zemlje članice su obavezne da uklone prepreke (razni oblici poreskih podsticaja i druge instrumente) koje među zemljama članicama uzrokuju poresku konkurenciju. Bez obzira na to, nelojalna poreska konkurencija je još uvek velika. Tako danas deset novih članica EU ima nižu stopu poreza na dodatu vrednost u odnosu na petnaest "starih" članica EU, što dovodi do privlačenja stranog kapitala i neizbežno podstiče poresku konkurenciju. Kao odgovor na poresku konkurenciju je poreska politika koja mora postići Lisabonske ciljeve, a to su: stalan uspeh i razvoj unutrašnjeg tržišta, odgovarajuća ravnoteža između smanjenja poreza, investiranja i javne usluge i održavanje fiskalne konsolidacije. Lisabonski ciljevi moraju direktno služiti interesima građana i privrede i biti u funkciji postizanja slobode kretanja ljudi, dobara, kapitala i usluga. Poreska politika se mora usredsrediti na uklanjanje poreskih prepreka, a to će dovesti do smanjenja troškova i povećanja konkurentnosti privrede EU (Lisabon Agenda, 2000. g.).

Kada je reč o zabrani diskriminacije na račun dobara, usluga, kapitala, preduzeća i radnika iz drugih država članica, što utiče na nacionalne poreske sisteme u kojima se ne mogu nalaziti odredbe koje bi dovodile do takve diskriminacije, treba naglasiti da se ???? zabranom ???? poreska harmonizacija i istaći da u tome posebnu ulogu imaju odluke Evropskog suda pravde.

Slobode kretanja ljudi, prometa robe, usluga i kapitala u većoj meri izražavaju težnju prema zabranama diskriminacije nego prema zabranama i raznim ograničenjima (administrativna ograničenja, carinske prepreke i sl.).

Iako gotovo sve zemlje članice EU zagovaraju harmonizaciju svojih poreskih sistema, odnosno što većina njih zagovara harmonizaciju nacionalnih poreskih sistema, i iako su svesni činjenice da je harmonizacija nacionalnih poreskih sistema zemalja članica EU obaveza prema navedenim direktivama, još uvek egzistiraju nacionalni poreski sistemi i svaka zemlja članica EU ljubomorno čuva svoj poreski suverenitet.

## **5. Umesto zaključka**

Sprovedena analiza pokazala je da načela poreskog prava EU imaju za cilj podupiranje neprestanog razvoja unutrašnjeg tržišta EU. Taj se cilj postiže ukla-

njanjem poreskih prepreka za slobodno kretanje ljudi, dobara, kapitala i usluga. Osnovno je sredstvo za postizanje navedenih ciljeva harmonizacija nacionalnog poreskog zakonodavstva država članica. Osnovni pravni instrument kojim se na evropskom nivou propisuje poreska politika jesu direktive. Doneto je nekoliko direktiva, kako na području posrednih tako i na području neposrednih poreza. Ali, rezultati u uspostavljanju jedinstvenog tržišta bez poreskih prepreka i zahtevi EU u pogledu harmonizacije nacionalnog poreskog zakonodavstva nisu još uvek potpuno ostvareni. Osnovni uzrok je što EU još uvek nema zajedničku fiskalnu, a posebno ni zajedničku poresku politiku. Bez zajedničke fiskalne, odnosno poreske politike, nema ni uspešne harmonizacije oporezivanja na nivou EU, a ni evropskih integracija. Dok ne bude formulisana i prihvaćena zajednička (ne i jedinstvena) fiskalna odnosno poreska politika Eu i dalje će postojati teza o ugroženosti razvoja država članica i ljubomornom čuvanju poreskih resursa, što će voditi dezintegraciji evropskog prostora.