

др **Марина ДИМИТРИЈЕВИЋ**
доцент Правног факултета Универзитета у Нишу

ХАРМОНИЗАЦИЈА ПОРЕЗА У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ – ОЧЕКИВАЊА И РЕЗУЛТАТИ

Резиме

Порески системи су деривати социо-економских и политичких система држава чланица Европске уније (ЕУ). Под утицајем европских интеграција потребно је остварити њихову хармонизацију у мери која је неопходна за нормално функционисање унутрашњег тржишта ЕУ и остваривање тзв. „четири основне слободе“ – слободе кретања људи, слободе промета робе, слободе промета услуга и слободе промета капитала. Предмет хармонизације су и посредни (индиректни) порези и непосредни (директни) порези. Намера аутора овог рада је да, у основним цртама, укаже на резултате пореске хармонизације у ЕУ упоређујући их, при том, са очекивањима приликом њеног оснивања. Време за нама потврђује да све државе чланице ЕУ, иако заговарају хармонизацију пореза и ако су свесне обавезе да мењају пореско законодавство у циљу остваривања циљева Уније, љубоморно чувају свој порески суверенитет. То је у мањој мери изражено у области посредних пореза (порез на додату вредност, акцизе) него ли у области непосредних пореза (порез на добит предузећа). Разлозима за то и евентуалним променама у будућности аутор у раду посвећује посебну пажњу.

Кључне речи: *Европска унија, пореска хармонизација, пореска конкуренција, посредни порези, непосредни порези, Европски суд правде.*

I Увод

Европска унија (ЕУ) се, од првог дана свог постојања, залаже за стварање и јачање заједничког (унутрашњег) тржишта.¹ Фундаментални елемент унутрашњег тржишта, које чине подручја свих држава чланица ЕУ, јесу тзв. „четири основне слободе“ – слобода кретања људи, слобода промета робе, слобода промета услуга и слобода промета капитала.² Постојећи порески системи држава чланица и разлике међу њима отежавају несметано деловање заједничког тржишта. Стога питање укидања националних пореских граница и различитости (тзв. забрана пореске дискриминације)³ и хармонизације пореза не губи на својој актуелности.

II Укратко о пореском суверенитету Европске уније и држава чланица

Порески суверенитет је подељен између Европске уније и држава чланица. Европска унија, по правилу, нема право уводити порезе ни друга јавна давања.⁴ Њена сувереност у пореској сфери је ограничена

- 1 Подсећања ради, Европска економска заједница је основана 1957. године у Риму потписивањем Уговора о оснивању Европске економске заједнице (тзв. Римског уговора). Она мења назив 1986. године у Европску заједницу а 1993. године у Европску унију. Иако је, попут, међународне организације, настала склапањем међународног уговора, од ње се разликује по томе што: располаже делом суверенитета својих чланица (на подручју остваривања заједничког тржишта, на подручју трговинске, пољопривредне итд. политике); располаже властитим приходима; има право доносити правне прописе који се непосредно примењују на подручју њених чланица; овлашћена је склапати уговоре са трећим државама. Као наднационалној творевини њене чланице су јој, потписивањем тзв. Римског уговора, пренеле део свог суверенитета па су органи ЕУ овлашћени доносити правне акте (уредбе, директиве, одлуке, препоруке, мишљења) ради остваривања циљева Уније. Реч је о: успостављању заједничког тржишта, постепеном усклађивању економских политика њених чланица, остваривању равномерног развоја привредних делатности, осигурању веће стабилности и бржем порасту животног стандарда становника Уније (чл. 2 Римског уговора).
- 2 У уској вези са четири наведене слободе је и слобода промета новчаних средстава која се понекад означава и као пета основна слобода.
- 3 У чл. 90 (бивши чл. 95) тзв. Римског уговора уређена је забрана пореске дискриминације: „Ниједна држава чланица не сме на производе других држава чланица ни непосредно ни посредно наметати никакве унутрашње порезе веће од оних које непосредно или посредно наплаћује за сличне домаће производе. Даље, ниједна држава чланица не сме на производе других држава чланица наметати никакве унутрашње порезе који би омогућили посредну заштиту других производа.“
- 4 Постоји један изузетак од овог правила. Наиме, ради се о тзв. европском порезу на доходак који плаћају запослени у органима ЕУ. Будући да се доходак који они ос-

у корист држава чланица. Ограничена пореска сувереност ЕУ значи да она има само право на хармонизацију пореза држава чланица, те на доношење правних аката у складу са начелом супсидијарности.⁵

Уколико царине сматрамо порезима⁶ а ЕУ је царинска унија, државама чланицама је ипак ограничена самосталност вођења царинске политике. Тако оне немају право уводити увозне и извозне царине и она јавна давања чији је учинак једнак учинку царина. То право ради јединственог царинског подручја, као што је царинска унија, припада искључиво ЕУ. Такође, државе чланице ЕУ имају обавезу да примењују заједничку царинску тарифу на промет робе са другим државама.⁷

III Пореска хармонизација у Европској унији

ЕУ су сусреће са хармонизацијом (усклађивањем) пореза од свог настанка а разлози за то се могу сврстати у неколико група:⁸ 1) оснивање заједничког тржишта и успостављање правила која би јемчила подстицајно деловање конкуренције; 2) постепено приближавање и уједначавање економских политика држава чланица; 3) увођење низа заједничких политика у различитим подручјима; 4) финансирање ЕУ властитим приходима.

Пореску хармонизацију можемо најједноставније појмовно одредити као поступак уклањања разлика између пореских система држава чланица, односно као поступак прилагођавања националних пореских система како би се они усагласили са постављеним циљевима Уније.

Усаглашавање закона у пореској области у целини је тешко постићи. Пореска хармонизација није увек „хармоничан“ процес. Штави-

тварују исплаћује из средстава буџета ЕУ, а не из средстава буџета држава чланица чији су грађани ти запослени, порез уводи и елементе одређује сама Унија а приходи од овог пореза представљају приход буџета ЕУ. Порез је уведен 1968. године актом: Staff Regulations of Officials of the European Communities.

5 Принцип субсидијарности значи да законодавство Уније 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 субсидијарности 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 чланица. Видети: Оливера Лончарић-Хорват, „Порезно право Европске уније“, *Право и порези*, бр. 5/2004, стр. 62.

6 Царине нису ништа друго до на граници државе наплаћени порези на потрошњу. Видети: Јован Ловчевић, *Институције јавних финансија*, Службени лист СРЈ, Београд, 1997, стр. 148.

7 Чл. 25, 28 и 29 тзв. Римског уговора.

8 Dieter Brummerhoff, *Јавне финансије*, МАТЕ, Загреб, 2000, стр. 379.

ше, треба је сматрати делом ширем (обухватнијег) политичког покрета ка постизању европских интеграција. Променљиво и комплексно окружење битно утиче на резултате пореске хармонизације.

Пореска хармонизација у ЕУ данас не подразумева уједначавање конститутивних елемената пореза (предмет, обвезник, основица, стопа) у свим државама чланицама, већ допушта одређене разлике али до мере до које оне не стварају дисторзије којима би се угрожавало функционисање унутрашњег тржишта и спречавало испољавање свих предности постигнуте хармонизације пореских система држава чланица.⁹ Циљ ЕУ није да стандардизује националне пореске системе својих чланица, већ да осигура да они буду компатибилни не само једни са другима, већ и са циљевима због којих је ЕУ основана. Усклађеност пореског система са циљевима процењује се на основу анализе важећег пореског законодавства, а то подразумева и анализу порескоправних норми и начин њихове примене у пракси.

До усаглашавања пореских система долази и преко *пореске конкуренције*.¹⁰ Пореска конкуренција доводи до спонтаног уједначавања националних пореских система на тај начин што се производни фактори усмеравају ка привредама оних држава чланица у којима је порески систем стимулативнији. Отуда су друге државе подстакнуте да своје пореске системе прилагођавају томе, па се разлике постепено губе.¹¹

Постизање циљева Уније и све ближе и јаче повезивање економских (а тиме и пореских) политика подразумева не само интеграцију кроз позитивно деловање (тзв. *позитивну интеграцију*, координацију, хармонизацију преко директива) већ и забрану свих оних акција које би за резултат имале непоштовање „четири основне слободе“ на којима почива Унија (тзв. *негативна интеграција*). Улога Европског суда правде (European Court of Justice) је значајна. 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.¹² Неки од концепата који су садржани

9 Гордана Илић-Попов, *Пореско право Европске уније*, Службени гласник, Београд, 2004, стр. 21–23.

10 Вид. више: Хасиба Хрустић, „Пореска конкуренција или координација у ЕУ“, *Пословна политика*, децембар 2001, стр. 70–76.

11 Дејан Поповић, „Утицај пореског права Европске заједнице на пореско право у СР Југославији“, *Право и привреда*, бр. 5–8/1996, стр. 71.

12 У случајевима када дође до сукоба интереса државе чланице ЕУ, с једне стране, и унутрашњег тржишта, с друге стране, изузетно је важна још једна чињеница – супрематија права ЕУ над националним правом (тиме и пореским правом), коју Европски суд правде доследно потврђује у својим одлукама.

у одлукама Европског суда правде уграђени су у пореске директиве.¹³ На овај начин Европски суд правде учествује, у доброј мери, у рушењу пореских граница. Одлуке овог Суда остварују значајан утицај на законодавне и правосудне органе држава чланица ЕУ, али и на њихове пословне кругове.

1. Хармонизација посредних пореза

Захтев за усклађивањем општег пореза на промет и осталих посредних пореза јасно је изражен још у одредбама тзв. Римског уговора.¹⁴ За разлику од непосредних пореза, посредни порези су у већој мери хармонизовани у ЕУ. Објашњење за то се може наћи у чињеници да су посредни порези усмерени на добра и услуге, а непосредни порези на доходак и имовину. Добра и услуге су предмет размене држава чланица и логично је да се њиховим опорезивањем остварује снажнији утицај на остваривање бити и циљева унутрашњег тржишта. Стога не чуди да је, на самом почетку европских интеграција, хармонизација посредних пореза истицана као нужнија и оправданија од хармонизације непосредних пореза. Ефекти таквог става добро су видљиви и у данашње време.

Поступак усаглашавања закона о посредним порезима чине оне мере које је у овој области потребно предузети да би се обезбедило успостављање и функционисање интерног тржишта, спречиле дисторзије и отклониле препреке слободном кретању добара и услуга. Разлике у пореском третману добара и услуга увек представљају пореске баријере у простору који треба да буде унутрашње тржиште па их треба уклонити.

ЕУ, од самог свог оснивања, ради на хармонизацији општег пореза на промет тј. *пореза на додату вредност* (ПДВ). У поступку хармонизације овог пореза могуће је разликовати три фазе: најпре је ПДВ уграђен у пореске системе држава чланица, потом се приступило усклађивању основице ПДВ-а у тим државама и најзад, исказана је тежња да се изједначи број и висина пореских стопа. Ова настојања су до данас само делом остварена. Наиме, државе су у своје пореске системе уградиле ПДВ и, у знатној мери, уједначиле пореске основице али још увек нема сагласности о броју и висини пореских стопа.

13 Општепознато је да директива представља акт ЕУ који је усмерен ка државама чланицама и који је за њих обавезујућег карактера. Њоме се од државе чланице захтева да спроведе оне промене у националном законодавству које су неопходне да би се остварио циљ наведен у директиви.

14 У делу тзв. Римског уговора који носи назив Пореске одредбе, у чл. 90–93 (бивши чл. 95–99) садржане су одредбе које се односе на посредне порезе, док о непосредним порезима нема ни речи.

У својој визији стварања заједничког тржишта изнетој у тзв. *Белој књизи за довршење заједничког тржишта*, која је прихваћена 1985. године на састанку Већа ЕУ у Милану, Комисија ЕУ је тражила, поједностављено речено, уједначавање пореског третмана прекограничног промета добара и промета добара унутар држава чланица. Тај сложени проблем тзв. *граничног изравнавања* најједноставније је могуће решити заменом начела одредишта (које данас преовлађује приликом опорезивања промета) са начелом порекла, према којем би у цену сваког производа био укључен ПДВ који је на снази у земљи његовог порекла. То је могуће постићи тек ако државе чланице успеју приближити своје пореске системе по питању броја и висине пореских стопа и тиме отклоне међусобне велике разлике, што до данас није учињено.¹⁵

Одговорност за то сноси и тзв. Шеста директива о ПДВ-у из 1977. године¹⁶ која је свакој држави чланици дала право самосталног одређивања висине редовне (опште) пореске стопе, а под одређеним условима и право увођења снижене (посебне) пореске стопе за одређена добра и услуге.¹⁷ И Директива о заједничком систему ПДВ-а из 2006. године предвиђа две пореске стопе: редовну пореску стопу у висини од 15%¹⁸ и једну или две снижене пореске стопе које не смеју бити ниже од 5%. Снижене пореске стопе се могу примењивати приликом испоруке добара и услуга које су наведене у Додатку III Директиве.¹⁹ Подручје снижених пореских стопа преиспитује се сваке две године. Важно је истаћи да Директива из 2006. године не помиње нулту пореску стопу код ПДВ-а.

Заједнички систем акциза је у Унији ступио на снагу 1. јануара 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 сложен и у самој Унији.²⁰

15 Видети: Никола Мијатовић, „Стопе пореза на додану вредност у Европској унији“, *Хрватска правна ревија*, српањ-колловоз 2007, цит. стр. 50.

16 Тзв. Шеста директива о ПДВ-у из 1977. године је више пута мењања и допуњавана. Та чињеница је довела до непрегледности важећих одредаба и до потребе њиховог прегледнијег уређивања што је и учињено 2006. године доношењем Директиве 2006/112/ЕЗ о заједничком систему пореза на додату вредност. Ова Директива је својеврсно пречишћени текст Директиве из 1977. године.

17 Иако административно-технички разлози говоре у прилог примене једне пореске стопе, многе државе чланице ЕУ, желећи да ублаже регресивни ефекат једноставног система ПДВ-а, убиру ПДВ по више (снижених) пореских стопа. Вид. детаљније: Никола Мијатовић, „Стопе пореза на додану вредност у Европској унији“, стр. 54–59.

18 За неке државе чланице предвиђени су изузеци од коришћења редовне пореске стопе у висини од 15 %.

19 То су нпр. животне намирнице, сточна храна, испорука воде, фармацевтски производи, медицински уређаји, превоз особа и пртљага итд.

20 Правила Уније у области акциза могуће је разврстати на она која се тичу: структуре акцизе (предмет, основица и ослобођења), стопе акцизе (прописивање ми-

Државе чланице ЕУ су у циљу обезбеђења услова за функционисање заједничког тржишта извршиле хармонизацију акциза на одређене производе.²¹ Усвојеним директивама о држању, отпремању и контроли акцизних производа у трговинској размени између држава чланица, дефинисани су заједнички ставови о акцизама у погледу: предмета опорезивања, територије примене, обавезе плаћања акциза, лица обавезних за плаћање акциза, структуре и минималне стопе акциза, врста ослобођења, као и повраћаја акциза у међусобној трговини између држава чланица.²² Хармонизација акциза је и даље актуелна у ЕУ, и то не само због пријема нових држава у чланство ЕУ, већ и због великих разлика које постоје у висини акцизних дажбина а које утичу на повећање пореске утаје (илегалну продају) и усмеравање трговине акцизних производа (чиме се врши утицај на потрошњу). Ради борбе против пореске утаје у вези са акцизама међу државама чланицама развијена је блиска сарадња пореских управних власти (пореских администрација) појединих држава чланица.²³ Напомињемо да она постоји на нивоу ЕУ и када је реч о другим порезима а регулисана је низом посебних директива о пореској сарадњи.²⁴

2. Хармонизација непосредних пореза

На подручју ЕУ су остварени скромни резултати у области хармонизације непосредних пореза. Ови порези су значајни инструменти економске и социјалне политике држава чланица и за њихову хармонизацију, већ је напоменуто, није предвиђена искључива надлежност

нималних стопа акциза) и кретања акцизних производа између држава чланица (режим акцизних складишта). Вид. више: Гордана Илић-Попов, *Пореско право Европске уније*, стр. 87–96.

- 21 Опорезивање алкохола и алкохолних пића, дуванских прерађевина и минералних уља акцизама заједничко је за све државе чланице (тзв. обавезни акцизни производи).
- 22 Вид. детаљније: Хасиба Хрустић, „Актуелна хармонизација акциза у ЕУ“, стр. 22–29.
- 23 Прописом Већа ЕУ бр. 2073/2004 о заједничкој сарадњи управних власти на подручју акциза (трошарина) успостављају се непосредни контакти између пореских управа држава чланица и омогућава се бржа размена података (осим размене података на захтев предвиђена је и аутоматска и спонтана размена података). Вид. више: Никола Мијатовић, „Управна сарадња на подручју трошарина под окриљем ЕУ“, *Право и порези*, бр. 12/2007, стр. 76–80.
- 24 Пореска утаја је постала нарочито озбиљан проблем у области коришћења структуралних фондова ЕУ, покривања директних трошкова и функционисања заједничког система ПДВ-а држава чланица. Борба против ње је битно питање заштите интереса Уније будући да се њом угрожавају националне привреде држава чланица и разједа кредибилитет европских интеграција.

Уније. Хармонизација непосредних пореза се може спровести само у складу са начелом субсидијарности. То значи да је материја непосредног опорезивања ствар држава чланица али и да оне свој порески суверенитет у овој области морају извршавати у складу са правом ЕУ.²⁵ Овакво решење је, пракса показује, резултирало значајнијим структурним различитостима, у области непосредних пореза држава чланица, од оних које су биле очекиване.

Од хармонизације пореза на доходак физичких лица се углавном одустало а напори су првенствено усмерени ка усклађивању опорезивања предузећа – *пореза на добит корпорација*. Првобитно амбициозно замишљени програм хармонизације система пореза на добит корпорација уступио је место постепеној хармонизацији овог пореза.²⁶ С тим у вези су, почетком 1990–их година, усвојене Директива о пореском третману статусних промена код компанија (*Merger Directive*) и Директива о пореском третману међукомпанијских исплати дивиденди (*Parent-Subsidiary Directive*). Пажњу заслужује и Конвенција о елиминисању двоструког опорезивања у вези са корекцијом добити повезаних предузећа (тзв. *Арбитражна конвенција*). Директива о опорезивању камата и ауторских накнада исплаћених у односима између повезаних предузећа усвојена је 2003. године.

Директивом о пореском третману статусних промена жели се олакшати премештање и реструктурирање делатности трговачких друштава унутар ЕУ. Тако се при њиховом спајању, подели, преносу имовине и размени деоница између држава чланица не откривају и не опорезују разлике између књиговодствене и тржишне вредности добара у промету. На тај начин се жели повећати продуктивност трговачких друштава и ојачати њихова конкурентност у економским односима између држава чланица ЕУ.

Директивом о пореском третману међукомпанијских исплата дивиденди избегава се двоструко опорезивање добити која се преноси са трговачког друштва–ћерка на трговачко друштво–мајка, оба са седиштем у ЕУ. У том смислу се на страни трговачког друштва–мајка не опорезују дивиденде, а на страни трговачког друштва–ћерка се, пак, не опорезује део добити који се преноси на трговачко друштво–мајка.

25 Дакле, иако непосредни порези подлежу самосталној надлежности држава чланица, националне пореске одредбе које се тичу непосредних пореза, морају бити усклађене са тзв. „четири основне слободе“. Уз то, државе чланице закључују уговоре од избегавању двоструког опорезивања добити, по одређеним ОЕЦД моделима уговора, а то за резултат има приближавање њихових система опорезивања.

26 Државе чланице ЕУ, у погледу система пореза на добит, показују висок систем неусклађености. У примени су различити системи пореза на добит: класични систем, систем делимичне пореске интеграције, систем потпуне пореске интеграције.

Арбитражна конвенција предвиђа посебан поступак елиминисања двоструког опорезивања у случају да није постигнут билатералан споразум о корекцији добити између повезаних трговачких друштава.

Циљ Директиве о опорезивању камата и ауторских накнада исплаћених у односима између повезаних предузећа је да укине порезе по одбитку на камате и ауторске накнаде исплаћене у односима између повезаних предузећа, који су резиденти различитих држава чланица ЕУ. Тиме се елиминише економско двоструко опорезивање код ове врсте прихода и смањују административни трошкови којима су изложене компаније.

Када се анализира проблематика опорезивања пословног резултата предузећа у ЕУ ваља споменути још један акт. Наиме, у сврху борбе против опорезивања предузећа „*unfair*“ порезима који ремете њихову конкурентност, Веће Министара за економска питања и финансије, 1997. године, донело је тзв. *Кодекс понашања ради борбе против некоректне и штетне пореске конкуренције* (тзв. *Code of Conduct*). Овај кодекс покрива опорезивање предузећа 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.²⁷

Code of conduct наводи пет обележја „*unfair*“ пореза. Такви порези садрже: 1) 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; 2) пореске погодности које се примењују изван домаћег тржишта; 3) пореске погодности које се признају за делатности које немају реалне економске оправданости. „*Unfair*“ порези не садрже: 4) правила о расподели добити код мултинационалих концерна и 5) нису транспарентни и немају делотворан жалбени поступак.²⁸

Пажњу, такође, заслужује и *Студија за опорезивање предузећа на заједничком тржишту* из 2001. године.²⁹ Доношењем те Студије Комисија ЕУ је указала на потребу спровођења двостепеног поступка ради усклађивања система опорезивања предузећа. Тако је, у прво време, потребно: разрадити систем помоћи државама чланицама, њиховим економијама и националним судовима везано за пресуде Европског суда у

27 О овој проблематици вид. детаљније: Tax competition in Europe – General Report, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2003, стр. 10–11.

28 Оливера Лончарић-Хорват, *Порезно право Европске уније*, стр. 62.

29 Гордана Илић-Попов, *Пореско право Европске уније*, стр. 125–142.

вези са прописима о порезима на предузећа и прописима о двоструком опорезивању; допунити и побољшати постојеће директиве из области опорезивања предузећа; ускладити уговоре о избегавању двоструког опорезивања, које су међусобно закључиле поједине државе чланице, са захтевима исказаним у тзв. Римском уговору и др. Посматрано на дуги рок, потребно је уредити систем консолидоване основице пореза на добит, утврдити јединствену пореску основицу за порезе на предузећа и минималну пореску стопу.

Ови циљеви, седам година после доношења поменуте Студије, нису остварени у потпуности. Протекло време показује да већина држава чланица ЕУ порез на добит предузећа и даље третира и користи као изузетно битан инструмент економске (пореске) политике тежићи да њиме (тј. одабраним решењима у сфери опорезивања предузећа) оствари жељени утицај на одлуке о избору седишта и инвестиционом понашању предузећа.³⁰ Различитости у конститутивним елементима пореза на добит предузећа (основица, стопа, подстицаји) између држава чланица су присутни, неповољно утичу на функционисање заједничког тржишта и тржишну конкуренцију чине нелојалном.

Иако се питање усклађивања опорезивања предузећа поново интензивира на нивоу ЕУ сви су изгледи да заједнички систем опорезивања добити корпорација неће бити остварен у скорије време. Чињеница је да нема сагласности око увођења јединствене најмање пореске стопе (захтев неких држава чланица постоји), а ни око увођења јединствене пореске основице. Неспорно је да би променама у овом правцу требало приступити, јер би, кроз хармонизацију основице пореза на добит, ЕУ могла да „убере“ пуне користи од постојања унутрашњег тржишта, што, дугорочно посматрано, тржиште ЕУ може учинити прилично конкурентним. Компаније би уживале корист од хармонизације тако што би се смањили трошкови плаћања пореза и елиминисало двоструко опорезивање. С друге стране, државе би оствариле уштеду кроз мање административне трошкове и ограничиле простор за пореску евазију.³¹

У постојећој констелацији односа, посебну улогу у усклађивању непосредних пореза остварује *Европски суд правде*, будући да решава све већи број случајева из ове области. У одсуству веће хармонизације непосредних пореза у ЕУ, овај суд се потврђује као највећи ауторитет

30 Треба имати у виду да ниско опорезивање и значајне пореске стимулације не ретко представљају премију за ризик улагања, што је сада посебно карактеристично за источно-европске државе чланице ЕУ.

31 У овом смислу видети: Joann Weiner, „European Official Consider, Importance of Coordinating EU Company Tax Policies“, *Tax Notes International*, 15 Decembar 2003, стр. 89-94.

у провери националних правних прописа о непосредном опорезивању наспрам правног поретка ЕУ.³² Могуће је пратити конзистентност овог суда у примени основних слобода у контексту опорезивања трговачких друштава. Међутим, више је него јасно да судски процеси, иако практичнији пут, нису адекватно средство осигурања основних слобода. Пожељније средство је, свакако, законодавни процес.³³ На то интензивно указује и ЕУ, без обзира на чињеницу да често и сама покреће поступке пред Европским судом правде.³⁴ Дакле, битнија хармонизација непосредних пореза, кроз законодавне поступке у државама чланицама ЕУ, намеће се као незаобилазни приоритет у будућности.³⁵

IV Закључак

Пореска самосталност је једно од основних обележја државног суверенитета. Државе чланице су се приступањем ЕУ определиле за заједничко (унутрашње) тржиште а то значи и за жртвовање дела свог пореског суверенитета.

У свом развоју ЕУ је прошла неколико фаза, свака од њих имала је своје особености а то се одразило и на поступак хармонизације пореза. Резултати хармонизације су бољи у области посредних пореза (ПДВ, акцизе) него ли у области непосредних пореза (порез на добит предузећа). Објашњење за то може се наћи у чињеници да је на поступак хармонизације посредних пореза, у мери која је потребна за нормално функционисање заједничког тржишта, Унија овлашћена од првих дана европских интеграција. Све се снажније, међутим, истиче потреба за проширеном хармонизацијом, која би обухватала и непосредне порезе. Оваква иницијатива изнова отвара питање заштите интереса држава чланица у овој сфери будући да оне снажно бране свој порески суверенитет у њој. Већи резултати се зато могу очекивати тек онда када већина држава чланица

32 Национални порески судови држава чланица су такође у обавези да примењују право ЕУ (тима и пореско право ЕУ) и правила унутрашњег тржишта. О утицају који на системе директног опорезивања држава чланица остварује право ЕУ вид. више: Dipa Vadher, Justin Hamer, „The foundations of European community law and its impact on direct taxation“, *Tax Management International Journal*, Vol. 32, 2003.

33 Судска пракса се једноставно своди на просту реакцију на случајеве које порески обвезници доводе пред Европски суд правде.

34 Communications, „Tax Policy in the European Union – Priorities for the years ahead“, COM/2001/0260, C284/6, 10.10.2001.

35 Мислимо да је реално очекивати да ће променљиво економско окружење у ЕУ (спајања и припајања компанија између држава чланица ЕУ, развијена електронска трговина, појачана мобилност фактора рада и капитала) подстицајно утицати на даљи процес хармонизације пореза на добит предузећа.

прихвати и својим поступањем подржи идеју интензивније хармонизације непосредних пореза на подручју ЕУ. Формулисање и прихватање заједничке европске пореске политике је нешто на чему се, такође, мора радити у времену које предстоји.

Marina DIMITRIJEVIĆ, Ph.D

Assistant Professor at the Faculty of Law, University of Niš

TAX HARMONIZATION IN THE EUROPEAN UNION – EXPECTATIONS AND RESULTS

Summary

Tax systems are derivatives of socio-economic and political systems of the member states of the European Union (EU). Under the influence of European integrations, it is necessary to establish their harmonization to a degree necessary for normal functioning of the EU internal market and accomplishment of the so-called “four basic human freedoms”: freedom of movement, freedom of stock turnover, freedom of service turnover and freedom of capital turnover. The subjects of harmonization are both indirect and direct taxes. What the author of this study intends to do is to roughly point to the results of the EU tax harmonization comparing them to the expectations expressed upon its foundation. Years behind us confirm that all the member states of the EU watchfully guard their tax sovereignty, in spite of the fact that they advocate tax harmonization and the fact that they are aware of their duty to change tax legislation so that the goals of the EU might be achieved. This is expressed to a lesser degree in the area of indirect taxes (value added tax – VAT, excise) than in the area of direct taxes (corporation income tax). The author pays particular attention both to the reasons for this trend and possible changes in the future.

Key words: *the European Union, tax harmonization, tax competition, indirect taxes, direct taxes, European Court of Justice.*