

PORESKI SISTEM PRED IZAZOVIMA EVROPSKE EKONOMSKE INTEGRACIJE

Dr Aleksandar Stojanović¹, Dr Radomir Božić²

¹ Ekonomski fakultet Univerziteta u I. Sarajevu, Pale, Bosna i Hercegovina, aco_st@yahoo.com

² Ekonomski fakultet Univerziteta u I. Sarajevu, Pale, Bosna i Hercegovina, rbozic@teol.net

Abstract: *All countries in transition have opted for Europe an economic integration, i.e. European Union. Reliance on Western countries' experience does not mean literally copying, or downloading other people's solutions in the tax system, regardless of their own conditions and needs. After all, if you want to copy, the question arises about who should be copied, because the tax structures themselves are different between the EU countries or the OECD. The interdependence between economic integration and taxation is multiple and significant. The very existence of national tax systems (created according to the demands of national economies) in the context of highly diluted and intertwined international trade and financial transactions, suggests that the effects of tax policy far exceed the boundaries of each country and necessarily impinge on their interference. Economic integration has greatly increased the mobility of production factors, especially capital, as well as the mobility of international companies. And precisely from this conflict of interest from the accelerated process of globalization and still nationally determined tax policies, all the most important problems of taxation on the international plane arise, such as tax competition, double taxation and tax evasion. Precisely the reasons why economic integration has become so interesting and important for tax policy holders are the problems of: 1) international tax competition, 2) double taxation, and 3) tax evasion.*

Key words: *European Union, Tax system, Tax competition, Tax evasion, Tax harmonization.*

1. UVOD

U uslovima globalizacije sa povećanjem mobilnosti faktora proizvodnje, posebno kapitala, širenjem međunarodnog tržišta i međunarodne razmene dolazi i do sve većeg preklapanja nacionalnih poreskih sistema, što se, između ostalog ogleda i u sve raširenijoj pojavi dvostrukog oporezivanja. Ovaj problem se rešava unilateralnim merama ili međudržavnim sporazumima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a pored toga neophodna je i saradnja poreskih službi zemalja članica u razmeni relevantnih informacija. Najvažniji ciljevi poreske harmonizacije su fiskalna neutralnost, eliminisanje dvostrukog oporezivanja prekograničnih aktivnosti i smanjenje poreske evazije.

U ovom radu polazi se od tri hipoteze. Prvo, da je poreska harmonizacija neophodan uslov za funkcionisanje jedinstvenog tržišta EU, putem obezbeđenja jedinstvenih uslova poslovanja i zdrave konkurencije na tržištu Unije. Drugo, da se potreba za harmonizacijom poreza kao odgovor na poresku konkurenciju država članica, nastoji ostvariti putem prihodno - neutralnih poreskih reformi koje bi smanjile oporezivanja rada i kapitala, a povećale oporezivanje potrošnje. Treća hipoteza je da neujednačena poreska zakonodavstva kod direktnih poreza dovode do poreske konkurencije i dvostrukog oporezivanju, a kod indirektnih poreza do problema raspodele prihoda između država članica.

Cilj istraživanja je objasniti glavne razloge za harmonizaciju oporezivanja u Evropskoj uniji, način na koji se sprovodi harmonizacija, kao i stepen usklađenosti poreskih sistema i pojedinih poreskih oblika između zemalja članica.

1. MEĐUNARODNA PORESKA KONKURENCIJA

Ustanovljavanje zajedničkog tržišta u EU je omogućilo jednostavniji pristup tržištima drugih država članica, ali je s druge strane dovelo i do pojave međusobne konkurencije: svaka država se trudi da ponudi što bolje poreske uslove i pojedincima i kompanijama, u poređenju sa državama iz okruženja. Na ovaj način, države ujedno pokušavaju i da privuku što više investicija, jer to znači priliv značajnog novčanog kapitala, a time i snaženje državne privrede u celini. U tom cilju, mnoge države su sprovele odgovarajuće reforme svojih poreskih sistema u oblasti direktnog oporezivanja. Naročito su izražene reforme u oblasti oporezivanja poslovne aktivnosti, i to u smislu snižavanja poreskih stopa i proširivanja poreskih osnovica. Čak su neke države poreske stope snizile toliko da su se približile nultoj stopi ili su ih čak i ukinule. Dalju posledicu ovakvih mera predstavlja pojava značajne erozije i gubljenja poreske osnovice. Poreska konkurencija u uslovima jedinstvenog ekonomskog tržišta poništava sve dobre efekte integracije i vodi ka dezintegraciji.

Pitanje poreske konkurencije (eng. tax competition) svodi se na korištenje različitih poreskih podsticaja (pre svega u sistemu poreza na dobit pravnih lica) – niže poreske stope i poreske olakšice, radi privlačenja: što većeg dela inostrane tražnje za domaćim robama i uslugama, stranih direktnih investicija kojim se u kombinaciji s domaćim imobilnim faktorima želi uvećati društveno bogatstvo, finansijskog kapitala, kojim se mogu finansirati realne investicije, finansijskih centara kompanija, putem kojih se vrši upravljanje i preusmeravanje profita i drugih faktora proizvodnje na vlastito područje. ^[1] Nije potrebno posebno isticati da je mogućnost korišćenja poreskih instrumenata veća u integrisanoj ekonomiji gde postoji daleko veći izbor gde i šta kupiti radi zadovoljavanja svakodnevnih potreba u potrošnji, gde i šta raditi, gde locirati proizvodnju, gde i u kom obliku štedeti i investirati, itd. U pozadini ovog fenomena opet je nivo prohodnosti i mobilnosti međunarodnog prometa robe, rada i kapitala. Što je ta mobilnost veća, utoliko je i s manjim poreskim podsticajima moguće ostvariti željene ciljeve. ^[2]

Preseljenje neke poslovne aktivnosti i firme s jedne lokacije na drugu, iz jedne zemlje u drugu danas je neuporedivo lakše nego samo desetak godina ranije, ne samo zato što su deregulacijom liberalizovani propisi u vezi s kretanjem kapitala nego i zbog tehničkog napretka, pre svega informatike. Upravo ta, reklo bi se već poslovno visoka, mobilnost kapitala dovela je do toga da je oporezivanje dobiti i drugih prihoda od tog faktora proizvodnje postalo glavno poprište poreske konkurencije. ^[3] Na to ukazuju i razlike u efektivnim stopama poreza na dobit u najrazvijenijim tržišnim privredama, koje bi se teško mogle objasniti samo njihovim različitim preferencijama javne i privatne potrošnje. Hoće li konkurencija i u ovom području dovesti do određene konvergencije poreskih stopa na njihovom nižem prosečnom nivou teško je reći, jer npr. uprkos postojanju pravila o državnoj pomoći u EU, poreska konkurencija, ipak, postoji.

U svojevrsnoj “igri bez granica”, koja karakteriše svet savremene globalizovane ekonomije, poreska konkurencija nije ograničena samo na oporezivanje dobiti i drugih prihoda od kapitala. Ona je u određenoj meri prisutna i kod drugih poreskih oblika, posebno kod poreza na promet. Kad je reč o poreskoj konkurenciji i korištenju poreskih podsticaja, s tim u vezi, treba upozoriti i na sve veći pokušaj nekih zemalja da sniženjem akciza i stopa poreza na promet utiču na formiranje relativno nižih cena i da na taj način privuku potrošače iz susjednih zemalja da jedan dio svojih nabavki realizuju na njihovoj teritoriji. Na taj se način takođe ostvaruje “izvoz” dela poreskog tereta tako što se na teret javnih prihoda drugih zemalja povećavaju sopstveni javni prihodi. Ovakav oblik poreske konkurencije posebno je koristan za male zemlje koje graniče s velikim susedima, a povezan je s kupovinom robe manje relativne težine i visoke relativne vrednosti. On takođe donekle dovodi u pitanje tvrdnju da su destinacioni porezi alokativno neutralni i da ne remete tokove međunarodne razmene kojom se realizuju komparativne prednosti.

Rad je manje mobilan u odnosu na kapital, iako su neke kategorije ljudskog resursa postale vrlo osetljive na međunarodni poreski tretman. Razlike u nivou graničnih stopa poreza na dohodak, pogotovo ako su znatnije, mogu podstaći selidbu i onog najmobilnijeg i najkvalitetnijeg dela radne snage, koja ima aspiracije na najveću zaradu, u zemlje s manjim fiskalnim opterećenjem. Takvim migracijama se utiče i na preraspodelu poreskog tereta na štetu siromašnijih slojeva stanovništva, a zemlje u tranziciji migracija visokoobrazovanog stanovništva postala je ozbiljan problem. Sve prethodno navedeno, posebno je izraženo i važno za zemlje u tranziciji, koje su koristile i koriste svoje odsustvo iz EU (koja je, kao što je već rečeno, pokrenula inicijativu za suzbijanje neloyalne konkurencije) da bi poreskim olakšicama privukle investicije moćnih multinacionalnih kompanija.

U teorijskim razmatranjima poreski podsticaji obično imaju negativnu konotaciju, zbog njihovog distorzivnog efekta u alokativnom smislu i mogućnosti izbegavanja plaćanja poreza. Njihov efekat, međutim, može biti i pozitivan ukoliko oni služe disciplinovanju fiskalnih vlasti da racionalnije postupaju pri korišćenju novca svojih poreskih obveznika. Poreska konkurencija je prihvatljiva i onda ako se pođe od toga da svaka redukcija poreskog opterećenja ima pozitivan efekat samim tim što smanjuje mrtvi teret oporezivanja. Međutim, u slučaju kada poreska konkurencija dovodi do erozije poreskih prihoda koji se naplaćuju na osnovicu koju čini dohodak, odnosno prihod od kapitala, tada je potrebno preduzeti odgovarajuće mere za njeno sprečavanje. U tom cilju, kao i radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja, ali i dvostrukog izuzimanja i radi pojačavanja saradnje između nacionalnih poreskih organa, potrebno je uspostaviti koordinisanu akciju na nivou EU. Neophodnost saradnje treba da postoji i između samih nacionalnih poreskih organa država članica. Ovo je posebno važno, budući da je nejasna linija razgraničenja između pravične i nepravične poreske

konkurencije. Kada je reč o poreskim podsticajima, krajnji cilj poreske politike mora biti da na neki način izbalansira zaštitu neophodnog nivoa javnih prihoda i konkurentnosti zemlje.

2. MEĐUNARODNO (PРАВНО) DVOSTRUKO OPOREZIVANJE

Širenjem međunarodnog tržišta, povećanjem obima međunarodne razmene i intenziviranjem međunarodnih tokova kapitala neminovno dolazi i do sve većeg preklapanja i sukoba nacionalnih poreskih sistema, što se, između ostalog, ogleda i u sve raširenijoj pojavi dvostrukog oporezivanja. Ako se u uslovima otvorenosti, tj. slobodnog kretanja robe, ljudi i kapitala između različitih zemalja, sledom teritorijalnog principa (“načela porekla”), svakoj zemlji daje pravo da oporezuje dohodak ostvaren na svom području, a istovremeno se u oporezivanju primenjuje i jedan drugi koncept, tzv. koncept rezidentstva, prema kojem bi se trebao oporezovati njegov ukupni dohodak – znači ne samo onaj ostvaren u zemlji nego i dohodak ostvaren u inostranstvu – onda je dvostruko oporezivanje neizbežno. Zemlje izvoznice kapitala zainteresovane su za što širu upotrebu kriterijuma rezidentstva, dok s druge strane, zemlje uvoznice kapitala (po pravilu zemlje u tranziciji) imaju interes da se što šire primenjuje teritorijalni princip.

Olakšica se daje ili u vidu tzv. poreskog kredita (eng. tax credit), u kom slučaju se iznos poreza plaćenog u inostranstvu odbija od ukupno obračunate poreske obaveze poreskog obveznika rezidenta ili u obliku tzv. “poreskog odbitka” (eng. tax deduction) koji se realizuje tako što se pri oporezivanju dohotka ili dobiti ukupna poreska osnovica poreskog obveznika rezidenta smanjuje za iznos poreza plaćenog u inostranstvu. Olakšica u obliku “poreskog kredita” prihvatljivija je s aspekta efikasnosti oporezivanja i jednakosti u raspodeli poreskog tereta definisanog na nivou pojedinca, dok je olakšica u vidu “poreskog odbitka” prihvatljivija s aspekta ostvarivanja efikasnosti i jednakosti u raspodeli poreskog tereta definisanog na nivou države. Dvostruko oporezivanje inače je podednako neprihvatljivo i štetno i za zemlju izvoznicu i za zemlju uvoznicu kapitala jer podriva oba najvažnija načela racionalnog oporezivanja – alokativnu neutralnost i pravičnost u raspodeli poreskog tereta.

3. IZBEGAVANJE PLAĆANJA POREZA – MEĐUNARODNI ASPEKT

Sledeći problem oporezivanja vezan uz globalizaciju i integraciju nacionalne privrede odnosi se na poresku evaziju u vreme sve veće dominacije multinacionalnih kompanija. Problem se svodi na raspodelu poreske osnovice u onim slučajevima kada su pojedini delovi kompanije locirani u različitim državama. Zaista je u takvim slučajevima teško odlučiti gde bi kompanija trebala da plati porez, bez obzira na to gde je sedište njene uprave. Postoje različite mogućnosti “selidbe poreske osnovice” i njenog usmeravanja prema onoj državi gde je poreska stopa najniža. Za te, svrhe najčešće se koriste “transferne cene”, “utanjena kapitalizacija” ili diskriminatorni način raspodele “režijskih troškova” (eng. overhead costs). U sva tri slučaja reč je zapravo o veštačkom povećanju ili smanjenju inputa u transakcijama između različitih delova iste multinacionalne kompanije lociranih u različitim zemljama, ovisno o tome je li zbog poreskih podsticaja korisno smanjiti ili povećati profit kao osnovicu oporezivanja u dotičnoj zemlji. Krajnji je cilj da se ovim manipulacijama odnosno “poreskom arbitražom” minimizira ukupni profit kao osnovica oporezivanja, a samim tim i poreska obaveza kompanije kao celine. Nijedan od sva tri spomenuta oblika poreske arbitraže ne zahteva nikakvu “selidbu kapitala” nego samo “selidbu poreske osnovice”. I od ovakve poreske evazije zemlje se nastoje zaštititi i unilateralnim merama i bilateralnim sporazumima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, primenjujući tzv. načelo “na dohvata ruke” (eng. arm's length rule) koje se svodi na to da se cene inputa u transakcijama između različitih delova multinacionalne kompanije utvrđuju po kriterijumu tržišnih cena, to jest kao da je reč o potpuno zasebnim firmama.

Uz sve te napore mogućnost kontrole preciznije alokacije profita između različitih delova multinacionalne kompanije lociranih u različitim državnim entitetima relativno je ograničena, zbog konflikta interesa i s tim povezanom nespornošću država da sarađuju u razmeni potrebnih informacija. U novije vreme ta mogućnost je još ograničenija zbog razvoja tzv. elektronske trgovine (trgovine preko interneta) i finansijskih tržišta, posebno pojavom tzv. “derivata” (futures and options), koji bitno otežavaju da se precizno ustanovi ko bi trebao biti poreski obveznik, tj. kome u krajnjem slučaju treba pripisati dobit ili gubitak od neke transakcije.

Klasičan primer povezanosti globalizacije i otvaranja mogućnosti za evaziju poreza jeste porez na dodatu vrednost. Prema zaključcima Komisije EU poreska evazija vezana za porez na dodatu vrednost se uglavnom odnosi na primenu prelaznog zajedničkog sistema poreza na dodatu vrednost koji sadrži brojne mogućnosti za nastajanje poreske utaje. Nakon ukidanja graničnih kontrola i prelaskom na prelazni zajednički sistem poreza na dodatu vrednost pojavili su se i novi oblici evazije, s obzirom na to da još uvek nije izvršena harmonizacija visine poreskih stopa poreza na dodatu vrednost. Pošto primena prelaznog sistema uglavnom zavisi od statusa kupca, time je data mogućnost za pružanje pogrešnih izjava o statusu kupca.

Najjednostavniji vid poreske utaje nastaje kada se ne prijavi nabavka iz druge zemlje – članice. Kupac nabavlja proizvode iz druge zemlje – članice, ali ovu nabavku ne evidentira i ne prikazuje u svojoj prijavi. Na taj način izbegava

plaćanje poreza, a ovi proizvodi završavaju na crnom tržištu. Time je izbenuto ne samo plaćanje poreza na dodatu vrednost, već i poreza na dohodak građana i poreza na dobit korporacija. Do 1992. godine, neprijavljen uvoz je bio jedino moguć krijumčarenjem preko granica. Pošto je ukinuta granična kontrola, više ne postoji ni pretnja otkrivanja neprijavljenih nabavki proizvoda poreskih obveznika od strane carinske službe pri prelasku granice. Zato je Smernicom EU 218/92/EES ustanovljena nova vrsta kontrole, kojom se nalaže da s poreskom prijavom poreza na dodatu vrednost mora da bude upoznat i operator Centralne službe za komunikaciju. Drugi metod poreske utaje se koristi kada se, umesto prijave nabavke proizvoda po nižoj ili nultoj stopi iz druge zemlje članice, poreski obveznik – kupac sporazume o fiktivnoj nabavci s poreskim obveznikom – domaćim prodavcem, kao da je transakcija izvršena od strane domaćeg prodavca. Izbegavanje plaćanja poreza na dodatu vrednost u zemljama članicama s višim poreskim stopama, pošto je usvojenom Smernicom 92/77/EES o harmonizaciji poreskih stopa poreza na dodatu vrednost zemalja članica propisana samo visina minimalnih stopa, naročito se pojavljuje u slučaju isporuka proizvoda u druge zemlje članice u kojima su ti proizvodi oporezovani po nižim stopama ili su oslobođeni od plaćanja poreza na dodatu vrednost.

U prelaznom zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrednost, isporuke proizvoda drugoj zemlji članici su oslobođene plaćanja poreza na dodatu vrednost i na te isporuke poreski obveznik ima pravo na poreski odbitak ili povraćaj obračunatog, odnosno plaćenog poreza na dodatu vrednost koji tereti nabavku proizvoda i usluga. S obzirom na to da su ukinute granične kontrole, pojavljuju se fiktivne isporuke između zemalja članica. Posebno složen vid poreske utaje nastaje kada je prijavljena fiktivna transakcija i kada proizvod uopšte ne postoji. Kod poreske utaje indirektnih poreza, svakako treba pomenuti i tzv. vrtešku (eng. carousel). Reč je o metodi zakonitog ili nezakonitog izbegavanja plaćanja indirektnih poreza zasnovanog na prazninama u carinama, porezu na dodatu vrednost, na namernoj pogrešnoj klasifikaciji ili pogrešnom opisu robe.

U harmonizaciji poreskih stopa i osnovica poreza na dodatu vrednost zemalja članica, prepoznala se mogućnost otklanjanja poreske utaje koja nastaje povodom postojećih razlika u visinama poreskih stopa, s tim što u manjem obimu ostaje mogućnost za poresku utaju samo u razmeni sa zemljama nečlanicama.

4. HARMONIZACIJA POREZA U EU

Carinske prepreke su fazno ukidane, s tim što je u početku period prilagođavanja bio od pet do sedam godina, a kasnije je bilo i bez prelaznog perioda. Pored carinskih, tu su indirektno vancarinske barijere, kao što su porezi, subvencije, monopoli, propisi o javnim nabavkama, itd. o kojima ćemo dati nekoliko napomena.

1) Monopoli i karteli: Stvaranje velikog tržišta potrošača EU povećalo je mogućnost stvaranja monopola i kartela. Rimski ugovor je zabranjivao prakse usaglašavanja cena, podele tržišta i sl., ali su često sudovi, posebno ESP, morali presudama da stvore precedente kako bi se navedene prakse mogle suzbijati. Pored prirodne tendencije firmi da dođu do renti, kartelima u EU je kumovala i regulacija, koja dopušta izuzetke. Tako član 81.3 Ugovora dopušta kršenje člana 81.1, ako je reč o “doprinosu poboljšanju proizvodnje i raspodele dobara ili unapređenju tehničkog progressa”.

2) Spajanje preduzeća: Član 82. Rimskog ugovora zabranjuje zloupotrebu dominantnog položaja na tržištu. Kada su u pitanju spajanja firmi (merdžeri) EK je izrekla veliki broj zabrana. Od 1997. je promijenjen kriterij o zabrani premašivanja dve trećine obrta firme u jednoj zemlji, koji se sada umesto jedne tiče tri zemlje EU. U periodu 1995–1998. bilo je oko 160 slučajeva godišnje gde je postojala obaveza obaveštavanja EK pre spajanja firmi.

3) Ograničenje državne pomoći: Kejnzovu teoriju o državnom intervencionizmu u privredi i u vreme krize koriste SAD i zemlje Dalekog istoka, i neke druge zemlje. Tim merama remeti se konkurencija, pa su takve mere zabranjene članom 82.1 Ugovora. Dozvoljeni su izuzeci: Prvo, pomoć se može davati u slučaju prirodnih nesreća ili opšteg zaostajanja. Pod slučaj opšteg zaostajanja podvodi se pomoć koju Njemačka ukazuje bivšim provincijama NDR. Druga vrsta izuzetaka su projekti od zajedničkog značaja za članice EU. Treća vrsta pomoći odnosi se na očuvanje tradicije i zaštitu okoline, ali uz ograničenja: Pomoć mora biti opadajuća i vremenski ograničena, što transparentnija; i tako oblikovana da predstavlja što je moguće manje remećenje zajedničkog tržišta.

4) Proizvodni standardi: U ovoj oblasti bilo je nešto više lutanja. Danas se postupa na sledeći način:

- Prvo, o standardima se više ne odlučuje konsenzusom, nego kvalifikovanom većinom.
- Drugo, tela EU će propisivati samo standarde sigurnosti (radi zaštite potrošača).
- Treće, ako nema evropskih, onda ostaju na snazi nacionalni standardi.

- Četvrto, sve vrste robe i usluga, koje zadovoljavaju navedene uslove, mogu da se prodaju na čitavoj teritoriji EU. Osnovni oblik zaštite potrošača nisu odluke birokrata, nego etikete, koje su postale znatno veće, zbog toga što se moraju deklarirati sva važnija svojstva proizvoda.

5) Državni monopoli i javne nabavke: Na početku postojanja EU na ova pitanja nije obraćana velika pažnja, iako je Rimskim ugovorom bilo predviđeno da se države ne smeju ponašati diskreciono pri kupovini roba i usluga. Od 1976. uvedeno je pravilo da se za sve državne kupovine preko €144.000 mora da raspiše oglas u Službenom listu EU u kojem će biti sadržane sve potrebne informacije.

Zbog određenih specifičnosti, EK je krajem 80-ih, pokušala da ukloni “rupe u zakonu” kroz koje su se navedeni postupci provlačili. Između ostalog, iz opštih odredbi o javnim nabavkama izuzeta je kupovina vode, transportnih

usluga, energije i telekomunikacionih usluga. U odredbu o javnim nabavkama uključene su elektronske usluge i obrada podataka. Na nacionalnom nivou dopušteni su postupci za korekcije u raspisivanju tendera za javne nabavke ako ih odobri EK.

Kada je u pitanju harmonizacija poreza u EU, prvo se krenulo od harmonizacije indirektnih poreza, veoma izdašnih u punjenju budžeta članica Unije. Ugovorom o EU eksplicitno je propisana harmonizacija indirektnih poreza (osnovica i najnižih stopa) kao predušlov za uspostavljanje i nesmetano funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije, ali ne i direktnih poreza, tako da je poreski suverenitet EU ograničen. U EU najveća pažnja poklonjena je harmonizaciji zakona o PDV i zakona o akcizama. Poreska evazija ometa funkcionisanje unutrašnjeg tržišta na način da se usled skrivenog neplaćanja poreza pojavljuju proizvodi sa izuzetno niskim cenama. Usvojenom Direktivom 2008/117/EZ od 16. 12. 2008. godine, izmijenjena je Direktiva 2006/112/EZ uvođenjem sledećih mera radi prevencije od evazije ili utaje PDV:

- a) sastavljanje jednomesečnih izveštaja o prometu proizvoda unutar Unije, dakle o prometu između članica;
- b) određivanje istih poreskih perioda za dobavljača i za kupca ili korisnika u kontekstu informacija o transakcijama unutar Unije;
- c) redukcija administrativnog opterećenja;
- d) podnošenje kvartalnih izveštaja o rekapitulaciji prometa proizvoda unutar Unije.

Da bi provera informacija bila korisna protiv poreskih zloupotreba, transakcije unutar EU morale bi se prijavljivati u istom poreskom periodu i od strane dobavljača i od strane kupaca – poreskih obveznika, i to e-putem da se troškovi administracije svedu na minimum. Članice imenuju operatore za podnošenje kvartalnih izveštaja o rekapitulaciji prometa proizvoda i usluga unutar EU.

Kod sistema oporezivanja dobiti preduzeća doneto je nekoliko poreskopraavnih dokumenata tj. smernica^[4] Poreski tretman dividendi regulišu Smernice o poreskom tretmanu dividendi koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji koja se nalazi u drugoj zemlji članici. Cilj ove smernice je da reguliše, odnosno ujednači poreski tretman dela dobiti koji filijala isplaćuje matičnoj kompaniji kada su one rezidenti dve različite države članice. Smernicom (2003/123/EC) izvršena je dopuna osnovnog teksta Smernice, tako da se njome sada uređuje i tretman dela dobiti koji filijala isplaćuje poslovnoj jedinici kompanije koja je rezident druge članice. Novom smernicom izvršena je određena izmena u delu definisanja statusa matične kompanije na način da od 1. januara 2007. kompanija ima status matične kompanije članice ako u kapitalu kompanije u drugoj državi ima minimalno značajno učešće od najmanje 15% akcijskog kapitala, a status filijale ako u njenom kapitalu druga kompanija ima učešće od najmanje 15% vrednosti akcijskog kapitala. Od 1. 1. 2009. ovaj zahtev se svodi na 10%. Smernica ima za cilj da otkloni mogućnost da se raspodeljena dobit oporezuju dva puta i u zemlji rezidentstva filijale i u zemlji rezidentstva matične kompanije, da otkloni mogućnost dvostrukog pravnog oporezivanja, probleme u međukompanijskoj isplati dobiti i dividendi do kojih može doći ako bi obje države uvele porez na prihod koji se plaća na izvoru (porez na dividende nerezidenta) i obje države oporezovale dobit korporacije. U Smernici se ističe da: država rezidentstva filijale ne sme da uvede porez na prihod od dividendi koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji. Država rezidentstva matične kompanije koja je primila dividende od filijale čije je sedište van rezidentstva matične kompanije može u cilju eliminisanja dvostrukog pravnog oporezivanja da primeni dve različite metode: a) metod izuzimanja koji je zasnovan na principu neutralnosti uvoza kapitala (CIN – capital import neutrality) i b) metod indirektnog poreskog kredita koji je zasnovan na principu izvoza kapitala (CEN – capital export neutrality).

Smernice o poreskom tretmanu statusnih promena kod kompanija – Merger Directive od 23. 7. 1990. i Smernica od 4. 3. 2005. ukazuju na dinamičnost kao karakteristiku savremenog poslovanja, a ogledaju se u brzini osnivanja, gašenja, spajanja i razdvajanja korporacija, jer postoji mnoštvo različitih formi poslovnih organizacija. Do njih se, između ostalog, dolazi i postupkom koji se u ekonomiji zove merdžer: to je operacija spajanja dve ili više kompanija u kome sva sredstva i dugovanja apsorbuje korporacija kupac koja zadržava svoj pravni i poslovni identitet i punu slobodu. Smernica se odnosi na: a) spajanje koje dovodi do statusne promene u kojoj korporacija iz jedne države članice prenosi svoja prava i obaveze na korporaciju koja je rezident druge države članice, a njeni akcionari dobijaju akcije i gotovinsku naknadu u visini do 10% vrednosti primljenih akcija od korporacije koja je kupac; b) podelu koja dovodi do statusne promene u kojoj jedna kompanija rezident jedne države prenosi svoja prava i obaveze na dve ili više kompanija rezidenata drugih država, a njeni akcionari dobijaju akcije i gotovinsku naknadu u visini do 10% vrednosti primljenih akcija tih korporacija. Transfer sredstava dovodi do statusne promene u kojoj kompanija rezident jedne države prenosi svoj ogranak korporaciji koja je rezident druge članice u zamenu za akcije korporacije kupca. Razmena sredstava dovodi do statusne promene transakcijom kojom korporacija koja je rezident jedne članice stiče većinu glasova u korporaciji, koja je rezident druge članice, a u zamenu za akcije i gotovinsku naknadu u visini do 10% vrednosti primljenih akcija.

Merdžer smernica omogućila je da se porez na kapitalni dobitak plaća tek kada se akcije nove kompanije koje su emitovane po osnovu statusne promene i realizuju, odnosno prodaju na finansijskom tržištu i ostvari kapitalni dobitak. Poreska obaveza se praktično odlaže, ali samo kod onog merdžera koji ima za rezultat takvu emisiju akcija kojom se samim činom statusne promene povećava tržišna vrednost akcija do kojih dolazi korporacija koja je “merdžovana”.

Transakcije između članica multinacionalne grupe kompanija često se odvijaju po transfernim cenama. Transferne cene su cene koje se uspostavljaju za robe, usluge ili za prava intelektualne svojine u transakcijama između povezanih lica. Poreske vlasti imaju zadatak da utvrde u kojim slučajevima su cene za određene transakcije nerealno postavljene.

Arbitražna konvencija je zasnovana na članu 220. Ugovora o osnivanju, koji predviđa da će članice, u meri u kojoj je to neophodno, ulaziti u međusobne pregovore (postupci uzajamnog sporazumevanja).

Smernice o oporezivanju kamata i autorskih naknada isplaćenih u odnosima između povezanih kompanija koje se nalaze u različitim članicama regulisana je posebnom Smernicom od 3. 6. 2003. godine i 29. 4. 2004. Ovom smernicom ukida se porez na kamate i autorske naknade (porez na prihod na izvoru) između povezanih preduzeća koja su rezidenti različitih članica. Neka kompanija ima status povezane kompanije ako je njeno minimalno učešće u akcijskom kapitalu druge kompanije 25%. Ova smernica definiše: pojam kamate kao svaki prihod nastao po osnovu potraživanja, a pre svega po osnovu dugovnih HOV i ne uključuje zateznu kamatu, pojam autorske naknade kao prihod primljen za upotrebu, pravo korišćenja industrijske, komercijalne ili naučne opreme, autorska prava literarnih, umetničkih ili naučnih dela, kao i kinematografska dela i softveri, patenti i informacije koje se tiču industrijskih, komercijalnih ili naučnih znanja i iskustva ili opreme. Novom smernicom iz ove oblasti (2004/76/EC) uveden je prelazni period državama članicama EU: Češkoj, Grčkoj, Španiji, Litvaniji, Letoniji, Poljskoj, Portugalu i Slovačkoj i omogućena njena primena pod posebnim uslovima.

Oporezivanje dohotka građana, kao vrste direktnog poreza, nije značajan predmet poreske harmonizacije u okviru EU, ali je ipak, donesena je Smernica o oporezivanju prihoda od štednje u obliku kamate od 3. 6. 2003. Osim oporezivanja kamata, EK je iznela određene predloge vezane uz oporezivanje dividendi, oporezivanje penzija, te poboljšanje međusobne saradnje zemalja članica EU oko pitanja oporezivanja dohotka pojedinca. Cilj ove smernice je da se fizičkim licima – nerezidentima članice u kojoj ostvare prihod po osnovu kamate, omogući da porez na kamatni prihod plate u državi rezidentstva. Država rezidentstva treba da primeni jednu od metoda za eliminisanje dvostrukog pravnog oporezivanja, koje bi moglo da nastane u slučaju da država isplatioca kamate uvede porez na kamatu (porez na prihod na izvoru). Nasuprot njoj, država nerezidentstva iz EU ima obavezu da dostavlja relevantne podatke o štediši (ime i adresu isplatioca, bankovni račun štediše ili potraživanje po osnovu koga je isplaćena kamata) u državu rezidentstva štediše. Problem s primenom ove smernice je što EU treba da postigne sporazum s pet važnih država koje nisu članice EU (Švicarska, Andora, Lihtenštajn, Monako, San Marino i SAD), ali i da obezbedi da se ona primenjuje i u svim državama koje su povezane s Holandijom i Engleskom (Holandski Antili, Britanska Devičanska ostrva, Kajmanska ostrva).

Prema Ugovoru EU građani imaju slobodu kretanja i rada u bilo kojoj članici EU bez diskriminacije u pogledu zaposlenja, zarada i drugih uslova. Međutim, za oblast socijalnog osiguranja, odnosno socijalne politike, nadležna je članica.

Jedno od područja oporezivanja gde do sada nisu postignuti nikakvi pozitivni pomaci u vezi s usklađivanjem u EU je područje oporezivanja imovine. Kao posledica te neusklađenosti uočava se različit pristup pojedinih država članica EU sistemu oporezivanja imovine. Budući da do sada nisu preduzete nikakve mere u smeru harmonizacije, zemljama članicama EU za izbegavanje dvostrukog oporezivanja na raspolaganju stoje jedino bilateralni ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja imovine.

5. ZAKLJUČAK

Rešenje za sva tri problema koji prate savremene tendencije ekonomskih integracija (poreska konkurencija, dvostruko pravno oporezivanje i poreska evazija) vidi se u poreskoj harmonizaciji. Poreski sistem i poreska politika predstavljaju jedno od značajnih obeležja nacionalne suverenosti jedne zemlje i sastavni su deo ukupne ekonomske politike koju ona vodi. Ipak, zemlje članice Evropske unije odlučile su da najveći dio regulative prenesu na nadnacionalni nivo, gde spadaju i porezi, finansijski i budžetski propisi, carinska unija, ali i mnoge druge oblasti (aquis communautaire). Oporezivanje je instrument ekonomske regulacije, koji može da bude korišćen za uticaj na potrošnju, podsticanje štednje, oblikovanje organizacije kompanije, stimulisanje investicione aktivnosti i dr. No, i pored poreske harmonizacije, porezi su danas čvrsto u rukama članica EU kako u pogledu razrezivanja i prikupljanja tako i u pogledu trošenja tih prihoda. Na jedinstvenom tržištu EU, članice treba da se kreću u približno istim pravcima u pogledu poreskih politika koje vode.

Stvarnost, međutim, ne ide u prilog toj želji: pregled više od 500 glavnih poreza u EU 27 može se naći na sajtu Unije u okviru "Taxes in Europe". Ukupni porezi u E27 učestvuju u proseku 40% BDP. Danas je teško shvatiti da javna potrošnja ni u jednoj zemlji sveta 1929. godine nije prelazila 9% BDP. Usvojenim smernicama o harmonizaciji PDV i smernicama o harmonizaciji akciza definisani su zajednički stavovi u pogledu važnih elemenata ovih poreza (predmet oporezivanja, teritorija primene, poreski obveznik, minimalne visine stopa, vrsta oslobođanja, i dr.). Mada visina stopa utiče na cene proizvoda i usluga, kod PDV i akciza postignuta je samo saglasnost o nivou minimalnih stopa, čime je harmonizacija stopa ovih poreza izuzetno fleksibilna. Visina stopa u suštini je odraz nacionalnih budžetskih potreba članica.

Iako se u Ugovoru EU ne spominje harmonizacija direktnih poreza (porezi na dohodak), na osnovu odredbi člana 94, u kojoj se generalno govori o harmonizaciji pravnih propisa, izvedena su ovlašćenja organa Unije za donošenje smernica

koje se tiču harmonizacije određenih rešenja iz oblasti direktnih poreza koja neposredno utiču na funkcionisanje unutrašnjeg tržišta.

Na osnovu člana 94. Ugovora, Savet je u oblasti korporativnog poreza usvojio nekoliko smernica, i to u vezi s izbegavanjem dvostrukog oporezivanja kapitalne dobiti u slučaju statusnih promena kompanija iz različitih država članica, raspoređenog profita i isplate kamata i autorskih naknada između povezanih kompanija iz različitih država članica.

Naime, nije usvojena nijedna smernica kojom bi se na nivou EU harmonizovale poreske stope, poreska osnovica, oslobođanja ili bilo koji drugi bitni elementi oporezivanja, što je i razumljivo imajući u vidu razlike u nivou privrednog razvoja pojedinih država članica, razlike u privrednoj strukturi, u ciljevima poreskih podsticaja, koje su rezultat i istorijskih, socioloških, kulturnih i geografskih razlika među njima. Ima države članice imaju nadležnost u pogledu visine poreskih stopa na dohodak/profit kompanija i na dohodak građana, štednju i kapitalne dobitke, naročita pažnja na nivou EU poklanja se oporezivanju profita kompanija, kako ne bi došlo do dvostrukog oporezivanja, rizika i smetnji u slobodnom kretanju kapitala na unutrašnjem tržištu. Porez na dohodak građana država članica EU, takođe, nije bio predmet poreske harmonizacije, tako da je uređenje ovog poreza ostalo u nadležnosti država članica. Jedini izuzetak bilo je donošenje smernice o oporezivanju dohotka od kamate rezidenata države članice, koja je ostvarena i isplaćena u drugoj državi članici EU, jer ova smernica ima direktan uticaj na suzbijanje poreske utaje, eliminisanje štetne poreske konkurencije i uklanjanje smetnji koje su narušavale slobodnu konkurenciju na unutrašnjem tržištu. Međutim, iako ne postoji harmonizacija zakona o porezu na dohodak građana država članica EU, gotovo sve države, osim nekoliko novih (Bugarska, Rumunija, Estonija, Litvanija, Letonija, Češka, i Slovačka), primenjuju isti ili sličan mehanizam sistema sintetičkog poreza s progresivnim stopama. Porast sporova od strane poreskih obveznika u nacionalnim sudovima i u Sudu pravde EU proteklih godina, najviše se odnosio na različit poreski tretman isplate dividendi rezidentu države članice, i na probleme u oporezivanju zarada koje u jednoj državi ostvaruju radnici rezidenti druge članice.

LITERATURA

- [1] Gerken, L., Markt, J., Shick, G. (2001) *Double Income Taxation as a Response to Tax Competition in the EU*, Intercomics Part Taxation, New York, pp 244.
- [2] Stojanović, A., Stakić B. i Helić, A. (2016) *Fiskalni sistemi*, Revicon, Sarajevo, str.358.
- [3] Wels, T., Morisset, A., Pirnia, N. (2001) *Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment, Are They Worth the Costs?*, FIAS, Occasional Paper br. 15, The International Finance Corporation and the World Bank, Washington, D. C., pp 51.
- [4] Ilić-Popov, G. (2005) *Poreska politika Evropske unije*, Centar za antiratnu akciju, Beograd., str. 7.