ФИСКАЛНА ХАРМОНИЗАЦИЈА И ФИСКАЛНА КОНКУРЕНЦИЈА У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ

FISCAL HARMONIZATION AND FISCAL COMPETITION IN EUROPEAN UNION

Бранимир Калаш¹

Универзитет у Новом Саду, Економски факултет Суботица, Србија

Снежана Милошевић

Универзитет у Новом Саду, Економски факултет Суботица, Србија

Сажетак: Фискални систем и фискална политика представљају значајна обележја националне суверености једне земље и саставни део укупне економске политике. Наиме, земље чланице ЕУ изградиле су сопствене системе опорезивања са елементарним циљем убирања јавних прихода ради покрића јавних расхода, али и кориговања нежељених ефеката функционисања тржишта. Захтев за пореском хармонизацијом резултат је потребе усаглашавања пореских система земаља чланица ЕУ како би се осигурало формирање унутрашњег тржишта кроз слободно кретање фактора производње, и унапређивање привредног развоја. Поред тренда фискалне хармонизације уочава се и тренд фискалне конкуренције, која се може схватити као одсуство сарадње између појединих пореских јурисдикција земаља у борби за привлачење страног капитала. Предмет рада је анализа процеса фискалне интеграције у оквиру земаља ЕУ кроз хармонизовање њихових пореских стопа и основица, као и приближавање пореских правила и политика на нивоу ЕУ. Циљ рада је да укаже на актуелне проблеме фискалне хармонизације и конкуренције у оквиру ЕУ, као и различите аргументе за и против једног, односно другог приступа.

Кључне речи: Европска унија, фискална хармонизација, фискална конкуренција, јединствено тржиште

Abstract: The fiscal system and fiscal policy represent important features of the national sovereignty of a country and an integral part of overall economic policy. The EU member states have built their own tax systems with the aim of collecting public revenues to cover public expenditures, but also correcting the adverse effects of market. The request for tax harmonization is result of the need to coordinate tax systems of EU member states to ensure the internal market through the free movement of production factors and improvement economic development. In addition to the trend of fiscal harmonization it's appears fiscal competition, which can be seen as a lack of cooperation between different tax jurisdictions of countries in the struggle to attracting foreign capital.

The subject of paper includes process of fiscal integration within EU through the harmonization of their tax rates and bases, as well as the oncoming of tax rules and policies at the EU level. The aim of this paper is pay attention to the current problems of the fiscal harmonization and competition within EU, as well as the various arguments for and against one or the other approach.

Keywords: European union, fiscal harmonization, fiscal competition, common market

¹ branimir.kalas@ef.uns.ac.rs

1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Развој европских интеграционих процеса, започет педесетих година прошлог века, који је кулминирао усвајањем јединствене валуте – евра 1999. године, нагло је повећао и истакао релевантност и међусобну зависност националних фискалних политика земаља чланица ЕУ. Интеграциони процеси у Европској унији подразумевају усвајање заједничких политика и координацију националних политика чланица ради реализовања темељних слобода јединственог тржишта. Основни економски циљ ЕУ представља унапређење алокативне ефикасности на јединственом тржишту, путем смањивања или укидања ограничења у кретању роба, услуга и фактора производње (Molle, 2001, стр. 333). Различити фискални системи и различити елементи појединих пореза у земљама чланицама ЕУ, могу изазвати пореске дисторзије које ометају обављање међународних пословних активности на јединственом тржишту ЕУ. Под фискалном интеграцијом подразумева се смањивање битнијих разлика између фискалних система и елемената појединих пореза у земљама чланицама ЕУ и она се прихвата као неминовност. Сама потреба за фискалном интеграцијом не опредељује и начин вршења интеграције (Јовановић, 2006, стр. 104-111): а) путем фискалне хармонизације, б) путем фискалне конкуренције, в) различитим видовима фискалне кооперације и координације између земаља чланица ЕУ. Фискална хармонизација и конкуренција постали су посебно осетљиво питање након проширења Европске уније 2004. године и пријема десет нових чланица са битно нижим степеном привредног развоја и великим разликама у структури пореских система у односу на дотадашње чланице. Отуда и потреба за идентификацијом њихових емпиријских домета кроз анализу директних и индиректних пореза, што поткрепљује релевантност одабране теме рада. Први део рада теоријски интерпретира процес фискалне хармонизације, док други део рада дефинише феномен пореске конкуренције на нивоу чланица ЕУ.

Трећи део рада емпиријски оцењује тенденцију хармонизације индиректних пореза и идентификује конкуренцију код директних пореза. Последњи део представља закључна разматрања.

2. ТЕОРИЈСКИ ОСВРТ НА ФИСКАЛНУ ХАРМОНИЗАЦИЈУ

Фискална политика је средство посредством кога се утиче на расходе или приходе (порезе) ради остваривања макроекономских циљева ниске незапослености, стабилних цена и економског раста (Јосифидис, 2008, стр. 60). Структура фискалног система ЕУ своди се на њен буџет као једини инструмент спровођења фискалне политике са наднационалног нивоа ЕУ. Преостали део фискалног система се може посматрати као скуп правила и договора преко којих земље чланице хармонизују и координирају остале сегменте фискалне политике. То се посебно односи на пореску хармонизацију, координацију стабилизационих фискалних политика кроз Пакт о стабилности и расту и критеријуме конвергенције (Шимовић, 2006, стр. 5). Наиме, одредбама Маастрихтског уговора и Пакта о стабилности и развоју, дефинисана су стриктна ограничења у погледу висине буџетског дефицита и јавног дуга, док су се стварањем Европске монетарне уније (ЕМУ), земље чланице одрекле монетарног суверенитета и пренеле сва монетарна и девизна овлашћења на Европску централну банку (ЕЦБ). Тако су право опорезивања и инструменти фискалне политике остали последњи макроекономски инструменти у сувереној надлежности земаља чланица ЕУ (Andre Fourcans, Thierry Warin, 2001). О пореској хармонизацији се говори врло често, а сам појам хармонизација употребљава се у смислу јединства, повезивања и усклађивања. На јединственом тржишту ЕУ, земље чланице треба да се крећу у приближно истим правцима у погледу вођења пореских политика. Пореска хармонизација представља процес уклањања баријера и разлика између пореских система земаља чланица ЕУ и усклађивање пореског законодавства између различитих држава чланица и примену директива ЕУ у различитим областима пореског права (Радичић, Раичевић, 2011, стр. 99). Један од циљева формулисаних у Уговору о оснивању ЕУ представља успостављање јединственог тржишта праћено постепеним усаглашавањем пореских политика земаља чланица. Када се говори о јединственом тржишту, ту се првенствено мисли на уважавање слободног кретања добара, услуга, људи и капитала у конкурентским условима. Ипак, земље чланице ЕУ одлучиле су да највећи део регулативе пренесу на наднационални ниво, где спадају и порези и буџетски прописи.

Неопходно је издвојити две основне групе аргумената од значаја за пореску хармонизацију на простору ЕУ (Илић-Попов, 2004, стр. 21):

- економски аргументи
- политички аргументи.

Када је реч о економским аргументима, потребно је истаћи да успостављање јединственог унутрашњег тржишта представља изворни циљ, на који би се надовезала економска и монетарна унија.

У погледу аргумената политичког карактера, један од главних кључева за разумевање процеса пореске хармонизације у ЕУ је да се она посматра и схвати као саставни део ширег и обухватнијег политичког покрета ка постизању европске интеграције. Аргументи који се најчешће истичу као предности пореске хармонизације (Schön, 2003, стр 5):

- умањење трошкова угодности плаћања пореза
- транспарентност пореске обавезе за пореске обвезнике
- пореска неутралност у циљу даљег омогућавање оптималне алокације ресурса и пружања подршке индивидуалној и међунационалној правичности у опорезивању
- редистрибутивни ефекти опорезивања.

У оквиру саме пореске хармонизације, Steichen (2003) разликује неколико приступа:

Приступ уједначавања - достизање највишег степена хармонизације на начин да се усвоје стандардизоване пореске стопе, пореске основице и пореска регулатива на одређеном подручју. Тада говоримо о пуној хармонизацији, где је нагласак на групи као целини, односно интерес групе ставља се испред интереса појединачних земаља чланица.

Приступ диференцијације - полази од става да негативни ефекти које производи порески систем једне земље чланице на пореске системе других држава чланица треба да буду минимизовани. Овај приступ се може посматрати кроз призму тзв. делимичне хармоинзације или пореске апроксимације. Сама пореска апроксимација дефинише се као ситуација, која је руковођена ЕУ законодавством, када долази до приближавања пореских система и пореских стопа, при чему они не постају идентични.

Мешовити приступ подразумева комбинацију уједначавања и диференцијације, у контексту тражења начина да се повећа униформност корпоративног пореза и пореза на штедњу, као и већине посредних пореза, али уз допуштеност веће диференцијације пореза на доходак (Steichen, 2003, стр. 47-48).

Фискална хармонизација се може постићи на више различитих начина (Јовановић, 2008, стр. 23-25):

- 1) експлицитна фискална хармонизација – постоји у случају када земље чланице ЕУ постигну договор о успостављању минималних пореских стопа или одлуче да врше опорезивање по истој стопи;

- 2) имплицитна фискална хармонизација – постоји у случају када земље чланице опорезују доходак својих држављана зарађен у пореским јурисдикцијама других чланица ЕУ;
- 3) позитивна фискална хармонизација – укључује различите облике пореске координације и кооперације
- 4) негативна фискална хармонизација – рефлектује се у забранама оних понашања које доводе до нарушавања четири основне слободе на којима почива јединствено тржиште ЕУ.

Сам процес фискалне хармонизације заснива се на претпоставци, да слободна трговина на јединственом тржишту ЕУ захтева претходно изједначавање политика и праксе у државама чланицама. То конкретно значи, да интеграција захтева претходно дефинисање правила о функционисању фискалних система и профилисања фискалних политика, у законској форми обавезујућих прописа за све државе чланице. Фискална хармонизације рефлектује процес нормативног усклађивања елемената појединих пореза између држава чланица ЕУ, с циљем елиминације или смањења пореских дисторзија, до којих долази због прекограничних економских активности на територији ЕУ.

3. ТЕОРИЈСКИ ОСВРТ НА ПОРЕСКУ КОНКУРЕНЦИЈУ

Пореска конкуренција је један аспект конкуренције међу јурисдикцијама у оквиру кога се земље међусобно такмиче у настојањима да привуку капитал пореским правилима преференцијалног карактера. Феномен пореске конкуренције носи са собом и негативне ефекте.

Наиме, њена појава створила је нове могућности за компаније и појединце да минимизирају и избегавају плаћање пореза, док су и земље искористиле то за развијање пореских система са примарним циљем привлачења финансијског и другог географски мобилног капитала (Раичевић, Ненадић, 2004, стр. 49).

Смањење пореског терета, фискална дисциплина и одговарајућа равнотежа опорезивања иду у прилог фискалној конкуренцији (W. Schön, 2003. стр. 6)

Разлози који су условили стављање пореске конкуренције у фокус према аутору Easson (2003) јесу тројаки:

Прво, мобилност међународних компанија значајно се увећала као последица развоја савремене технологије и укидања непореских баријера међу земљама у циљу стварања регионалних заједница.

Битно је нагласити да степен међународне мобилности није исти за све факторе производње, при чему је сам рад мање мобилан у односу на капитал, док је финансијски капитал изузетно мобилан и осетљив на порески третман. Креирањем производно - продајних ланаца који се протежу у различитим пореским јурисдикцијама, повећана је релевантност капитала као фактора производње и тиме директно и моћ земаља извозница капитала, док је истовремено смањен значај рада као фактора производње и позиција земаља увозница капитала.

Друго, уочена је важност пореског третмана профита у земљи инвестирања, посматрана као интеракција пореских политика које воде земље и порекла и одредишта улагача, те је оцењено да управо ова интеракција опредељује понашање мултинационалних компанија. Она је посебно дошла до изражаја након измена у пореском праву САД, крајем осамдесетих година XX века, којим је порески третман мултинационалних компанија постао више зависан од пореског система земље порекла.

Као трећи разлог истиче се питање свих трошкова изазваних пореском конкурентношћу. Ту се првенствено мисли на непосредне трошкове везане за губитак буџетских прихода који се појављује као последица одобравања пореских подстицаја, али индиректне трошкове везане за злоупотребе пореског обвезника и пореске администрације (Easson, 2003, стр. 4).

Уколико се конкуренција међу пореским јурисдикцијама представи као тржиштее на коме се националне економије такмиче за улагаче, могуће је учинити покушај да се позитивни ефекти пореске конкуренције оцене аналогно позитивним ефектима конкуренције међу компанијама на тржишту.

У том контексту, конкуренција међу јурисдикцијама, аналогно компетитивном понашању међу компанијама на тржишту, има најмање три позитивна разлога за одвијање (Gerken, Markt, Schick, 2001, стр. 247):

- конкуренција као облик контроле моћи
- конкуренција као процедура откривања
- конкуренција као подстицајни механизам.

С обзиром да је императив савремених тржишних економија задржати здраве и снажне јавне финансије, пореска конкуренција приморава земље чланице ЕУ да смање огромну и неефикасну јавну потрошњу. Конкуренција између држава представља користан механизам из разлога што смањује нерационалну јавну потрошњу и дисциплинује политичку елиту у вођењу економске политике (Janeba, 2002, стр. 2).

Табела 1.: Аргументи за и против

Фискална хармонизација	Фискална конкуренција
Унапређење алокативне ефикасности на јединственом тржишту	Унапређење ефикасности јавног сектора
Обезбеђење покрића јавних расхода	Очување пореске суверености
Обезбеђење система социјалне заштите и социјалних програма	Унутрашња конкурентност доводи до међународне конкурентности
Правичност опорезивања	Очување демократских традиција
Сузбијање пореске евазија	Велике разлике у пореским системима
Неоснованост аргумената о сељењу финансијског капитала	Сељење финансијског капитала и тржишта изван ЕУ
Користи од пореза за заштиту животне средине	Непредвидив ефекат мера хармонизације

Извор: Приказ аутора

У табеларном приказу бр. 1 представљени су аргументи који наглашавају предности и недостатке фискалне хармонизације и фискалне конкуренције. Као прво, фискална хармонизација доводи до смањивања разлика између пореских система држава чланица, чиме се уклањају порески изазване дисторзије слободном кретању фактора производње, чиме се постиже алокативна ефикасност.

С друге стране, фискална конкуренција за привлачењем мобилних фактора производње, првенствено капитала, путем смањивања пореских стопа, може довести до смањивања укупних јавних расхода и по том основу, до смањивања укупних јавних расхода, тј. неадекватног нивоа пружања услуга јавног карактера.

Као један од главних аргумената у корист фискалне конкуренције, истиче се пореска сувереност и очување демократских традиција. Прихватањем пореске хармонизације, државе би се одрекле јединог преосталог макроекономског средства, што би смањило и онако лимитиране могућности прилагођавања и одговора тзв. асиметричним кризама. Иако фискална хармонизација омогућава сузбијање пореске евазије и правичност опорезивања, тешко је постићи висок степен усаглашености пореских облика, управо због великих разлика у пореским системима земаља чланица ЕУ.

4. ХАРМОНИЗАЦИЈА ПОРЕСКИХ ОБЛИКА У ЕУ

Хармонизација пореских система ЕУ покренута је још 50-их година прошлог века. Међутим, резултати су релативно скромни. Степен хармонизације опорезивања на нивоу ЕУ није исти код свих пореских облика. Највећи напредак је остварен у области посредних пореза (ПДВ и акцизе). Хармонизација непосредних пореза (порез на доходак и порез на добит) готово да је потпуно изостала, тако да је управо ово подручје где наступа пореска конкуренција.

4.1. Хармонизација (конкуренција) непосредних пореза у ЕУ

Законодавство Европске уније се ретко меша у опорезивање физичких лица, што је уједно и разлог најнижег степена хармонизације посматраног пореског облика. Циљ ЕУ у хармонизацији опорезивања дохотка појединца огледа се у његовој заштити и осигурању једнаког пореског третмана, као и немогућности дискриминисања и бежања у друге земље ради остваривања пореских и других повољнијих права (Шимовић, 2006, стр. 186). Упркос недовољној хармонизацији ове врсте пореза, последњих година је присутна тенденција смањивања највиших стопа пореза на доходак физичких лица. Поједине земље чланице су се одлучиле за само једну стопу пореза на доходак у циљу повећања конкурентске способности сопствене привреде. Разлог за то јесте и чињеница да појединци са највишим дохотком релативно лако доносе одлуку о пресељењу у другу земљу, како би плаћали порез у земљи где је његова стопа нижа.

Табела 2.: Стопа пореза на доходак физичких лица земаља чланица ЕУ (%)

Земље	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.
Аустрија	50	50	50	50	50	50	50	50
Белгија	50	50	50	50	50	50	50	50
Бугарска	24	10	10	10	10	10	10	10
Чешка	32	15	15	15	15	15	22	22
Данска	59	62.3	62.3	55.4	55.4	55.4	55.6	55.6
Естонија	21	21	21	21	21	21	21	21
Финска	51	50.7	49.8	49.6	49.2	49	51.1	51.2
Француска	40	40	40	41	41	45	45	45
Грчка	40	40	40	45	45	45	42	42
Холандија	52	52	52	52	52	52	52	52
Хрватска	45	45	45	40	40	40	40	40

Ирска	41	41	46	47	48	48	48	48
Италија	43	43	43	43	43	43	43	43
Кипар	30	30	30	30	35	35	35	35
Летонија	25	25	23	26	25	25	24	24
Литванија	27	24	15	15	15	15	15	15
Луксембург	39	39	39	39	42	41.3	43.6	43.6
Мађарска	36	36	36	32	16	16	16	16
Малта	35	35	35	35	35	35	32	29
Немачка	45	45	45	45	45	45	45	45
Пољска	40	40	32	32	32	32	32	32
Португал	42	42	42	45.9	46.5	46.5	48	48
Румунија	16	16	16	16	16	16	16	16
Словачка	19	19	19	19	19	19	19	25
Словенија	41	41	41	41	41	41	50	50
Шпанија	43	43	43	43	45	52	52	52
Шведска	55.7	56.7	56.7	56.6	56.5	56.6	56.6	57
Велика Британија	40	40	40	50	50	50	45	45
ЕУ просек	39.3	37.6	37.1	37.3	37.1	37.5	37.8	37.1

Извор: www.kpmg.com

Посматрајући табелу бр. 2, може се приметити углавном константан тренд овог пореског облика у земљама чланицама ЕУ током читавог анализираног периода. Тако је у Аустрији, Белгији, Италији, Холандији и Румунији стопа пореза на доходак остала непромењена.

С друге стране, Бугарска и Мађарска предводе земље у којима је стопа персоналног пореза забележила двоцифрени пад. Од почетка посматраног периода, дати порески облик је смањен за 20%, односно стопа персоналног пореза је пала са 36% на 16%.

Супротно томе, постоје и земље у којима је присутан раст стопе самог пореског облика, а то се најбоље види на примеру Шпаније и Словеније, где је дошло до пораста за 9% током читавог временског периода посматрања. Анализирајући 2014. годину, могуће је закључити велике у разлику у стопама овог пореза између скандинавски земаља и земаља југоисточне Еворпе. Тако је највиша стопа пореза на доходак физичких лица забележена у Шведској и Данској изнад 55%, док је у Бугарској, Литванији и Румунији та стопа 3-5 пута мања, што се може приписати и различитим нивоу животног стандарда.

Директни порези представљају један од најзначајнијих инструмената фискалне политике сваке земље. Управо зато, свака држава чланица ЕУ покушава да креира што повољнији и

конкурентнији порески систем у односу на остале земље ради подстицања и јачања предузетничких активности и привлачења страног капитала. У глобалним тржишним условима, где су порези значајан фактор у привлачењу страних директних инвестиција, земље покушавају да утврде пореске стопе на одрживом и прихватљивом нивоу како за саме инвеститоре, тако и за саму земљу. Треба нагласити да хармонизација система директних пореза у ЕУ све више добија на значају, а разлог томе треба тражити у процесу даљег јачања јединственог европског тржишта. Значајно је нагласити modele Европске комисије путем којих би било могуће извршити хармонизацију непосредних пореза, односно пореза на добит компанија. Могу се издвојити четири модела (Kikebeld, 2004, стр. 91-93):

Модел опорезивања код куће или опорезивање у домаћој земљи подразумева да мултинационалне компаније које послују широм ЕУ имају могућност да консолидовано обрачунавају групу својих профита које остварују у складу са пореским кодексом државе чији су резиденти, односно где се налази њихово седиште. Сама консолидована пореска основица била би подељена између свих држава чланица у којима послују огранци компанија, при чему би појединачна земља опорезовала доходак који се у њој остварују и то применом сопствених пореских стопа.

Модел консолидоване заједничке пореске основице подразумева установљавање хармонизоване групе правила у погледу пореске основице када се ради о мултинационалним компанијама.

Његова примарна предност је у томе што доводи до редуковања књиговодствених трошкова и трошкова плаћања пореза компанија које послују на међународном плану. Као недостатак истиче се чињеница, да систем у коме се паралелно примењују две групе пореских правила може довести до његове неефикасности. Карактеристика прва два модела огледа се у томе да се води рачуна о пореској суверености земаља чланица и постојању извесног нивоа пореске конкуренције између њих.

Модел ЕУ компанијски порез – веома сличан другом моделу са економског аспекта. Једина разлика између њих је у томе што овај модел подразумева администрирање на нивоу Уније, док је модел консолидоване заједничке пореске основице усмерен ка администрирању на нивоу земље, тј националном нивоу. Највећи недостатак овог модела огледа се у великим разликама у пореском третману пословне активности у различитим земљама чланицама.

Модел облигаторно хармонизованог корпоративног пореза односи се на све компаније које послују широм ЕУ, при чему су обухваћене и велике и мале компаније, односно и националне и

мултинационалне. У том контексту, не постоје разлике у пореском третману имајући у виду величину компаније, нити постоје два диферентна пореска система која се примењују у појединачној земљи.

Карактеристично је да трећи и четврти модел подразумевају да је пореска сувереност концентрисана у рукама Уније, тако да потпуно искључују могућност појаве било каквог облика конкуренције између земаља чланица (Илић-Попов, 2004 стр. 136-137).

Упркос већем броју покушаја до сада није усвојен јединствен модел опорезивања добити у чланицама ЕУ.

Табела 3.: Стопа пореза на добит компанија земаља чланица ЕУ (%)

Земље	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.
Аустрија	25	25	25	25	25	25	25	25
Белгија	34	34	34	34	34	34	34	34
Бугарска	10	10	10	10	10	10	10	10
Чешка	24	21	20	19	19	19	19	19
Данска	25	25	25	25	25	25	25	24.5
Естонија	22	21	21	21	21	21	21	21
Финска	26	26	26	26	26	24.5	24.5	20
Француска	33.3	33.3	33.3	33.3	33.3	33.3	33.3	33.3
Грчка	25	25	25	24	20	20	26	26
Холандија	25.5	25.5	25.5	25.5	25	25	25	25
Хрватска	20	20	20	20	20	20	20	20
Ирска	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Италија	37.2	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
Кипар	10	10	10	10	10	10	12.5	12.5
Летонија	15	15	15	15	15	15	15	15
Литванија	15	15	20	15	15	15	15	15
Луксембург	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8	29.2	29.2
Мађарска	16	16	16	19	19	19	19	19
Малта	35	35	35	35	35	35	35	35
Немачка	38.4	29.5	29.4	29.4	29.4	29.5	29.5	29.6
Пољска	19	19	19	19	19	19	19	19
Португал	25	25	25	25	25	25	25	23
Румунија	16	16	16	16	16	16	16	16
Словачка	19	19	19	19	19	19	23	22
Словенија	23	22	21	20	20	18	17	17
Шпанија	35	32.5	30	30	30	30	30	30
Шведска	28	28	26.3	26.3	26.3	26.3	22	22
Велика Британија	30	30	28	28	26	24	23	21
ЕУ просек	23.9	23.2	23.1	22.9	22.7	22.5	22.7	21.3

Извор: www.kpmg.com

Као што је приказано у табели, стопа пореза на добит се разликује од чланице до чланице, мада је она у појединим земљама идентична. Анализирајући константност пореске стопе, она је присутна скоро у свим државама, осим у Немачкој и Великој Британији, где је долазило до учесталих промена. Од почетка светске економске кризе, приметна је опадајућа тенденција корпоративног пореза у скоро свим земљама.

Највиша стопа пореза на добит забележена је у Малти 35% и Белгији 34%, док је најнижа стопа присутна у балтичким земљама и земљама југоисточне Европе, где се посебно издваја Бугарска са 10%.

4.2 Хармонизација посредних пореза у ЕУ

Француска је прва увела ПДВ давне 1958. године, затим је Финска то учинила 1964. године, док је Немачка прешла на овај вид опорезивања промета 1968. године, а Велика Британија пет година касније. Такође, остале земље ЕУ брзо су прихватили примену овог пореског облика, а међу последњима је то учинио Португал 1986. године, тако да данас скоро све развијене земље опорезују своју потрошњу помоћу пореза на додатну вредност. Изузетак су Аустралија и САД.

Смисао овог пореза састоји се у томе да се производ опорезује у свим пометним фазама, али тако да порез плаћен у претходној фази не улази у пореску основу у следећој фази опорезивања промета. То значи да се опорезује само додатна вредност производа у свакој фази промета, што подразумева да ако у некој фази нема додате вредности, практично нема ни опорезивања у тој фази (Радичић, Раичевић, 2011, стр. 150). Државе чланице из пореза на додатну вредност плаћају допринос буџету ЕУ и у свим земљама се може наћи три облика у виду редовне, снижене и нулте стопе.

Усаглашавање пореза на додатну вредност представља пореску област у којој је ЕУ значајно напредовала и због тога се њена фискална политика карактерише изузетно високим степеном хармонизованости ПДВ-а између земаља чланица. Директива 92/77/ЕЕЦ о приближавању стопа ПДВ нема за циљ да уједначи дате стопе, већ да омогући њихово приближавање у земљама чланицама ЕУ. Стандардна стопа је постављена тако да у прелазном периоду не сме да буде нижа од 15%, повишене стопе су укинуте, а допуштена је имплементација једне или две снижене стопе које не смеју да буду ниже од 5% (Стакић, Јездимировић, 2012, стр. 278). Снижене стопе

могу да се примењују само на оне испоруке добара и пружања услуга који су експлицитно наведени у посебном анексу, при чему оне могу обухватити и испоруку природног гаса и електричне енергије, под условом да не дође до угрожавања тржишне конкуренције.

Табела 4.: Порез на додату вредност у земљама чланицама ЕУ (%)

Земље	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.
Аустрија	20	20	20	20	20	20	20	20
Белгија	21	21	21	21	21	21	21	21
Бугарска	20	20	20	20	20	20	20	20
Чешка	19	19	19	19	20	20	21	21
Данска	25	25	25	25	25	25	25	25
Естонија	18	18	18	18	20	20	20	20
Финска	22	22	22	23	23	23	24	24
Француска	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	20
Грчка	19	19	19	19	23	23	23	23
Холандија	19	19	19	19	19	21	21	21
Хрватска	22	22	22	23	23	25	25	25
Ирска	21	21	21.5	21	21	23	23	23
Италија	20	20	20	20	21	21	22	22
Кипар	15	15	15	15	15	17	18	19
Летонија	18	18	21	21	22	21	21	21
Литванија	18	18	19	21	21	21	21	21
Луксембург	15	15	15	15	15	15	15	15
Мађарска	20	20	20	25	25	27	27	27
Малта	18	18	18	18	18	18	18	18
Немачка	16	19	19	19	19	19	19	19
Пољска	22	22	22	22	23	23	23	23
Португал	21	21	20	21	23	23	23	23
Румунија	19	19	19	24	24	24	24	24
Словачка	19	19	19	19	20	20	20	20
Словенија	20	20	20	20	20	20	22	22
Шпанија	16	16	16	18	18	21	21	21
Шведска	25	25	25	25	25	25	25	25
Велика Британија	17.5	17.5	15	17	20	20	20	20
ЕУ просек	19.7	19.6	19.6	20.5	20.8	21.3	21.5	21.5

Извор: www.kpmg.com

Табеларни приказ манифестује кретање стопа ПДВ у земљама чланицама ЕУ у периоду 2007 – 2014. године. Неопходно је констатовати растући тренд овог пореског облика у свим земљама, при чему је то посебно видљиво у Мађарској, где је стопа порасла за 7% у анализираном периоду, односно са 20% на 27%. Слично кретање ПДВ-а забележено је у Шпанији, Грчкој и Румунији, само

што је то повећање било нешто мање. Када је реч о најнижим стопама датог показатеља, Луксембург, Малта и Кипар се издвајају по висини и креће се у интервалу од 15-18%.

График 2.: Висина пореског оптерећења као % БДП-а у земљама чланицама ЕУ у 2014. години

Извор: http://www.economywatch.com/economic-statistics/economic-indicators/Tax_Burden_Percentage_GDP/

Фискално оптерећење се може исказати путем коефицијента који анализира однос фискалног терета с једне стране идохотка (у овом случају БДП) с друге стране. На графикону је представљено укупно пореско оптерећење као % БДП-а у земљама ЕУ на крају 2014. године, при чему је оно највише у скандинавским земљама. Ту се посебно издваја Данска са процентуалним учешћем од чак 48% бруто домаћег производа. С друге стране, најниже процентуално учешће пореза у БДП-у од 16% има Литванија. Такође, може се констатовати да 18 земаља чланица ЕУ има веће пореско оптерећење од европског просека који је био на нивоу од 34,5% од БДП-а на крају 2014. године.

График 3: Просечна стопа пореских облика на глобалном нивоу у периоду 2007 - 2014. године

Извор: www.kpmg.com

Графички приказ бр. 3 манифестује кретање просечне стопе три пореска облика у земљама ЕУ, ОЕЦД, Азији и глобални просек (укључујући и остале земље) у периоду 2007 - 2014. године. Када је реч о порезу на доходак и ПДВ-у, приметно је да су просечне пореске стопе у ЕУ веће у односу на азијске земље и остатак света, док је просечни корпоративни порез најнижи управо у земљама ЕУ.

Дебата око тога да ли треба допустити постојање конкуренције или хармонизације у пореском третману компанија и физичких лица и даље је актуелна. Научни и стручни кругови, као и институције у ЕУ још увек нису усаглашени по овом питању. Док је хармонизација посредних пореза у ЕУ нешто што се подразумева и што произилази из самог оснивачког уговора, дотле је код непосредних пореза ситуација доста комплекснија. Иако су предузети бројни кораци да се ово питање регулиште и да се постигне уједначеност у опорезивању пословне активности широм ЕУ, ипак остварени резултати су више него скромни.

ЗАКЉУЧАК

Европска унија представља јединствени случај у свету, у којем се спровођење економске политике комбинује са централизованом монетарном политиком и децентрализованом макроекономском и структурном политиком, од којих се нарочито истиче фискална политика.

ЕУ тежи да функционише као јединствено тржиште на којем се остварују четири слободе (слобода кретања људи, робе, капитала и услуга) у чему велику улогу има пореска политика и буџет.

Јединствено тржиште ЕУ захтева уклањање препрека које онемогућавају или отежавају остваривање ових елементарних слобода, прокламовних и нормираних Уговором о оснивању Европске уније. Фискални састав ЕУ игра важну улогу у завршници тржишне интеграције ЕУ и омогућава потребан ниво кохезије за одржање постојећег степена економске и политичке интеграције ЕУ. Разлике у фискалним системима и елементима појединих пореза у земљама чланицама ЕУ, земљама претендентима и кандидатима, доводе до препрека слободном кретању фактора производње и обављању промета, што узрокује фискалне дисторзије, смањену ефикасну алокацију ресурса, резултира тржишном фрагментацијом и различитим облицима економске неефикасности.

Анализа еволуције и механизма пореске интеграције у ЕУ у последњих 30-так година, показала је да имплементирани механизми интеграције пореских система и политика чланица нису били довољно ефикасни, да би се уклониле фискалне препреке функционисању јединственог тржишта ЕУ и остварила снажнија конкурентска позиција европских компанија на светском тржишту. Мере фискалне хармонизације обухватају поступак уклањања пореских препрека и неусклађености пореских система у међународним заједницама. Један од разлога за ову ситуацију, јесте свакако и постојање неправичних пореских режима, због чега су се и Европска комисија и саме државе чланице углавном концентрисале на борбу против неправичне пореске конкуренције и предузимање мера које су последњих година све више усмерене на увођење заједничке консолидоване корпоративне пореске основице. Из овога се може извести закључак да се одговарајућа хармонизација опорезивања пословне активности широм ЕУ, сматра најјефективнијом мером у борби против неправичних пореских режима. Због политичких и конститутивних ограничења која се данас односе на конфедерације као што је ЕУ, њен фискални систем је релативно неразвијен у односу на фискалне системе националних земаља. ЕУ је утврдила институционални оквир у циљу унапређења сопствених вредности, посматраних кроз призму реализовања циљева и очувања интереса, као и обезбеђења ефикасности и континуитета сопствених политика и активности. Законодавна активност органа ЕУ је до сада била најизраженија у домену посредних пореза, док је област директних пореза практично остала нехармонизована, осим покушаја код пореза на корпоративну добит. У будућности се очекује наставак хармонизације пореза и пореских система чланица ЕУ, нарочито у области посредних пореза и пореза на добит.

ЛИТЕРАТУРА

1. Easson, A., Zolt, M. E. (2003): Tax Incentives, *World Bank Institute*, Washington D.C. стр. 4.
2. Fourcans, A., Warin, T. (2001). Tax Harmonization versus Tax Competition in Europe: A Game Theoretical Approach, CREFE - Universite du Quebec a Montreal, Working Paper No. 132.
3. Gerken L., Markt J., Schick, G. (2001). Double Income Taxation as a Response to Tax Competition in the EU, *Intereconomics*, part Taxation, September/October 2001, стр. 247.
4. Илић-Попов Г. (2004). *Пореско право Европске уније*, ЈП Службени гласник, Београд, стр. 21.
5. Janeba E., Schjelerup G. (2002). Why Europe should law tax competition – And the U.S. Even More So, *NBER Working Paper No. 9934*, November, стр. 2.
6. Јосифидис, К., *Макроекономија – принципи, теорије, политике*, Футура Публикације, Нови Сад, 2008, стр. 60.
7. Јовановић, А. (2006): Различити аспекти пореске интеграције у Европској унији, *Економика 1-2/2006*, стр. 104-111.
8. Kikebeld, B.J. (2004). Harmful Tax Competition in the European Union: *Code of Conduct, Countermeasures and EU Law*, op. cit, стр. 91–93.
9. Molle, W. (2001). *The Economics of European Integration – Theory, Practice, Policy*, Ashgate Publishing Limited, Aldeshot, стр. 333.
10. Прокопијевић, М. (2009). *Европска унија*, Увод, ЈП Службени гласник, Београд, стр. 411.
11. Радичић, М., Раичевић, Б. (2011). *Јавне финансије – теорија и пракса*, Дата Статус, Београд, стр. 150.
12. Раичевић Б., Ненадић, Ј. (2004). Пореска конкуренција, општи осврт, *Economic Annals no 162*, Београд, стр. 49.
13. Schön, W. (2003). Tax Competition in Europe – General Report“, *Tax Competition in Europe, IBFD*, Amsterdam, стр. 5–6.
14. Steichen, A. (2003) . Tax Competition in Europe or the Timing of Leviathan in, *Tax Competition in Europe*, стр. 48–49.
15. Стакић, Б., Јездимировић М., (2012). *Јавне финансије*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр. 287.
16. Шимовић, Ј., Шимовић Х., (2006) Фискални сустав и фискална политика Еуропске уније, *Свеучилиште у Загребу, Правни факултет, Загреб*, стр. 5.

17. <http://www.economywatch.com/economic-statistics/> преузето 23. априла 2015. са (http://www.economywatch.com/economic-statistics/economic-indicators/Tax_Burden_Percentage_GDP/)
18. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/> преузето 24. априла 2015. са (<http://ec.europa.eu/eurostat/data/statistics-a-z/stuv>)
19. <http://www.kpmg.com/> преузето 18. марта 2015. са (<http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/pages/default.aspx>)
20. <http://www.oecd.org/> преузето 19. марта 2015. са (<http://www.oecd.org/tax/>)

Рад је примљен: 09.05.2015.

Рад је прихваћен за штампу: 17.05.2015.