KONCEPCIJA PORESKE HARMONIZACIJE I PORESKE KONKURENCIJE U DRŽAVAMA ČLANICAMA EVROPSKE UNIJE

Suad Bećirović, prof. dr

Internacionalni Univerzitet u Novom Pazaru
Novi Pazar, Srbija
s.becirovic@uninp.edu.rs

Mirza Totić, MSc

Internacionalni Univerzitet u Novom Pazaru
Novi Pazar, Srbija
mirzatotic@yahoo.com

Apstrakt

Suština ovog rada je sagledavanje aktuelnih problema vezanih za fiskalni federalizam, poresku konkurenciju i poresku harmonizaciju, kao i za pristupe koji se koriste u njihovom definisanju. Analiza poreske harmonizacije i poreske konkurencije zahteva iznošenje afirmativnih ili negatorskih argumenata, za i protiv jednog od dva navedena pojma. Stvaranje jedinstvenog (zajedničkog) tržišta bio je osnovni cilj koji su polovinom XX veka, utvrdile najrazvijenije evropske države, i ime su htele dokazati da imaju vrlo ozbiljne namere u sprovođenju svih vrsta integracija. Zamišljeno je da zajedničko tržište po ivu na kvartetu stubova poznatih kao "četiri osnovne slobode" - nesmetan protok usluga, ljudi, kapitala i informacija. Time je otvorena debata, da li treba izvršiti harmonizaciju poreskog tretmana poslovnih aktivnosti u državama članicama Evropske unije (EU), ili je dovoljno prepustiti nacionalnim poreskim (fiskalnim) sistemima da budu međusobno konkurentni.

Sprovođenje procesa harmonizacije i konkurencije u fiskalnim sistemima pojedinih država članica Evropske unije (EU), obeležile su konkretne inicijative. Odnosile su se uglavnom na harmonizaciju indirektnih i direktnih poreza, poreskih osnovica i poreskih stopa. O harmonizaciji poreza pošlo se intenzivnije govoriti tokom priprema za potpisivanje Rimskog ugovora 1957. godine, da bi nakon toga u okviru Evropske ekonomske zajednice (EEZ) bila formirana različita tela, komisije i/ili komiteti za pripremu i prezentiranje izveštaja u vezi sa fiskalnom harmonizacijom i fiskalnom konkurencijom. Većina izveštaja nije ispunila očekivanja, pa su prema mišljenjima stručnjaka iz nekoliko država članica Evropske unije oni značajniji kao građa za buduća naučna istraživanja, nego što predstavljaju informacije o fiskalnoj harmonizaciji.

Ključne reči: Fiskalni federalizam, poreska harmonizacija, poreska konkurencija, posredni porezi, neposredni porezi.

THE CONCEPT OF TAX HARMONIZATION AND TAX COMPETITION IN EU MEMBER COUNTRIES

Abstract

The aim of this paper is to offer a review of current issues related to fiscal federalism, tax competition, tax harmonization and used approaches for their definition. With regard to tax harmonization and tax competition affirmative or negation arguments for and against these two terms have to be analysed. The establishment of a single (common) market was the primary goal made in the first half of the twentieth century by the most developed European countries, which wanted to prove they have had very serious thoughts about implementing all kinds of integration. Common Market is designed to fit the international institute based on the four pillar structure known as the "four essential freedoms" - a smooth flow of services, people, capital and information. Even today we have a wide open debate, whether to harmonize the tax treatment of business activities in the EU member countries, or just to enable the mutual competition between national tax systems.

The implementation of harmonization and competition in the fiscal systems of some European Union countries was marked by concrete initiatives. They mainly related to harmonization of direct and indirect taxes, tax bases and tax rates. Tax harmonization began with signing the Treaty of Rome (1957), followed by the foundation of different bodies, commissions and/or committees for preparing and presenting the reports related to fiscal harmonization and fiscal competition within the European Community. Most of these reports did not meet expectations and, according to the opinion of experts from several EU member states, they should have been used as an important material for future scientific research, rather than information on fiscal harmonization.

Keywords: Fiscal federalism, tax harmonization, tax competition, indirect taxes, direct taxes.

JEL codes: K34

UVOD

Poresko pravo Evropske unije (EU) konstantno se suoava s dilemom, poreska harmonizacija i poreska konkurencija, da ili ne? Dilema je produkt sueljavanja različitih mišljenja teoretičara koji se bave javnim finansijama, gde jedni daju prioritet harmonizaciji, odnosno koordinaciji, dok se drugi veoma oštro suprotstavljaju bilo kakvom ujednaavanju. Drže i se svog stava iznose argumente, da je prvi uslov za efektivno funkcionisanje zajedničkog tržišta Evropske unije (EU), slobodna međusobna konkurencija pojedinačnih, nacionalnih poreskih sistema. Različita mišljenja su osnovni razlog stalnog potenciranja poreske harmonizacije i poreske konkurencije i njihovog posmatranja od strane pojedinih stručnjaka i institucija u okviru Evropske unije. Kolosalna uloga javnih finansija u razvoju modernih država (bez obzira na naglašenu privrednu komponentu), ne može se sporiti jer se one ozbiljno bave pitanjima fiskalnog federalizma, decentralizacije fiskalnog sistema i fiskalnog usklađivanja (harmonizacija). U novije vreme usledjanja unutrašnjih nacionalnih tržišta svojstvenih federalnim državama, kao adekvatna alternativa fiskalnom federalizmu sve se više pominje fiskalna harmonizacija.

Dodatni impuls za njeno nastajanje iniciralo je jačanje zajedničkog tržišta Evropske unije, sve značajnija uloga fiskalne politike u realizaciji makroekonomskih ciljeva, stvaranje carinskih unija i nastajanje prekograničnih ekonomskih integracija. U članu 99 Rimskog ugovora regulisani su novi pristupi u izuavanju poreske harmonizacije, ali ne i ujednačavanje (unifikacija) poreskih sistema. On je argument [9], da jedinstveno (zajedničko) tržište može korektno funkcionisati i u uslovima postojanja određenih razlika u oporezivanju između teritorijalnih jedinica. Finansijska teorija preporučuje harmonizaciju poreza na dohodak pojedinca (imovina, zarade, honorari i sl.), ali u državama članicama Evropske unije u kojima iz poznatih razloga na primer, ograničena pokretljivost radne snage, harmonizacija poreza na dohodak nije trenutno nužna. Postoje mišljenja da bi i ovaj porez trebalo harmonizovati jer bi njegova eventualna neujednačenost mogla uticati na stvaranje konkurentnih razlika u cenama raznih dobara i usluga, što bi sigurno uz jačanje prekograničnog kupovine doprinelo i efektnoj naplati (ubiranj) poreskih prihoda u nekim državama članicama Evropske unije.

POJAM I SUŠTINA FISKALNOG FEDERALIZMA

Termin fiskalni (poreski) federalizam u pravom smislu te reči, označava odnose između u užim i širih političko-teritorijalnih jedinica u pogledu ovlašćenja za ustanovljavanje i uvođenje određenih vrsta javnih prihoda i određivanje njihove visine [1]. U finansijskoj literaturi fiskalni federalizam se poslovično vezuje za države članice Evropske unije koje su organizovane na federalnoj osnovi. Realno gledano, to je prilično uzak, nedovoljno definisan, ali politički i teoretički naglašen pristup uz površno shvatanje ili čak zanemarivanje dve vrlo bitne činjenice.

Prva je, da fiskalni federalizam istražuje fiskalne odnose između donosilaca odluka na različitim nivoima fiskalne vlasti, bez obzira na političko uređenje države, dok se druga odnosi na strukturu javnog sektora i smatra se razumljivom samo, ako se realno posmatra i studijozno analizira njegova vertikalna dimenzija. Ona sa ekonomskog aspekta podrazumeva donošenje fiskalnih odluka na različitim nivoima fiskalne vlasti pri čemu je svaki državni (javni) sektor u suštini federalnog karaktera. Zato teoretičari kod izuavanja ekonomike lokalnog javnog sektora, kako navodi Oates [16], da bi: „... izbegli zamku koriste tradicionalan pristup. U svakoj državnoj zajednici koja je sastavljena od više teritorijalnih-administrativnih jedinica fiskalni federalizam kao bitan deo javnih finansija objašnjava njihovu suštinu na nižim nivoima nego što je federalni.“ Dakle, fiskalni federalizam predstavlja administrativni instrument pomoću kojeg se u složenim državnim zajednicama utvrđuju optimalni nivoi fiskalne vlasti i vrši dodela odgovarajućih funkcija koje osiguravaju raznovrsniju i bogatiju ponudu javnih dobara i usluga. Na taj način na nižim fiskalnim nivoima stiče se pravo da određuju ukupan iznos budžetskih prihoda i da utvrđuju visinu finansijskih sredstava za svaki predviđeni javni rashod u godini za koju se budžet donosi. Osim toga, fiskalni federalizam je modalitet za sprovođenje fiskalnih reformi i za oblikovanje fiskalne administracije, kao i pravo određenog fiskalnog nivoa da kontroliše, da li se na zakonit i svrsishodan način koriste prikupljeni javni prihodi [17].

Posebno pitanje je unapređenje odnosa između poreskih obveznika i poreske administracije [6] koje se postiže većim stupnjem ispunjavanja poreskih obaveza, smanjenjem korupcije zaposlenih u poreskoj administraciji i ignorisanjem uticaja političkih stranaka na rad poreske administracije. Fiskalni federalizam nije fenomen, niti je - opšte prihvatljiv, univerzalan ekonomsko-politički model, ali je posljednjih godina na finansijskom prostoru Evropske unije (EU) predmet ozbiljnih javnih debata, naučnikih istraživanja i stručnih rasprava. Prema mišljenjima nekoliko autora [33], njegovo izumiranje inicirano je ekonomskim razvojem lokalnih jedinica u državama poput Sjedinjenih Američkih Država (SAD), Nemačke, Kanade i sl., tako da predstavlja javni sektor sa dva ili više nivoa odlučivanja o javnim prihodima i javnim rashodima, i unutar Evropske unije (EU). Analize koje su rađene sa ciljem da se objasni uloga fiskalnog federalizma i utvrde efekti fiskalne harmonizacije na fiskalne procese u državama članicama Evropske unije, pružile su uveravanja da su presudni faktori državno uređenje, podjela funkcija po nivoima vlasti, struktura i obim javnih prihoda osnovni izvori finansiranja nižih nivoa fiskalne vlasti. Osim toga, analize su pokazale, da se Evropska unija stalno širi i da će to biti novi prostor, onakav kakvim ga je u svom početnom govoru u Cirihu (Švajcarska) 19. septembra 1946. godine, definisao Sir Winston Churchill (*Winston Churchill*), Ujedinjene Zemlje Evrope (*United States of Europe*) sa blizu 500 miliona stanovnika [7]. To je prvo i najozbiljnije posleratno javno istupanje u cilju osnivanja pomenute integracije, i to po ugledu na Sjedinjene Američke Države (SAD). Ideja je imala pozitivan odjek i vrlo brzo je dobila svoje pristalice, pa je 9. maja 1950. godine u Hagu (Holandija) konstituisan Savet Evrope koji je počeo sa njenim konkretnim pretvaranjem u stvarnost.

HARMONIZACIJA POREZA U EVROPSKOJ UNIJI

Poreska harmonizacija (ili poresko uskladj enje) podrazumeva koordinaciju poreskih sistema država članica Evropske unije radi izbegavanja nacionalnih poreskih mera koje mogu negativno uticati na funkcionisanje zajedničkog tržišta, odnosno na slobodno kretanje roba, usluga i kapitala, i u isto vreme mogu narušiti konkurenciju. Ugovorom o osnivanju Evropske unije (EU) utvrđene su pravne norme koje se odnose na poreze, koje ni danas nisu značajnije menjane. Prema njima, svaka država članica ima pravo da zadrži vlastiti poreski sistem pa čak i da uvodi nove poreske oblike, ali uz obavezu da njihove bitne delove (poreska stopa, osnovica i sl.) obavezno uskladi s odlukama tela koja funkcionišu u okviru Evropske unije. Međutim, u okviru nje, ta nije u nekim njenim državama članicama postoji problem koji se manifestuje kroz različite oblike poreske diskriminacije što je posledica različitih načina vođenja fiskalne politike i različitog funkcionisanja njihovih fiskalnih sistema. Da bi se to sprečilo, neophodno je da sve države članice Evropske unije vode ispravnu unutrašnju fiskalnu politiku, da u okviru nje urede fiskalne sisteme i da eliminišu prisutne poreske različitosti i nepotrebne barijere.

To je prvi uslov za osiguranje visokog stepena poreske harmonizacije koji je *conditio sine qua non* funkcionisanja jedinstvenog (zajedničkog) tržišta. Na drugo, fiskalna harmonizacija predstavlja skup mera predviđenih za uklanjanje pomenutih

fiskalnih prepreka i za usklađivanje odnosa u poreskim sistemima država članica Evropske unije. Ona omogućava procesuiranje decentralizacije, utvrđuje optimalne podele fiskalnih funkcija i ubrzava reforme u okviru pojedinih nivoa fiskalnih vlasti. Fiskalna harmonizacija je proces usklađivanja poreskog zakonodavstva između različitih država članica kao i implementiranje direktiva u različitim područjima poreskog prava Evropske unije. Harmonizacija poreza nije sama sebi cilj, već je neophodan proces u kome se primenjuju različite mere i instrumenti ekonomske regulacije koji prate i kontrolišu realizaciju i dopunjuju druge utvrđene ciljeve. Zato je bitno razlikovati direktne (neposredni) poreze kod kojih teret snosi i neposredno plaćala poreski obveznik, na primer, porez na dohodak (fizičkih lica), porez na dobit (pravna lica) i porez na imovinu. Na drugoj strani, indirektni (posredni) porezi su oni koji se razrezuju na proizvodnju i/ili potrošnju pa ih plaćaju poreski obveznici (proizvođači i/ili trgovci), međutim, njihov teret (posredno, kroz povećanje cene) snose krajnji konzumenti.

Osnivački ugovori – Ugovor o osnivanju Evropske ekonomske zajednice, potpisan u Rimu 1957. godine, kao i Ugovor o osnivanju Evropske unije, potpisan 1992. godine, imaju odredbe koje se odnose na direktne poreze, što u izvesnoj mери ometa njihovu harmonizaciju koja permanentno nailazi na različite prepreke. Zato se i danas Evropska unija (EU) vrlo retko bavi, na primer, oporezivanjem dohodaka pojedinaca, iako uvek nastoji da spreči i nastajanje diskriminacije u pogledu prilika za rad, ili kod investicionih ulaganja u privredu drugih država članica. Pravna osnova za usklađivanje neposrednog oporezivanja definisana je Ugovorom o Evropskoj ekonomskoj zajednici (EEZ) - Treaty establishing the European Economic Community [29], tačnim članovima 90 - 93, tako da se oporezivanje dohotka i dobiti u Evropskoj uniji još uvek obavlja u okviru nacionalnog prostora. To znači da bi se vođenje zajedničke poreske politike odnosilo na neposredne poreze, jer ovi porezi direktno utiču na funkcionisanje zajedničkog tržišta.

RANIJI POKUŠAJI FISKALNE HARMONIZACIJE U ODNOSU NA DRUGE VRSTE NEPOSREDNIH POREZA

Nojmarkov izveštaj iz 1962. godine sadržao je predloge svih šest država članica koliko je tada brojala Evropska ekonomska zajednica (EEZ). To je dokaz da predlozi koji se tiču harmonizacije i drugih vrsta neposrednih poreza, konkretno poreza na dobit korporacija u Evropskoj uniji (EU) datiraju nešto manje od pola veka. Istina mnogi od tih predloga, nezavisno da li su sadržani u izveštajima, smernicama ili različitim programima, i dalje imaju samo hronološku dimenziju pa se prema značenju ne mogu uvek posebno izdvojiti. Osim toga mnogi od njih se, što zbog različitih pristupa i interesa predstavnika država članica Evropske ekonomske zajednice (EEZ), što zbog uslova koje moraju ispuniti njene naredne članice, suštinski razlikuju. Tako je 1970. godine, Van den Tempel (uzimajući u obzir neutralnost i poresko-tehničku jednostavnost) obelodanio izveštaj u kojem je kao najbolju soluciju za sve države članice Evropske ekonomske zajednice (EEZ), predložio klasični sistem oporezivanja kompanija. Međutim, to nije imalo naročito veliki efekat.

Evropska komisija je 1975. godine donela Nacrt direktive o harmonizaciji sistema poreza na dobit korporacija koji je imao cilj da eliminiše dvostruko ekonomsko oporezivanje dividendi. Time su odba eni predlozi koje su izložili Van den Tempel i Nojmark, a izvedeni zaklju ak je glasio, da njihovi pokušaji u sprovođenju procesa fiskalne harmonizacije nisu dali zapaženije rezultate. Isto tako je zaklju eno da su se mnoge države lanice ravnodušno i krajnje pasivno ophodile pre svega, prema lošim rezultatima i prema nagomilanim zahtevima vezanim za harmonizaciju neposrednih poreza. Da bi se prevazišli iskrslili problemi (u prvom redu nedovoljna aktivnost) u njenom sprovo enju, kao i da bi se savladao otpor pojedinih država lanica Evropske ekonomske zajednice, formiran je odbor, odnosno tim nezavisnih poreskih stru njaka, na ijem elu je bio H. Onno Ruding, bivši holandski ministar finansija, koji je u nekoliko godina svog rada prezentirao dva izveštaja, prvi 1992. godine, a drugi 2001. godine.

IZVEŠTAJI H. RUDINGA

Pasivno ophodjenje nije rezultat pukog nepreduzimanja potrebnih koraka ve nesklada u mišljenju, neslaganja u primeni fiskalnih mera i instrumenata, kao i nepoklapanja interesa i ciljeva predstavnika država lanica Evropske ekonomske zajednice. To je najbolje pokazao Prvi Rudingov izveštaj iz 1992. godine, koji je, osim što je informisao o efektima primene mera fiskalne politike, istovremeno predstavljao i precizno definisan predlog harmonizacije neposrednih poreza, pre svih poreza na dobit korporacija. Predstavljeni izveštaj je poslužio ekspertima da u državama lanicama uo e zna ajne razlike upravo u domenu sistema poreza na dobit korporacija. Izneli su svoje stavove i izrazili bojazan, da e pomenute razlike i u budu nosti nastajati, da e se fiskalni sistemi u ve ini država lanica razli ito razvijati i da e u mnogima od njih i dalje egzistirati tradicionalno visoke poreske stope. Osim toga, eksperti su precizno objasnili na ine davanja olakšica za dvostruko oporezivanje dobiti ostvarene u drugoj državi lanici. U Prvom izveštaju stoji da su se poreske stope kretale od 10% u Irskoj pa do 57% u Nema koj, zbog ega je on sadržao predlog, da se razmisli o uvo enju njihovih rasponskih, odnosno maksimalnih i minimalnih nivoa kako bi u državama lanicama bila izbegnuta razli ita poreska optere enja. Na pitanje, da li razlike u poreskim sistemima izme u država- lanica na unutrašnjem tržištu mogu prouzrokovati velike distorzije, naro ito donošenjem odluka o ulaganju kapitala i neshvatanjem uslova konkurencije, usledio je afirmativan odgovor.

Na dodatno pitanje: „ ... ako se distorzije ipak pojave [20], da li one mogu biti eliminisane delovanjem tržišnih mehanizama i poreske konkurencije ili je u tom slu aju neophodna akcija na nivou Evropske ekonomske zajednice (EEZ)?“ usledio je direktan odgovor: „ ... tržišni mehanizmi imaju kapaciteta da eliminišu izobli enja, ali da bi se prisutni problemi rešavali ili rešili, ne sme se zanemarivati ni direktna intervencija [27]. Ipak, to ne upu uje na razmišljanje, da kada ti problemi iza u iz okvira jedne države lanice da e neka "svetska vlada" biti zadužena za njihovo efektno rešavanje. Eksperti Rudingovog komiteta su u pomenutom izveštaju (mart 1992. godine) ukazali na postojanje zna ajnih razlika u samom definisanju

poreskih osnovica i korišćenja poreskih olakšica, kod poreskih stopa po odbitku na me ukompanijske isplate dividendi, kod postojanja slobodnih zona i u cilju unapređivanja investicione politike. Da bi se pomenute razlike prevazišle ukazali su na potrebu primene i jasnog razlikovanja tri principa:

1. zemlje izvora dohotka,
2. nediskriminacije i
3. reciprociteta (*do ut des princip*).

Na drugoj strani eksperti Evropske komisije su smatrali da predloži poreskih stru njaka iz Rudingovog komiteta (ujedna avanje poreskih stopa, osnovica i sistema poreza na dobit korporacija), u mnogo emu prevazilaze nivo koji bi se mogao oceniti kao "stvarna potreba." Me utim, predloži sa kojima su se saglasili su: da se na jedinstven na in moraju urediti mere za spre avanje utanjene kapitalizacije [15] kako bi se izbeglo prevaljivanje dobiti izme u država lanica, i da se naredno eliminisanje ekonomskog dvostrukog oporezivanja mora vršiti njihovim uzajamnim sporazumevanjem. Što se ti e dela izveštaja koji se odnosi na harmonizaciju osnovice poreza na dobit korporacija insistirano je da se rasprava o tom pitanju odgodi za neka budu a vremena. Eksperti Evropske komisije su iskazali "veliko poštovanje za kvalitet Rudingovog izveštaja", ali je prevagnulo mišljenje, da e on kako su Terra i Wattel [28] primetili, ubudu e služiti isklju ivo kao dokument u nau ne svrhe.

U Prvom izveštaju njegov podnositelj je za mnoge propuste okrivio me ugrani ne aktivnosti (procesu globalizacije) zbog ega je Evropska komisija bila prisiljena da donese odluku da javnosti predstavi njegov Drugi izveštaj, koji je ujedno bio i projekcija plana za sprovo enje fiskalne harmonizacije u sistemu poreza na dobit korporacija. To je zna ilo preduzimanje novih koraka stru njaka iz Evropske komisije da razjasne nejasna, a još uvek aktuelna pitanja u vezi sa fiskalnom harmonizacijom i da odbrane izri ito izneti stav, da postoje mnogi, ali opravdani, razlozi za sprovo enje korenitih poreskih reformi, a naro ito onih koje moraju biti usmerene na sistem poreza na dobit korporacija.

AFIRMACIJA I OSPORAVANJE PORESKE HARMONIZACIJE

Neki autori [3] smatraju da svaka država na najbolji na in vodi svoju fiskalnu politiku tako da fiskalna harmonizacija nije neophodna, i na taj na in aktivno brane svoj stav da nije nužno da se sva poreska pitanja u Evropskoj uniji (EU) ure uju na identi an na in. Oni isti u da se prednosti poreske harmonizacije pre manifestuju kroz pove anje korelativnog nivoa izme u država lanica Evropske unije, i kroz njihovu spremnost, da prihvate uslove koje name u procesi globalizacije i integracije, iako drugi autori poput Dejvida Smita naglašavaju da je neophodnost fiskalne harmonizacije ipak pogrešno shva ena. Iako su izneseni stavovi ili argumenti po mnogo emu opre ni oni ni im ne osuje uju bilo koju državu lanicu da svoju fiskalnu politiku uskla uje s politikom Evropske unije. Na taj na in su se ponašale sve države koje su njeni osniva i, kao i države koje su ranije ili kasnije postale njene punopravne lanice. To zna i da se ovim pitanjem moraju ozbiljno

baviti i one države koje imaju cilj da postanu punopravne članice EU. Takođe, danas se mnogi teoretičari plaše mogući nastanak da bi velike razlike u fiskalnim sistemima država- članica Evropske unije (EU) prouzrokovale distorzivne obrasce potrošnje [21], pri čemu bi velike korporacije uticale na države u razvoju, da neoprezno uđu u krug u kome se vrši poresko nadmetanje, što bi jakim kompanijama značajno smanjilo na primer, porez na dodatu vrednost (PDV). Pomenuti argumenti mogu biti političke ali, i ekonomske prirode

Argumenti političke prirode pravdaju široko shvatanje političkog pokreta koji treba da omogući i postizanje većeg stepena evropske integracije [34], dok argumenti ekonomske prirode imaju svoje uporište u shvatanju, da se procesi proizvodnje i potrošnje moraju zasnivati na stvarnim ekonomskim troškovima i ekonomskim koristima, i ne smeju pojedina država biti zavisiti od uticaja fiskalnih inicijativa [8]. Sledbenici argumenta političke prirode vide u fiskalnoj harmonizaciji lepotu integrisanja, a u Evropskoj uniji (EU) originalnost i jednostavnost, jer su fascinirani razlogom koji je izabran za njeno formiranje [14], a on je integracija različitih nacija na dobrovoljnoj osnovi. Zanimljivo je da dobrovoljna osnova nikada do sada ili nikada u ranijoj istoriji nije bila proveravana. Ovo može zvučati kao preterivanje, s obzirom da mnoge države koje nisu članice Evropske unije, a žele to postati (Turska, BiH, Crna Gora, Srbija) imaju drugačije političke ciljeve. Ipak, ovde nije reč o preterivanju jer njihovi stanovnici žele da se upoznaju sa uslovima koje moraju njihove vlade da ispune, odnosno žele da jasno razgraniče da li i u kojoj meri od njihovog ispunjenja zaista zavisi njihov budući prosperitet. Prema rečenom, ako je kriterijum za sprovođenje fiskalne harmonizacije kompleksno i varijabilno okruženje, onda različiti stavovi nisu nikakva slučajnost, već su posledica paušalnog prihvatanja izveštaja nadležnih tela Evropske unije koja su o tome iznela svoj konačni sud.

RAZLIČITI PRISTUPI DEFINISANJA PORESKE HARMONIZACIJE I PORESKE KONKURENCIJE

Budući da postavljeno pitanje, za ili protiv poreske harmonizacije i poreske konkurencije zahteva adekvatan odgovor, potpuno je jasno da se radi njihovih pojedinačnih prednosti mora koristiti svaki raspoloživi argument koji ih ističe na najbolji način. Ako se potenciraju ekonomski razlozi, onda su najpouzdaniji argumenti koji afirmišu poresku harmonizaciju: smanjenje troškova ugodnosti plaćanja poreza, jasna vidljivost poreske obaveze poreskog obveznika (transparentnost), fiskalna neutralnost koja doprinosi racionalnom alociranju resursa, podrška pravilnom oporezivanju na individualnom i međunarodnom nivou i redistributivni efekti oporezivanja. Na drugoj strani su argumenti koji u prvi plan ističu fiskalnu konkurenciju: značajno smanjenja poreskog opterećenja (obaveza), neizbežna fiskalna disciplina poreskih obveznika i obaveza uspostavljanja ravnoteže između svih nivoa oporezivanja i svih vrsta javnih dobara.

Poresko pravo Evropske unije (EU) svako pitanje koje se tiče fiskalne harmonizacije i fiskalne konkurencije tretira na poseban i vrlo ozbiljan način [24]. To znači da naročitu pažnju poklanja oporezivanju dohotka korporacija i uštedi iz dohotka fizičkih lica (eng. *savings income taxation*), odnosno poreza na prihod od štednje

[25]. Odluka nekoliko razvijenih država da formiraju Evropsku ekonomsku zajednicu (EEZ) zasnovana je na potrebi da u osniva kom Ugovoru važno mesto zauzme harmonizacija posrednih poreza. U Parizu je 18. maja 1951. godine potpisan Ugovor o Evropskoj zajednici za ugalj i elik poznat kao "Pariški ugovor" (Belgija, Francuska, Holandija, Italija, Luksemburg i Nema ka), da bi 27. marta 1957. godine u Rimu bio potpisan poznati "Rimski ugovor" kojim su obrazovane dve nove ekonomske integracije, Evropska ekonomska zajednica (EEZ) i Evropska zajednica za atomsku energiju (EUROATOM) [33]. Nakon toga, 1. juna 1961. godine, šest država Evrope (Belgija, Francuska, Holandija, Italija, Luksemburg i SR Nema ka) spojile su u jednu, tri navedene integracije i tako obrazovale Evropsku ekonomsku zajednicu (EEZ). Odlukom Evropskog ve a koja je donesena na samitu u Mastrihtu (Danska) od 9-10 septembra 1991. godine, potpisan je 7. februara 1992. godine Ugovor o Evropskoj uniji (EU), ija je primena po ela 1. decembra 1993. godine. Tako nekadašnja Evropska ekonomska zajednica (EEZ) dobija novo ime-Evropska unija (EU) (*fr. Union europeenne*).

Potpisivanje ugovora omogu ilo je bivšoj Evropskoj ekonomskoj zajednici (EEZ) da se proširi tako što su joj dodati ciljevi i snaga da preraste u Evropsku uniju (EU). Re je o realnom i važnom procesu za koji se smatralo da e doprineti da oblast oporezivanja prometa (porez na dodatu vrednost i trošarine) dobije puni smisao i dodje do punog izražaja. Kada su u pitanju indirektni (posredni) porezi, pre svih porez na dobit korporacija, pomenuti Ugovor o osnivanju Evropske ekonomske zajednice (EEZ), zna ajno je redukovao manevarski prostor fiskalnoj harmonizaciji. Time je stvorena ve a uverenost u injenicu da je razli itost poreskih sistema me u državama lanicama neophodna, a samim tim i opravdana. Ovakav pristup je imao slab temelj i brzo se pokazalo da zanemarivanje fiskalne harmonizacije u odnosu na indirektnu poreze nije bilo najsre nije rešenje. Treba imati u vidu da je harmonizacija poreza na dohodak unutar Evropske unije (EU) više decenija li ila na nemogu u misiju jer se oporezivanje dohotka u svakoj državi lanici doživljavalo kao direktno zadiranje u njen nacionalni suverenitet. To je razlog zašto je svaka od njih nastojala da što duže i u što ve em obimu zadrži svoju globalnu i u okviru nje fiskalnu samostalnost. Međutim, to mnogima nije uspjelo i uprkos uvo enju zajedni kog tržišta i osnivanju ekonomske i monetarne unije još uvek u Evropskoj uniji (EU) ne postoji istinska zajedni ka poreska politika.

Na to su uticale države lanice koje smatraju da je poreski sistem i dalje temelj nacionalnog suvereniteta i zato one nevoljno prebacuju svoje nadležnosti sa tog podru ja na Evropsku uniju (EU) kao nadsistem, ili na posebnu integraciju. Odlu ivanje o harmonizaciji oporezivanja je još uvek kompleksna procedura, a i za donošenje ispravnih odluka o oporezivanju na tom nivou potreban je konsenzus. Procedura se sprovodi tako što nakon konsultacija s Evropskim parlamentom i Privrednim i socijalnim odborom, Evropska komisija upu uje predlog Ve u ministara, koje jednoglasno odlu uje o predlozima sa podru ja oporezivanja [11]. Agresivni proces globalizacije je doprineo da kao gljive po nu nicati multinacionalne kompanije i veliki privredni sistemi. Uspela je isprovocirati kreatore ekonomske politike da se ozbiljnije po nu baviti projektovanjem jedinstvenog sistema oporezivanja korporacija u okviru Evropske unije (EU), jer je o ito došlo do dinami ne i slobodne međunarodne mobilnosti kapitala (finansijski,

imovinski, humani), roba i informacija. Finansijski teoreti ari, predstavnici nekih država- lanica saglasni su da postojanje zajedni kog monetarnog sistema podrazumeva i zajedni ki fiskalni sistem, što je samo po sebi davanje pune podrške procesu fiskalne harmonizacije.

SUŠTINA KONCEPTA PORESKE HARMONIZACIJE

Poreska harmonizacija je proces prilagođavanja pojedina nih zakonodavstava država lanica utvrdjenim, ali jednoobraznim zajedni kim standardima. Standarde su utvrdila meritorna tela Evropske unije (EU), tako da njihova validnost mora biti rasprođena na sve njene države lanice. Ina e, koncept fiskalne harmonizacije u odnosu na iznešeni stav mogu e je razlikovati sa nekoliko aspekata [25]. Prvom aspektu je svojstveno da favorizuje grupu kao celinu i da njenim interesima podre uje interese pojedinih država lanica. U ovom slu aju može se govoriti o ujedna avanju (eng. *equalization approach*) ili o inicijativi za dostizanje najve eg stepena fiskalne harmonizacije, koju finansijska literatura poznaje kao "punu fiskalnu harmonizaciju". Ona kao takva postoji samo ako je na odre enom podru ju i u odre enom vremenu obezbedjena atmosfera za dosledno sprovo enje propisane fiskalne regulative, odnosno ako je mogu e na korektan na in utvr ivati poresku osnovicu i primenjivati standardizovanu poresku stopu. Drugi aspekt se vezuje za delimi nu harmonizaciju ili poresku aproksimaciju (eng. *tax approximation*) koja se definiše kao situacija koja na osnovu zakonodavstva Evropske unije dovodi do približavanja poreskih sistema i u njima poreskih stopa. Njen kredo je da svaki efekat proistekao iz poreskog sistema bilo koje države lanice koji negativno uti e na poreski sistem druge države lanice, treba što pre svesti na minimum. Osnovna poruka ovog aspekta je da ni jednoj državi lanici ne sme biti negirano, ugroženo ili suspendovano ovlaš enje, da svoju ekonomsku i fiskalnu politiku vodi na na in koji joj omogu ava permanentnu maksimizaciju ekonomskog blagostanja.

Bez namere da umanje zna aj bilo kog od navedenih aspekata (ujedna avanje i diferencijacija), fiskalni stru njaci se zalažu za mešoviti pristup (eng. *mixed approach*), odnosno za primenu njihove kombinacije, i saglasni su da je u pitanju najbolja solucija za sve države lanice. Njihov stav je da poreska harmonizacija nije neophodna budu i da je i u Ugovoru o Evropskoj uniji (EU) formulisana kao ograni eni proces približavanja nacionalnih zakonodavstava [26] koji ne zahteva imperativnu unifikaciju ili standardizaciju materijalnih poreskih zakona. Medjutim, oni ne odustaju od potrebe uniformnosti na primer, korporativnog poreza, poreza na štednju ili nekih posrednih poreza, kao i od potrebe stvaranja mogu nosti za diferenciranje poreza na dohodak. Kratak sažetak njihovog zalaganja za sprovođenje procesa poreske harmonizacije u Evropskoj uniji (EU) glasio bi, da su harmonizovani sistemi poželjni, ali da se napredak ipak ostvaruje na onim mestima na kojima su prisutne varijacije, i zato su još uvek diferencijarni poreski sistemi u blagoj prednosti.

Drugi argument vezan za poresku harmonizaciju odnosi se na na in naplate prihoda iz razli itih poreskih izvora i na uticaj poreske konkurencije kojoj se pripisuje njihovo umanjenje do te mere, da esto nisu dovoljni da finansiraju nastale javne

rashode. Pojedine države članice u kojima je na snazi politika visokih poreza kreiraju svoju fiskalnu politiku tako što tragaju za najboljim metodama finansiranja i zato često svoje poreske stope snižavaju do nivoa koji ne ugrožava naplatu javnih prihoda (porezi). Mnogi odavno brinu za sudbinu svojih ekonomskih aktivnosti i skeptično gledaju na efekte trgovinske razmene s drugim državama, svesni da je tome uzrok visoko oporezivanje. Visokom oporezivanju kao i selidbi svih oblika kapitala u države u kojima su manji troškovi po osnovu obavljanja poslovnih aktivnosti značajno je doprinela i poreska konkurencija. To je signal državama članicama da moraju napraviti strategiju za izbegavanje takvih situacija što u najmanjem delu podrazumeva korekciju poreskih stopa. Najčešće se misli na njihovo snižavanje, ali samo do onog nivoa koji ne ugrožava zadržavanje kapitala. Potpuno je jasno da ne postoji država članica koja bi do te mere snizila svoju poresku stopu koja bi je ostavila bez neophodnih prihoda.

Nasuprot navedenom oporezivanju kapitala, situacija sa oporezivanjem pojedinaca je sasvim drugačija. Pojedinaac-poreski obveznik teži da živi u jurisdikciji u kojoj je njegov poreski teret ekvivalentan ekonomskim koristima koje ima od uživanja javnih dobara. Ukoliko je zainteresovan za širi milje javnih dobara i usluga, sigurno će izabrati život u onoj jurisdikciji koja raspolaze sa takvim dobrima i koja mu takve usluge pruža, s tim što mora biti spreman da plati veću cenu, a samim tim i veći iznos poreza. Nasuprot njima, pojedinci koji žele izbeći visoko poresko opterećenje, za život će izabrati jurisdikcije u kojima su niže cene dobara i usluga i niži porezi.

Sa stanovišta međunarodne poreske neutralnosti, finansijska harmonizacija i finansijska konkurencija se posmatraju preko neutralnosti izvoza i uvoza kapitala pri čemu se vodi računa o principima rezidentstva i izvora. Neutralnost izvoza kapitala (eng. *capital export neutrality*) ostvaruje se primenom principa rezidentstva [18], po kome je državi rezidentstva dozvoljena naplata što većeg poreza, kao i poreza na svetski dohodak. Prema ovom tumačenju, za investitora je najmanje važno gde će instalirati svoja slobodna sredstva (u domicilnoj državi ili inostranstvu), imajući u vidu da je u oba slučaja dužan platiti isti porez. Što se tiče neutralnosti uvoza kapitala (eng. *capital import neutrality*), ono podrazumeva da i rezidenti i nerezidenti koji posluju u jednoj državi plaćaju isti porez, jer su poreski obveznici samo u državi izvora.

To znači da ovu činjenicu treba imati u vidu jer država rezidentstva izuzima od oporezivanja dohodak ostvaren u inostranstvu, budući da se on oporezuje samo u stranoj državi. U vezi sa rešenim, umanjenje poreskih stopa u državama sa niskim porezima stvaraju se mogućnosti za trajne poreske uštede u korist investitora čiji kapital pristiže iz država sa visokim porezima. Dakle, kod neutralnosti uvoza kapitala primenjuje se princip izvora, odnosno teritorijalni princip. On podrazumeva oporezivanje dohotka prema poreskim stopama koje važe u državi u kojoj se ostvaruje gde naplaćeni porezi u celosti pripadaju toj državi. Prema tome, u međunarodnom poreskom pravu kod oporezivanja dohotka vodeći princip je princip izvora po kome država ima ovlašćenje da oporezuje dohodak kompanijama koje su ga ostvarile na njenoj teritoriji. Njegova primena nije uslovljena postojanjem poreske harmonizacije s obzirom da se radi o oporezivanju poslovnih aktivnosti koje se odvijaju unutar nacionalnih granica.

POJMOVNA KONCEPCIJA PORESKE KONKURENCIJE

Prema Kodeksu ponašanja za oporezivanje poslovne aktivnosti koji je 1997. godine, usvojila Evropska komisija, smatra se da poreska konkurencija postoji kada su mogu a poboljšanja relativne konkurentne pozicije jedne države naspram drugih. Ona podrazumeva smanjenje poreskog optere enja kompanija i/ili pojedinaca ije se aktivnosti odvijaju sa jednim ciljem, da se zadrže, privuku ili ponovo pridobiju mobilne ekonomske aktivnosti i da se utvrdi odgovaraju a (povoljna) poreska osnovica, bez obzira što se sve ovo može odvijati na štetu drugih država [12]. Poreska konkurencija u Evropskoj uniji (EU) je aktuelna samo u kontekstu direktnih poreza jer kod njihove naplate suverenost u potpunosti i dalje pripada državama lanicama, što podrazumeva i raznolikost poreskih režima, odnosno različite poreske stope i poreske osnovice. Koncept poreske konkurencije vezan za obavljanje ekonomskih aktivnosti bio je deo Ugovora o osnivanju Evropske ekonomske zajednice (EEZ), u kome je ista formulisana kao poslovna aktivnost u okviru slobodne trgovine koja se odvijala između u njenih država lanica.

Zna aj poreske konkurencije meri se intenzitetom uticaja na funkcionisanje strane privrede, na tokove stranih direktnih investicija (SDI) i na fiskalnu politiku određene države koja donošenjem raznih odluka namerava da svesno utiče na ekonomsko blagostanje druge države. Re je o državama sa niskim porezima (eng. *low-tax country*) i njihovom uticaju na države sa visokim porezima (eng. *high-tax country*). Poreska konkurencija se esto definiše kao: " proces donošenja odluka iz oblasti poreske politike, kada nacionalna vlada daje optimalan odgovor na mere stranih vlada [5] u cilju poboljšanja situacije u vlastitoj državi." Definicija je u skladu sa pomenutim Kodeksom ponašanja. Prema istoj, nepravilna poreska konkurencija postoji kada se primenjuju mere koje zna ajno utiču na lokaciju poslovnih aktivnosti u Evropskoj uniji (EU) i mere kojima se osigurava zna ajno niži nivo efektivnog oporezivanja na primer, nultu oporezivanje u odnosu na druge mere koje se uobi ajno primenjuju u drugim državama lanicama.

Prema Kikebeldu u pitanju je: „ ... dokument koji je 1997. godine, usvojila Evropska komisija, a koji je nastao kao rezultat detaljne analize obavljanja poslovne aktivnosti i njenog oporezivanja u okviru Evropske unije (EU).“ Dokument je plod rada Primarolo grupe nezavisnih eksperata iji je cilj bio da identifikuje nepravedne poreske režime u okviru država lanica, da preporu i preduzimanje mera radi njihovog uklanjanja i da ublaži posledice njihovog postojanja [26]. Dominiraju i nedostatak poreske konkurencije je što prouzrokuje eroziju javnih prihoda, što jednostranim prenosom prihoda iz jedne države u drugu utiče na "siromašenje suseda" (eng. *"beggar-thy-neighbour policy"*) i što utiče na slabljenje država lanica na ekonomskom i na globalnom planu. Naspram evidentnih nedostataka, njeno prisustvo nudi i određene prednosti, a kao važnija od ostalih ističe se uticaj na države da odgovore na privredne potrebe, odnosno da kroz konkurentne pritiske na javnu potrošnju osiguraju proizvodnju javnih dobara koja bi na odre enom nivou i u određenom obimu zadovoljile potrebe stanovništva. Teoreti ari iz finansijske oblasti, ta nije fiskalne politike, s pravom tvrde da poreska konkurencija pozitivno utiče na javni sektor jer ga i ni efektnijim kroz smanjivanje javne potrošnje.

Medjutim, na drugoj strani osuje i vanje rasta javne potrošnje je poželjno radi spremanja erozija fiskalnih prihoda koji se naplaćuju iz osnovice koju čini dohodak od kapitala stavljen u odnos sa poreskom stopom. Zbog toga je neophodno spremanje dvostrukog oporezivanja i dvostrukog izuzimanja i jačanje saradnje između u nacionalnih poreskih organa u okviru Evropske unije (EU) preko uspostavljanja koordiniranih akcija [12]. Saradnja je potrebna i između u samih nacionalnih poreskih organa unutar država članica, imajući u vidu da linija razgraničenja između u pravi i nepravi poreske konkurencije (eng. *fair and unfair tax competition*) nije najjasnije povučena, tako da se teško raspoznaju njihove razlike. Pravi poreska konkurencija [22] ima svojstvo da proizvodi pozitivne efekte u poreskom sistemu kao celini, i time utiče na fiskalnu disciplinu državne vlasti. Rečeno je u prvom redu o opštem smanjivanju poreskih stopa, uz neizbežno proširivanje poreske osnovice, s tim što se time ne sme značajnije uticati na vanje poreske i budžetske politike država iz bliskog okruženja. Povlačenje oštre linije razgraničenja između u pravi i nepravi poreske konkurencije diktiraju ekonomske zakonitosti na kojima se zasniva konkurencija uopšte. Poreska konkurencija na međunarodnom planu je najefektnije sredstvo, da se fiskalna vlast prisili da sprovede kontrolu nad kvalitetom i veličinom javnih dobara koje država osigurava, kako bi se rešila nepotrebnih državnih aktivnosti i kako bi obezbedila javna dobra koja su potrebna tržištu. Sa tim u vezi je i oporezivanje rada i kapitala, koji su kad-kad više ili manje mobilni inicijatori proizvodnje.

Dakle, treba voditi računa da aktivnosti koje za rezultat imaju promene u poreskom sistemu jedne države ne stvaraju posebne podsticaje za privlačenje stranih direktnih investicija (SDI), jer se to u najmanju ruku može shvatiti kao nepravilna poreska konkurencija. Dublja analiza nepravilne poreske konkurencije kao pojave o kojoj se sve češće govori, pružila je uveravanje da je ona dobila na značaju osnivanjem zajedničkog tržišta, ukidanjem međunarodnih granica i potpunom mobilnošću u faktora rada širom Evropske unije (EU). Tako isturena na svetlo dana i inkludirana u sferu fiskalne politike, nepravilna poreska konkurencija se najautentičnije ogleda u naglašenoj selidbi kapitala. Posledica njenog prisustva je donošenje odluka od strane kompanija da svoje poslovne aktivnosti lociraju u države koje nude najpovoljnije poreske uslove. Značajno je ista i da je nepravilna poreska konkurencija prisutna i kod oporezivanja dohotka, gde je oporezivanje fizičkih lica uređeno uredbama i drugim pravnim aktima u okviru Evropske unije (EU), dok za oporezivanje dohotka pravnih lica ne postoje opšti akti koji konkretno regulišu pitanje poreske konkurencije. Time su stvoreni preduslovi za izbegavanje plaćanja poreza (evazija), pojavu transfernih cena i utanjenu kapitalizaciju. Još jedan uverljiv dokaz o postojanju nepravilne poreske konkurencije svakako je nedostatak pravne regulative između u kompanija u različitim državama članicama. Ako je vredno utiče treba pomenuti da to nije specifičnost država članica Evropske unije (EU) i njihovih kompanija i korporacija, već je u pitanju davno konstatovana pojava na širokom međunarodnom prostoru.

Pomenuta specifičnost se temelji na činjenici, da je u Evropskoj uniji izvršena harmonizacija samo kod direktnih poreza, a da je indirektno oporezivanje u potpunosti prepušteno državama članicama. Posledica takve regulative ogleda se u pojavi nepravednih poreskih režima, pre svega u domenu oporezivanja korporacija.

To je jedan od razloga zašto pred teoreti arima, nepravi na poreska konkurencija postavlja nove zahteve, ne samo u me unarodnom pravnom poretku, nego i u samoj evropskoj porodici. Zahteva se preispitivanje pravila u vezi sa osnovnim slobodama (eng. *fundamental freedoms*) koje su bile predvi ene Ugovorom o Evropskoj ekonomskoj zajednici (EEZ), zatim pravila o državnoj pomo i (eng. *State Aid*), kao i preispitivanje ovlaš enja da se izvrši harmonizacija nacionalnih poreskih sistema u vezi sa konkretnim pitanjima [31].

FISKALNA HARMONIZACIJA POREZA NA DODATU VREDNOST (PDV)

Procedura fiskalne harmonizacije usmerena je istim intenzitetom na indirektnu i na direktnu poreze. Ovom prilikom domen interesovanja su direktni porezi, odnosno njihov glavni predstavnik-porez na dodatu vrednost (PDV). Zasluga za njegovo uvo enje pripada nema kom poreskom savetniku Wilhelmu von Simensu koji je daleke 1919. godine izneo stav da Nema ka treba da uvede "oplemenjeni porez na promet umesto bruto-svefaznog poreza". Ideju je 1921. godine podržao univerzitetski profesor i predava na Jejlu, Adams argumentom, da je oporezivanje primenom poreza na dodatu vrednost realno primenjiva mogu nost i za teritoriju Sjedinjenih Ameri kih Država. Porez na dodatu vrednost (PDV) je "poslednja i verovatno završna faza" u istorijskom razvoju opšteg poreza na promet [23] i predstavlja najzna ajniji njegov oblik u svim savremenim fiskalnim sistemima. Analiti ari su saglasni da je njegova osnovna karakteristika što se obra unava i pla a u svim fazama proizvodno-prometnog ciklusa [18], ali tako da se u svakoj fazi oporezivanja oporezuje samo onaj iznos dodate vrednosti koji je ostvaren u toj fazi. Messere [13] je mišljenja: „ ... da je širenje primene poreza na dodatu vrednost (PDV) u svim savremenim državama i njihovim fiskalnim sistemima najbitnija promena koja se dogodila u oblasti oporezivanja u poslednjih trideset godina.“

Da bi otpo ela konkretna primena poreza na dodatu vrednost (PDV) na teritoriji Evropske ekonomske zajednice (EEZ), osnovana je posebna Komisija za fiskalna i finansijska pitanja. Na njenom elu je bio nema ki ekonomista Fritz Nojmark. Nojmarkov komitet je predložio predstavnicima država- lanica [19], da izvrše zamenu postoje eg sistema oporezivanja prometa u obliku bruto-svefaznog poreza na promet sa neto-svefaznim porezom na promet, odnosno porezom na dodatu vrednost (PDV). Ve e je prihvatilo ovaj predlog i tako se u zemljama- lanicama Evropske ekonomske zajednice (EEZ) oporezivanje vršilo isklju ivo neto-svefaznim porezom na promet, odnosno porezom na dodatu vrednost [10]. Dokument kojim je pokrenuto ovo pitanje (Izveštaj Finansijskog i fiskalnog komiteta) objavljen je po etkom 1962. godine. U njemu se poreska harmonizacija razume kao proces uklanjanja poreskih barijera i diskrepancija me u poreskim sistemima država- lanica Evropske ekonomske zajednice (EEZ). Izme u ostalog, predvi ao je uskla ivanje poreskog zakonodavstva izme u razli itih država lanica i implementaciju usvojenih direktiva u razli itim podru jima poreskog prava.

Finansijska nauka dugo nije imala precizan odgovor na pitanje, koja je država lanica prva i bez eksperimentisanja po ela sa primenom poreza na dodatu vrednost

(PDV). Danas se pouzdano zna da je to bila Danska. Već tokom 1967. godine, primena poreza na dodatu vrednost (PDV) izražavala je službeni stav njene finansijske politike i fiskalne vlasti, što se nikako ne može smatrati eksperimentom [6]. Prema tome, kumulativni višefazni porezi na promet koji nisu osiguravali fiskalnu neutralnost definitivno su 70-ih godina, zamenjeni sa novim porezom-porezom na dodatu vrednost (PDV), pri čemu je najniža dogovorena stopa za većinu roba i usluga iznosila 15%. Međutim, zbog ekonomskih, tradicionalnih i kulturnih razlika u državama članicama, i/ili stanja javnih finansija mogu i su bili određeni izuzeci.

AKTIVNOSTI EVROPSKE KOMISIJE U SPROVODJENJU HARMONIZACIJE PORESKIH OSNOVICA I PORESKIH STOPA

Prisutni problemi koji devastiraju politiku sistema oporezivanja nalažu da se posebno istakne značaj i analizira uloga harmonizacije poreske osnovice. Naime, ona je nužan preduslov harmonizacije ukupnog sistema oporezivanja u okviru svakog subjekta. Namera je da se na taj način spreči i štetno delovanje poreske konkurencije. Zbog toga treba slediti pravilo da nije uputno odvajati harmonizaciju poreskih stopa od harmonizacije poreskih osnovica, jer će na kraju prevladati stanovište, da je za efektanu poresku harmonizaciju nužno obostrano usklađivanje. Postoji konsenzus da je postupak harmonizacije poreskih stopa daleko jednostavniji u slučajevima u kojima je utvrđena zajednička poreska osnovica. Danas je harmonizacija poreske osnovice veoma aktuelno pitanje. Već nekoliko decenija izaziva veliku pažnju, jer se smatra jednim od važnijih generatora poreske konkurencije oko kojeg se najteže postiže prihvatljivo rešenje za sve države članice. Komparativno posmatranje harmonizacije poreske osnovice i poreske stope navodi na zaključak, da je harmonizacija poreske osnovice kompleksnija, a samim tim i značajnija od harmonizacije poreskih stopa. Značaj poreske osnovice se najbolje ogleda u nameri da se dostigne već i stepen harmonizacije kod oporezivanja dobiti preduzeća. Budući da se unazad nekoliko decenija potencira značaj harmonizacije poreske osnovice Evropska komisija je 2001. godine, dakle, pošto je predstavila izveštaje o oporezivanju dohotka preduzeća za naredne periode u državama članicama Evropske unije (EU), otvorila debatu i započela intenzivniju fiskalnu harmonizaciju [32]. Tako je 7. juna 2004. godine Evropska komisija predstavila poseban dokument [4] koji sadrži važne informacije o sistemima oporezivanja preduzeća u Evropskoj uniji (EU), o važećim efektivnim poreskim stopama, nedostacima u međunarodnom oporezivanju kao i o poreskoj konkurenciji uopšte. U njemu dominiraju predlozi za sprovođenje korenitih i konkretnih fiskalnih reformi, u kojima se najviše pažnje poklanja zapravo harmonizaciji poreske osnovice. Evropska komisija (EC) je [32], politiku i reformu započetu 2001. godine dopunila 2003. godine, novim izveštajem. U njemu su iznesene tvrdnje, da je jedini i najefektniji način uklanjanja poreskih prepreka i različitosti u državama članicama uspostavljanje zajedničke, konsolidovane korporativne poreske osnovice (engl. *Common Consolidated Corporate Tax Base*).

Tako je donesena Šesta direktiva (77/388/EEC) kao temeljni dokument Evropske unije (EU) i zakonska osnova za harmonizaciju poreza na dodatu vrednost [2]. Direktiva osigurava primenu poreza na dodatu vrednost (PDV) na iste transakcije u svim državama članicama. Postignut je dogovor prema kojem države članice primenjuju standardnu stopu ovog poreza koja ne može biti niža od 15%, i jednu ili dve snižene stope, koje ne mogu biti niže od 5%. Za carine je 1993. godine uveden zajednički sistem koji se prvenstveno odnosi na promet duvanskih proizvoda, alkoholnih pića, kao i na energente (naftni derivati, uglj, koks, prirodni plin, električna energija). Osim toga postignut je zavidan uspeh i na planu usklađivanja stopa kod carina i njihove strukture (definicije proizvoda, jedinice mere i izuzetaka), te kretanja dobara između država članica na koja se plaćaju carine. Direktiva polazi od Lisabonske strategije čiji je primarni cilj povećanje zaposlenosti i ostvarivanje većeg obima privrednog rasta u državama članicama Evropske unije (EU). Ostvarivanje pomenutih ciljeva je vrlo težak zadatak jer se mora uzeti u obzir da se ispred Evropske komisije nalazi 25 sistema oporezivanja, odnosno 25 različitih sistema oporezivanja preduzeća [2]. Danas je taj broj narastao na 28. Da bi se Lisabonska strategija sprovela u delo, eksperti, članovi Povereništva su mišljenja da je harmonizacija poreske osnovice jedini pravi način na koji se može direktno uticati da se drugi bitan cilj Evropske unije, sprečavanje i uklanjanje „štetne“ poreske konkurencije, efektno realizuje.

ZAKLJUČAK

Evropska unija (EU) već decenijama uzaludno pokušava da sprovede efektne fiskalne reforme, a razlog tome su zastoji kod donošenja ustava, odnosno opretni stavovi vlada Holandije i Francuske, a potom Češke i Irske. Irska je radi zaključivanja Lisabonskog ugovora [30] 2008. godine zahtevala referendum svojih građana, što je skoro i ponovila kada je Evropska unija ponudila da joj ubrizga finansijsku injekciju povodom stotine milijardi eura spoljnog duga. Prve potrebe za reformiranjem poreskih sistema pojavile su se krajem 70-tih i početkom 80-tih godina XX veka, na planu fiskalne decentralizacije. Razlozi su bili različiti, ali se osnovnim smatraju: zanemarivanje interesa lokalnih jedinica, visok stepen njihove zavisnosti od sredstava državnog budžeta, politička zavisnost kao i zavisnosti od centralne finansijske vlasti. Njen osnovni cilj je pravilna raspodela fiskalnih (javnih) prihoda prikupljenih na središnjem i na lokalnom nivou fiskalne vlasti, i da njihova upotreba bude u skladu sa iskazanim potrebama. Ipak, najvažnije pitanje vezano je za fiskalnu harmonizaciju i fiskalnu konkurenciju, i njihovo mesto u fiskalnim sistemima pojedinih država članica Evropske unije. Poznato je da su preduzimane (što se i danas čini) konkretne akcije, posebno na harmonizaciji neposrednih i posrednih poreza.

Evropska unija je donela niz smernica (direktive) o harmonizaciji pojedinih poreza, čime je postignut minimum usklađivanja poreskih sistema. Na primer, postignuta je delimična harmonizacija direktnih poreza, a najdalje se otišlo u harmonizaciji sistema indirektnih poreza, odnosno poreza na dodatu vrednost (PDV) i carina. Koncept sprovođenja poreske harmonizacije i poreske konkurencije odvija se

prili no sporo i nedovoljno korektno, a zabeležene su i neverovatne fiskalno-finansijske afere izazvane postupcima uticajnih osoba sa prostora država koje imaju odlučujuću, kako ekonomsku tako i političku ulogu u Evropskoj uniji. No, i pored toga poreska harmonizacija je jedno od osnovnih obeležja nacionalnog suvereniteta i za mnoge države članice još uvek vrlo kompleksno pitanje. U protivnom, ne bi se prilikom donošenja odluka u veština slušajeva zahtevao konsenzus.

Debata oko toga da li treba dopustiti postojanje konkurencije ili harmonizacije u poreskom tretmanu kompanija i fizičkih lica i dalje je aktuelna. Stručnici i naučnici krugovi, kao i institucije u državama članicama Evropske unije još uvek nisu usaglasili svoje stavove niti su dali konkretne predloge za rešavanje ovog pitanja. Dok je harmonizacija direktnih poreza nešto što se podrazumeva i što proizilazi iz samog osnivačkog ugovora, kod indirektnih poreza situacija je znatno složenija. Razlog je postojanje nepravednih poreskih režima, zbog čega su se Evropska komisija i države članice uglavnom koncentrisale na borbu protiv nepravilne poreske konkurencije i na preduzimanje odgovarajućih protivmera. S obzirom na činjenicu, da su mere koje se poslednjih godina preduzimaju sve više usmerene na uvođenje zajedničkih konsolidovanih korporativnih poreskih osnovica, može se zaključiti da se najefektnijom u borbi protiv nepravednih poreskih režima smatra upravo odgovarajuća harmonizacija oporezivanja poslovnih aktivnosti širom Evropske unije.

BIBLIOGRAFIJA

1. Anđelković, M. 2008. *Javne finansije i finansijsko pravo*, centar za publikacije, Pravni fakultet, Niš, str. 359.
2. Baldwin, R., Wyplosz. Ch. 2006. *The Economics of European Integration*, New York: The McGraw-Hill.
3. Baldwin, R., Krugman, P. 2001. *Agglomeration, Integration and Tax Harmonisation*. CEPR Discussion Paper Series, No. 2630.
4. Bećirović, S.: Fiskalna decentralizacija u Srbiji. *Ekonomski izazovi*, Vol. 1, br. 1, str. 51-65.
5. European Commission: *A Common Consolidated EU Corporate Tax Base*". Commission Non-Paper to informal ECOFIN Council 0,10 and 11 September 2004.
6. Genser, B. 2003. *Corporate Income Taxation in the European Union: Current State and Perspectives*, The Australian National University, Australian Taxation Office, Centre for Tax System Integrity, Canberra, Working Paper, No. 17, August 2001 and. Pinto C., 0,2003, *Tax Competition and EU Law*, Kluwer Law International, The Hague-London-New York.
7. Hrustić, H. 2006. *Javne finansije*, FABUS - Fakultet za uslužni biznis, Novi Sad, Sremska Kamenica, str. 268.
8. Ilić-Popov, G. 2004. *Poresko pravo Evropske unije*, Službeni glasnik, Beograd, str. 27.
9. James, S. 2003. *European Tax Harmonization*, 31st Tax Notes International (28 July 2003), p. 390
10. Jelenc, Bo. 2003. *Medjuovisnost regionalnih ekonomskih organizacija i oporezivanja*, Zbornik radova u sastavu prof. dr. sc. Olivera Lončarića - Horvata, Pravni fakultet, Zagreb, str. 197-217.

11. Jel i , Bo. 1995. *"Porez na dodanu vrijednost s posebnim osvrtom na stope"*, Financijska praksa, 19 (2), str. 93.
12. Kesner-Škreb, M. 2007. *Porezna harmonizacija*, Financijska teorija i praksa, Zagreb 0,31 (3), 305-307.
13. Kikebeld, B. J. 2004. *Harmful Tax Competition in the European Union: Code of Conduct, Countermeasures and EU Law*, Kluwerlaw, Foundation for European Fiscal Studies, Erasmus University, Rotterdam, pp. 8-9.
14. Messere, K. 2000. *"Porezi dvadesetog stolje a i njihova budu nost"*, Financijska teorija i praksa 0,24 (2)., str. 237.
15. Moussis, N., 1994. *Handbook of the European Union*, European Study Service, pp. 14.
16. Nicholas, M., Forest, H. 2003. *ECJ, If Tax is Paid Once in the EU, Does it Matter Where*, 32 Tax Notes International, pp. 889.
17. Oates, W. 1972. *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace Jovanovic, New York, pp. 14
18. Paovi -Jekni , G. 2007. *Budžetsko pravo*, Univerzitet Crne Gore, Pravni fakultet, Podgorica, str. 253.
19. Popovi , D. 2008. *Poresko pravo*, Pravni fakultet, Beograd i "Službeni glasnik", Beograd, str. 284.
20. Rai evi , B. 2008. *Javne finansije*, centar za izdava ku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, Beograd, str. 149.
21. Rounds, T. A. 1992. *Tax Harmonization and Tax competition: contrasting views and Policy Issues in Three Federal Countries* , The Journal of Federalism, Yo| 22, o.92.
22. Ruding, H. O. *The Long Way to Removing Obstacles in Company Taxation in Europe*, European Taxation, No. 1 /2000, pp. 3.
23. Schon, W. 2005. *Playing Different Games? Regulatory Competition in Tax and Company Law Compared* ", Common Market Law Review, Vol.. 42, pp. 331-365,
24. Shoup, S. C. 1969. *Public Finance*, Chicago: Aldine Publishing, pp. 250.
25. Schwarz, J. 2002. *Eulogan Commission strategy for company Taxation in the European community*, Bulletin for Intemationat Fiiot DocumZntirion, May p.215.
26. Steichen A., 2003. *"Tax Competition in Europe or the Timing of Leviathan"*, in W. Schon (editor), *Tax Competition in Europe*, pp. 43 - 1.196.
27. Stojanovi , S. 2009. *Poreska konkurencija versus poreska harmonizacija u Evropskoj uniji*, Finansije, asopis za teoriju i praksu finansija, Beograd, br. 1 do 6, str. 7-25.
28. Tanzi, V. 1998 *The Impact of Economic Globalization of Taxation*, Bulletin for International Fiscal Documentation, Nos. 8-9, pp. 338).
29. Terra, B., Wattel, P. 1997. *European Tax Law*, Kluwer, Deventer, pp. 142.
30. Treaty establishing the European Economic Community, Rome, 25 March 1957.
31. Treaty on European Union Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities 1992, 253
32. Vogel, K. 1990. (editor), *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, Proceedings of the VIIIth Munich symposium on International Taxation, 3 July 1989, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer,
33. Šimovi , H. 2006. *"Harmonizacija porezne osnovice nasuprot harmonizaciji poreznih stopa"*. Zbornik radova: Financijsko restrukturiranje profitnog i neprofitnog sektora u Hrvatskoj, 41. simpozij Hrvatske zajednice ra unovo a i finansijskih djelatnika, Pula, lipanj 2006. Zagreb: HZRFD,
34. Šimovi , J., Šimovi , H. 2006. *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Sveu ilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb, str. 14.

35. Weiner, J. 2003. *European Officials Consider Importance of Coordinating EU Company Tax Policies*, 3ITax Notes International (15 December 2003), p. 1001.

RESUME

The European Union (EU) has been vainly trying to implement effective fiscal reform for decades. The first need to reform the tax system emerged in the late 1970s and early 1980s, in the area of fiscal decentralization. The reasons were different, but can be summarised as: the neglect of the interests of local government units, their high degree of dependence on the state budget, political dependency and dependency from the central financial authorities. The primary goal was to correct the distribution of the fiscal (public) revenues collected at central and local fiscal authorities, and their use in accordance with local needs. However, the most important question is related to fiscal harmonization and fiscal competition, and their place in the fiscal systems of individual member states of the European Union. Concrete actions have been taken with regard to this issue, especially on the harmonization of direct and indirect taxes.

The European Union has adopted a number of guidelines (directives) on the harmonization of taxes, thus achieving a minimum of harmonization of tax systems. For example, partial harmonization of direct taxes has been achieved, but most has to be done in order to harmonize indirect taxes. The concept of implementation of tax harmonization and tax competition takes place rather slowly and is insufficiently correct, and at the same time incredible fiscal and financial scandals caused by the actions of influential persons from countries that have a decisive, both economic and political role in the European Union, were recorded. But tax harmonization is one of the basic features of national sovereignty and for many member states it is still a very complex issue.

The debate over whether to allow the existence of tax competition or harmonization is still ongoing. Professional and scientific circles, as well as institutions in the member states of the European Union have not yet agreed on their positions and have even not given concrete proposals for the solution of this issue. While harmonization of direct taxes is something obvious and stems from the founding treaty, the situation with indirect taxes is much more complex. The reason is the existence of unfair tax systems, which is why the European Commission and the member states have concentrated mainly on the fight against harmful tax competition by taking appropriate countermeasures. Given the fact that the measures taken in recent years have increasingly focused on the introduction of a common consolidated corporate tax base, it can be concluded that the most effective tool in the fight against unfair tax regimes is the harmonization of taxation of business activities across the European Union.