

*Др Миле Врањеш, редовни професор
Правног факултета у Новом Саду*

О НАЧЕЛИМА ПОРЕСКОГ ПРАВА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

Сажетак: У домену пореског права Европске уније (у даљем тексту ЕУ) доминирају одређене теме и дилеме које привлаче пажњу финансијских и економских стручњака, привредника, као и грађана. Једна од њих јесте питање начела пореског права ЕУ. Која су то начела пореског права ЕУ, које су основне карактеристике начела пореског права ЕУ и какав је њихов утицај на успостављање и функционисање унутрашњег тржишта ЕУ, садржај је овог чланка.

Кључне речи: начела пореског права ЕУ, унутрашње тржиште ЕУ, начело супсидијарности, начело забране државама чланицама ЕУ да примењују царине и друге дажбине са истим дејством, начело хармонизације пореза.

1. Увод

У последње време у многим државама расте интересовање за пореско право ЕУ не само финансијских и економских стручњака већ, исто тако, и привредника и грађана. Није реч само о интересовању за неке опште теме на овом подручју већ, што је далеко важније, за актуелне теме.

Циљ овог прилога јесте да укаже на начела пореског права ЕУ, уз истовремено анализирање и неких доминирајућих тема и дилема на овом подручју.

У том контексту, кад год се задира у проблем начела пореског права ЕУ, готово да није могуће мимоићи питања пореско-правних прописа ЕУ, то и јест ширих правних прописа ЕУ који су у функцији остваривања циљева ЕУ. Наиме, у члану 2. Уговора о оснивању Европске уније прописано је, између осталог, да Унија има циљ „да подстиче уравнотежен и трајан привредни и друштвени развој и висок ниво запослености, посебно стварањем простора без унутрашњих граница, јачањем привредне и друштвене кохезије и успостављањем економске и монетарне уније која ће у догледно време садржати и јединствену монету, у складу са одредбама овог Уговора“. Поред тога у члану 2. Уговора о оснивању Европске заједнице прописано је да „Заједница има за циљ да, успостављањем заједничког тржишта, као и економске и монетарне уније и спровођењем заједничких политика или активности предвиђених члановима 3 и 4, унапређује складан, уравнотежен и трајан привредни развој у целој Заједници, висок степен запослености и социјалне заштите, једнакост између мушкараца и жена, трајан и неинфлаторан раст, висок ниво конкурентности и усклађености економских резултата, висок ниво заштите као и побољшања квалитета животне средине, подизање нивоа и квалитета живота, привредну и друштвену повезаност и солидарност између држава чланица“.

Наведене одредбе показују да је један од основних циљева ЕУ успостављање заједничког тржишта. Карактеристика заједничког тржишта ЕУ јесте да оно нема унутрашњих граница и да се простира на целом подручју земаља чланица ЕУ где се примењују тзв. четири слободе, а што је и уједно и његово главно обележје, и то слобода кретања људи, промет робе, услуга и капитала, што омогућава слободно и несметано обављање прекограничних привредних делатности.

Међутим, за остваривање горе наведених циљева ЕУ потребна су одређена средства. Има их више. Најзначајнија су: успостављање заједничког тржишта, остваривање привредне и монетарне уније и спровођење политике у складу са циљевима садржаних у Уговору о оснивању ЕУ односно Европске заједнице.

Када је реч о успостављању заједничког тржишта које постепено постаје унутрашње тржишта, треба истаћи да је оно простор без унутрашњих граница на коме су обезбеђени слободно кретање људи, добара, капитала и услуга. У члану 3. Уговора о оснивању Европске заједнице прописано је да се унутрашње тржиште карактерише укидањем препрека за слободно кретање лица и промет роба, услуга и капитала, између држава чланица, а у члану 14. Уговора о оснивању Европске заједнице прописано је да „унутрашње тржиште обухвата подручје без унутрашњих граница на коме су обезбеђени слободно кретање лица и промет робе, услуга и капитала, у складу са одредбама овог Уговора“.

Када је реч о спровођењу политике у складу са циљевима садржаним у Уговору о оснивању Европске заједнице (члан 3) а од којих посебно истичемо, ради потреба анализе и оцене пореских начела ЕУ, забрану царинских дажбина и квантитативних ограничења на увоз и извоз роба, између држава чланица, као и свих других мера које имају слично дејство, унутрашње тржиште које се карактерише укидањем, између држава чланица, препреке за слободно кретање лица и проток роба, услуга и капитала, систем који обезбеђује да се не крше правила конкуренције на унутрашњем тржишту, усклађивање националних законодавства у мери у којој је то неопходно за функционисање заједничког тржишта, треба истаћи да је у члану 4. Уговора прописано: „1. Ради постизања циљева изложених у члану 2, делатности држава чланица и Заједнице подразумевају, у условима и према динамици које предвиђа овај Уговор, утврђивање економске политике засноване на тесној координацији економских политика држава чланица, на унутрашњем тржишту и на дефинисању заједничких циљева, која се води у складу са начелима отворене тржишне привреде и слободне конкуренције. 2. Истовремено, те делатности обухватају неопозиво фиксирање девизних курсева, у складу са условима, динамиком и процедуром које предвиђа овај Уговор, ради стварања јединствене валуте, еки, као и утврђивање и спровођење јединствене монетарне и девизне политике. Основни циљ ових политика је одржавање стабилности цена и, без последица по тај циљ, подршка општим економским политикама Заједнице, у складу са начелима отворене тржишне привреде и слободне конкуренције. 3. Те делатности држава чланица и Заједнице подразумева поштовање следећих начелних опредељења: стабилност цена, здраве јавне финансије и монетарне услове и стабилан платни биланс“.

У том контексту ЕУ још увек нема заједничку фискалну односно пореску политику, већ свака земља чланица ЕУ спроводи самосталну фискалну односно пореску политику. А управо основни задаци фискалне односно пореске политике су уско везани за развој унутрашњег тржишта, јачање монетарне уније и економских интеграција. Уређивањем унутрашњег тржишта од почетка деведесетих година 20. века одређен је правни оквир за подручје посредних пореза (порез на промет односно порез на додату вредност и акцизе), али не и за подручје непосредних пореза (порез на доходак и порез на добит). Ради побољшања координације и усклађивања пореских политика између држава чланица ЕУ, 1997. године детаљно су утврђени основни правци пореске политике ЕУ, који треба да подстичу стабилизацију прихода држава чланица, уклањају тешкоће у функционисању унутрашњег тржишта и подстичу запошљавање.

Пошто је ЕУ наднационална организација која располаже делом суверенитета својих чланица, још увек егзистирају национални порески

системи, то се одржава на начела пореског права ЕУ. Без обзира на то, да би ускладила пореске системе својих чланица, и то у мери која је потребна за функционисање унутрашњег тржишта, на нивоу ЕУ утврђена су начела на којима почива пореско право ЕУ, о којима ће у наставку рада бити више речи.

2. Начело супсидијарности

Начело супсидијарности је релативно младо начело пореског права ЕУ. Наиме, оно је тек 1992. године унето у Уговор о ЕУ који је закључен у Мастрихту. У члану 2. Уговора прописано је: „Циљеви Уније се остварују у складу са одредбама овог Уговора, под условима и према динамици који су њима утврђени, и уз поштовање начела супсидијарности, како је то дефинисано чланом 5. Уговора о оснивању Европске заједнице“. У члану 5. Уговора о оснивању Европске заједнице прописано је да „Заједница делује у оквирима надлежности које су јој додељене и према циљевима који су утврђени овим Уговором. У областима које не спадају у њену искључиву надлежност, Заједница предузима мере, у складу са начелом супсидијарности, само ако и уколико циљеви предвиђене акције не могу у потребној мери бити остварени од стране државе чланице, односно могу бити успешније остварени од стране Заједнице, имајући у виду величину или учинак предвиђене акције. Мере Заједнице неће прелазити оквире онога што је неопходно да би се постигли циљеви Уговора“.

Из напред изнетог произилази да начело супсидијарности подразумева то да ЕУ може доносити правне акте у подручјима у којима нема искључиву надлежност, него је дели са државама чланицама, само уколико циљеве које тим актима жели постићи може боље и погодније остварити од својих чланица. Наиме, доношење одлуке на нивоу ЕУ или одлуке на нивоу државе чланице зависи од тога која ће се од њих показати бољом и прихватљивом. Тако, ако се регулисање неког питања покаже бољим на нивоу Заједнице, онда је у складу с начелом супсидијарности, она овашћена да донесе одговарајући правни акт, а не држава чланица. При томе, Заједница неће прелазити оквире онога што је неопходно да би се постигли циљеви Уговора. Међутим, ако се неко питање може боље регулисати на нивоу државе чланице, оно прелази у њезину надлежност, уз обавезу да правни акт који донесе не повреди правила Уговора. У сваком случају, ниједној одлуци није унапред дано да ће је донети Заједница или држава чланица. Увек ће се тражити боље решење за то. Али, при томе, треба имати у виду да је боље понекад непријатељ доброга...

Начело супсидијарности је у тесној вези са начелом солидарности. Наиме, државе чланице ЕУ морају бити солидарне у прихватању заједничког циља који се неким актом или мером жели остварити.

Такође, начело супсидијарности има политички значај. Наиме, ЕУ води рачуна о националном идентитету и специфичностима својих чланица. Иначе, то је и прописано чланом 6. Уговора о ЕУ. У том члану установљено је да „Унија поштује идентитет држава чланица“.

На крају, начело супсидијарности има посебан утицај на пореску концепцију уговора у ЕУ. Наиме, хармонизацијом пореза постиже се неутралност у конкуренцији и у инвестицијама. Тиме се остварује такав концепт пореског система који не би представљао препоруку постизању одређеног степена европских интеграционих процеса.

3. Начело забране државама чланицама ЕУ да примењују царине и друге дажбине са истим дејством, као и њихова обавеза да у односима са трећим државама примењују заједничку царинску тарифу

У члану 23. Уговора о оснивању Европске заједнице прописано је да „1. Заједница се заснива на царинској унији која се односи на сву робну размену и обухвата забрану царина на увоз и извоз између држава чланица и свих дажбина које имају исто дејство, као и увођење заједничке царинске тарифе у њиховим односима са трећим земљама“. У члану 25. Уговора прописано је да „Царине на увоз и извоз и друге дажбине са истим дејством су забрањене између држава чланица. Ова забрана такође важи за царине које имају фискални карактер“. Одредбе члана 25. Уговора примењују се према члану 23. Уговора „на робу која потиче из држава чланица, као и на ону робу из трећих држава која је у слободном промету у државама чланицама“.

Међутим, укидање постојећих и забрана увођења нових царина, количинских трговинских ограничења и других дажбина с једнаким учинцима на промет робе извођени су постепено и у зависности од врсте Уговора. Тако, према Уговору о оснивању Европске заједнице за угаљ и челик то се односило на угаљ, руде, старо жељезо и челик. Уговором о оснивању Европске заједнице за атомску енергију пак, то односило се на нуклеарне производе и оружје које је било наведено у посебном пропису. На крају, Уговором о оснивању Европске економске заједнице укидање и забрана

царина, односили су се на промет свих роба држава чланица, с тим да је то вршено постепено током три прелазна периода,¹ да би 1968. године била створена царинска унија. Од десет држава чланица које су приступиле ЕУ само је Мађарској и Малти било одобрено право на прелазни период (до 2007. односно 2008. године) до којег оне морају укинути царине на увоз производа из Заједнице.

Из свега напред изнетог произилази да наведено начело подразумева да се државама чланицама забрањује да примењују царине и друге дажбине са истим учинком, као и то да су државе чланице обавезне да у односима са трећим државама примењују заједничку царинску тарифу ради остваривања и очувања унутрашњег тржишта као битног елемента ЕУ. Уведена је, дакле, забрана коришћења или увођења и наплаћивања царина које се убиру на промет робе преко царинске границе или било које друге дажбине која има слично дејство. Наведена забрана се односи и на дажбине које имају исти учинак као и царине, што значи да нису забрањене само царине, увозни и извозни континенти, него и друге мере истог или сличног дејства.

Потребно је на овом месту нешто више рећи о појму дажбина са истим дејством као и царине. Појам такве дажбине није утврђен у Уговору о оснивању Европске заједнице. Због тога се тај појам одређује у складу са становиштем односно мишљењем Европског суда правде. Наиме, у том смислу, према становишту Европског суда правде, таквом даждином се сматра дажбина чије се дејство може довести у везу са слободним прометом робе између држава чланица. Отуда свако финансијско оптерећење које се наплаћује при прелазу домаће или стране робе преко државне границе при чему се онемогућава слободан и бесцарински промет робе, односно промет робе без контроле, јесте дажбина са дејством које је једнако царинском дејству. При томе, није битно како се таква дажбина назива (порез, такса, парафискалитет),² на који начин се она убира и чији је она приход.

На наведеном начелу пореског права ЕУ данас почива и делује ЕУ као царинска унија. А од оснивања Европске економске заједнице (1957. године) до успостављања ЕУ (1992. године) државе чланице су поред забране увођења нових царина и дажбина са сличним или истим дејством биле дужне смањивати постојеће царине. Тек је увођењем заједничке царинске тарифе (1992. године) створена претпоставка за постојање царинске уније. Спровођење заједничке царинске тарифе према трећим држава-

¹ Видети: W, Harberecht, *Die Europäische Gemeinschaft*, 2. Auflage, Gustav Fischer Verlag, Stuttgart, 1984.

² Rudolf Strinz: *Europarecht*, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 2003, стр. 307. и 310.

ма, као и заједничка трговинска политика, представљају такође битан елемент царинске уније. Иначе, заједничка царинска тарифа се уводила постепено да би се у пуном обиму почела примењивати од 1968. године када је право утврђивања царинских стопа прешло с националног нивоа на ниво Заједнице. Царинска унија данас обухвата подручје 25 држава чланица са изузетком одређених енклава, као што су Хелголанд, подручје Бисингена и подручје слободних зона у лукама.

4. Начело хармонизације пореза

Полазна је теза да је основна претпоставка за успостављање заједничког тржишта, праћено постепеним усклађивањем економских политика држава чланица, слободно кретање свих економских фактора и да кретање економских фактора мора бити под једнаким условима, а да би се она остварила потребна је хармонизација пореза у ЕУ. Под хармонизацијом пореза подразумевамо процес уклањања пореских препрека и разлика између пореских система држава чланица, то јест разлика које стварају те препреке. Другим речима, то је усклађивање различитих пореских прописа држава чланица у мери која је потребна за функционисање унутрашњег тржишта.

Пошто су све државе чланице ЕУ задржале део свог суверенитета, свака од њих самостално уређује део свог правног, привредног, социјалног, пореског и неког другог привредног односно друштвеног система. Но, иако та самосталност није потпуна већ делимична, она ипак представља препреку успостављању унутрашњег тржишта које по својим основним карактеристикама одговара националном тржишту. Пошто је уређење пореског система и вођење пореске политике, како смо то напред истакли, у надлежности сваке државе чланице, онда и постоје разлике од државе до државе. Наиме, свака држава примењује различите пореске облике, чланице имају различит број пореских облика, различите основнице пореза и различита пореска ослобађања и олакшице. Због тога што су одређени основицама или по различитој стопи порези на тржишту стварају одређене препреке слободном кретању људи, промету добара, капитала и услуга.

У том контексту постојање разлика у системима опорезивања међу државама чланицама ЕУ проузроковано је повећаним обимом избегавања плаћања пореза. Последица тога је смањење државних прихода и већи терет за пореске обвезнике или потрошњу становништва нижих слојева.

С развојем унутрашњег тржишта у ЕУ државе чланице морају отклонити пореске препреке које ометају физичка или правна лица која желе

слободно радити и пословати на том тржишту. Када је реч о решавању међународних пореских проблема пореске евазије, као одговор за то, како истичу финансијски и економски стручњаци, јесте у хармонизацији пореских система држава чланица. Основни разлог за пореско усклађивање лежи у слободној трговини и јединственом тржишту.

Међутим, пореска хармонизација не може бити једнак циљ са гледишта пореских система држава чланица. Наиме, висок степен хармонизације пореза је сигурно потребан на подручју посредних пореза пошто би поједини посредни порези могли створити непосредну препреку слободном кретању добара и слободном пружању услуга на унутрашњем тржишту ЕУ. То је сасвим разумљиво пошто теоријски гледано, ЕУ има задатак да чува јединство свог унутрашњег тржишта и то опорезивањем производа и услуга, дакле, посредним порезима. Због тога, за све државе чланице важе јединствене царине и све су оне увеле исти порез на промет односно порез на додату вредност. На другој страни, висок степен хармонизације пореза сигурно није потребан на подручју непосредних пореза. Наиме, опорезивање физичких и правних лица зависи од њиховог дохотка, односно добити, и нема директног утицаја на јединство унутрашњег тржишта у ЕУ, као што, на пример, не нарушава јединство унутрашњег тржишта у ЕУ, то што евро има различиту куповну снагу у једној држави чланици у односу на другу државу чланицу. Такође, државе чланице разликују се по степену привредног развоја, по привредној структури и другим карактеристикама. Другим речима непосредни порези захтевају само ограничену хармонизацију. Дакле, на подручју опорезивања дохотка није потреба хармонизација по правилима ЕУ већ је препуштено државама чланицама да опорезивање дохотка независно уређују у својим државама а да при томе не угрожавају основна начела унутрашњег тржишта ЕУ. Не постоји, наиме, потреба за хармонизацијом пореза на доходак док он не доводи до дискриминације или двоструког опорезивања. Такви се порези могу најчешће препустити државама чланицама чак и када ЕУ буде достигла врши степен интеграције. На другој страни, међутим, хармонизација је нужна на подручју пореза на добит.

Шта чини потку за хармонизацију националних пореских система држава чланица ЕУ? То су:

- одредбе Уговора о ЕУ односно одредбе Уговора о оснивању Европске заједнице;
- забрана хармонизације на рачун слободе кретања људи, промета робе, услуга и капитала из других држава чланица која утиче на националне пореске системе тако да се ту не могу налазити одредбе које би довеле до такве дискриминације;

- пореска конкуренција између држава чланица ЕУ која води спонтаној хармонизацији.

Када је реч о Уговору о ЕУ односно о Уговору о оснивању Европске заједнице, треба истаћи да је у њему садржано неколико група одредаба које намећу хармонизацију националних пореских система држава чланица. У том смислу, прву групу тих одредаба чине оне које се односе на царинску унију о чему је напред већ било говора. На другој страни је и група тих одредаба која се односи на хармонизацију посредних пореза (порез на додатну вредност и акцизе). Тако члан 93. (бивши члан 99) Уговора о оснивању Европске заједнице прописује да „Савет једногласном одлуком, на предлог Комисије и након што је консултовао Европски парламент и Економски и Социјални комитет усваја мере за усклађивање правних прописа који се односе на порез на промет, акцизе и друге облике посебних пореза, у мери у којој је такво усклађивање потребно за успостављање и функционисање унутрашњег тржишта у оквиру времена одређеног у члану 14^а. У члану 90. (бивши члан 95) прописано је да „на производе из других држава чланица државе не могу ни непосредно, ни посредно наплаћивати веће унутрашње порезе било које врсте, од оних који се непосредно или посредно наплаћују за сличне домаће производе. Осим тога, ниједна држава чланица не може на производе из других држава чланица наплаћивати било какве унутрашње порезе ради заштите других производа“. У члану 99. (бивши члан 103) прописано је да је хармонизација националних пореских система држава чланица предуслов за успостављање и функционисање унутрашњег тржишта ЕУ.

Правни инструмент усклађивања на подручју опорезивања међу државама чланицама јесу директиве. Њима се прописује уређење одређених односа с тим што су државе чланице обавезне да у своја законодавства унесу одредбе којима се постижу циљеви одређеним директивама.

Када је реч о хармонизацији посредних пореза, донето је неколико директива. Прва и Друга директива из 1967. године односиле су се на усклађивање општег пореза на промет с тим да је Прва директива тражила од држава чланица да у своје пореске системе уграде порез на додатну вредност с правом одбитка претпреза, и то до 1. фебруара 1970. године уместо бруто свефазног пореза на промет, док је Друга директива одредила државама чланицама основна начела о опорезивању промета и то прихватањем начела одредишта у циљу избегавања двоструког опорезивања. Шеста директива из 1977. године ја најважнија јер су њоме регулисани сви битни елементи опорезивања додате вредности. Наиме, Шестом директивом одређена је јединствена пореска основица пореза на додатну вредност

за државе чланице ЕУ. Директива о пореским стопама пореза на додату вредност из 1992. године наложила је државама чланицама усклађивање броја и висине стопа пореза на додату вредност унутар држава чланица. Њоме је предвиђено усклађивање на две стопе пореза на додату вредност и то једну редовну од најмање 15% и једну снижену од најмање 5% уз услов да је била у примени 1. фебруара 1991. године. Ова Директива је своје полазиште нашла у предлозима Комисије из 1987. и 1990. године, који су предвиђали ограничење пореских стопа пореза на додату вредност на само две, и то редовну пореску стопу у распону између 14% до 20% и једну снижену пореску стопу у распону од 4% до 9%, уз изостављање употребе нулте стопе. Комисија је 1987. године предложила укидање повлашћених стопа пореза на додату вредност. А данас ниједна држава чланица нема повлашћену стопу.

Наведеним директивама су постигнути значајни резултати усклађивања различитих пореских система држава чланица на подручју пореза на додату вредност. Али, још увек је наглашен проблем неуједначене примене пореских стопа пореза на додату вредност, пошто државе чланице примењују различиту висину и број пореских стопа које се крећу у распону од 15% до 25%. Тако највишу стопу пореза на додату вредност имају Данска, Шведска и Мађарска и она износи 25%, док најнижу стопу пореза на додату вредност имају Луксембург и Кипар и она износи 15%. Такође, све државе чланице примењују снижене стопе пореза на додату вредност, као и већи или мањи број изузећа. Просечна стопа пореза на додату вредност за ЕУ у 2005. години износила је 19,5%.³

Када је реч о хармонизацији акциза, треба истаћи да су акцизе у ЕУ регулисане великим бројем директива. Акцизе су у ЕУ уједначене од краја 1992. године према тзв. Систематској директиви (акцизе на алкохол и алкохолна пића, дуван и на нафтне деривате). Бројне друге акцизе свака држава чланица може убирати на различиту робу. И овде је, као код пореза на додату вредност, присутна неусклађеност стопа акциза што представља озбиљан проблем и унутар саме ЕУ, пошто државе чланице примењују различите стопе акциза за исте производе.

Оно што, међутим, захтева одговарајућу пажњу свих јесте дилема да ли треба применити начело одредишта или начело порекла када се говори о европском систему пореза на додату вредност. У том смислу у великој је мери унифициран систем пореза на додату вредност који су усвојиле државе чланице ЕУ. Он је утемељен на опорезивању по начелу земље одредишта, што је државама чланицама омогућило уклањање пореза на додату вредност из цене добара и услуга код извоза а што је довело до

³ European Commission (2005): *VAT collection and control procedures in Member States*.

неутралности у међународној размени. Директивом о унутрашњем тржишту из 1991. године, међутим, наложено је државама чланицама да у своје пореске системе до 1. фебруара 1997. године уведу начело порекла приликом опорезивања промета. Данас је на снази прелазно решење односно тзв. мешовити систем, пошто се комерцијалне испоруке унутар ЕУ опорезују применом начела одредишта а некомерцијалне испоруке унутар ЕУ се опорезују применом начела порекла. Дабоме, повратак на начело одредишта значило би негирање заједничког тржишта ЕУ. Због тога је такав систем незамислив. Али, и постојећем прелазном систему се могу упутити озбиљне критике да је он административно скуп и неефикасан.

Када је реч о одредбама Уговора о оснивању Европске заједнице које уређују хармонизацију националног законодавства у мери у којој је то неопходно за успостављање и функционисање јединственог тржишта ЕУ, треба указати на члан 94. (бивши члан 100) Уговора. Тим чланом је прописано да „Савет одлучујући једногласно на предлог Комисије, а по обављеним консултацијама са Европским парламентом и Економским и Социјалним комитетом, доноси упутства о приближавању законских, подзаконских и административних одредби држава чланица које имају непосредног утицаја на успостављање, односно функционисање заједничког тржишта“.

Једно од централних питања у пореској политици ЕУ јесте питање хармонизације непосредних пореза. До сада су прихваћене две директиве с подручја опорезивања добити трговачких друштава познате под скраћеним називом Директива о матичним и зависним друштвима и Директива о спајањима. Сврха прве наведене директиве јесте уклањање могућности двоструког опорезивања дивиденде која се исплаћује матичном трговачком друштву у другој држави чланици. Сврха друге наведене директиве јесте заједнички приступ опорезивању спајања, поделе, преноса имовине и размене деоница, када се те трансакције тичу трговачких друштава различитих држава чланица. Другим речима, циљ доношења Директиве о матичном и зависном друштву био је усклађивање одређених аспеката опорезивања расподељене добити ради омогућавања несметаног кретања капитала преко граница држава чланица, чиме је требало постићи уклањање пореских препрека које су произилазиле искључиво из чињенице да постоје зависна друштва и у другим државама чланицама. На другој страни, циљ доношења Директиве о спајањима јесте преузимање трговачких друштава од иностраних друштава држава чланица.

Оно што је напред изнето о хармонизацији непосредних пореза довољно јасно и уверљиво показује да су учинци знатно слабији. Одређени аспекти на подручју опорезивања дохотка, поновимо, и нису предмет хар-

монизације и свака држава чланица има дискреционо право сопственог регулисања. Но, резултати постигнути на подручју пореза на добит морали би бити већи.

У контексту изнетог о хармонизацији пореза, посебно је значајно указати на све већи ослонац на индиректне неформалне методе деловања на том плану. Иницијативу за формирање сталног форума који би окупљао све државе чланице и који би се бавио разменом информација о опорезивању, а који би постепено постао присутан и у ОЕЦД и другим међународним организацијама и органима у ЕУ то потврђује.

Када је реч о пореској конкуренцији којом се намеће хармонизација пореза, треба истаћи да она доводи до спонтаног уједначавања пореских закона јер се кретање људи, промет робе, услуга и капитала усмерава ка привредама оних држава чланица чији су порески системи и пореске политике стимулативнији, па су и друге државе чланице подстакнуте да своје пореске прописе прилагођавају томе. Тиме се разлике међупореским системима држава чланица губе. Међутим, при томе мора се водити рачуна о нелојалној пореској конкуренцији, пошто она отежава процес хармонизације и европских економских интеграција. Наиме, долази до изградње таквих система опорезивања у појединим државама чланицама где се кроз ниске пореске стопе и разна пореска ослобођења и пореске олакшице акумулира све већи износ капитала. Нелојална пореска конкуренција долази до посебног изражаја у систему опорезивања предузећа, где је она подстакнута пореским стопама, пореским олакшицама и ослобађањима и директним државним субвенцијама. Пошто нелојална пореска конкуренција ствара негативне ефекте, нужно ју је елиминисати. Начин како се то чини јесте модел ЕУ који је уобличен у документ „Кодекс понашања при опорезивању предузећа“, по коме су све државе чланице обавезне да уклоне препреке (ниске пореске стопе, пореска ослобађања и олакшице и друге мере) које међу државама чланицама узрокују пореску конкуренцију. Без обзира на то, размере нелојалне пореске конкуренције су још увек велике. Примера ради, данас десет нових држава чланица ЕУ има нижу стопу пореза на добит од петнаест „старих“ држава чланица, а што доводи до привлачења страног капитала и неизбежно подстиче пореску конкуренцију. Решење наведеног проблема треба тражити у Лисабонским циљевима, а то су: сталан успех и развој унутрашњег тржишта, одговарајућа равнотежа између смањења пореза, инвестирања и јавних услуга и одржавање фискалне консолидације. Дабоме, Лисабонски циљеви морају бити у функцији интереса грађана и приведе и остваривања четирију слобода, путем уклањања пореских препрека, а што ће допринети смањењу трошкова и повећању конкурентности привреде ЕУ (Лисабон, Агенда, 2000).

Када је реч о забрани дискриминације на рачун добара, услуга, капитала, предузећа и радника из других држава чланица што утиче на националне пореске системе, у којима се не могу налазити одредбе које би доводиле до такве дискриминације, треба нагласити да се том забраном намеће пореска хармонизација и истаћи да у томе посебну улогу имају одлуке Европског суда правде. Слобода кретања људи, промет робе, услуга и капитала у већој мери изражавају тежњу према забранма дискриминације него према забранама и разним ограничењима (административна ограничења и друга ограничења).

Из свега до сада изнетог о хармонизацији пореза у ЕУ произилази конституција да иако готово све државе чланице заговарају хармонизацију пореза и ако су свесне чињенице о обавези да у своје законе унесу одредбе којима се постижу циљеви одређени директивама, још увек егзистирају национални порески системи држава чланица и још увек свака држава чланица љубоморно чува свој порески суверенитет.

5. Уместо закључка

Спроведена анализа показала је да начела пореског права ЕУ имају за циљ подупирање непрестаног развоја унутрашњег тржишта ЕУ. Тај се циљ постиже уклањањем пореских препрека за слободно кретање људи, добара, капитала и услуга. Основно је средство за постизање наведених циљева хармонизација националног пореског законодавства држава чланица. Основни правни инструмент којим се на европском нивоу прописује пореска политика јесу директиве. Донето је неколико директива како на подручју посредних тако и на подручју непосредних пореза. Али, резултати у успостављању јединственог тржишта без пореских препрека и захтеви ЕУ у погледу хармонизације националног пореског законодавства нису још увек потпуно остварени. Основни узрок томе је што ЕУ још увек нема заједничку фискалну, а посебно, ни заједничку пореску политику. Без заједничке фискалне односно пореске политике нема успешне хармонизације опорезивања на нивоу ЕУ а ни европских интеграција. Док не буде формулисана и прихваћена заједничка (не и јединствена) фискална односно пореска политика ЕУ и даље ће постојати теза о угрожености развоја држава чланица и љубоморном чувању пореских ресурса, што ће водити дезинтеграцији европског простора.

*Mile Vranješ, Ph.D. Full Professor
Novi Sad School of Law*

On Principles of European Union Tax Law

Abstract

The analysis presented shows that the basic principles of Tax Law in the countries of EU have a goal of supporting the continuous development of inner market in EU. This goal is achieved by removing tax barriers and allowing free movement of people, goods, capital and services. The basic tool for achieving stated goals is harmonization of national tax regulations of member states. The basic judicial instrument with which tax politics on European level is regulated is *directives*. Up to now several directives are in power in the field of direct and indirect taxes. However, the results in establishing common market without tax barriers and harmonization of EU tax regulations are still not completely finished. The basic obstacle lies in the fact that EU still does not have common fiscal, specifically common tax politics. Without common fiscal and tax politics there can not be successful harmonization of taxes on the level of EU and on the level of European integrations. Until common (not unique) fiscal politics of EU is formulated and accepted, there still will be opinions that development of some member states is in danger, and that will lead to protection of taxes as resources. This may lead to disintegration of European common market.