

Evropski sud saglasi sa tužbom poreskog obveznika, zemlja-članica je u obavezi da poštuje odluke toga Suda, te da u tom pravcu izvrši neophodne izmene u svom unutrašnjem zakonodavstvu, kako bi ga učinila kompatibilnim sa poreskim pravom EU.

- Član 49. Ugovora o osnivanju (ranije član 59): Sloboda pružanja usluga pruža zaštitu kako pružaocima, tako i korisnicima usluga, u situaciji kada se oni nalaze u različitim zemljama-članicama. U poreskoj oblasti ova odredba Ugovora se tiče onih poreskih odredbi koje onemogućavaju poreskog obveznika da od oporezivog dohotka odbije troškove nastale u vezi sa uslugama pruženim između zemalja-članica.
- Član 56. Ugovora o osnivanju (ranije član 73b): slobodno kretanje kapitala. U pogledu uticaja ove osnovne slobode na poresko pravo EU, poreske mere zemalja-članica EU koje, na primer, obezbeđuju nepovoljniji poreski tretman dividendi i/ili kapitalnih dobitaka, koje primaju domaće kompanije ili fizička lica u drugoj zemlji-članici EU narušavaju ovu odredbu. Zabranjuju se sva ograničenja kretanja kapitala između zemalja-članica i između zemalja-članica i trećih zemalja.

1.2. POJAM I STEPENI PORESKE HARMONIZACIJE

Jedan od ciljeva formuliranih u Ugovoru o osnivanju EU predstavlja uspostavljanje jedinstvenog tržišta, koje je praćeno postepenim usklađivanjem ekonomskih politika zemalja-članica. Jedinstveno tržište podrazumeva slobodno kretanje dobara, usluga, ljudi i kapitala u usloviima konkurencije. S obzirom na to da razlike u poreskim sistemima zemalja-članica EU, kao i u nacionalnim poreskim politikama koje one vode,¹¹

¹¹ U izveštaju Eurostata, statističke službe Evropske zajednice, istaknuto je, između ostalog, da je u zemljama-članicama EU ukupno poresko opterećenje u odnosu na GDP opalo sa 41,1% u 2001. godini na 40,4% u 2002. godini, što je bila posledica poreskih reformi (pre svega, smanjivanja stopa poreza na dohodak fizičkih lica i stopa doprinosa za socijalno osiguranje). Sem toga, zaključeno je da postoje velike razlike u odnosu između poreskog opterećenja i GDP (eng. *tax-to-GDP ratio*) u zemljama-članicama (npr. u 2002. godini, ovaj odnos se kretao od 28,6% u Irskoj do 50,6% u Švedskoj). Primećeno je, takođe, da 10 novih zemalja-članica, primljenih u EU 2004. godine, imaju manje učešće prihoda od neposrednih poreza u ukupnim poreskim prihodima, odnosno veće učešće posrednih poreza i doprinosa za socijalno osiguranje. Više o razlikama između poreskih sistema u zemljama-članicama EU, vidi: **Structures on the taxation systems in the EU (1995-2002)**, EUROSTAT and the European Commission's Directorate General for Taxation and Customs Union, July 2004.

izazivaju diskriminaciju u pogledu investicija između zemalja-članica, određena poreska harmonizacija postala je neophodan uslov funkcionisanja jedinstvenog tržišta Unije. U njenom odsustvu, tržište bi se fragmentizovalo duž nacionalnih granica.

Poreska harmonizacija nije, međutim, uvek „harmoničan” proces, pošto iskustva pokazuju da je nije lako sprovesti u praksi. Ona predstavlja vrlo složen i kompleksan proces. Jedna od teškoća je i u tome što često nije do kraja potpuno jasno šta se podrazumeva pod ovim terminom. Zbog toga je pre svega potrebno ukazati na različita moguća značenja pojma poreska harmonizacija. Jedno od značenja je Doserov (*Dosser*) stav da poreska harmonizacija podrazumeva „poresku saradnju između zemalja u okviru procesa integracije u carinsku uniju ili ekonomsku uniju”.¹² Ovakva definicija bi, međutim, više odgovarala nekim ranijim vremenima, pošto ne uzima u obzir razvoj koji se dogodio poslednjih godina. Drugi autor, Prest (*Prest*) je mišljenja da „koordinacija, odnosno saradnja suštinski označava onaj najniži stepen harmonizacije, jer bi ona mogla da se shvati samo kao odgovarajući konsultacioni proces, u pogledu organizovanja poreskih sistema na sličan način”.¹³ Raunds (*Rounds*) smatra da se harmonizacija odnosi na „sve situacije u kojima se razlike u oporezivanju između zemalja smanjuju, i to, ili putem saradnje između zemalja, ili posredstvom nacionalne politike koju vodi centralna vlast u državi”.¹⁴ U isto vreme, on priznaje da „potpuno uniformisan poreski sistem ne može da bude optimalan, niti praktičan”. Pegi Masgrejv (*Peggy Musgrave*) je mišljenja da fiskalna harmonizacija može da bude shvaćena kao „postupak prilagođavanja nacionalnih poreskih sistema, kako bi se oni usaglasili sa setom zajedničkih ekonomskih ciljeva”.¹⁵ U finansijskoj literaturi se može sresti i određenje ovog pojma, u smislu „postupka uklanjanja poreskih barijera i razlika između poreskih sistema različitih zemalja”.¹⁶ Ali, iz navedene definicije nije dovoljno jasno da li takav postupak treba da se nastavi sve dok se sve takve barijere i razlike ne uklone,

12 Vidi: D. Dosser, *British Taxation and the Common Market*, Charles Knight, 1973.

13 Vidi: A. R. Prest, *Fiscal Policy*, u: P. Coffey (ed.), *Economic Policies of the Common Market*, MacMillan, 1979, p. 76.

14 Vidi: T. A. Rounds, *Tax Harmonization and Tax Competition: Contrasting Views and Policy Issues in Three Federal Countries*, *The Journal of Federalism*, Vol. 22, 1992, p. 92.

15 Vidi: Peggy Musgrave, *Harmonization of Direct Business Taxes: A Case Study*, u: C.S. Shoup, *Fiscal Harmonization in Common Markets*, Volume II, Columbia University Press, 1967, p. 210.

16 Vidi, npr.: *International Tax Glossary*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1992, p. 124.

17 Vidi: *Taxation, M*
18 Obav
govar

ili, eventualno, može da se okonča i pre toga. Potpuna harmonizacija bi mogla da pretpostavi da svaka zemlja ima potpuno identičan poreski sistem (tj. potpuno iste poreze, uvedene na istu poresku osnovicu i po istoj poreskoj stopi). Međutim, harmonizacija bi mogla da se shvati i kao postupak koji uključuje manju standardizaciju, odnosno poreske sisteme koji funkcionišu „u harmoniji“, u smislu sačinjavanja konzistentne i pravilno uređene celine, a da, pri tome, nijedan deo poreskog sistema ne mora da bude identičan. Primera radi, normalno je da unutar jedne zemlje lokalne poreske vlasti mogu da uvedu pojedine poreze po različitim stopama, ili, pak, da na lokalnim nivoima u različitim zemljama ne postoje isti poreski oblici. Zbog toga bi bilo nerealistično očekivati „punu harmonizaciju“ u navedenom značenju reči.

Poreska harmonizacija ima dugu istoriju u EU, koja datira još od 1969. godine, kada je uvedena taksa od 1% na indirektno povećanje kapitala kompanije. Vremenom, nailazeći na otpore kod zemalja-članica, Evropska komisija je odlučila da preorijentiše svoju poresku politiku od prvobitno ambiciozno zamišljenog programa harmonizacije ka postepenim merama u njenom sprovođenju. Poreska politika koju vodi Evropska komisija može da se sagleda kroz tri osnovne, šire kategorije: (1) ciljevi EU, (2) posebni poreski ciljevi i (3) instrumenti za postizanje postavljenih ciljeva.¹⁷ Kada je reč o ciljevima EU, Evropska komisija je identifikovala tri „uzajamno podstičuća izazova“, koji predstavljaju polaznu osnovu za harmonizaciju poreskih sistema i poreskih politika u EU, i to: (a) stabilizovanje poreških prihoda zemalja-članica; (b) funkcionisanje unutrašnjeg tržišta i ostvarenje četiri osnovne slobode; i (c) unapređenje zaposlenosti. Posebni poreski ciljevi se vezuju za pojedine oblasti oporezivanja, odnosno fokusiraju se na praktične probleme sa kojima se suočavaju pojedinci i preduzeća koja posluju na unutrašnjem tržištu. Najzad, da bi mogla da ostvari navedene ciljeve, Komisija je usvojila „pragmatski pristup“, tj. morala je da obezbedi odgovarajuće instrumente za njihovo ostvarenje. U tom kontekstu, pored pravnih akata, sa obavezujućim karakterom ili bez njega (uredbe, direktive, odluke, preporuke i mišljenja),¹⁸ poseban značaj ima praksa Evropskog suda pravde, koja pokazuje u kojem pravcu treba razvijati strategiju poreske harmonizacije u Uniji. Treba, međutim, pri tome imati u vidu ograničavajući faktor, tj. da odluke Evropskog suda mogu da

17 Vidi detaljnije: Jonathan S. Schwarz, *European Commission Strategy for Company Taxation in the European Community*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, May 2002, p. 215.

18 Obavezujući instrumenti su direktive, uredbe i odluke, dok preporuke i mišljenja odgovarajućih organa Zajednice nemaju obavezujući karakter.

se implementiraju na različite načine od strane pojedinih zemalja-članica, što za posledicu može da ima diferenciranu poresku politiku kao odgovor na istu odluku, a to može da ugrozi osnovne ciljeve harmonizacije.

Ukoliko zemlje-članice propuste da eliminišu fiskalne prepreke, koje sprečavaju evropske kompanije da se slobodno šire i obavljaju poslovne aktivnosti širom teritorije EU, kompanije u zemljama-članicama EU neće biti u poziciji da uspešno konkurišu američkim, japanskim i drugim vanevropskim kompanijama.¹⁹ Američke kompanije, na primer, suočene su sa jedinstvenim poreskim sistemom, koje funkcioniše na unutrašnjem tržištu SAD i samim tim imaju značajnu prednost kada donose odluke o svom globalnom delovanju, u odnosu na evropske kompanije koje su, pre svega, suočene sa preprekama oličenim u postojanju 15, odnosno 25, a u narednim godinama i više, različitih sistema poreza na dobit na unutrašnjem tržištu Unije, pre nego što uopšte odluče da preduzmu investiciju na svetskom tržištu. Štaviše, mogu se tek očekivati sve veći izazovi u godinama koje dolaze, zbog planiranog proširenja EU.

Veoma je važno ispitati različite fiskalne dimenzije harmonizacije.²⁰ One uključuju: uvedene poreze, način na koji su određene poreske osnovice i poreske stope, kao i načine na koje se vrši administriranje porezima. S jedne strane, moguće je, kao što je napred pomenuto, potpuno ujednačavanje poreza i njihovih bitnih elemenata u poreskim sistemima svih (odnosno odabranog kruga) zemalja. To bi, drugim rečima, značilo da svaka od zemalja koja je uključena u takav postupak harmonizacije ima isti poreski sistem. S druge strane, moguće je da nema nikakve harmonizacije u navedenom smislu, već da postoje različiti porezi u različitim zemljama, drugačiji metodi administriranja, a da je saradnja između poreskih organa iz različitih zemalja povodom različitih pitanja (npr. borba protiv poreske evazije i dr.) minimalna. Bitno je jedino da poreski sistemi različitih zemalja međusobno „ne isključuju” jedni druge.²¹

Između ova dva krajnja gledišta, moguće je i neko srednje, kompromisno rešenje, prema kojem postoje određeni porezi koji se uvode na isti način u svim zemljama u EU, ali zemlje-članice imaju slobodu da, po

19 Vidi više: Joann Weiner, **European Officials Consider Importance of Coordinating EU Company Tax Policies**, *32 Tax Notes International* (15 December 2003), p. 1001.

20 Vidi o tome: Simon James, **European Tax Harmonization**, *31-Tax Notes International* (28 July 2003), p. 390.

21 U finansijskoj literaturi se može sresti termin „nominalna harmonizacija“ koja označava, da ponovimo, situaciju kada zemlje načelno imaju iste poreze u svojim poreskim sistemima, ali oni nisu uvedeni na iste poreske osnovice, niti se naplaćuju po istoj poreskoj stopi, niti se, pak, njihovo administriranje vrši na isti način u tim zemljama. Vidi: *ibid.*, p. 390.

svom izboru, neki porezi biskim zemljama privatnoj formi zima, koje rezom na do porezom na imaju sve zema načina na ko ukazuje da, ip

1.3. ARGUMENTI

Moglo bi se reći, čak, uopšte podeljena. Na da nije nužno ma, mada i onom povezan

22 Primera radma-članican porez na dolpanija (npr.

23 Vidi: Richardmonizatio

24 Koristi od gdeni, tako d pristupa ino niža i dr. S d rene granice preko granice željenih uvor koje zato tro ugrozi otvornost nastank potencijalni nomski rast čeg (naciona na i olakšana Negativne el ne instrumen instrumente jedne države rešavala. Up **Taxation, B**

svom izboru, uvedu i neke druge poreze. Drugim rečima, to znači da bi neki porezi bili harmonizovani, a drugi ne. Primera radi, u nekim evropskim zemljama postoje porezi na neto imovinu, a u drugim ne. O obuhvatnoj formi harmonizacije moglo bi se govoriti u vezi sa istim porezima, koje imaju sve zemlje-članice EU. To je, na primer, slučaj sa porezom na dodatu vrednost, porezom na dobit koji plaćaju kompanije i porezom na dohodak fizičkih lica, koje u svojim poreskim strukturama imaju sve zemlje-članice. Međutim, postoje značajne razlike u pogledu načina na koji su ovi poreski oblici uređeni u različitim zemljama,²² što ukazuje da, ipak, nije moguće govoriti o potpunoj harmonizaciji.

1.3 ARGUMENTI ZA I PROTIV PORESKE HARMONIZACIJE

Moglo bi se postaviti pitanje da li je poreska harmonizacija nužna ili čak, uopšte poželjna. U finansijskoj literaturi su mišljenja o tome podeljena. Na primer, Baldwin (*Baldwin*) i Krugmen (*Krugman*)²³ tvrde da nije nužno da sva poreska pitanja u EU budu na jednak način uređena, mada i oni ističu da prednosti poreske harmonizacije rastu sa povećanom povezanošću među zemljama-članicama i njihovom integracijom.²⁴

²² Primera radi, osnovica poreza na dodatu vrednost i stopa ovog poreza nisu iste u zemljama-članicama EU. Takođe, sve zemlje-članice EU imaju u svojim poreskim sistemima porez na dobit korporacija, ali one koriste različite pristupe prilikom oporezivanja kompanija (npr. klasičan ili integracionistički pristup). O tome će kasnije biti više govora.

²³ Vidi: Richard Baldwin – Paul Krugman, **Agglomeration, Integration and Tax Harmonization**, CEPR Discussion Paper Series, No. 2630, 2001.

²⁴ Koristi od globalizacije su višestruke i ogledaju se u sledećem: resursi su bolje raspoređeni, tako da se i životni standard povećava; širi je izbor dobara i usluga, zbog lakšeg pristupa inostranoj robi; značajno je povećan obim informacija, čija je cena zbog toga niska i dr. S druge strane, globalizacija ima i svoje negativne strane, kao što su: (a) Otvorene granice i slobodna trgovina generišu veliko povećanje količine roba koje prelaze preko granica. Zbog toga su zemlje suočene sa povećanom teškoćom u otkrivanju nezakonitih uvoza pojedinih roba, kao što su droga, oružje, opasni i radioaktivni otpad i dr., koje zato treba da bude pod posebnom i efikasnom kontrolom (a da se pri tome ne ogrozi otvorenost ekonomija). (b) Slobodna trgovina među zemljama povećava mogućnost nastanka eksternalija, koje jedna zemlja nameće drugoj (npr. uvoz proizvoda sa potencijalnim štetnim uticajem na zdravlje ljudi, npr. hrana ili opasni otpad). (c) Ekonomski rast može da stvori velike ekološke probleme. Neki od ovih problema su domaćeg (nacionalnog) karaktera, dok drugi poprimaju međunarodni karakter (npr. povećana i olakšana kupovina automobila, a koji štetnim emisijama oštećuju ozonski omotač). Negativne eksternalije se rešavaju intervencijom države, koja primenjuje administrativne instrumente (dozvole, odobrenja, zabrane određenih aktivnosti i dr.) i ekonomske instrumente (poreze, naknade, subvencije i dr.). Ali, kada eksternalije izišu iz okvira jedne države, nastaje poseban problem, pošto ne postoji neka „svetska vlada“ koja bi ih rešavala. Uporedi o tome više: Vito Tanzi, **The Impact of Economic Globalization of Taxation**, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Nos. 8-9/1998, p. 338. i dalje.

Kada se odluke o lokaciji kapitala vode poreskim razlozima, distorzivni tokovi kapitala i finansijski tokovi otežavaju postizanje pravične konkurencije u obavljaju ekonomskih aktivnosti. Smit (*Smith*)²⁵ je mišljenja da je shvatanje o neophodnosti poreske harmonizacije za obezbeđenje nesmetanog funkcionisanja unutrašnjeg tržišta pogrešno. U tom smislu, on dalje navodi da je tačno da bi velike razlike u sistemima PDV između zemalja-članica prouzrokovale distorzivne obrasce potrošnje i da, uz to, postoji rizik da velike i jake kompanije podstaknu zemlje da učestvuju u „poreskom nadmetanju”, čime se stope poreza na dobit korporacija spuštaju na izuzetno nizak nivo. Varin (*Warin*)²⁶ smatra da poreska harmonizacija za posledicu može, čak, da ima i više prosečno poresko opterećenje u EU. Na primer, neka zemlja-članica može želeći da smanji stopu PDV, ali takvo smanjenje mora da bude odobreno od Evropske komisije. Štaviše, on je mišljenja da bi poreska harmonizacija mogla više da naškodi nacionalnim ekonomijama nego konkurencija, pošto harmonizacijom zemlje gube svoje (poslednje) efikasno sredstvo kojim mogu da reaguju na ekonomske šokove. Razin (*Razin*) i Juen (*Yuen*)²⁷ su došli do zaključka da su mobilnost rada i poreska harmonizacija među ekonomskim grupacijama kritični za ujednačavanje nivoa dohotka između zemalja, koje polaze od različitih činjenica. Bisember (*Bisember*) naglašava teškoće u postizanju harmonizovanog sistema, posebno u situaciji kada poreska saradnja zahteva da neke zemlje-članice vode ekspanzivne fiskalne politike, a druge, pak, restriktivne politike. Rudingov izveštaj (*Ruding*) smatra da aktivnosti Evropske komisije u oblasti reforme poreza na dobit kompanija, kombinovane sa procesom globalizacije, povećanjem međugraničnih tokova kapitala i novca i intenzivnom konkurencijom, treba da unaprede tendenciju promena, smanjujući ukupno poresko opterećenje za kompanije u EU. Mogla bi se, eventualno, pojaviti bojazan da će se pojedine zemlje-članice razvijati brže nego druge – pošto će, na primer, neke zemlje tradicionalno da zadrže svoje visoke poreske stope – te bi se zato moglo razmisliti o uvođenju maksimalnih i minimalnih stopa,²⁸ kako bi se izbegla velika odstupanja u pogledu visine poreskih stopa

25 Vidi: David Smith, *Will Tax Harmonisation Harm Job Creation?*, 2001 (www.pfi-zerforum.com)

26 Vidi, u tom smislu: Thierry Warin, *Tax Harmonization: A Cure or a Curse for Europe?*, 28 *Tax Notes International* (11 November 2002).

27 Vidi: Assaf Razin – Chi-Wa Yuen, *Labour Mobility and Fiscal Co-ordination: Setting Growth Agenda for an Economic Union*, CEPR Discussion Papers, No. 1342, 1996.

28 Prvi Rudingov izveštaj iz 1992. godine, o kojem će kasnije biti više reči, je upravo sa držao takav predlog.

između zem
ka Francus
tala da ugro
kretanje fra
ciju da se
obzirom na
stalica post
spremnosti
oporezivanj
neske harm
da bude i „
vlada zema
korporacija

Imaju
literaturi, m
ja za poresk
gumenti i (

Što se
uspostavljan
„ekonomsk
nile same ze
ljudi, uslug
ne bi bila u
naruše tržiš
tume da pro
ekonomskih
jedinačnim
mi različiti
likom izbor
ritorije EU
implikacije
prednosti „
finansiranja
pitala (*equi
ljena*” iz ze

29 Vidi o t

30 Vidi više

pany Tax

31 Vidi Sm

između zemalja-članica. Primera radi, krajem devedesetih godina 20. veka Francuska i Italija su bile zabrinute da će liberalizacija kretanja kapitala da ugrozi njihove fiskalne politike: da bi se izbeglo seljenje kapitala, izostajanje faktora rada i evazija kapitala, zemlja bi mogla da dođe u poziciju da snizi svoje poreske stope i na taj način smanji svoje troškove.²⁹ S obzirom na dosadašnje postignute rezultate, kod Rudinga i njegovih pristalica postoji, međutim, priličan skepticizam da li je, zbog političke neopretnosti, uopšte moguće postići stvarni napredak u harmonizovanju oporezivanja kompanija.³⁰ Bolkeštajn (*Bolkestein*) smatra da proces poreske harmonizacije u Evropi, iako načelno prihvatljiv i poželjan, može da bude i „opasan“, jer bi za rezultat mogao da ima odluke nacionalnih vlada zemalja-članica u Savetu EU o povećanju stopa poreza na dobit korporacija.

Imajući u vidu gore navedene i druge slične stavove u finansijskoj literaturi, mogle bi se izdvojiti dve osnovne grupe argumenata od značaja za poresku harmonizaciju na prostoru EU.³¹ To su: (1) ekonomski argumenti i (2) politički argumenti.

Što se tiče ekonomskih argumenata, treba ponoviti da je izvorni cilj uspostavljanje jedinstvenog unutrašnjeg tržišta, na koji bi se nadovezala „ekonomska i monetarna unija“. Unutrašnje tržište EU bi, zapravo, stvorilo same zemlje-članice, ukidajući prepreke slobodnom kretanju dobara, ljudi, usluga i kapitala između njih, čime konkurencija na takvom tržištu ne bi bila ugrožena. Ali, jasno je da bi različita poreska pravila mogla da utiču na tržišno ponašanje. Zbog toga se glavni ekonomski razlog sastoji u tome da proizvodnja i potrošnja treba da se odvijaju na osnovu stvarnih ekonomskih troškova i koristi, a ne pod uticajem poreskih faktora. U pojedinačnim slučajevima poreske harmonizacije, ukoliko su poreski sistemi različiti između zemalja-članica, to bi imalo uticaja na efikasnost pri izboru metoda proizvodnje, odnosno obrazaca potrošnje unutar teritorije EU. Takođe, mogu se uočiti i određene finansijske (budžetske) implikacije. Primera radi, multinacionalne kompanije mogu iskoristi mogućnosti „utanjene kapitalizacije“, tj. fenomena koji označava praksu finansiranja radije putem kreditnih sredstava, a ne iz sopstvenog kapitala (*equity*-ja), što može da utiče da poreska obaveza bude „preselema“ iz zemalja sa visokim porezima u zemlje u kojima je niže poresko

²⁹ Vidi o tome: Thierry Warin, *op. cit.*, p. 555.

³⁰ Vidi više o tome: H. Onno Ruding, *The Long Way to Removing Obstacles in Company Taxation in Europe*, *European Taxation*, No. 1/2002, p. 4-5.

³¹ Vidi: Simon James, *op. cit.*, p. 391-392.

opterećenje.³² Sledeći aspekt, u kontekstu ekonomskih razloga, je da ujednačavanje poreskih sistema između zemalja-članica može da bude narušeno poreskom konkurencijom, pošto poreske vlasti pojedinih zemalja mogu da koriste posebne režime, u vidu poreskih olakšica, da bi podstakle pravna i fizička lica da se lociraju na njihovim teritorijama, i tu ostvaruju dobit, odnosno dohodak, na koje će zatim plaćati porez. Vođenje takve fiskalne politike može, istina, unaprediti ekonomsku aktivnost u zemlji sa posebnim, privilegovanim poreskim režimom, ali, u isto vreme, i izazvati trošak u vidu gubitka potencijalnog poreskog prihoda u drugoj zemlji iz koje su „iseljeni“, odnosno premešteni proizvodni faktori.

U pogledu političkih argumenata, jedan od glavnih „ključeva“ za razumevanje procesa poreske harmonizacije u Evropi je da se ona shvati kao sastavni deo mnogo šireg i obuhvatnijeg političkog pokreta ka postizanju evropske integracije. Pojedini autori, kao, na primer, Muzis (*Moussis*)³³ „lepotu formiranja EU vide u njenoj originalnosti i jednostavnosti. Način koji je izabran za njeno formiranje, a to je integracija različitih nacija na dobrovoljnoj osnovi, nikada ranije nije bila proveravana u istoriji. To bi zato moglo da se shvati kao neka vrsta preterivanja.“ Međutim, Ujedinjeno Kraljevstvo, Irska i neke druge zemlje imaju prilično drugačije političke ciljeve. One shvataju evropsku kooperaciju prevashodno kao način da se obrazuje slobodna trgovinska oblast, a ne kao „Ujedinjene države Evrope“ (eng. *United States of Europe*).³⁴ Zbog razlika između zemalja, poreska harmonizacija mora da se odvija u kompleksnom i promenljivom političkom okruženju, koje posebno otežava napredak u njenom postizanju.

Sve u svemu, rasprava o potrebi za poreskom harmonizacijom na prostoru EU ostaje bez nekog krajnjeg zaključka. Poreska harmonizacija može, donekle, da ograničava zemlje-članice u vođenju njihove nacionalne fiskalne politike. Zbog toga je u nekim slučajevima možda bolje da se donošenje odluka o strukturi poreskog sistema prepusti pojedinim zemljama-članicama, pošto one mogu da koriste oporezivanje kao instru-

32 Glavni razlog za pojavu fenomena utanjene kapitalizacije je u tome što se troškovi kamata prilikom zaduživanja kompanija priznaju kao odbitna stavka kod utvrđivanja osnovice poreza na dobit, dok dividende, kao prihod od sopstvenog kapitala, ne samo da ne umanjuju poresku osnovicu, već često bivaju izložene i dvostrukom oporezivanju. O ovome će biti više govora kasnije.

33 Vidi: N. Moussis, **Handbook of the European Union**, European Study Service, 1994, p. 14.

34 Može se uočiti paralela u korišćenju termina „*United States of Europe*“ (Ujedinjene države Evrope) i „*United States of America*“ (Ujedinjene američke države).

ment za spre
problema k
da zemalja-
reska har
ujednačiva
već dopusta
one mere d
onisanje un
prednosti h

U okvi
ima tri osno
poreska kon
monizaciji, p
uslovima ka
se usklađeni
minacije na
zemalja-član
gu nalaziti o
cemo se osv

(1) Ua
nekoliko gr
racijom.

Prvu gr
joj je Evrops
29, 30, 34, 36
bilo kakvih u
malja-članica

Druga
96, 98 i 99) ti
promet i akci

35 Primera
nego što je
članice koje

36 Vidi: Ben T

ment za sprovođenje ekonomske i socijalne politike.³⁵ Svi su, ipak, svesni problema koji proističu iz velikih razlika u pogledu poreskih stopa između zemalja-članica, ali i koristi koje su povezane sa konkurencijom. Poreska harmonizacija bi, zbog toga, trebalo da pretpostavi ne potpuno ujednačavanje osnovnih elemenata poreza u svim zemljama-članicama, već dopuštanje određenih poreskih razlika između zemalja-članica – do one mere do koje razlike ne stvaraju distorzije koje bi ugrožavale funkcionisanje unutrašnjeg tržišta i koje bi obezbedile da dođu do izražaja sve prednosti harmonizacije poreskih sistema zemalja-članica.

1.4. IZVORIŠTA PORESKE HARMONIZACIJE U OKVIRIMA EVROPSKE UNIJE

U okvirima EU, harmonizacija poreskih sistema i poreskih politika ima tri osnovna izvorišta: (1) same odredbe konstitutivnog Ugovora; (2) poreska konkurencija između zemalja-članica koja vodi spontanoj harmonizaciji, pošto velike razlike u nacionalnim poreskim sistemima, u kojima kada usluge javnog sektora i socijalno osiguranje postaju sve više osiromašeni, nemaju svoj *raison d'être*; i (3) okolnost da zabrana diskriminacije na račun dobara, usluga, kapitala, preduzeća i radnika iz drugih zemalja-članica utiče na nacionalne poreske sisteme, u kojima se ne mogu naći odredbe koje bi dovodile do takve diskriminacije.³⁶ Ukratko mogu se osvrnuti na sva tri pomenuta izvorišta.

(1) Ugovor o osnivanju sadrži, kao što je napred već pomenuto, nekoliko grupa odredbi koje nameću potrebu za poreskom harmonizacijom.

Prvu grupu odredbi čine one koje proizlaze iz carinske unije na koju je Evropska zajednica zasnovana. U čl. 23–31. (ranije čl. 9, 10, 12, 28, 29, 30, 34, 36 i 37) Ugovora o osnivanju propisana je zabrana uvođenja bilo kakvih uvoznih ili izvoznih carina i drugih sličnih dažbina između zemalja-članica, o čemu je gore bilo već reči.

Druga grupa odredbi (čl. 90–93. Ugovora o osnivanju, ranije čl. 95, 96, 98 i 99) tiče se harmonizacije posrednih poreza, tj. opšteg poreza na promet i akciza. Prema članu 90. Ugovora o osnivanju (raniji član 95) na

³⁵ Primera radi, nordijske evropske zemlje nastoje da oporezuju alkoholna pića više nego što je to prosek za EU, kako bi obeshrabrile potrošnju alkohola, dok zemlje članice koje su glavni proizvođači vina (npr. Francuska), iz ekonomskih razloga, blaže oporezuju vino. Vidi: Simon James, *op. cit.*, p. 393.

³⁶ Vidi: Ben Terra – Peter Wattel, *European Tax Law*, Kluwer, Deventer 1997, p. 1–2.