



ВИСОКА ПОСЛОВНА ШКОЛА
СТРУКОВНИХ СТУДИЈА – БЛАЦЕ
Часопис из области економије, менаџмента и
информатике „БизИнфо“
Година 2013, годиште 4, број 2, стр. 13-24
Адреса: Краља Петра I, бр.70, 18420 Блаце

Прегледни рад

УДК: 336.227.8(4-672EU)

ХАРМОНИЗАЦИЈА ИНДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА У ЕВРОПСКОЈ УНИЈИ

INDIRECT TAX HARMONIZATION IN THE EUROPEAN UNION

Марија Стојиљковић¹

Висока пословна школа струковних студија Блаце

Резиме: Пореска хармонизација (или пореско усклађивање) означава координацију пореских система држава чланица Европске уније ради избегавања националних пореских мера које могу негативно утицати на функционисање заједничког тржишта, тј. на слободно кретање роба, услуга и капитала те које могу нарушити конкуренцију. Уговором о ЕУ утврђене су правне норме које се односе на порезе, а до данас се нису мењале. Према њима, свака држава чланица има право задржати властити порески систем, па чак и уводити нове пореске облике, уз обавезу да неке њихове делове (пореску стопу, основицу и сл.) усклади с одлуком тела ЕУ. Европска унија је донела неколико посебних смерница (директива) о хармонизацији појединих пореза, те је постигнут одређени минимум усклађивања пореских система. Тако је постигнута делимична хармонизација директних пореза, а најдаље се отишло у хармонизацији индиректних пореза, тј. ПДВ-а.

Кључне речи: пореска хармонизација, порески систем, индиректни порези, директни порези

¹ m.stojiljkovic@yahoo.com

Abstract: *Tax harmonization indicates coordination of tax systems in the EU Member States in order to avoid national tax measures that could adversely affect the functioning of the common market, ie. the free movement of goods, services and capital, and that could distort competition. The EU Treaty lays down the legal rules relating to taxes, and to date have not changed. According to them, each member state has the right to retain its own tax system, and to bring in new tax forms, under the provision that some of their parts (the tax rate, base, etc.). Comply with the decision of the EU bodies. The European Union has adopted a number of specific guidelines (directive) on the harmonization of taxes, and reached a minimum harmonization of tax systems. Therefore achieved a partial harmonization of direct taxes, and the most has been the harmonization of indirect taxes, ie. VAT. and excise.*

Key words: *tax harmonization, tax system, indirect taxes, direct taxes*

1. УВОД

О пореској хармонизацији се говори врло често, а сама реч "хармонизација" употребљава се у смислу заједништва, јединства и повезивања. Свака држава различито гледа на хармонизацију. Пракса је показала да проблем хармонизације пореза уопште није једноставан, те да је његово решавање осетљив политички задатак.

Проблем хармонизације повезан је с решавањем бројних и разноврсних практичних проблема. Да ли хармонизација, тј. усклађивање значи потпуно усклађивање, што значи да све земље имају исте пореске системе, исте пореске облике, исту пореску структуру, или хармонизација значи израз пореског система који делује складно, у смислу да формира целину? Питање је колико велике би требало да буду разлике у порезима међу различитим пореским системима (Steichen A., 2003.).

Хармонизација је термин који значи усклађивање фискалних (пореских) система. Јавила се из потребе да се одређене врсте фискалних облика двају или више фискалних система међусобно уједначе и ускладе. Хармонизација, с друге стране, не значи потпуно брисање разлика у пореским системима, ни остваривање истоветности појединих пореза и мера пореске политике тако да

их унифицира, већ се тражи да се порези и мере пореске политике ускладе, тако да систем опорезивања не буде кочница већ да придонеси остварењу циљева интеграције и омогући слободније кретање људи, капитала, роба и услуга.

Мере фискалне хармонизације подразумевају поступак уклањања фискалних препрека и неусклађености пореских система у међународним заједницама у циљу јачања унутар економских простора.

Међу пореским системима постоји много разлика. Фискална хармонизација је алтернативни приступ фискалном федерализму. У државама постоје фискални диспаритети који изазивају економске поремећаје, а и на међународном плану фискалне разлике утичу на поремећаје у међународној трговини, на девизне курсеве, миграције људи, капитала и др.

Темељни разлог за пореско усклађивање је у слободној трговини и јединственом тржишту (Шимовић Ј., Шимовић Х., 2006.). Али један од разлога последица постојања ризика у системима опорезивања је и повећан обим избегавања плаћања пореза – пореска утаја. Главна последица таквог избегавања пореза је смањење државних прихода, што је аутоматски већи терет за остале пореске обавезе.

Пореској хармонизацији у ЕУ се тежи ради постизања следећих циљева:

- оснивање заједничког тржишта и уклањање фискалних препрека које ремете конкуренцију на заједничком тржишту;
- поступно међународно приближавање економских политика земаља чланица;
- омогућавање финансирања ЕУ сопственим средствима;
- увођење заједничких политика;
- осигуравање економске неутралности фискалних система земаља чланица у погледу географске алокације ресурса;
- учинити хармонизацију фискалних система чланица ЕУ инструментом убрзања процеса интегрисања и међузависности националних привреда.

2. ХАРМОНИЗАЦИЈА ИНДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА

Законодавна активност органа ЕУ до сада је била најинтензивнија у домену посредних пореза – пореза на додату вредност и акциза. Овакав исход је разумљив, јер је основни циљ хармонизације посредних пореза стварање функционисања јединственог тржишта, без граница у интегрисаној Европи. Зато је поступак хармонизације посредних пореза, заснован на одредби члана 99. Уговора о оснивању, обухватао оне мере које су неопходне да би се обезбедило успостављање и функционисање таквог интерног тржишта, спречавањем дисторзија и отклањањем препрека слободном кретању добара и услуга (Г. Илић-Попов, 2004.).

Напор да се индиректни порези ускладе је евидентан још од почетка процеса економских интеграција Европске уније. Прва фаза усклађивања у ЕУ је била посвећена имплементацији јединственог система индиректног опорезивања. Без хармонизације тог система, успостављање унутрашњег тржишта не би било могуће, јер различити системи индиректног опорезивања деформишу конкуренцију на унутрашњем тржишту.

Друга фаза је била замена пореза на промет порезом на додату вредност у свим земљама чланицама.

2.1. ХАРМОНИЗАЦИЈА ПДВ-А

Јединствено тржиште Европске уније, које постоји од 1. јануара 1993, је значило затварање царинских канцеларија и царинских контрола на границама између држава чланица. Оснивање заједничког простора без унутрашњих граница, који предвиђа слободно кретање робе, људи, услуга и капитала, где нема пореских препрека између држава чланица, такође захтева озбиљне промене у правилима заједничког функционисања система ПДВ-а.

Систем ПДВ-а омогућава два могућа принципа опорезивања. Први је принцип одредишта под којим се роба и услуге опорезују у стању потрошње. Овај систем захтева велику економску сарадњу, јер у супротном то може да деформише тржишну конкуренцију. Делимично из разлога двоструког опорезивања (у

случају робе која се допрема из државе која примењује принцип порекла – у државу која опорезује по принципу одредишта), а делом из разлога што се утиче на конкурентност (ситуација када државе примењују различите пореске стопе).

Дурги принцип је принцип порекла. По овом принципу, добра и услуге се опорезују у земљи њихове производње. Наравно овај принцип претпоставља исте пореске стопе, јер различите пореске стопе могу такође деформисати конкуренцију на тржишту.

Године 1967. усвојена је Прва директива којом је уведен порез на додату вредност (ПДВ) и којом се препоручује државама чланицама да ускладе своје посредне порезе. ПДВ је дажбина која се наплаћује у свакој фази прометног циклуса, али тако да погађа само ону вредност која је у тој фази додата од стране обвезника.

Додата вредност је вредност коју произвођач, лице које пружа услугу, трговац на велико или мало додаје сировинама или другим набављеним инпутима (изузев рада) пре него што прода нови производ или изврши услугу. Додата вредност је једнака збиру зарада и добити, јер пошто се набаве инпути (сировине, услуге транспорта, закупнина и др.) и исплате зараде запосленима који раде на тим инпутима, када се добро или услуга продају остаје одређени профит. Она представља разлику између вредности аутпута и вредности инпута.

Друга директива, која је донесена исте године, садржи детаљнији опис кључних елемената заједничког система пореза на додату вредност. По овој директиви, одређено је да се ПДВ плаћа на продају добара и извршење услуга на територији, те на увоз добара. Државама је остављено право да самостално одреде висину пореске стопе, као и да одреде увећане, односно умањене стопе за одређена добра и услуге. Такође, пореска ослобађања су у потпуности остављена државама чланицама. Државе су међутим биле обавезне да приликом увоза добара примене исту пореску стопу коју примењују за та добра у унутрашњем промету. Од пореских обвезника се захтевало да издају рачуне за продата добра и извршене услуге, као и да воде детаљне евиденције о томе у својим пословним књигама.

Поред тога што су Прва и Друга директива обавезале све земље чланице да порез на промет замене порезом на додату вредност, оне су указивале и на потребу хармонизације пореза између чланица у циљу ефикаснијег функционисања, тада већ успостављене, царинске уније. Међутим, 1973. године, када су најзад све земље чланице имплементирале ПДВ, у ЕУ је егзистирало девет потпуно различитих система пореза на додату вредност. Државе су примењивале потпуно различите одредбе у веома широком спектру питања, као што су: третман пољопривреде, третман малопродаје, пореска ослобађања, третман услуга, повраћај пореза код извоза итд., што је имало велики негативан утицај на одвијање трговине унутар Европске уније. Било је очигледно да је даља хармонизација у овом домену немоновна.

Зато је, 1977. године усвојена и Шеста директива (77/388/ЕЕС) која се сматра основном директивом. Овом директивом су регулисана правила у области ПДВ-а, која су била неопходна из разлога елиминисања препрека слободном кретању роба, људи, услуга и капитала, односно из разлога стварања услова за постепено успостављање интерног тржишта.

У њој су правила за одређивање пореске основице, територијалне примене, пореским обвезницима, пореским стопама и друго. Први корак је био структурална хармонизација пореза на додату вредност (предмет опорезивих активности), а други корак представља хармонизацију пореских стопа (препоручују се само две снижене стопе у износу од минимум 5% и основна стопа од најмање 15%).

Структурална хармонизација је завршена имплементацијом јединственог система опорезивања. Други корак, усклађивање пореских стопа, није био мање компликован, а због неколико чињеница:

- усклађивање стопа пореза се доживљава од стране чланица, као кршење њиховог националног суверенитета,
- пореске стопе могу да послуже као оруђе за фискалну политику (њихово усклађивање не оставља простор за агрегатну понуду и утицај тражње),

- усклађивање пореских стопа могу значајно угрозити приходе државног буџета у државама где су приходи од индиректних пореза значајан део буџетских прихода,
- неспремност Европске Комисије да правно спроведе и осигура имплементацију директива у националне пореске системе,
- националне традиције, које је тешко напустити ...

2.2. ХАРМОНИЗАЦИЈА АКЦИЗА

Иако је највећи акценат стављен на хармонизацију пореза на додату вредност, исти проблем се јавља и у пољу хармонизације акциза, јер су оне приход који значајно утиче на јединствено тржиште. Пажња је углавном усмерена на балансирање појединих пореских стопа како би се избегла предност домаћих произвођача у виду нижих или нултих пореских стопа.

Хармонизација акциза у Европској унији се заснива на три групе директива:

- Директива бр. 92/12/ЕЕЦ или хоризонтална директива, која служи као генерална регулација производње, одржавања и транспорт производа подвргнут акцизама;
- Структурна директива – односи се на усклађивање структуре акциза; структурирање акциза на минерална уља, алкохолних пића и дувана и
- Директива о приближавању пореских стопа.

Данас су у готово свим савременим пореским системима уведени посебни порези или акцизе. Производе који се опорезују акцизама можемо сврстати у три основне групе: алкохолне производе, енергенте и дуванске производе, а оне се проширују низом других производа и знатно се разликују од државе до државе. Број уведених акциза креће се само од неколико производа па све до дугачке листе с више од двадесет различитих производа: кафе, сладоледа, телевизора, шибица, упаљача, лососа, шећера, чаја, електричних сијалица, инсектицида, хербицида, па до играћих карата, банана, какаоа и маслиновог уља.

Порез се обрачунава у апсолутном износу по јединици мере производа (килограму, литру, комаду...) или у одређеном постотку продајне цене. Разлози увођења акциза су бројни (фискални, социјални, здравствени, еколошки). Предност тих пореза у односу на друге јесте једноставност убирања, мали број пореских обвезника, а један су од најзначајнијих фискалних прихода.

Иако се у земаљама ЕУ акцизама опорезује велики број различитих производа, на нивоу Уније је уређено опорезивање алкохолних производа и пива, дуванских производа и минералних уља, а од 2004. и опорезивање енергената (природног глина, кокса и електричне енергије).

Прописи који уређују опорезивање акцизама углавном су усвојени током 1992. године, везано уз почетак успостављања јединственог унутрашњег тржишта чији су темељни циљеви били омогућавање и подстицање слободног кретања људи, добара, услуга и капитала. Правни темељ за успостављање хармонизованог система акциза налази се у II. Поглављу – о пореским одредбама, у члану 93. Уговора о оснивању Европске уније (Official Journal of the European Communities C 32-5/69, 2002.).

Хоризонтална директива бр. 92/12/ЕЕЦ, која се односи на минерална уља, алкохолна пића и дуван, даље омогућава индивидуално државама чланицама да наметну изнад обима акциза и други индиректни порез (на пример из еколошких разлога). Примена овог пореза не мора да означава све формалности приликом прекограничне трговине између држава чланица. Директива, осим предмета опорезивања, такође дефинише производњу, кретање производа и наплату пореза.

Директива бр. 92/81/ЕЕЦ обухвата уједињење основа за процену пореза и прилагођавање пореске структуре у односу на царинске тарифе. Ова Директива дефинише појединачне врсте минералних уља подложне акцизама. Ако минерално уље служи за исхрану, или се продаје или служи као гориво, онда је предмет пореза. Директива прописује да такође производ, који није директно наведен као минерално уље, али се продаје или користи као гориво је предмет пореза.

Директива бр. 2003/96/ЕЦ реструктурира опорезивање минералних уља на производе за енергију и електричну енергију. Проширује опорезивање минералних уља у угаљ, природни гас и електричну енергију. Ова директива прави разлику према намени употребе, тј. између енергетских производа који служе као гориво или као средство за производњу електричне енергије.

Усклађивање акциза је од самог почетка повезано са великом неспремношћу појединих држава чланица. Главни противници су традиционални произвођачи вина (Француска, Шпанија и Италија) и традиционални произвођачи вискија или ликера. За већину ових земаља је веома тешко променити акцизне системе који су историјски укореењени у њиховим пореским системима. Зато се и директива бр. 92/83/ЕЕЦ заснива на историјској класификацији производа:

- Пиво;
- Вино;
- Остала ферментисана пића (за разлику од пива и вина);
- Полуфабрикат и алкохол.

Директива бр. 92/84/ЕЕЦ се односи на опорезивање пива. Предмет опорезивања је пиво, мешавина пива и безалкохолних пића са садржајем алкохола већим од 0,5%. Директива такође дозвољава државама чланицама да наметну нижу стопу пореза зависно од годишње производње пивара.

Директива бр. 92/84/ЕЕЦ тиче се опорезивање вина. Вина се деле на два следећа типа:

- Негазирана вино - вино са садржајем алкохола 1,2% - 15% и са садржајем алкохола 15% - 18%;
- Пенушаво вино - вино са садржајем алкохола 1,2% - 1,5%.

Минималне пореске стопе 0 ЕУР/ХЛ важе за обе категорије горе описане. Нулте пореске стопе су постављене традиционалним произвођачима вина управо због њихове неспремности за опорезивањем ове традиционалне производње.

Акциза на полуфабриканте и алкохол (директива бр. 92/84/ЕЕЦ) покрива производе са садржајем алкохола између 1,2% - 22% и

који не могу бити класификовани као пива, вина или друга ферментисана пића. Минимална пореска стопа је 45 ЕУР / хл. Директива опет оставља простор за државе чланице у погледу примене ниже стопе пореза на интермедијарних производа са садржајем алкохола нижим од 15%.

Прва директива усвојена у овој области била директива бр. 72/464/ЕЕЦ. Ова директива садржи опште прописе који се односе на акцизе на дуван и специфична регулатива у области структуре акцизе на цигарете. Директива бр. 79/32/ЕЕЦ дели дуванске производе на основне категорије - цигарета, цигара, цигарилоса и дувана за пушење. Дуван за пушење се даље дели на:

- Пахуљица дуван или сецкани дуван за пушење без одговарајуће даље индустријске прераде;
- Други дуван за пушење.
- Свитак дувана који се пуши, али нису ни цигаре, ни цигарилоси;
- Свитак дувана који се ставља у форму од дуванског папира једноставно без индустријске манипулације;
- Свитак дувана који се пакује у папир за цигарете једноставно без индустријске манипулације.

3. ЗАКЉУЧАК

О пореској хармонизацији се говори много, не само у научним него и у стручним круговима. Под хармонизацијом се уопштено подразумева "јединство разноликости". Појам хармонизација се користи у опорезивању да се значи усклађивање (прилагођавање, приближавање) појединих пореза, пореских система и мера пореских политика међу државама и то како оних које су чланице европских интергација, тако и оних које су изван тих интегрираних заједница. У првом случају се говори о организованој хармонизацији – усклађивању система опорезивања унутар економских интеграција земаља, које произилази из међусобно закључених уговора, договора, заједничких одлука и слично, док се у другом случају говори о тзв. тихој хармонизацији – опредељивање неких држава ван економских интеграција, да своје системе опорезивања ускладе са онима што се примењују у државама које су њихови суседи и

значајни спољнотрговински партнери, а чланице су тих асоцијација.

Захтев за хармонизацијом пореза не значи да треба остварити идентичност појединих пореза и мера пореске политике, него се тражи да се порези и мере пореске политике ускладе тако, да систем опорезивања не би био кочница продубљивању интеграција међу земљама – чланицама економских интеграција међусобно, као и према другима, односно како тај систем не би био препрека што слободнијем кретању капитала, роба, услуга и људи.

РЕФЕРЕНЦЕ

1. Илић-Попов, Г., 2004. *Пореско право Европске уније*. Београд: Службени гласник РС
2. Steichen, A., 2003. *Tax competition in Europe*. Amsterdam: IBFD
3. Шимовић, Ј., Шимовић, Х., 2006. *Фискални систем и фискална политика Европске уније*. Загреб: Правни факултет Свеучилишта
4. Шимовић, Х., 2005. *Фискална политика у Европској унији и пакт о стабилности и расту*. Зборник Економског факултета у Загребу
5. Lenartova, G., 2011. *Tax harmonization in European Union*, University of Economics in Bratislava, Faculty of Business Management, Department of Corporate Finance
6. Грујић-Калкан, М., 2011. *Порески систем Републике Српске у свијетлу приближавања Европској унији*. Универзитет Сингидунум, Београд. Департман за посдипломске студије и међународну сарадњу.
7. Nerudova, D., 2008. *Tax harmonization in the EU*, Department of Accounting and Taxation. Faculty of Economics and Business Mendel University Brno, Czech Republic
8. (2004) *Zakon o porezu na dodatu vrednost*. Službeni glasnik RS
9. (2002-2004) *Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji*. Službeni glasnik RS

10. Ilić-Popov, G., Pavlović, Đ., 2003. *Leksikon javnih finansija*.
Beograd: Zavod za unapređenje i rentabilnost poslovanja
11. European Commission, <<http://ec.europa.eu/>>

Рад је примљен 20.12.2013.

Прихваћен за објављивање 21.12.2013.