

# Poreska integracija u EU: mehanizmi i postkrizna evolucija

## Doc. dr Dinka Antić

*Docent na Fakultetu pravnih nauka Panevropskog univerziteta "APEIRON", Banjaluka, i šef Odjeljenja za makroekonomsku analizu Upravnog odbora Uprave za indirektno oporezivanje BiH*

**Rezime:** Uspostava jedinstvenog tržišta Unije i ostvarenje „četiri slobode“ je zahtijevalo integraciju poreskih sistema u članicama EU. Dosadašnji pristup poreskoj integraciji u EU, koji se u sferi indirektnih poreza oslanjao na pozitivnu poresku integraciju putem zakonodavstva, a u sferi direktnih poreza na restriktivne institucionalne i sudske mehanizme, pokazao se neefikasnim u regionalnim (širenje Unije) i globalnim procesima. Globalna finansijska i ekonomska kriza je razotkrila sve slabosti u fragmentiranom poreskom sistemu EU. Balansirajući između ustavom Unije zagarantovane poreske suverenosti članica i potrebe za poreskom koordinacijom EU je najavila strategiju za reformu poreskog sistema Unije. Strategija se zasniva na kombinaciji dva metoda integracije EU, metoda zajednice i metoda međuvladine saradnje, i interakciji mehanizama poreske koordinacije i mehanizma pozitivne integracije poreza zakonodavnim putem. Nova poreska strategija treba doprinijeti integraciji direktnih poreza na nivou EU u obimu koji će ubrzati fiskalnu konsolidaciju i ekonomski razvoj, podržati funkcionisanje jedinstvenog tržišta Unije u punom kapacitetu, ali i ostvarenje dugoročnih ciljeva razvoja EU do 2020. godine.

**Ključne riječi:** poreska integracija, poreska strategija

## UVOD

Integracijski procesi u Evropskoj uniji podrazumijevaju usvajanje zajedničkih politika i koordinaciju nacionalnih politika članica, u cilju osiguranja temeljnih ciljeva postojanja EU – „četiri slobode“ – slobode kretanja osoba, kapitala, dobara i usluga. Da bi ostvarila te ciljeve Unija primjenjuje metod integracije, koji je nazvan “metodom zajednice” (engl. *Community method*). U sferi ostalih politika, koje su pod direktnim suverenitetom članica, a čije djelovanje ima implikacija na funkcionisanje Unije, proces integracije se odvija postepeno primjenom koncepta međuvladine saradnje. Fiskalna politika ne pripada zajedničkim politikama, premda punopravno članstvo, a pogotovo uključivanje u Evropsku monetarnu uniju, zahtijevaju i usklađivanje fiskalnog sistema sa fiskalnim sistemom EU. Fiskalni sistem EU obuhvata tri segmenta: budžet EU, harmonizaciju oporezivanja i koordiniranje nacionalnih fiskalnih politika. Imajući u vidu implikacije poreskog sistema i politike članica na funkcionisanje tržišta na nivou EU kreirani su mehanizmi poreske integracije koji su trebali doprinijeti ostvarenju ciljeva Unije, ne ugrožavajući fiskalni suverenitet članica. Međutim, regionalni i globalni procesi i poremećaji, poput širenja Unije, zaoštavanja konkurencije na svjetskom tržištu zbog brzorastućih ekonomija (Kina, Indija, Brazil) i nastanak globalne finansijske i ekonomske krize, ukazali su na nužnost većeg stepena poreske integracije i u sferi direktnih poreza da bi Unija mogla odgovoriti na regionalne i globalne izazove.

## PRAVNI OKVIR I MEHANIZMI PORESKE INTEGRACIJE

Ugovor o osnivanju EU sadrži eksplicitni pravni osnov za harmonizaciju indirektnih poreza, propisujući nadležnost Vijeća EU da „*jednoglasno, u određenoj proceduri i nakon konsultacije sa Evropskim parlamentom i Ekonomskim i socijalnim komitetom, usvaja propise kojima će se osigurati harmonizacija zakonodavstva iz sfere poreza na promet, akciza i drugih oblika indirektnih poreza, do obima u kojem je harmonizacija nužna da bi se osigurala upostava i funkcionisanje internog tržišta i da bi se izbjeglo ugrožavanje konkurentnosti*“<sup>1</sup>. Za razliku od indirektnih poreza harmonizacija direktnih poreza u EU nije propisana, već se potreba za usklađivanjem direktnih poreza na nivou EU, s obzirom na uticaj oporezivanja na funkcionisanje tržišta, može nazrijeti iz odredaba kojima se Vijeće ovlašćuje da „*donosi direktive kojima će se izvršiti približavanje zakona, uredbi i podzakonskih akata članica, kojima se direktno utiče na uspostavu i funkcionisanje internog tržišta*“<sup>2</sup>. Ovako pravno pozicioniranje harmonizacije poreza u EU predstavlja balans između dva, međusobno suprotstavljena zahtjeva: da se osigura funkcionisanje Unije, a da se ne naruši fiskalni suverenitet članica. Određeni nivo integracije poreza je bio nužan, jer bi zadržavanje autonomnih nacionalnih poreskih sistema dovelo do poreske konkurencije između članica i fragmentacije jedinstvenog tržišta po nacionalnim granicama, što direktno ugrožava osnovne postulate tržišta Unije – slobodno kretanje ljudi, dobara, usluga i kapitala. Rješenje je nađeno u izbalansiranom pristupu koji uključuje sljedeće tri grupe mehanizama:

1 Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, consolidated version, OJ C 115, 9.5.2008, čl. 113. (prevod autora).

2 Ibid. čl. 115. (prevod autora).

- i. zakonodavne mehanizme
- ii. sudske mehanizme
- iii. institucionalne mehanizme<sup>3</sup>.

Zakonodavna integracija, koja je poznata i pod nazivom „čvrsto zakonodavstvo“ (engl. *hard law*), u praksi se ostvaruje na tri načina:

- donošenjem regulative na nivou EU,
- harmonizacijom nacionalnog pravnog okvira sa regulativom EU,
- koordinacijom između članica.

Sudska integracija poreskih sistema sprovodi se djelovanjem Evropskog suda pravde (*European Court of Justice*). Presude Evropskog suda pravde kao „*case law*“ su obvezujuće za sve članice. Članice koje su stranka u sporu su dužne da usklade nacionalne poreske propise sa presudama Suda. Međutim, i ostale članice su primorane da usklade nacionalne propise sa presudama da ne bi u budućnosti došle pod udar Suda. Na taj način sudske presude postaju mehanizam putem kojeg se prisilno, bez inicijative članice, vrši harmonizacija nacionalnih poreskih propisa i integracija nacionalnih poreskih sistema.

Posljednjih godina u praksi se sve više javlja institucionalna integracija putem obvezujućih i neobvezujućih instrumenata. Institucionalna integracija je poznata i pod nazivom „meko zakonodavstvo“ (engl. *soft law*). Neobvezujućim instrumentima uključuju preporuke i izvještaje Evropske komisije, koja, pozivajući se na ovlasti koje su joj date Ugovorom („čuvar Ugovora“), često pokreće procedure protiv članica koje nacionalnim poreskim propisima narušavaju temeljne principe funkcionisanja Unije, slobodu kretanja dobara, usluga, kapitala i radne snage, ugrožavajući i funkcionisanje jedinstvenog tržišta EU. U slučajevima kršenja pravnih propisa EU Komisija donosi utemeljena mišljenja (engl. *reasoned opinion*) koja su obvezujuća za članice. Zahtjev Komisije u obliku utemeljenog mišljenja predstavlja drugu fazu procedure u slučaju povrede prava EU, u skladu sa čl. 258 Ugovora<sup>4</sup>. U slučaju da članice ne udovolje zahtjevu predmet će biti upućen Evropskom sudu pravde EU. U najvećem broju poreskih slučajeva utemeljena mišljenja se odnose na primjenu Šeste PDV direktive (od 1.1.2007. Direktive 2006/112/EC), ali i na direktive iz područja oporezivanja akcizom, te u svim drugim slučajevima kada Komisija ocijeni da nacionalni poreski zakoni predstavljaju prijetnju za ispravno funkcionisanje jedinstvenog tržišta EU<sup>5</sup>.

Većina od pobrojanih mehanizama su obavezujući, dok je samo mali broj institucionalnih mehanizama može savjetodavnog karaktera (npr. izvještaji i preporuke Evropske komisije, smjernice komiteta i radnih tijela koji djeluju pod okriljem Komisije). Obaveznost mehanizama integracije se može ostvariti na razne načine, primjenom jednog mehanizma ili više njih. Moguće je da članica bez pritiska ili sudskih naloga inkorporira evropsko pravo u nacionalni zakonodavni sistem ili da to učini u drugom koraku nakon

3 Više: Terra B.J.M., Wattel P.J., „European Tax Law“, 5th Edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Netherlands, 2008., pp.158-169.

4 Bivši član 226 Ugovora iz Nice.

5 Primjer koji je blizak javnosti BiH jeste pokretanje postupka pred Sudom u slučaju uvođenja cestarina u Sloveniji (tzv. vinjeta) kojima se, prema Komisiji, ugrožava sloboda kretanja dobara i osoba unutar EU.

intervencije Komisije i prijema obvezujućeg mišljenja o kršenju Ugovora. Međutim, moguće je da članica izmijeni nacionalne propise u trećem koraku tek kada Evropski sud pravde donese presudu, nakon pokretanja postupka pred Sudom od strane Evropske komisije.

## INTERAKCIJA IZMEĐU MECHANIZAMA

Teorije integracije prave razliku između pozitivne i negativne integracije. Pozitivna integracija podrazumijeva donošenje zajedničkih pravila od strane supranacionalnog nivoa (EU), dok se uklanjanje prepreka između članica naziva negativnom integracijom. U duhu ovakve podjele poreska integracija preko zakona EU smatra se pozitivnom integracijom poreskih sistema. S druge strane, zbog osiguranja integracije putem prohibitivnih i restriktivnih učinaka na nacionalne propise i praksu svih članica, sudska integracija se smatra negativnom integracijom poreskih sistema.

Navedeni slijed mehanizama poreske integracije (zakonodavni, sudski, institucionalni) istovremeno predstavlja i hronološki slijed. Nakon donošenja osnovnog pravnog okvira harmonizacije poreza na nivou EU druga faza integracije je podrazumijevala sudsku intervenciju da bi se ispravno primijenili usvojeni zakoni EU. Kako je vremenom raslo opterećenje Evropskog suda pravde Evropska komisija je intenzivirala institucionalne mehanizme zaštite pravnog okvira oporezivanja na nivou EU. U tom smislu, institucionalna poreska integracija se može smatrati mehanizmom kojim se na posredan način osigurava primjena zakonodavstva u području poreza bez intervencije Suda. Institucionalna poreska integracija vremenom je sve više dobijala na značaju. Pored rasterećenja Evropskog suda pravde značajan razlog za veći upliv Komisije u poreske sisteme članica nalazi se u činjenici da je proces zakonodavne poreske integracije (na prvom mjestu sistema PDV-a) zastao na zakonskom okviru. Donošenje direktiva nije bilo praćeno usvajanjem provedbenih propisa, što je dovelo do divergentne poreske prakse u članicama. Zajedničke odredbe iz sfere oporezivanja PDV-om tumačile su se na različite načine u pojedinim članicama, što je eskaliralo širenjem Unije na 25, odnosno 27 članica. Svjesni posljedica štetne poreske konkurencije u sferi indirektnih poreza institucije EU su nastojale da pravnu prazninu nadomjeste djelovanjem institucionalnih mehanizama, savjetodavnog i obvezujućeg karaktera, da bi se na taj način ostvario viši stepen harmonizacije u primjeni zajedničkih pravila oporezivanja PDV-om.

Gore navedeni primjeri funkcionisanja mehanizama poreske integracije u EU ukazuju na postojanje međusobne interakcije. Nacionalni fiskalni suverenitet članica je s jedne strane ograničen opsegom pozitivne integracije (tj. postojanjem legislative na nivou EU), a s druge strane ciljevima EU. S obzirom na ostvarenje cilja „četiri slobode“ i konkurentnosti na tržištu EU članicama nije dozvoljeno da usvajaju poreske propise ili propise iz sfere fiskalne (državne) pomoći, niti da održavaju upravnu praksu koja vodi diskriminaciji ili ograničava uspostavu i poslovanje kompanija, kretanje radnika, kapitala, dobara i usluga. Pored toga, nacionalni poreski suverenitet članica ograničen je i dometima negativne poreske integracije (tj. kapacitetom i mandatom Suda).

U načelu, mehanizmi pozitivne integracije primjenjuju se na indirektno poreze, dok se integracija sistema direktnog oporezivanja vrši uglavnom na osnovu presuda Suda

pravde EU. Primjena različitih mehanizama integracije u određenim segmentima oporezivanja dovela je do različitog stepena harmonizacije, ovisno o tome da li su u pitanju direktni ili indirektni porezi.

Kod indirektnog oporezivanja postignut je visok stepen harmonizacije na nivou EU. To je omogućeno donošenjem sljedećih propisa: Carinskog zakona EU, redizajnirane PDV Direktive 2006/112/EC, seta direktiva iz područja oporezivanja akcizom (energenata, duhanskih proizvoda, alkoholnih pića), regulacijama o službenoj saradnji poreskih uprava članica u području PDV-a i akciza. Carinski zakon i regulacije o službenoj saradnji poreskih uprava direktno se primjenjuju u članicama, dok direktive iz sfere PDV-a i akciza sadrže minimalne standarde i pravila koja se moraju ugraditi u nacionalne propise članica. Evropska komisija je zadužena da nadzire proces inkorporiranja direktiva u nacionalno zakonodavstvo članica. U nekim slučajevima direktivama se propisuje način harmonizacije nacionalnih propisa<sup>6</sup>. Negativna poreska integracija u sferi indirektnih poreza se ostvaruje samo u ograničenom segmentu - presudama Evropskog suda pravde u predmetima koje je pokrenula Komisija protiv članica i presudama u sporovima između obveznika i nacionalnih poreskih uprava u vezi sa implementacijom regulacija i direktiva iz sfere carina, PDV-a i akciza.

Veliku ulogu u integraciji indirektnih poreza imaju savjetodavni institucionalni mehanizmi. S obzirom na dominantnu ulogu PDV-a u procesu poreske integracije najznačajniji savjetodavni mehanizmi se odnose na implementaciju PDV direktive u članicama EU. Savjetodavni mehanizmi poreske integracije PDV-a u EU uključuju:

- najbolju praksu članica (engl. *best practice*)
- smjernice Savjetodavnog PDV komiteta (*Advisory VAT Committee*).

Najbolja praksa u području PDV-a podrazumijeva praktičnu primjenu određenih pravila ili shema oporezivanja u nekim članicama, propisanih direktivom o PDV-u ili derogacijama koje je Vijeće EU odobrilo određenoj članici. Praksa uključuje i primjenu različitih metoda za operacionalizaciju zajedničkih pravila, koje su propisane nacionalnim podzakonskim aktima (pravilnici, instrukcije) iz sfere PDV-a. Vrlo često se dešava da i ostale članice prihvate najbolju praksu neke od članica, ukoliko se pokazala efikasnom i ispravnom. U tom slučaju proces harmonizacije u narednom koraku podrazumijeva proširenje derogacija i na ostale članice koje to zatraže od Vijeća EU, potom, ukoliko se pokaže efikasnom za cjelokupni sistem PDV-a, najbolja praksa se ugrađuje kao opcija u PDV Direktivu<sup>7</sup>, i, na kraju, u posljednjoj fazi harmonizacije, postaje obvezujuća odredba za sve članice<sup>8</sup>.

Drugi savjetodavni mehanizam integracije sistema PDV-a u EU predstavlja Savjetodavni komitet za PDV-e, uspostavljen Šestom PDV direktivom. Smjernice koje donosi

6 Najčešće se ostavlja članicama da izaberu između direktne ugradnje odredaba direktiva u nacionalne propise ili da se u članovima nacionalnih propisa dodaju reference koje upućuju na odredbe direktive EU.

7 Npr. mehanizam prenosa obaveze za PDV sa prodavca na kupca (*reverse charge mechanism*), u BiH poznat kao posebna shema u građevinarstvu, je nekim članicama bio odobren kao derogacija samo za određene transakcije prometa i određene poduhvate (npr. gradnja zajedničkih mostova). Nakon što se mehanizam pokazao efikasnim u borbi protiv PDV prevara uključen je prvo kao opcija u Šestu PDV direktivu, a potom sa širim opsegom primjene i u Direktivu 2006/112/EC.

8 Veliki broj derogacija odobrenih nekim članicama, koje nisu bile objavljene, niti sastavni dio Šeste direktive, su u procesu njenog redizajna ugrađene u novu Direktivu 2006/112/EC.

Komitet nemaju zakonsku snagu i ne objavljuju se u Službenim novinama EU, ali se od strane članica i obveznika primjenjuju kao jedinstvena i obavezujuća pravila oporezivanja. Time se na indirektn način ubrzava proces poreske integracije u EU, ali se i na direktn način sprječava trošenje budžeta članica, s obzirom da bi eventualno nepostupanje po smjernicama Komiteta bilo predmetom postupaka pred Komisijom i Evropskom sudom pravde, koji bi bili unaprijed izgubljeni imajući u vidu da i Komisija i Sud prilikom odlučivanja uvažavaju smjernice Komiteta. Oba savjetodavna mehanizma, budući da vode višem stepenu harmonizacije bez metoda prisile, iako institucionalnog karaktera, *de facto* predstavljaju oblike pozitivne integracije sistema PDV-a na nivou EU.

Za razliku od integracije indirektnih poreza, koja se uglavnom oslanja na zakonodavne i institucionalne mehanizme, integracija direktnih poreza (poreza na dobit i dohodak) se ostvaruje mehanizmima negativne integracije. Elemente pozitivne integracije direktnih poreza putem direktiva EU nalazimo samo u ograničenom segmentu oporezivanja (matičnih i zavisnih preduzeća, fiskalnih merdžera, kamata i tantijema, kamata na štednju), te u sferi zajedničke saradnje na razrezu i nadoknadi poreskih potraživanja. Razlozi za takav trend nalaze se u karakteru poreza. Indirektni porezi, kao porezi na transakcije prometa, direktno pogađaju slobodu trgovine. Da bi se uspostavila slobodna trgovina unutar EU članice su morale pristati na ukidanje fiskalnih granica između članica, što je zahtijevalo harmonizaciju pravila oporezivanja prometa dobara i usluga između članica. Davanjem saglasnosti na uspostavu jedinstvenog tržišta članice su se odrekle dijela nacionalnog fiskalnog suvereniteta u sferi indirektnih poreza. Međutim, članice nisu bile voljne da pristupe harmonizaciji direktnih poreza, smatrajući ih bitnim elementom fiskalnog suvereniteta koji im omogućava vođenje aktivne makroekonomske politike.

S obzirom na ograničeno područje pozitivne integracije u sferi direktnih poreza djelovanje Evropskog suda pravde se u manjoj mjeri odnosilo na implementaciju direktiva EU. Uglavnom, Sud odlučuje u predmetima koji se odnose na sukob sloboda i principa iz Ugovora i odredaba nacionalnih poreskih propisa<sup>9</sup>. Sud nema mogućnosti da presuđuje u pitanjima dvostrukog oporezivanja ili nekih drugih fiskalnih pitanja (npr. nadležnosti za poreze, alimentiranje i alociranje budžeta EU), premda se sve više poziva na međunarodne poreske sporazume, poput modela poreskih konvencija koje primjenjuju članice OECD-a. Zbog nepostojanja legislative EU iz sfere direktnih poreza Sud može da ispituje da li sporni nacionalni poreski propisi predstavljaju „nepropisani bijeg od odredaba Ugovora“. U ovim predmetima Sud primjenjuje tzv. „pravilo razloga“ (engl. *rule of reason*), procjenjujući stepen restriktivnosti nacionalne poreske mjere u odnosu na Ugovor, da li se slobode, osigurane Ugovorom, ograničavaju nacionalnim propisima u većoj mjeri nego što je to nužno za ostvarenje javnog interesa u članici čiji je zakon predmet preispitivanja od strane Suda. Prema „pravilu razloga“ restriktivna nacionalna poreska mjera je dopuštena, iako nije kao takva eksplicitno pomenuta u Ugovoru, (i) ukoliko je nužna za zaštitu javnog interesa, (ii) ukoliko ne uvodi različit tretman domaćih i uvoznih dobara i (iii) ukoliko njeni restriktivni efekti ne idu izvan onoga što je nužno za zaštitu legitimnih interesa.

9 Mjera mora da zadovolji princip proporcionalnosti. Prema ovom temeljnom principu funkcionisanja EU sadržaj i oblik akcije Unije neće preći ono što je nužno da se postignu ciljevi iz Ugovora. Vid. čl. 5 Lisabonskog ugovora.

## IMPLIKACIJE PORESKE KONKURENCIJE NA INTEGRACIJU POREZA

Od osnivanja Evropske zajednice poreska integracija je bilo pitanje oko kojeg se teško dolazilo do kompromisa. S druge strane, kompromis je nužan ukoliko se želi jednoglasno, u skladu sa odredbama Ugovora o osnivanju EU, donijeti evropski zakon iz oblasti poreza. Nemogućnost postizanja kompromisa je uveliko ograničila domete postojećeg nivoa poreske integracije, pogotovo u području direktnih poreza, čime je otvoren prostor djelovanju poreske konkurencije između članica EU.

Kako ne postoji saglasnost u vezi poželjnog stepena poreske integracije u EU, tako ne postoji ni saglasnost oko konkurencije u porezima između članica. U složenoj ekonomskoj integraciji, poput Unije, koju odlikuje visoko poresko opterećenje<sup>10</sup>, poreska konkurencija između članica može dovesti do povećanja efikasnosti poreskih sistema članica i smanjenja ukupnog poreskog opterećenja. Imajući samo to u vidu, bilo kakva supranacionalna intervencija u porezima sa nivoa EU bi ugrozila zdravu poresku konkurenciju između vlada i onemogućila poreska rasterećenja. Zagovornici poreske konkurencije u EU smatraju supranacionalnu intervenciju u porezima svojevrsnom „međunarodnom poreskom kartelizacijom“, bez obzira na formu i jačinu intervencije, da li je restriktivna ili prohibitivna ili podrazumijeva međuvladinu koordinaciju. Međutim, ne treba zanemariti ni negativne ekonomske i fiskalne efekte poreske konkurencije. Nekonrolisana poreska konkurencija<sup>11</sup> može da apsorbuje budžete drugih članica, dovodeći do neprihvatljivog smanjenja finansiranja javnih usluga i fiskalne degradacije, te siromašenja Unije u cjelini. EU, kao jedinstveni ekonomski prostor, može biti regionalno i globalno konkurentna samo ukoliko je postignuta efikasna alokacija kapitala i drugih resursa unutar Unije. Postojanje različitih poreskih režima i niskih poreskih stopa u članicama dovodi do toga da kompanije odluke o investiranju, uspostavi sjedišta kompanije i zapošljavanju donose na bazi povoljnijeg poreskog tretmana, a ne na temelju preferencija potrošača i efikasnosti ulaganja. Stoga, posmatrano sa nivoa EU, poreska konkurencija između članica dovodi do neefikasne alokacije kapitala i drugih resursa Unije i narušavanja principa neutralnosti oporezivanja. Neefikasna alokacija kapitala, poreska fragmentacija i poreska konkurencija unutar EU najviše pogađaju kompanije iz EU koje posluju na svjetskom tržištu, koje zbog viših troškova i neefikasnosti postaju nekonkurentne u odnosu na globalnu konkurenciju. Postojanje 27 različitih poreskih sistema otežava i poskupljuje poslovanje kompanijama unutar EU, te odvraća kompanije iz trećih zemalja da ulaze na tržište Unije, čime EU, u globalnim razmjerama, postaje neatraktivnim tržištem za ulaganja i investicije.

Poreska konkurencija, koja se posljednjih godina simultano odvijala između članica, imala je za posledicu dostizanje određenog stepena konvergencije direktnih poreza u čla-

10 Prije globalne ekonomske krize poresko opterećenje EU se kretalo od 46 do 48% BDP Unije, dok je kod glavnih globalnih konkurenata SAD i Japana značajno niže, 26,9% i 28,3% BPD, respektivno. Izvor: European Commission, Taxation trends in the European Union, 2010 Edition, EUROSTAT, 2010, p. 56.

11 Npr. trka između članica u snižavanju stopa poreza kako bi se privukli investitori, koja se u literaturi naziva „trka do dna“ - engl. *race to the bottom*) može imati za posledicu efekat „osiromašenja susjeda“ (engl. *beggar thy neighbour*) ili kolokvijalno „drenažu“ prihoda i ekonomskih aktivnosti u članicama koje su pogođene mjerama, ali i u članicama koje sprovode mjere.

nicama, čime je *de facto* postignut veći stepen poreske integracije bez aktiviranja mehanizama negativne integracije. Zbog svojih posrednih integrativnih efekata konvergencija poreskih sistema članica može se smatrati određenom formom spontane poreske integracije koja se dešava između članica, bez djelovanja institucija EU i njenih pravnih mehanizama. Međutim, od 2004. g., nakon prijema novih 12 članica, divergencija između poreskih sistema članica se povećala. Postojala je opasnost da konkurencija u porezima između „novih“ i „starih članica“, osim produbljavanja razlika između poreskih sistema članica, može dovesti do kontraefekata i za članicu koja forsira takve mjere. Da bi se spriječilo da spontana poreska konkurencija pređe granicu „korisnosti“ i eskalira u nekontrolisani proces, koji bi mogao ugroziti prihode članica i Unije, postignuta je saglasnost oko koordinacije procesa konvergencije poreskih sistema u EU.

Koordinacija poreskih sistema podrazumijeva usklađivanje efekata konvergencije pojedinih vrsta poreza i interakciju i balansiranje poreskih politika članica u svim segmentima: između direktnih i indirektnih poreza, između poreza i socijalnih doprinosa, unutar svake grupacije poreza, te u odnosu na uvođenje ekoloških („zelenih“) poreza. U evoluciji poreske integracije u EU poreska koordinacija predstavlja novi mehanizam, koja se zasniva na simultanim aktivnostima institucija EU i svih članica. Njome je na određen način zaokružen konceptualni okvir mehanizama poreske integracije u EU (vid. grafičku shemu mehanizama).

*Mehanizmi poreske integracije u EU i međusobne interakcije (grafički prikaz autora)*

## POSTKRIZNA EVOLUCIJA

Pojavom finansijske, a potom i ekonomske krize, koja je poprimila globalni karakter članice su se fokusirale na donošenje autonomnih antikriznih politika. Time je još više povećana divergentnost poreskih sistema članica, a dosadašnji uspjesi na polju poreske integracije su, u određenoj mjeri, derogirani. Ekspanzijom globalne krize na realni sektor članice EU su sve više postajale svjesne da pojedinačne antikrizne mjere nisu dovoljne, da je potrebno donijeti sveobuhvatne strategije izlaska iz krize i adekvatne ekonomsko-fiskalne programe. Ovisno o fiskalnoj situaciji članice su se uglavnom fokusirale na programe restrukturiranja javne potrošnje i njenog svođenja u moguće okvire. No, kako ekonomski oporavak teče sporo postalo je jasno da bez aktivne poreske politike neće biti moguće ostvariti programe fiskalne konsolidacije. Program fiskalne konsolidacije EU, usvojen u oktobru 2010. g., pored snažnije fiskalne koordinacije, čvrstih fiskalnih pravila, mehanizma nadzora fiskalne discipline članica i obaveznih mehanizama sankcija, podrazumijeva i kreiranje nove poreske strategije na nivou EU<sup>12</sup>. S obzirom da ni Lisabonskim ugovorom nije relaksirano odlučivanje u sferi poreza nova evropska poreska strategija predstavlja, u sadašnjim okolnostima, maksimalno mogući *trade-off* - balans između poreskog suvereniteta članica i ciljeva EU. Ona sublimira sve do sada pokrenute reformske procese u sferi oporezivanja, stavljajući ponudena rješenja u kontekst kratkoročnih i dugoročnih ciljeva članica i EU u cjelini. Nova poreska strategija treba istovremeno da bude dio izlazne stra-

12 Strategija je predstavljena Vijeću i Evropskom parlamentu 28.6.2010., [www.europa.eu](http://www.europa.eu).



tegije iz ekonomske krize, simultana podrška fiskalnoj konsolidaciji i bržem ekonomskom oporavku i dio strategije razvoja EU do 2020. godine.

Strategija se temelji na tri stuba: (i) kvalitetu oporezivanja, (ii) oporezivanju za održiv rast i (iii) dobrom upravljanju u području poreza. Postkrizna poreska strategija EU treba da dovede do većeg stepena poreske integracije poreskih sistema unutar EU. Da bi se ostvario taj cilj potrebno je djelovati pragmatično, uklanjanjem elemenata nacionalnih poreskih sistema koji su distorzivni za funkcionisanje tržišta EU i koji su se u krizi pokazali slabim tačkama sistema, i reformski, u pravcu kreiranja poreskog sistema EU koji će promovisati rast, podstaknuti istraživanje, razvoj i inovacije, obuke i obrazovanje, domaće preduzetništvo i ulaganje stranog kapitala u EU. Poreska strategija daje smjernice za aktivnosti na nivou EU i smjernice članicama za redizajn nacionalnih poreskih sistema.

Na nivou EU poreska strategija podrazumijeva interakciju tri mehanizma poreske integracije:

- mehanizma ekstenzivne saradnje članica
- mehanizma koordinacije poreskih politika i poreskih sistema članica
- mehanizma dozirane harmonizacije u cilju osiguranja funkcionisanja jedinstvenog tržišta
- Na nivou članica nacionalne poreske strategije trebaju se bazirati na tri postulata:
- poreski sistemi članica moraju biti transparentni i jednostavni
- poreski sistemi članica moraju biti u funkciji jedinstvenog tržišta Unije
- poreska osnovica treba biti što šira, a poreske stope niže.

Nova poreska strategija EU je nastala na rezultatima istraživanja vodećih ekonomista Evrope<sup>13</sup>. Akademske studije su pokazale da se ciljevi EU do 2020. mogu ostvariti promjenom poreskih struktura u članicama, tj. zaokretom od oporezivanja dohotka i socijalnih doprinosa ka oporezivanju potrošnje (PDV i akcize), imovine i ekološkim porezima, uz neutralizaciju negativnih implikacija po pravičnost i redistribuciju. S obzirom na ograničene efekte negativne poreske integracije nova poreska strategija u fokus aktivnosti u narednoj dekadi stavlja osiguranje većeg stepena integracije u području direktnih poreza, u cilju uklanjanja fiskalnih prepreka poslovanju na teritoriju EU koje proizvode različiti sistemi direktnog oporezivanja. Model oporezivanja kompanija na nivou EU baziraće se na principu oporezivanja „sve na jednom mjestu“ (engl. *one-stop-shop*). Model uključuje dva koncepta oporezivanja kompanija koje posluju izvan nacionalnih granica, ali unutar EU:

- koncepta zajedničke poreske osnovice za korporativne poreze („CCCTB“ - *common consolidated corporate tax base*) za grupe kompanija koje posluju na tržištu EU i
- koncepta oporezivanja malih preduzeća i preduzeća srednje veličine u članici gdje je sjedište matičnog preduzeća („HST“ - *home state taxation*).

13 Najveću pažnju akademske i stručne javnosti su privukle studije bivšeg komesara prof. Montija (Monti M., „A New Strategy for the Single Market – At the service of Europe’s Economy and Society”, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 9 May 2010. pp. 79-83.) i studije nobelovca Jamesa Mirrleesa (Mirrlees J., „Reforming the tax system for the 21<sup>st</sup> century – Tax by Design”, i „Dimensions of Tax Design”, preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK, November 2010.

Primjena koncepta „CCCTB“ podrazumijeva kombinaciju dva mehanizma poreske integracije: pozitivne integracije kroz zakonodavstvo EU (propisivanje zajedničke poreske osnovice i zajedničkog sistema utvrđivanja dobiti na nivou EU) i simultane konvergencije utvrđivanja osnovice poreza na dobit i odbitaka u članicama.

Nova poreska strategija EU dio je globalnog procesa redizajna poreskih sistema razvijenih država. U nastojanju da se kreira poželjan model poreskog sistema koji će donijeti povećanje poreskih prihoda, bez negativnih implikacija po investicije i rast, zemlje OECD-a su tokom 2010.g. dogovorile međunarodnu poresku strategiju koja uključuje<sup>14</sup>: redizajn poreskih sistema (širenje poreske osnovice i oslonac na oporezivanje potrošnje i ekološke poreze, osiguranje neutralnosti oporezivanja PDV-om, oporezivanje u svrhu finansiranja globalnih dobara), modernizaciju poreskih uprava, transparentnost u razmjeni informacija za poreske svrhe i međunarodnu saradnju u području poreza<sup>15</sup>. MMF je predložio principe redizajna poreskih sistema, koji su usklađeni sa principima iz nove poreske strategije EU<sup>16</sup>. Pored toga, postignuta je saglasnost MMF i EU da se podrži radikalna reforma oporezivanja finansijskih transakcija<sup>17</sup>. Pobrojane aktivnosti na međunarodnom planu trebale bi dovesti do većeg stepena usklađenosti poreskih sistema u svijetu i ostvarenja globalne neutralnosti oporezivanja.

## ZAKLJUČAK

Analiza evolucije i mehanizama poreske integracije u EU u posljednjih 30-tak godina pokazala je da primijenjeni mehanizmi integracije poreskih sistema i politika članica nisu bili dovoljno efikasni da bi se njima uklonile fiskalne prepreke funkcionisanju jedinstvenog tržišta Unije i ostvarila snažnija konkurentna pozicija EU kompanija na svjetskom tržištu. Pojava globalne finansijske i ekonomske krize i nekoordiniran odgovor članica i EU na njene negativne posljedice, ukazalo je na činjenicu da su fragmentirani i divergentni poreski sistemi članica učinili ekonomske i fiskalne sisteme članica ranjivima na globalne poremećaje. To je povratno imalo i negativne efekte na već dostignuti stepen poreske integracije u EU.

Pronalaženje izlaza iz krize, koja je uzrdmala i same temelje Unije, zahtijeva preispitivanje ekonomskih politika, uključujući i poreske politike. Nova poreska strategija Unije bazira se na političkom kompromisu, kojim se štite ciljevi Unije i fiskalni suverenitet članica. Za razliku od dosadašnjeg toka integracije EU, koji je podrazumijevao primjenu metoda zajednice za zajedničke politike, a metoda međuvladine saradnje za ostale sfere u kojima je zadržan suverenitet članica, nova poreska strategija se zasniva na kombinaciji

14 OECD, "OECD's Current Tax Agenda", June 2010., OECD, "Tax policy reform and fiscal consolidation", Tax Policy Brief, December 2010.

15 Međunarodna saradnja u porezima uključuje primjenu međunarodnih konvencija OECD, međunarodnu poresku saradnju i dijalog, borbu protiv korupcije, pranja novca i poreskih prevara i dr.

16 IMF World Economic and Financial Surveys, Fiscal Exit: From Strategy to Implementation, Fiscal Monitor, Washington, November 2010, pp. 73-84.

17 Na globalnom planu EU podržava uvođenje poreza na finansijske transakcije (*Financial Transaction Tax* - FTT) i poreza na finansijske aktivnosti (*Financial Activity Tax* - FAT), kojim bi se oporezovali profit i zarade u finansijskom sektoru. Više o tome: European Commission "Taxation of the Financial Sector", COM(2010)549/5, Brussels, 7.10.2010.

ova dva metoda integracije EU. Umjesto intenzivne primjene mehanizama institucionalne intervencije i sudske prisile veći stepen poreske integracije unutar EU treba da se ostvari interakcijom mehanizma poreske koordinacije i mehanizma pozitivne integracije poreza zakonodavnim putem, u svim segmentima poreskog sistema i u obimu koji će omogućiti brzu fiskalnu konsolidaciju i ekonomski razvoj, funkcionisanje jedinstvenog tržišta EU u punom kapacitetu i ostvarenje dugoročnih ciljeva EU.

## LITERATURA

1. El-Agraa, A.M., „The European Union, Economics and Policies“, 8th edition, Cambridge University Press, Edinburgh, UK, 2007.
2. European Commission, „Taxation of the Financial Sector“, COM(2010)549/5, Brussels, 7.10.2010.
3. European Commission, „Green Paper On the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system“, COM(2010) 695 final, Brussels, 1.12.2010.
4. European Commission, Taxation trends in the European Union, 2010 Edition, EUROSTAT, 2010.
5. European Commission, „Tax policy after the crisis“, Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States 2010, working paper No 24, 2010.
6. European Commission, Communication from the Commission, Europe 2020, A Strategy for smart, sustainable and inclusive growth, www.europa.eu.
7. IMF World Economic and Financial Surveys, Fiscal Exit: From Strategy to Implementation, Fiscal Monitor, Washington, November 2010.
8. Mirrlees J., „Mirrlees Review: Reforming the tax system for the 21<sup>st</sup> century – Tax by Design“, preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK, November 2010.
9. Mirrlees J., „Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design“, preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK, November 2010, <http://www.ifs.org.uk/mirrleesReview>
10. Monti M., „A New Strategy for the Single Market – At the service of Europe’s Economy and Society“, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 9 May 2010.
11. Moussis N., „Access to European Union – law, economics, policies“, 18<sup>th</sup> updated edition, European Study Service, Brussels, 2009.
12. OECD, „OECD’s Current Tax Agenda“, June 2010.
13. OECD, „Tax policy reform and fiscal consolidation“, Tax Policy Brief, December 2010.
14. Terra B.J.M., Wattel P.J., „European Tax Law“, 5th Edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Netherlands, 2008.
15. Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, consolidated version, OJ C 115, 9.5.2008.

**Abstract:** Establishment of the EU Single Market and realization of “four freedoms” had required integration of tax systems in the EU Member States. It has been proven that the approach used by now, which has relied on positive tax integration through legislation in the field of indirect taxes and on restrictive institutional and judiciary mechanisms in the field of direct taxes, has been inefficient in regional (enlargement of the EU) and global processes. Global financial and economic crisis has discovered all weaknesses in the fragmented EU tax system. Balancing between Member States tax sovereignty guaranteed by the Constitution of the Union and a need for tax coordination, the EU has announced a strategy for reforming the EU tax system. The new EU tax strategy is based on a combination of two integration methods, Community method and method of intergovernmental cooperation, and interaction between tax coordination mechanisms and a positive tax integration mechanism through legislation. The new tax strategy should contribute integration of direct taxes at the EU level in the extent that will speed up fiscal consolidation and economic growth, support functioning of the EU Single Market in a full capacity, as well as the realization of the EU long-term goals until the year 2020.

**Key words:** tax integration, tax strategy

---