

Gordana Ilić-Popov

**PORESKA POLITIKA
EVROPSKE UNIJE**



CENTAR ZA ANTIRATNU AKCIJU

Prof. dr Gordana Ilić-Popov

**PORESKA POLITIKA
EVROPSKE UNIJE**

CENTAR ZA ANTIRATNU AKCIJU
Beograd, 2001.

Prof. dr Gordana Ilić-Popov
PORESKA POLITIKA EVROPSKE UNIJE

Izdavač
CENTAR ZA ANTIRATNU AKCIJU

Za izdavača
Ivan Janković

Tehnički urednik
Denis Radovanović

Priprema za štampu



Tiraž 300 primeraka

Štampa
ALNARI print, Beograd

Sadržaj

I. Glavni razlozi za harmonizaciju poreza u EU	7
2. Harmonizacija neposrednih poreza	10
2.1. Pravni osnov za harmonizaciju neposrednih poreza	10
2.2. Ciljevi harmonizacije neposrednih poreza	12
A. Poreska integracija na nivou korporacije	14
B. Poreska integracija na nivou akcionara	15
2.3. Konkretno mere na planu harmonizacije neposrednih poreza u Evropskoj uniji	17
2.3.1. Pokušaji harmonizacije do 1990. godine	17
2.3.2. Rudingov izveštaj	20
2.3.3. Najnovije preporuke Komisije Zajednice i Montijev dokument	24
2.4. Poreske direktive u oblasti neposrednih poreza	26
2.4.1. Direktiva o poreskom tretmanu dividendi koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji	26
2.4.2. Direktiva o poreskom tretmanu statusnih promena kod kompanija	30

2.4.3. Arbitražna konvencija	32
2.4.4. Nacrt Direktive o poreskom tretmanu kamata i autorskih naknada	36
2.4.5. Nacrt Direktive o međudržavnom prenošenju poslovnih gubitaka	37
3. Harmonizacija posrednih poreza	43
3.1. Direktive o porezu na dodatu vrednost	43
3.2. Direktive o akcizama	49
4. Ostale direktive u poreskoj oblasti	56
4.1. Direktiva o taksu na kapital	56
4.2. Direktiva o uzajamnoj poresko-tehničkoj pomoći nadležnih poreskih organa država članica	59
Zaključne napomene	64
Literatura	67

I. Glavni razlozi za harmonizaciju poreza u evropskoj uniji

Unutrašnje tržište Evropske unije pretpostavlja ispunjenje “četiri velike slobode” predviđene Ugovorom o osnivanju Evropske ekonomske zajednice (u daljem tekstu: *Ugovor o osnivanju*), a to su: *sloboda kretanja roba* (koja se ostvaruje kroz eliminisanje carina i taksi), *sloboda kretanja kapitala* (koja podrazumeva slobodu prekograničnog vršenja tekućih plaćanja), *sloboda kretanja ljudi* (koja obuhvata nesmetano kretanje radnika iz jednih u druge države članice, u cilju sticanja zaposlenja ili uspostavljanja vlastite delatnosti u drugoj državi članici /npr. otvaranje firme ili filijale već postojeće firme/) i *sloboda kretanja usluga* (koja pretpostavlja slobodno kretanje davalaca i korisnika usluga iz jednih u druge države članice, radi vršenja ili uživanja usluga). Značajne razlike u visini efektivnog poreskog opterećenja činilaca rada i kapitala u državama članicama ometaju, međutim, ostvarenje navedenih sloboda. To, dalje, dovodi do fragmentacije tržišta rada i tržišta kapitala, čime se narušava optimalna alokacija proizvodnih resursa (npr. preduzeća podižu svoje proizvodne

pogone u onim zemljama u kojima je efektivan poreski teret relativno niži). Sem toga, činjenica da svaka država članica ima zaseban poreski sistem, koji pretpostavlja posebne poreske organe koji primenjuju drukčije poreske postupke, utiče na porast administrativnih troškova i proširuje prostor za izbegavanje plaćanja poreza (poreska evazija).

Zbog toga je *poreska harmonizacija postala neophodan uslov za obezbeđenje funkcionisanja unutrašnjeg tržišta Zajednice (Unije)*.

Poreska harmonizacija se definiše kao proces uklanjanja poreskih prepreka između država članica Evropske unije, kao i razlika u njihovim poreskim sistemima koje stvaraju takve barijere.

U okvirima Evropske unije poreska harmonizacija ima tri glavna izvorišta:

(1) odredbe Ugovora o osnivanju koje nalažu poresku harmonizaciju, i to:

- (a) Prva grupa odredbi proizlazi iz carinske unije uspostavljene između država članica. Ove odredbe propisuju zabranu uvođenja uvoznih ili izvoznih carina i drugih sličnih dažbina između država članica.
- (b) Druga grupa odredbi se odnosi na harmonizaciju posrednih poreza (poreza na promet i akciza), koja predstavlja neophodan preduslov za funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije. Ove odredbe zabranjuju svaku diskriminaciju – neposrednu i posrednu – protiv inostranih proizvoda, kao i poresku zaštitu (neposrednu i posrednu) domaće proizvodnje.

- (c) Treća grupa odredbi uređuje harmonizaciju nacionalnog zakonodavstva uopšte, u meri u kojoj je ona nužna za uspostavljanje unutrašnjeg tržišta.

(2) *poreska konkurencija između država članica koja vodi spontanoj harmonizaciji*, pošto velike razlike u nacionalnim poreskim sistemima nemaju svoje opravdanje. Naime, države članice su podstaknute da svoje poreske propise prilagođavaju propisima koji važe u onim državama članicama koje su – upravo zbog stimulaturnijih poreskih rešenja – privukle kapital.

(3) *zabrane ponašanja koja bi vodila narušavanju četiri velike slobode* na kojima počiva Unija. Praksa Evropskog suda pravde pokazuje da on često direktno primenjuje “četiri slobode”, tako što stavlja van snage odredbe nacionalnog poreskog prava koje ih narušavaju. Ilustracije radi, Evropski sud pravde je svojevremeno doneo presudu kojom je konstatovao da pružanje povoljnijeg poreskog tretmana uslugama prevoza u domaćem saobraćaju, u odnosu na iste usluge u saobraćaju između država članica, predstavlja svojevrsnu diskriminaciju, pošto ograničava slobodu pružanja ovih drugih usluga (Komisija protiv Francuske /Commission vs. France/, 381/93).

2. Harmonizacija neposrednih poreza

2.1. Pravni osnov za harmonizaciju neposrednih poreza

Pravni osnov za harmonizaciju neposrednih poreza (porez na dohodak, porez na dobit, porezi na imovinu) u Evropskoj uniji mnogo je slabiji nego kod posrednih poreza (opšti porez na promet i akcize). Ugovor o osnivanju nigde posebno ne pominje harmonizaciju direktnih poreza. Ali, iako su kod neposrednih poreza distorzije izazvane različitim poreskim opterećenjem prihoda od rada i od kapitala manje vidljive, sasvim je izvesno da takve razlike u visini poreskih tereta narušavaju konkurenciju i slobodu kretanja ekonomskih faktora na unutrašnjem tržištu Unije.

Kod neposrednih poreza, Komisija Evropske Zajednice se oslanja na opštu odredbu iz člana 100. Ugovora o osnivanju, koja uređuje harmonizaciju nacionalnog zakonodavstva uopšte, tj. nalaže ujednačavanje nacionalnih propisa koje je neophodno da bi se obezbedilo funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije. Iz člana 100. Ugovora, izvedena su ovlašćenja organa Zajed-

nice da donose direktive o usklađivanju neposrednih poreza. Direktiva je zakonodavni akt Zajednice koji je usmeren ka određenim državama članicama i koji je za njih obavezujućeg karaktera. Njome se od države članice zahteva da sprovede one promene u nacionalnom zakonodavstvu koje su neophodne da bi se ostvario cilj koji je u Direktivi naznačen. Ona sadrži cilj koji želi da se ostvari, sadržinu propisa koji moraju da se uvedu i rok implementacije, dok država članica ima *relativnu* slobodu u pogledu izbora oblika i metoda njene implementacije. Ako, međutim, država članica ne ostvari implementaciju direktive u roku koji je u njoj naznačen, direktiva može neposredno da se primeni.

Do sada su u ovom domenu usvojene samo dve direktive 1990. godine, i to u oblasti oporezivanja pravnih lica – Direktiva o poreskom tretmanu dividendi koje filijala–rezident jedne države članice isplaćuje matičnoj kompaniji–rezidentu druge države članice (*Parent-Subsidiary Directive*) i Direktiva o poreskom tretmanu statusnih promena kod kompanija (*Merger Directive*). Iste godine potpisana je i Konvencija o eliminisanju dvostrukog oporezivanja u vezi sa usklađivanjem dobiti povezanih preduzeća (*Arbitration Convention*). Znatno ranije, tj. 1977. godine, odnosno 1969. godine Savet Zajednice je usvojio još dve direktive koje su relativno ograničenog značaja – Direktivu o uzajamnoj pomoći kod neposrednog i posrednog oporezivanja i Direktivu o taksu na kapital.

2.2. Ciljevi harmonizacije neposrednih poreza

Glavni motivi koji opredeljuju potrebu za harmonizacijom neposrednih poreza u Evropskoj uniji su: ujednačavanje osnovnih elemenata poreza na dobit korporacija (poreski obveznik, poreska osnovica i poreska stopa); harmonizacija poreskog tretmana dividendi; eliminisanje prepreka kod međukompanijskih isplata dividendi, kamata i autorskih naknada; olakšavanje grupisanja kompanija između država članica; itd.

Postoje dva glavna pitanja po kojima se poreski sistemi država članica međusobno razlikuju. To su:

(1) Izbor metode za eliminisanje dvostrukog pravnog oporezivanja.

Dvostruko pravno oporezivanje postoji kada se isto lice u vezi sa istim objektom (dohodak, dobit ili imovina) oporezuje istim ili sličnim porezima za isti period od strane više poreskih vlasti koje su istog ranga. Pomenuti izbor podrazumeva izbor između principa neutralnosti uvoza kapitala (*capital import neutrality – CIN*) i principa neutralnosti izvoza kapitala (*capital export neutrality – CEN*). Primena CIN principa označava da investicije iz različitih država treba da budu izložene jednakim uslovima konkurencije na tržištu kapitala u određenoj zemlji. Naglasak je na tome ko se nalazi u ulozi investitora (tj. potencijalni investitor treba da bude ono lice koje je u stanju da proizvede robu uz najniže troškove). CIN princip pretpostavlja primenu metode *izuzimanja*, tj. dohodak, odnosno imovina koji su prepušteni subjektivnom poreskom pravu zemlje izvo-

ra isključuju se iz poreske osnovice u zemlji rezidentstva.

S druge strane, CEN princip znači da investitor treba da plati isti ukupan iznos poreza, nezavisno od toga da li je dobit ostvarena od ulaganja u domaćoj zemlji ili u inostranstvu. CEN princip vezan je za primenu *metode kredita*. Zemlja rezidentstva najpre oporezuje svetski dohodak rezidentnog obveznika, a zatim dopušta da se porez plaćen u zemlji izvora istakne kao kredit na račun poreza utvrđenog na svetski dohodak.

Do danas nije najjasnije da li Komisija Evropske Zajednice daje primat CIN ili CEN principu, odnosno koja od pomenute dve metode ima prevagu. *Parent-Subsidiary* direktiva ostavlja slobodu državama članicama da se opredele između metode izuzimanja ili metode kredita.

(2) Izbor metode za eliminisanje, odnosno ublažavanje ekonomskog dvostrukog oporezivanja raspodeljene dobiti korporacije (dividendi).

Ovaj izbor podrazumeva izbor između klasičnog sistema i nekog od sistema poreske integracije.

U **klasičnom sistemu**, korporacija se shvata kao zaseban pravni entitet koji postoji odvojeno od akcionara. U tom smislu, najpre se oporezuje dobit korporacije u celini, a zatim se dividenda (raspodeljeni deo dobiti) ponovo oporezuje na nivou akcionara, porezom na dohodak fizičkih lica. Zbog toga, u klasičnom sistemu dolazi do pojave fenomena *ekonomskog dvostrukog oporezivanja*, koji ima sledeća ne-neutralna dejstva: (a) favorizuje se finansiranje investicija putem kredita, umesto iz vlastitog kapitala, (b) stvara se podsticaj

da se dobit akumulira u fondovima korporacije, umesto da se raspodeljuje akcionarima, i (c) diskriminišu se društva kapitala kao organizacioni oblik preduzeća. S druge strane, osnovne prednosti klasičnog sistema su izdašnost (fiskalni razlozi) i poresko-tehnička jednostavnost, pa su se zbog toga neke države članice ipak odlučile za ovakav pristup oporezivanja dobiti (npr. Belgija, Luksemburg i Holandija), ali i neke zemlje u tranziciji (Bugarska, Češka, Rumunija, Slovačka i dr.).

Nasuprot tome, **poreska integracija** označava mere i postupke kojima se eliminiše ili makar smanjuje ekonomsko dvostruko oporezivanje dividendi. Ona se može sprovoditi na nivou korporacije ili na nivou akcionara.

A. Poreska integracija na nivou korporacije

(a) Sistem dvojnih stopa se sastoji u postupku kojim se dobit korporacije u analitičke svrhe deli na neraspodeljeni (akumulisani) deo, koji se oporezuje višom stopom i raspodeljeni deo (dividende), koji se oporezuje nižom stopom poreza na dobit korporacija, čime se akcionarima pruža poreska olakšica na ime okolnosti da će dividende biti još jednom oporezovane, ovoga puta porezom na dohodak fizičkih lica. Ovaj sistem je u primeni samo u Nemačkoj (i to u kombinaciji sa punom imputacijom).

(b) Sistem delimičnog odbijanja dividendi je u primeni, među državama članicama Evropske unije, samo u Švedskoj. Prilikom utvrđivanja oporezive dobiti korporacije dopušta se odbijanje određenog, zakonom

propisanog iznosa isplaćenih dividendi. Dividenda se u analitičke svrhe razdvaja na “primarnu” dividendu, koja je analogna kamati i za akcionara predstavlja naknadu za upotrebu novca, i na višak dividendi, koji označava svojevrsnu nagradu akcionaru za preduzetnički rizik kod ulaganja sopstvenog kapitala. “Primarna” dividenda se odbija od poreske osnovice, ali se javlja značajan problem vezan za arbitrarnost kod utvrđivanja njene visine.

B. Poreska integracija na nivou akcionara

(a) Sistem imputacije predstavlja danas najrasprostranjeniju metodu sprovođenja poreske integracije. Puna imputacija je, među državama članicama Evropske unije, u primeni u Finskoj, Nemačkoj i Italiji, dok se delimična imputacija sprovodi u Francuskoj, Irskoj, Velikoj Britaniji, Portugaliji i Španiji. Imputacija predstavlja postupak koji obuhvata tri faze. U prvoj fazi, na nivou korporacije, porez se naplaćuje na celokupnu dobit korporacije. U drugoj fazi, na nivou akcionara, primljene dividende se uključuju u oporezivi dohodak akcionara, s tim što je on dužan da ih u poreskoj prijavi prethodno uveća za zakonom propisani deo (kod delimične imputacije), odnosno puni iznos poreza na dobit koji je platila korporacija (kod pune imputacije). Nakon toga, akcionaru se utvrđuje porez na dohodak koji treba da plati. U trećoj fazi, akcionar ima pravo na poreski kredit po osnovu onog dela poreza na dobit korporacija koji je prethodno “imputirao” na svoje dividende. Ovaj sistem je vrlo komplikovan i složen za primenu, i zahteva primereno obučenu – i u

stručnom, i u tehničkom pogledu – poresku administraciju. S druge strane, sistem imputacije je vrlo pogodan za suzbijanje poreske evazije, pošto akcionar može da dobije poreski kredit tek pošto podnese poresku prijavu u kojoj mora da iskaže tačan iznos primljenih dividendi. On, međutim, može da proceni da li mu se više isplati da ne prijavi određeni prihod od dividendi, makar i izgubio pravo na imputacioni kredit, ili, pak, da dobije kredit, i da plati porez na dohodak za primljene dividende.

(b) Sistem delimične olakšice za akcionare se, unutar Evropske unije, primenjuje u Austriji i Danskoj. Dobit korporacije se prvo oporezuje redovnom, uobičajenom stopom, a zatim se kod akcionara porez na dohodak koji pogađa prihode od dividendi delimično umanjuje. To umanjivanje se postiže bilo tako što se dividende oporezuju upola nižom stopom nego ostali dohodak (Austrija), bilo dopuštanjem odbijanja određenog procenta primljenih dividendi prilikom utvrđivanja osnovice poreza na dohodak fizičkih lica (Srbija), itd.

(c) Sistem potpunog izuzimanja dividendi je u primeni u Grčkoj, kao i – zbog svoje jednostavnosti – u nekim zemljama u tranziciji (Hrvatska, Litvanija, Letonija). Olakšica kojom se eliminiše ekonomsko dvostruko oporezivanje ima oblik potpunog izuzimanja po osnovu dividendi iz dohotka za oporezivanje fizičkih lica.

Odluka neke države o tome koji će sistem poreske integracije da primeni zavisi od brojnih okolnosti. Poresko-tehnički razlozi govore u prilog integracije na nivou korporacije (sistem dvojnih stopa ili sistem delimičnog odbijanja dividendi). Međutim, glavni nedosta-

tak ovih sistema je u tome što zemlja koja primenjuje takve metode poreske integracije mora da uvede visok porez po odbitku na dividende koje se isplaćuju nerezidentima, na šta njeni partneri iz ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja najčešće ne žele da pristanu. S druge strane, integracija na nivou akcionara otklanja taj nedostatak, ali imputacija je vrlo komplikovan i složen postupak, dok je sistem delimične olakšice za akcionare prilično regresivan sistem, tj. više diskriminije lica čiji je dohodak niži.

2.3. Konkretno mere na planu harmonizacije neposrednih poreza u Evropskoj uniji

2.3.1. Pokušaji harmonizacije do 1990. godine

Nojmarkov izveštaj iz 1962. godine predložio je da svih (tadašnjih) šest država članica usvoje sistem dvojnih stopa za eliminisanje ekonomskog dvostrukog oporezivanja dividendi. Najznačajniji predlog sadržan u Nojmarkovom izveštaju ticao se, međutim, uvođenja jedinstvenog oblika poreza na promet – poreza na dodatu vrednost. Nekoliko godina kasnije, tj. 1970. godine u **Van den Tempelovom izveštaju** predloženo je da države članice usvoje – zbog njegove neutralnosti i poresko-tehničke jednostavnosti – klasičan sistem oporezivanja dobiti korporacije.

U pokušaju da se na ovom planu nešto konkretno preduzme, Komisija Zajednice je 1975. godine usvojila “Program za preduzimanje radnji i mera na planu opo-

rezivanja”. U tom smislu, iste 1975. godine donet je **nacrt Direktive o harmonizaciji sistema poreza na dobit korporacija**, sa ciljem da se eliminiše ekonomsko dvostruko oporezivanje dividendi. Imajući u vidu praksu (tadašnjih) devet država članica, od kojih su neke u međuvremenu prešle sa klasičnog sistema na sistem imputacije, Komisija je odstupila i od Nojmarkovog, i od Van den Tempelovog predloga, i predložila uvođenje sistema delimične imputacije. U momentu kada je Komisija učinila takav predlog, među državama članicama jedino su Luksemburg i Holandija u tom pogledu bile “autsajderi”, tj. jedino one nisu primenjivale sistem imputacije. Prema nacrtu Direktive, dobit korporacije trebalo je da bude podvrgnuta porezu po stopi, koja bi se kretala u rasponu od 45% do 55%. Svaki akcionar – i rezidentni, i nerezidentni – trebalo je da ima pravo na poreski kredit u iznosu između 45% i 55% poreza na dobit, iz koje su isplaćene dividende. Među razlozima koji su opredelili ovaj predlog Komisije, ističu se posebno: potreba da se obezbedi neutralnost kod izbora načina finansiranja investicija; razvoj tržišta akcija; uvođenje jedinstvene stope poreza po odbitku na primljene dividende; razlozi pravičnosti; i dr.

Ali, otpori takvom predlogu bili su veoma jaki, prvenstveno, zbog fiskalnih razloga, jer je odobravanje imputacionog kredita nerezidentnim akcionarima moglo da izazove ozbiljnije budžetske probleme. Zbog toga, nacrt Direktive iz 1975. godine nikada nije ni bio usvojen, a aprila 1990. godine bio je i zvanično povučen.

Umesto prvobitno ambiciozno zamišljenog programa ubrzane harmonizacije sistema poreza na

dobit korporacija, Evropska zajednica se ipak opredelila za politiku “manjih koraka” u oblasti harmonizacije neposrednih poreza. Osnovna ideja sadržana u “Vodiču za oporezivanje kompanija” sastojala se u tome da državama članicama treba ostaviti slobodu da same uređuju svoje poreske sisteme, uz ograničenje da se time značajnije ne naruši funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije. *Takav novi koncept postepenog ujednačavanja nacionalnih poreskih propisa u domenu neposrednih poreza, na osnovi principa subsidijarnosti, se kasnije pokazao kao politički prihvatljiviji pristup.* Princip subsidijarnosti označava da Unija može da interveniše samo ukoliko bi njenom akcijom ciljevi Ugovora o osnivanju bili potpunije i efikasnije postignuti nego da svaka država članica deluje zasebno. U tom smislu, 1990. godine usvojene su Direktiva o spajanju kompanija i Direktiva o međukompanijskoj isplati dividendi, kao i Arbitražna konvencija.

U međuvremenu je 1976. godine bila usvojena i Direktiva o uzajamnoj pomoći nadležnih poreskih organa država članica posredstvom razmene informacija. Godine 1984. Komisija je, takođe, predložila da se izvrši harmonizacija prenošenja poslovnih gubitaka, iznevši predlog o prenošenju gubitaka unazad na tri godine i prenošenju gubitaka unapred na neodređeno vreme. Ovaj predlog je, donekle, bio u sastavu jednog šireg predloga o harmonizaciji poreske osnovice. Godine 1989. predložena je i Direktiva o zajedničkom sistemu poreza po odbitku na prihode od kamata. Ovi predlozi su, međutim, i dalje ostali samo u formi nacрта.

S druge strane, na planu poreza na dohodak fizičkih lica do sada nije preduzeta nijedna konkretna

mera. Postoji samo jedan predlog Direktive, koji je podnet Savetu Zajednice krajem 1979. godine, a tiče se harmonizacije poreza na dohodak fizičkih lica s obzirom na potrebu da se obezbedi slobodno kretanje radnika unutar Unije. Ali, taj predlog je već 1980. godine bio povučen. Godine 1993/94. Komisija je ponovo na tom planu pokušala da preduzme izvesne korake, ali bez nekog većeg uspeha.

Imajući sve napred izneto u vidu, očigledno je da je na kratak rok nemoguće, iz političkih i drugih razloga, uspostaviti jedinstveni sistem poreza na dobit korporacija u okvirima Unije, pošto on pretpostavlja ujednačavanje poreskih stopa i poreske osnovice. Države članice, međutim, nisu voljne da poresku osnovicu prilagode zajedničkom sistemu, jer bi to značilo ne samo odricanje od poreske jurisdikcije, već, u izvesnom smislu, odustajanje od samostalnog vođenja nacionalne ekonomske i socijalne politike.

Može se, prema tome, zaključiti da **do 1990. godine praktično nije bilo nikakvih konkretnijih mera na planu harmonizacije neposrednih poreza u Evropskoj uniji.**

2.3.2. *Rudingov izveštaj*

Poseban značaj u naporima da se na nivou Unije harmonizuju neposredni porezi ima Izveštaj koji je marta 1992. godine sačinila grupa nezavisnih stručnjaka predvođena bivšim holandskim ministrom finansija, Ono Rudingom (u daljem tekstu: *Rudingov izveštaj*).

Rudingov izveštaj pokušao je da odgovori na sledeća tri pitanja:

(1) (Da li razlike u poreskim sistemima između država članica mogu da prouzrokuju velike distorzije na unutrašnjem tržištu Unije, posebno imajući u vidu odluke o ulaganju kapitala i uslove konkurencije?)

(2) Ukoliko se takve distorzije pojave, da li one mogu da budu eliminisane delovanjem tržišta i poreske konkurencije između država članica ili je, pak, neophodna akcija na nivou Unije?

(3) Koje mere na nivou Unije treba preduzeti da bi se eliminisale ili ublažile navedene distorzije?

Rudingov komitet stručnjaka je uočio značajne poreske razlike između država članica u pogledu sistema poreza na dobit korporacija; načina na koji se pruža olakšica za dvostruko oporezivanje dobiti ostvarene u drugoj državi članici; definisanja poreskih osnovica i poreskih olakšica; poreskih stopa; postojanja slobodnih zona u cilju unapređivanja investicija; itd. U ispitivanju ovih razlika i pokušajima da se one što je moguće više prevaziđu, poreski eksperti su insistirali na poštovanju sledeća tri principa: (1) princip zemlje izvora dohotka, (2) princip nediskriminacije, i (3) princip reciprociteta (*do ut des* princip).

U Rudingovom izveštaju, istaknuti su neki dalji zadaci u pravcu harmonizacije neposrednih poreza:

- Najpre, grupa poreskih stručnjaka dolazi do zaključka da zemlje izvora treba što hitnije da ukinu poreze po odbitku na dividende, koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji u drugoj državi članici. Komitet se, pri tome, nije izričito opredelio ni za jednu od metoda za eliminisanje dvostrukog pravnog oporezivanja. Ali, preovlađuje stanovište da je

u administrativno-tehničkom smislu jednostavnija metoda izuzimanja, koja implicira primenu principa neutralnosti uvoza kapitala. S druge strane, Rudingov komitet je opravdano ocenio da pojedine države članice već dugi niz godina primenjuju metodu kredita (Irska, Portugalija, Španija i Velika Britanija), te da neće biti spremne da tako lako napuste ovu metodu. Zbog toga su poreski stručnjaci okupljeni u Rudingovom komitetu izrazili svoje verovanje da je moguće da se obe metode ravnopravno primenjuju na području Unije.

- U Izveštaju se, dalje, navodi da transferne cene treba da budu određene uz primenu koncepta “van dohvata ruke”, kao i da sve države članice treba što pre da ratifikuju Arbitražnu konvenciju o eliminisanju ekonomskog dvostrukog oporezivanja, u vezi sa transfernim cenama između povezanih preduzeća.
- Države članice koje nemaju zaključene bilateralne poreske ugovore sa drugim državama članicama treba to što pre da urade, dok postojeći poreski ugovori koji imaju ograničeni obim primene treba da se učine obuhvatnijim. Zaključivanje ugovora sa zemljama koje nisu članice Unije treba da bude u skladu sa pravilom nediskriminacije.
- Da bi se sprečila prekomerna poreska konkurencija između država članica, predlaže se fiksiranje minimalne stope poreza na dobit korporacija, na nivou koji ne može biti niži od 30%, i najviše stope u iznosu od 40% (uključujući lokalni porez). Pošto aproksimacija poreskih stopa ima značaja samo

ukoliko je osnovica za oporezivanje određena na sličan način u svim državama članicama, Rudingov komitet je sugerisao “minimalni stepen harmonizacije osnovice poreza na dobit korporacija”. U tom smislu, Komitet čini brojne predloge: uvođenje zajedničkih pravila za obračun amortizacije osnovnih sredstava (izbor između pravolinijske i degresivne metode); ukidanje posebnih režima amortizacije; ujednačavanje poreskog tretmana “goodwill-a” i ostalih prava intelektualne svojine; uvođenje jedinstvenih pravila o alokaciji troškova koje ima glavno sedište uprave; uvođenje slobodnog, ali neopozivog izbora metode procenjivanja izlaza trgovačke roba i pomoćnih, odnosno potrošnih materijala sa zaliha (LIFO metoda, FIFO metoda, metoda prosečne cene, metoda bazičnih zaliha); itd.

Ali, već juna 1992. godine pojavile su se prve reakcije na Rudingov izveštaj i u njemu sadržane predloge. Komisija Evropske zajednice smatrala je da su predlozi koje su izneli poreski eksperti okupljeni u Rudingovom komitetu, u pogledu ujednačavanja poreskih stopa, osnovice za oporezivanje i sistema poreza na dobit korporacija često iznad nivoa koji bi se mogao oceniti “stvarnom potrebom” za Uniju, te da ih treba detaljnije ispitati. Mogla su se, između ostalih, čuti mišljenja da ne treba administrativnim putem ograničavati najvišu poresku stopu, već njeno formiranje treba prepustiti delovanju tržišnih mehanizama. S druge strane, najniža stopa od 30% ocenjena je kao suviše visoka, pre svega, zbog namere nekih država članica da olakšaju poreski teret za mala i srednja preduzeća. Komisija Evropske

zajednice se, ipak, složila sa predlogom Rudingovog komiteta da se na jedinstven način uredi mere za sprečavanje utanjene kapitalizacije (da bi se izbeglo prevaljivanje dobiti između država članica), kao i da eliminisanje ekonomskog dvostrukog oporezivanja koje nastaje u vezi sa transfernim cenama treba nužno da bude praćeno postupkom uzajamnog sporazumevanja između država članica.

Reakcija – ovoga puta još mnogo otvorenija i neposrednija – na Rudingov izveštaj nešto kasnije usledila je i od Komiteta Evropske zajednice za ekonomska i socijalna pitanja. Ovaj Komitet je izrazio “veliko poštovanje za kvalitet” Rudingovog izveštaja, ali je, u isto vreme, izrazio svoje mišljenje da je u pitanju “dokument koji će ubuduće da služi samo u naučne svrhe”. Komitet je imao ozbiljne rezerve u pogledu namere poreskih stručnjaka da se harmonizuju sistemi poreza na dobit korporacija, stope i osnovica ovog poreskog oblika.

2.3.3. Najnovije preporuke Komisije Zajednice i Montijev dokument

Uviđajući da je izuzetno teško da se Savet Zajednice “natera” da usvoji direktive o harmonizaciji neposrednih poreza, Komisija Zajednice je u toku poslednjih nekoliko godina ponovo pokušala da nešto preduzme na tom planu. Zbog potrebe brzine, efikasnosti i subsidijarnosti, 1994. godine donete su dve Preporuke koje, međutim, nemaju obavezujući karakter, i to o poreskom tretmanu lica koja su rezidenti jedne države članice, a ostvaruju prihode u drugoj državi člani-

ci, kao i o poreskom tretmanu malih i srednjih preduzeća.

Preporuka o poreskom tretmanu nerezidentnih lica zasniva se na tri osnovna principa:

(1) Nerezidenti moraju da uživaju isti poreski tretman (izloženost njihovog dohotka istoj poreskoj stopi, korišćenje istih poreskih olakšica i dr.) kao i rezidenti države članice na čijoj teritoriji su nerezidentna lica zaposlena, odnosno gde obavljaju poslovnu aktivnost, pod uslovom da najmanje 75% svog ukupnog dohotka ostvaruju u toj zemlji.

(2) Zemlja rezidentstva može da odbije da svojim rezidentima koji ostvaruju dohodak i u nekoj drugoj državi odobri poreske olakšice (odbitke ili poreski kredit), ukoliko oni već uživaju iste takve olakšice u državi članici u kojoj obavljaju poslovnu aktivnost.

(3) Preporuka se odnosi samo na tzv. "aktivni" dohodak fizičkih lica (zarada, prihod od obavljanja samostalne delatnosti).

Preporuka o poreskom tretmanu malih i srednjih preduzeća naglašava odsustvo neutralnosti kod oporezivanja neinkorporisanih oblika poslovanja, u poređenju sa društvima kapitala. Društva lica (ortračko društvo) su obično izložena primeni progresivnog poreza na dohodak građana, dok su društva kapitala podvrgnuta proporcionalnoj stopi poreza na dobit korporacija. Ovo može ozbiljno da naruši poresku neutralnost, kao i sposobnost za ulaganje kapitala koja postoji kod malih i srednjih preduzeća. U tom smislu, Preporuka poziva države članice da razmotre mogućnost da se malim i srednjim preduzećima pruži pravo opcije za

oporezivanje porezom na dobit korporacija umesto porezom na dohodak fizičkih lica, ili da se, makar, ispita mogućnost snižavanja stope poreza na dohodak fizičkih lica za onaj deo dobiti, koji mala i srednja preduzeća reinvestiraju u poslovnu aktivnost.

Najnoviji dokument Komisije Zajednice je **Montijev dokument** iz 1996. godine. Ovaj dokument upozorava na nepravičnu poresku konkurenciju između država članica i, zbog toga, na moguću “fiskalnu degradaciju”, tj. eroziju poreske osnovice. Komisija predlaže da se, u cilju umanjenja poreskog tereta na činioce rada (tj. opterećenje plata), povećaju stope poreza na dodatu vrednost, kao i da se uvedu neki novi porezi (npr. ekološki porezi).

2.4. Poreske direktive u oblasti neposrednih poreza

2.4.1. Direktiva o poreskom tretmanu dividendi koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji

Glavni cilj **Parent-Subsidiary Direktive** (90/435/EEC) je da se obezbedi ujednačeni poreski tretman dela dobiti koji filijala, koja je rezident jedne države članice, isplaćuje matičnoj kompaniji u drugoj državi članici. U tom smislu, Direktiva o poreskom tretmanu međukompanijske isplate dividendi nastoji da svojim rešenjima otkloni dve vrste smetnji sa kojima se međunarodne grupe kompanija sreću u situaciji kada filijala, koja je rezident jedne države članice, transferiše dobit od poslovanja matičnoj kompaniji, koja je rezident dru-

ge države članice. Pri tome nije od značaja činjenica da li se dividende isplaćuju neposredno ili putem posrednika, odnosno holding kompanije. Te prepreke su:

(1) porez po odbitku na dividende (*dividend withholding tax*), koji može da uvede zemlja rezidentstva filijale; i

(2) uključivanje primljenih dividendi u oporezivu dobit matične kompanije u zemlji njenog rezidentstva, zbog čega dolazi do pojave ekonomskog dvostrukog oporezivanja.

Da bi se obezbedila nesmetana međukompanijska isplata dividendi u slučajevima kada su matična kompanija i filijala rezidenti različitih država članica, u Direktivi se ističe da zemlja rezidentstva matične kompanije ne sme da uvede porez po odbitku na dividende, koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji – rezidentu druge države članice. Privremeni izuzeci bili su učinjeni za Nemačku, Grčku i Portugaliju, kojima je iz određenih razloga (npr. potreba da se kompenzuje tzv. “inostrani efekat”, budžetski razlozi i dr.), dopušteno da još izvesno vreme, ali najkasnije do 2000. godine, mogu da obračunavaju i naplaćuju porez po odbitku na dividende.

S druge strane, zemlja rezidentstva matične kompanije ima dve mogućnosti, ili da se uzdrži od uključivanja primljenih dividendi u oporezivu dobit (**metoda izuzimanja**), ili da omogući da se od poreza na dobit matične kompanije odbije porez koji je filijala platila u zemlji svog rezidentstva na dobit iz koje su isplaćene dividende (**metoda indirektnog kredita**). Metoda izuzimanja otklanja dvostruko oporezivanje ras-

podeljene dobiti na taj način što se primljene dividende izuzimaju iz osnovice poreza na dobit koji plaća matična kompanija. Izuzimanje primljenih dividendi iz poreske osnovice pretpostavlja, prema tome, određenu “privilegiju za holding”. Prethodan uslov za primenu ove poreske privilegije sastoji se u tome da dobit filijale treba prvo da bude u celosti oporezovana, i to po redovnoj stopi poreza na dobit korporacija. Pošto se u zemljama koje primenjuju sistem imputacije odobrava poreski kredit (npr. u Francuskoj *avoir fiscal*), sa ciljem da se ublaži teret poreza na dobit korporacija na raspodeljene dividende, u situaciji kada bi se dobit filijale oporezovala nižom poreskom stopom, poreska olakšica bi se, posredstvom pomenute privilegije, automatski prenela na matičnu kompaniju. Da bi se to izbeglo, u velikom broju zemalja predviđen je mehanizam ujednačavajućeg poreza (*précompte* u Francuskoj, *the advance corporation tax* u Velikoj Britaniji, *Ausschüttungsbelastung* u Nemačkoj /koji se od 1994. godine više ne primenjuje/, itd.).

Međutim, u novije vreme države često nisu spremne da se odreknu dela svog poreskog prihoda, tj. da odustanu od oporezivanja one dobiti koju poreski obveznici ostvare u inostranstvu, pa je zato često u primeni metoda indirektnog poreskog kredita. Prema ovoj metodi, zemlja rezidentstva najpre u poresku osnovicu uključuje svetski dohodak poreskog obveznika, a zatim dopušta da mu se odobri poreski kredit na ime poreza na dobit koji je platio u inostranstvu. Poreska olakšica se, prema tome, daje *ex post*, tj. tek nakon što je porez već obračunat. Direktiva o poreskom tretmanu međukompanijskih isplata dividendi predlaže – ukoliko se

država članica opredeli za metodu kredita – varijantu običnog kredita, koji pretpostavlja ograničenje iznosa kredita najviše do iznosa poreza koji bi se, primenom odredbi nacionalnog poreskog zakona, obračunao na dobit ostvarenu u inostranstvu.

Ali, da bi se uopšte steklo pravo na pomenute poreske olakšice, neophodno je da kumulativno budu ispunjena sledeća tri uslova:

(1) pravna forma, koja označava da korporacija mora da bude organizovana u nekom od oblika društava kapitala (akcionarsko društvo, društvo sa ograničenom odgovornošću ili komanditno društvo na akcije);

(2) poresko rezidentstvo, koje pretpostavlja da korporacija mora da bude rezident određene države članice; i

(3) podvrgnutost (izloženost) porezu na dobit korporacija, koja podrazumeva da korporacija mora da bude obveznik nacionalnog poreza na dobit korporacija.

Prema tekstu Direktive o poreskom tretmanu dividendi koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji, matična kompanija je određena kao kompanija koja drži najmanje 25% akcijskog kapitala, odnosno glasačkih prava druge kompanije. Iako u Direktivi nije striktno postavljen uslov u pogledu minimalnog perioda držanja akcija (tzv. *holding period*), preporučuje se da to bude period od dve godine (npr. u Danskoj, Francuskoj, Italiji i Španiji), dok u nekim zemljama *holding period* iznosi jednu godinu (Belgija, Luksemburg, Nemačka, Holandija i dr.).

Međutim, Direktiva ima neke propuste. Ona, na primer, uopšte ne pominje stalnu poslovnu jedinicu.

Direktiva, naime, uređuje pitanje isplate dividendi unutar Unije, ali ostaje nejasno da li se njene odredbe odnose i na dividende isplaćene stalnoj poslovnoj jedinici, koja se nalazi u državi nečlanici. Sem toga, Direktiva o međukompanijskoj isplati dividendi, u određenim slučajevima, isključuje postupke likvidacije iz okvira svoje primene.

Države članice su imale obavezu da najkasnije do početka 1992. godine implementiraju ovu poresku direktivu u svoja nacionalna zakonodavstva, što su, sa izvesnim zakašnjenjem, tj. do kraja 1993. godine i učinile sve države članice (uključujući Austriju, Švedsku i Finsku, koje su kasnije pristupile Evropskoj uniji). Ali, načini implementacije ove direktive značajno se razlikuju između pojedinih država članica. Ilustracije radi, neke države članice su primenile metodu izuzimanja, dok su se druge opredelile za metodu kredita; jedan broj država članica je odlučio da primeni klasičan sistem oporezivanja dobiti, dok su druge države članice izabrale neki od sistema poreske integracije, sa ciljem da eliminišu ekonomsko dvostruko oporezivanje dividendi; itd.

2.4.2. Direktiva o poreskom tretmanu statusnih promena kod kompanija

Direktiva o poreskom tretmanu statusnih promena kod korporacija (**Merger Directive**, 90/434/EEC) odnosi se na:

(1) spajanje, kada korporacija, koja je rezident jedne države članice, prestajući da postoji (a da, pri tome, nije došlo do njene likvidacije), prenosi sva svoja prava i obaveze na korporaciju, koja je rezident druge

države članice, dok zauzvrat njeni akcionari dobijaju akcije u toj drugoj korporaciji, s tim da mogu da dobiju i gotovinsku naknadu, koja ne može da pređe 10% nominalne vrednosti primljenih akcija;

(2) podelu, koja podrazumeva situaciju kada korporacija, koja je rezident jedne države članice, prestajući da postoji (a da, pri tome, nije likvidirana), prenosi sva svoja prava i obaveze na dve ili više novih ili postojećih korporacija, koje su rezidenti drugih država članica, dok zauzvrat njeni akcionari srazmerno dobijaju akcije u tim korporacijama, a, uz to, mogu da dobiju i gotovinsku naknadu, koja ne sme da pređe 10% nominalne vrednosti primljenih akcija;

(3) transfer sredstava, koji postoji u slučaju kada korporacija koja je rezident jedne države članice prenosi svoj ogranak (npr. fabriku, radionicu i dr.) korporaciji, koja je rezident druge države članice, u razmenu za akcije te druge korporacije;

(4) razmenu sredstava, koja označava transakciju kojom korporacija koja je rezident jedne države članice stiče većinu glasova u korporaciji, koja je rezident druge države članice, s tim što akcionarima te druge korporacije, u zamenu za njihove akcije, daje svoje akcije, i eventualno, gotovinsku naknadu najviše do 10% nominalne vrednosti primljenih akcija.

Usvajanjem Merger direktive izbegnuto je da u slučajevima navedenih statusnih promena, kada su u pitanju korporacije iz različitih država članica, dođe do oporezivanja nerealizovanog kapitalnog dobitka. Implementacija ove poreske direktive obezbedila je, naime, *poresku olakšicu u obliku odlaganja nastanka po-*

reske obaveze po osnovu kapitalnog dobitka (tzv. “roll over” olakšica) u slučajevima prekograničnih spajanja, pripajanja, podela, transfera sredstava i razmene akcija. Poreska obaveza nastaje tek u trenutku kada korporacija na koju su preneti prava i obaveze izvrši prodaju imovine koju je preuzela po osnovu statusne promene. Ali, da bi se ostvarilo pravo na ovu poresku olakšicu moraju kumulativno da budu ispunjena ista ona tri uslova, koja se pominju i u Direktivi o poreskom tretmanu dividendi koje filijala isplaćuje matičnoj kompaniji, a to su: pravna forma, poresko rezidentstvo i podvrgnutost porezu na dobit korporacija. Ovakav poreski tretman statusnih promena u slučajevima kada se radi o korporacijama iz različitih država članica obezbeđuje nesmetano funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije.

Međutim, i ova poreska Direktiva ima određena ograničenja i propuste. Ona, između ostalog, nije predvidela sva moguća pravila valorizacije, niti se posebno bavi položajem akcionara, koji su rezidenti druge države u odnosu na državu rezidentstva kompanije u kojoj imaju akcije. Sem toga, Direktiva se ne primenjuje na transakcije koje se isključivo obavljaju između kompanija koje su rezidenti iste države članice. Najzad, ograničen je obim transakcija koje su obuhvaćene ovom Direktivom (npr. ona se odnosi samo na kompletnu podelu kompanija, a ne na delimične *spin-off*).

2.4.3. Arbitražna konvencija

Transakcije između članica multinacionalne grupe kompanija često se odvijaju po transfernim cenama. Transferne cene su cene koje se uspostavljaju za robe,

usluge ili za prava intelektualne svojine u transakcijama između povezanih lica. Povezanost preduzeća se određuje na osnovu kriterijuma: (a) direktnog ili indirektnog učešća u upravljanju, kontroli ili kapitalu od strane preduzeća – rezidenta jedne države članice nad preduzećem – rezidentom druge države članice; i (b) direktnog ili indirektnog učešća istih lica u upravljanju, kontroli ili kapitalu dva preduzeća u različitim državama članicama. Transferne cene se razlikuju od cena koje se za iste ili slične transakcije uspostavljaju između nepovezanih lica na slobodnom tržištu (tzv. cene “van dohvata ruke”). Glavni razlog za poslovanje po transfernim cenama je izbegavanje plaćanja poreza ili minimizovanje poreske obaveze, tako što se kroz ove cene dobit repatrira u zemlju u kojoj je poresko opterećenje niže. U situaciji kada se jedna članica multinacionalne grupe kompanija nalazi u jednoj državi članici, a druga u drugoj državi članici, može da nastane problem zbog neusklađenosti postupaka nadležnih poreskih vlasti.

Zbog toga je Savet Evropske zajednice 1990. godine doneo Arbitražnu konvenciju (**Arbitration Convention**, 90/436/EEC), koja je imala za cilj da obezbedi uslove za ostvarivanje saradnje između nadležnih poreskih organa u različitim državama članicama. Poreske vlasti imaju zadatak da ispitaju i utvrde u kojim slučajevima su cene za određene transakcije nerealno postavljene. Arbitražna konvencija je zasnovana na članu 220. Ugovora o osnivanju, koji predviđa da će države članice, u meri u kojoj je to neophodno, ulaziti u međusobne pregovore (postupci uzajamnog sporazumevanja). Jedan od tih pregovora tiče se i potrebe eliminisanja ekonomskog dvostrukog oporezivanja izaz-

vanog transfernih cenama. Konvencija ne precizira koju metodu treba primeniti za određivanje cene “van dohvata ruke” (metoda uporedivih nekontrolisanih cena, metoda cene koštanja uvećana za uobičajenu maržu ili metoda preprodajne cene). Ona predviđa dve vrste usklađivanja transfernih cena: (1) u transakcijama između dva povezana preduzeća, koja su rezidenti različitih država članica, i (2) u transakcijama između centrale i ogranka, kada je centrala u jednoj, a ogranak u drugoj državi članici. Arbitražna konvencija je stupila na snagu kada ju je i poslednja država članica (Portugalija) ratifikovala 1994. godine. Međutim, ova Konvencija ne predstavlja pravni (obavezujući) instrument Evropske unije (kao što je to slučaj sa direktivama), već ima karakter multinacionalne konvencije u oblasti međunarodnog javnog prava.

Arbitražna konvencija obuhvata sve slučajeve kada je dobit preduzeća jedne države članice, koja je uključena u oporezivi dohodak u toj državi, takođe uključena i u oporezivi dohodak preduzeća neke druge države članice. Saradnja između država se odvija u nekoliko faza: (1) *Obaveštavanje i podnošenje prigovora*. Poreske vlasti države članice koje žele da sprovedu usklađivanje dobiti po osnovu principa “van dohvata ruke” dužne su da o tome obaveste preduzeće o kojem je reč. To preduzeće odmah treba da obavesti povezano preduzeće, ogranak ili centralu u drugoj državi članici, a ovi onda treba da o tome informišu svoje poreske vlasti. Ako su svi subjekti saglasni sa usklađivanjem dobiti, nema potrebe za daljim postupkom, tj. država članica koja namerava da sprovede usklađivanje dobiti nema obavezu da čeka na reakciju preduzeća ili druge

države članice. Međutim, u situaciji kada preduzeće smatra da usklađivanje nije u saglasnosti sa principom “van dohvata ruke”, ono može da podnese prigovor poreskim vlastima u svojoj zemlji, u roku od tri godine od dana obaveštavanja. Poreske vlasti kojima je podnet prigovor imaju obavezu da o tome obaveste poreske vlasti druge države članice. (2) *Postupak uzajamne saglasnosti*. Ako poreske vlasti u državi članici čiji je rezident preduzeće koje je podnelo prigovor nisu u stanju, odnosno ne žele da pruže unilateralnu olakšicu, dužne su da uđu u postupak uzajamnog usaglašavanja sa poreskim vlastima druge države članice. Ako se postigne saglasnost među njima, primenjuje se novo rešenje, bez obzira na to što bi prvobitno rešenje o utvrđivanju poreza, prema domaćem zakonu, moglo da postane pravosnažno. (3) *Arbitražni postupak*. Ukoliko poreske vlasti dve države članice ne postignu saglasnost u roku od dve godine od dana podnošenja prigovora, one su dužne da obrazuju savetodavnu komisiju. Ova komisija ima zadatak da u roku od 6 meseci od kada joj je predmet dostavljen donese svoje mišljenje o tome kako da se eliminiše ekonomsko dvostruko oporezivanje. Save-todavna komisija se sastoji od jednog ili dva predstavnika svake poreske vlasti, istog broja nezavisnih ličnosti (uzetih sa liste od po pet, koju sastavlja svaka država članica) i predsedavajućeg (kojeg biraju predstavnici poreskih vlasti i nezavisne ličnosti). (4) *Postupak eliminacije ekonomskog dvostrukog oporezivanja*. Nadležne poreske vlasti su dužne da, u međusobnoj saglasnosti, u roku od 6 meseci od prijema mišljenja savetodavne komisije donesu rešenje kojim će eliminisati ekonomsko dvostruko oporezivanje. Rešenje može odstupiti od

mišljenja Komisije, ukoliko obezbeđuje eliminaciju ekonomskog dvostrukog oporezivanja i ako je zasnovano na principu “van dohvata ruke”. Ako, međutim, ne postoji međusobna saglasnost poreskih vlasti, one su dužne da primene mišljenje savetodavne komisije.

2.4.4. Nacrt Direktive o poreskom tretmanu kamata i autorskih naknada

Jedan od glavnih ciljeva koji se postavio pred Komisiju i Savet Zajednice je eliminisanje dvostrukog oporezivanja kamata i autorskih naknada isplaćenih između matične kompanije i filijala, koje se nalaze u različitim državama članicama. U tom smislu, Komisija je decembra 1990. godine podnela Savetu nacrt Direktive o ukidanju poreza po odbitku (eng. *withholding tax*) na isplate kamata i autorskih naknada unutar grupe kompanija (COM(90)571). Rudingov komitet poreskih stručnjaka i Komisija Zajednice apelovali su na Savet da što pre usvoji ovaj Nacrt, ali to ni do danas nije učinjeno. Cini se da jedno od glavnih objašnjenja leži u tome što države članice strahuju od moguće poreske evazije. Sem toga, neke države članice ne vide potrebu da se o ovome donese direktiva, pridajući mnogo veći značaj zaključivanju poreskih ugovora između država članica. U tom smislu, nacrt pomenute Direktive bio je povučen 1994. godine. Među glavnim razlozima zbog kojih u Savetu nije mogla da se postigne saglasnost bila je dilema da li kompanije koje uživaju privilegovan poreski tretman – navodi se primer irskih kompanija čija je dobit oporezovana po stopi od samo 10% – treba da budu isključene iz primene ove direktive, kao i u kojem

vremenskom periodu (predviđenih sedam godina ili i duže) treba dati pravo Grčkoj i Portugaliji da – zbog budžetskih razloga – i dalje naplaćuju porez po odbitku (uz ograničenje najviše poreske stope na 10%, odnosno 5%). Ali, od skoro Nacrt se ponovo preispituje, i Komisija preuzima korake da u njega ugradi neophodne izmene, pre svega, imajući u vidu da porezi po odbitku mogu da predstavljaju ozbiljnu smetnju za ulaganje kapitala.

2.4.5. Nacrt Direktive o međudržavnom prenošenju poslovnih gubitaka

Glavni razlog za donošenje direktive u oblasti prenošenja poslovnih gubitaka leži u zahtevu da poslovne aktivnosti preduzeća, koje se obavljaju u različitim državama članicama, ne treba da imaju nepovoljniji poreski tretman od aktivnosti koje se vrše samo u jednoj državi. Jedan od načina da se postigne ovaj cilj je da se odredbe o prenošenju poslovnih gubitaka iz nacionalnih zakonodavstava prošire tako da važe i u drugim državama članicama. Međutim, ove odredbe mogu da se razlikuju od zemlje do zemlje ili, pak, neke zemlje mogu da uopšte nemaju u svom domaćem zakonodavstvu odredbe o prebijanju gubitaka. Zbog toga je decembra 1990. godine Komisija predložila uvođenje zajedničkog sistema kod prenošenja poslovnih gubitaka (COM(90)595). Usvajanjem ove Direktive, države članice bi prihvatile mogućnost da rezidentna preduzeća (glavno sedište, odnosno matična kompanija) uzmu u obzir i gubitke koje je imala njihova stalna poslovna jedinica, odnosno filijala, koje se nalaze u drugoj državi

članici. U načelu, stalna poslovna jedinica i filijala mogu da prebiju svoj poslovni gubitak na račun sopstvene dobiti iz prethodne (najčešće) tri godine (prenošenje gubitaka unazad), odnosno na račun eventualne buduće dobiti u narednih sedam godina (prenošenje gubitaka unapred). Tako se, na prvi pogled, čini da nema razloga da se obezbeđuje prenošenje gubitaka na račun dobiti glavnog sedišta, odnosno matične kompanije, koji se nalaze u drugoj državi članici. Međutim, ukoliko ne postoji sopstveni "stari" profit (tj. dobit iz ranijih godina), na račun kojeg bi mogao da se prenese gubitak ogranka ili filijale, dok u isto vreme glavno sedište, odnosno ostale članice iste grupe kompanija ostvaruju dobit, glavno sedište ili grupa kompanija, kao takvi, bi imali obavezu da plate veći iznos poreza nego što bi to inače bilo opravdano, imajući u vidu celokupnu dobit i gubitke kako glavnog sedišta, tako i svih ogrankata, odnosno svih članica jedne grupe kompanija. Štaviše, mogla bi se zamisliti situacija da glavno sedište koje ima ogranke u nekoliko država članica, odnosno matična kompanija koja ima nekoliko nerezidentnih filijala u različitim državama članicama, moraju da plate porez u onim državama članicama u kojima su stvarno ostvarili dobit, iako, u celini posmatrano, nisu ostvarili profit u datoj godini (npr. ostvarili su dobit u dve države članice, ali su poslovni gubici koje su imali u druge dve države članice veći od ove ostvarene dobiti). Objasnjenje za takvu situaciju leži u okolnosti da se gubici nastali u drugim državama članicama ne uzimaju u obzir prilikom utvrđivanja poreske obaveze. Takva situacija se, međutim, ne bi dogodila ukoliko bi preduzeća ograničila svoje poslovne aktivnosti samo na jednu drža-

vu članicu, pošto je u okvirima nacionalnih zakonodavstava većine država članica predviđeno poresko konsolidovanje, koje omogućava prenošenje poslovnih gubitaka jednih članica grupe na račun dobiti drugih članica iste grupe kompanija (npr. Organschäft u Nemačkoj i dr.).

Gubici inostranih ogranaka se najčešće automatski uzimaju u obzir od strane glavnog sedišta. Takvo postupanje je logično, imajući u vidu da ogranak (tj. stalna poslovna jedinica) čini sastavni deo preduzeća (tj. nema svojstvo samostalnog pravnog lica, niti poresko rezidentstvo države članice na čijoj teritoriji se nalazi). Država rezidentstva glavnog sedišta može, pri tome, da se opredeli za metodu kredita ili za metodu odbitka. Metoda kredita podrazumeva oporezivanje svetskog dohotka preduzeća koji, dakle, uključuje i poslovni rezultat ogranaka. Nakon toga, odobrava se poreski kredit na ime poreza koji je stalna poslovna jedinica platila u inostranstvu na tako ostvarenu dobit. U pitanju je, pri tome, običan kredit (tj. kredit se priznaje samo do iznosa poreza koji bi na istu dobit platilo glavno sedište u domaćoj zemlji primenom njenih poreskih propisa). S druge strane, metoda kredita se primenjuje na pojedinačnoj (per country) osnovi, što znači da se, u situaciji kada glavno sedište ima nekoliko ogranaka u različitim državama članicama, poslovni rezultati svih ogranaka istog preduzeća u istoj državi članici zajednički utvrđuju. Međutim, poslovni rezultati ogranaka iz različitih država članica se odvojeno posmatraju. Gubici inostranih ogranaka se određuju prema poreskim propisima zemlje rezidentstva glavnog sedišta. Nasuprot tome, metoda odbitka podrazumeva izuzimanje ukupnog po-

slovnog rezultata ogranka iz poreske osnovice glavnog sedišta (teritorijalni princip oporezivanja). Zbog toga se poslovni gubici ne uzimaju “automatski” u zemlji rezidentstva glavnog sedišta, već se (kao, uostalom, i ostvarena dobit) ignorišu u ovoj državi. Ova metoda nalaže da se poslovnim gubicima “bavi” isključivo država članica na čijoj teritoriji ogranak posluje. S druge strane, metoda odbitka nalaže, najpre, odbitak gubitaka inostranog ogranka od poreske osnovice glavnog sedišta u domaćoj zemlji, a odmah zatim – kada ogranak u narednom periodu ostvari dobit – ponovno uključivanje takvog odbitka u poresku osnovicu u zemlji rezidentstva glavnog sedišta. U tom smislu, i dobit, i gubici stalne poslovne jedinice moraju da budu određeni u skladu sa poreskim propisima države članice na čijoj teritoriji se ona nalazi. To bi, drugim rečima, značilo da zemlja rezidentstva glavnog sedišta mora jednostavno da prihvati gubitke i dobit inostranog ogranka, na način na koji su oni obračunati u zemlji izvora. Ponovno uključivanje odbitka je neophodno, jer bi u protivnom isti gubitak bio dva puta prenet, i to jednom u državi članici na čijoj teritoriji se nalazi stalna poslovna jedinica (na račun sopstvene buduće dobiti stalne poslovne jedinice), i drugi put, u zemlji rezidentstva glavnog sedišta (na račun ostale dobiti glavnog sedišta).

Situacija je, međutim, sasvim drugačija kada su u pitanju inostrane filijale. Filijala ima status nezavisnog pravnog lica i u poreske svrhe se smatra rezidentom države članice u kojoj se nalazi. Poslovni rezultat filijale ne čini sastavni deo poslovnog rezultata matične kompanije, tako da nema osnova za “automatsko” prebijanje gubitaka nerezidentne filijale na račun dobiti ma-

tične kompanije. Moguća je, dakle, primena samo metode odbitka i ponovnog uključivanja gubitka u poresku osnovicu. Gubici koje je u datom poreskom periodu imala inostrana filijala odbijaju se od oporezive dobiti matične kompanije za isti period, a zatim se buduća dobit takve filijale ponovo uključuje (reinkorporiše) u oporezivu dobit matične kompanije do nivoa koji odgovara iznosu prethodno odbijenih gubitaka.

Odredba o “automatskom” ponovnom uključivanju poslovnog gubitka u oporezivu dobit ima za cilj da spreči da preduzeće dobije neopravdane poreske prednosti, kao i da sačuva poreske prihode države članice. Međutim, ako i nakon pet godina gubitak i dalje ostane nepokriven, zemlja rezidentstva može da pretpostavi da do prebijanja gubitaka uopšte neće ni doći. U tom slučaju, gubitak biva prebačen na teret dobiti ogranka, odnosno filijale u zemlji izvora.

Jedini razlog zbog kojeg domaća zemlja (tj. zemlja rezidentstva) dopušta odbijanje gubitaka nastalih u inostranstvu je želja da se privremeno pomogne glavnom sedištu ili grupi kompanija, i to do momenta dok članica grupe koja posluje sa gubicima ne ostvari dovoljnu dobit da bi mogla da izvrši prebijanje gubitaka. Ali, domaća zemlja nema obavezu da neograničeno čeka na ostvarenje dobiti. Očigledno je da u situaciji kada se ogranak ili filijala prodaju, veza sa glavnim sedištem ili grupom postaje “ozbiljnija”. To je glavni razlog zbog kojeg se gubitak koji je prethodno bio odbijen ponovo unosi u oporezivu dobit u domaćoj zemlji. Transformisanje ogranka u filijalu i obratno, pravno gledano, odgovara prestanku ranijeg načina poslovanja i otpočinjanju novog, što postavlja određene zahteve i u pogle-

du oporezivanja. Naime, potrebno je, između ostalog, svesti poreske račune, što podrazumeva i ponovno uključivanje odbijenih gubitaka u oporezivu dobit. S druge strane, ukoliko učešće u filijali padne ispod propisanog nivoa, očigledno je da se filijala više ne može kvalifikovati kao takva, što je ujedno i opravdanje za ponovno unošenje ranije odbijenih gubitaka u oporezivu dobit matične kompanije.

3. Harmonizacija posrednih poreza

Razlike u posrednim porezima na vrlo očigledan način stvaraju prepreke slobodnom kretanju dobara i usluga među državama članicama. Zbog toga, član 99. Ugovora o osnivanju daje pravni osnov za harmonizaciju posrednih poreza (poreza na promet i akciza). On predviđa da harmonizacija posrednih poreza predstavlja neophodan preduslov za uspostavljanje i funkcionisanje unutrašnjeg (jedininstvenog) tržišta Unije. Odbor člana 99. Ugovora o osnivanju daje ovlašćenja organima Unije da donose odgovarajuće direktive u oblasti posrednih poreza.

3.1. Direktive o porezu na dodatu vrednost

Postupak harmonizacije kod poreza na promet, gde su do sada ostvareni najveći konkretni rezultati, odvijao se u dve faze.

U *prvoj fazi*, koja je bila započeta 1967. godine, Savet Evropske zajednice je doneo veći broj direktiva, koje su imale za cilj da obezbede harmonizovano opo-

rezivanje prometa u državama članicama. Ovim direktivama su dotadašnji kumulativni svefazni porezi na promet koji su postojali u Nemačkoj, Italiji, Belgiji, Holandiji i Luksemburgu, odnosno jednofazni porezi na promet u Danskoj, Velikoj Britaniji i Irskoj bili zamenjeni jedinstvenim poreskim oblikom, tj. porezom na dodatu vrednost. U pitanju je neto svefazni porez na promet. Ovaj porez se naplaćuje u svakoj fazi prometnog ciklusa, ali tako da pogađa samo onu vrednost koja je u toj fazi dodata od strane obveznika. Dodata vrednost je vrednost koju proizvođač, lice koja pruža uslugu, trgovac na veliko ili trgovac na malo dodaje sirovinama i drugim *inputima* (izuzev rada) pre nego što proda nov proizvod ili izvrši uslugu. Dodata vrednost je, dakle, razlika između vrednosti *outputa* i vrednosti *inputa*. Porez na dodatu vrednost obeležava niz prednosti, među kojima su: veća izdašnost, efikasnost u suprotstavljanju poreskoj evaziji, neutralnost u spoljnotrgovinskim transakcijama, sposobnost da se oporezuju usluge, i dr.

Prva faza je okončana donošenjem i implementacijom **Šeste direktive Saveta Evropske zajednice (77/388/EEC)** iz 1977. godine, koja je pružila osnov za usklađivanje osnovnih elemenata zakonskog opisa poreskog činjeničnog stanja kod poreza na dodatu vrednost (poreski obveznik, poreski objekat, poreska osnovica, poreska oslobođenja, mehanizam poreskog kredita, posebni režimi oporezivanja). Međutim, razlike između nacionalnih poreskih sistema u pogledu broja i visine poreskih stopa i dalje postoje. Poreski obveznik je svako domaće i strano pravno i fizičko lice koje, u okviru redovnog i samostalnog obavljanja delatnosti, vrši isporuku dobara i pružanje usluga, kao i lice koje

uvozi dobra. Šestom direktivom je, dakle, predviđeno da se porez na dodatu vrednost primenjuje na isporuku dobara i pružanje usluga (u okviru obavljanja delatnosti), koje poreski obveznik izvrši na teritoriji države članice uz naknadu, kao i na uvoz dobara. Poresku osnovicu čini naknada za isporuku dobara, odnosno za pružanje usluga, a kod uvoza vrednost uvezenog dobra (koja uključuje carine, druge uvozne dažbine i akcize). Šesta direktiva predviđa dve vrste oslobođenja od poreza na dodatu vrednost: (1) oslobođenja koja daju pravo na odbitak prethodno plaćenog poreza (npr. kod izvoza) i (2) oslobođenja bez prava na odbitak prethodno plaćenog poreza (npr. kada je iz poresko-tehničkih razloga uveden poseban indirektan porez /npr. kod bankarskih usluga, usluga osiguranja, usluga prometa nepokretnosti i dr./, kao i kada javni interes nalaže da se porez na dodatu vrednost ne plaća /npr. nauka, kultura, zdravstvo, socijalna zaštita i dr./). Suština poreza na dodatu vrednost je u tome da se od poreza koji se obračunava pri isporuci dobara, odnosno pružanju usluga može da odbije porez plaćen na *input*. Pravo na odbitak ne pripada jedino krajnjem potrošaču, koji zapravo snosi teret ovog poreza. Šesta direktiva predviđa tri posebna režima u sistemu poreza na dodatu vrednost, i to za mala preduzeća, poljoprivrednike i turističke prevoznike. Za male preduzetnike predviđeno je poresko oslobođenje (bez prava na odbitak), ukoliko je obveznikov godišnji ukupan prihod manji od 5.000 ECU. Za poljoprivrednike, Direktiva uvodi tzv. zajedničku proporcionalnu stopu (tj. isporuke koje vrši poljoprivrednik su oslobođene, ali mu se daje kompenzacija u vidu proporcionalne stope sa kojom može da

prebije porez na dodatu vrednost koji je platio pri nabavkama). Za turističke prevoznike je pojednostavljen postupak, u nameri da se izbegnu teškoće oko utvrđivanja mesta oporezive transakcije.

Druga faza ostvarivanja harmonizacije u oblasti poreza na dodatu vrednost obuhvata mere kojima se uklanja fiskalna kontrola na granicama između država članica. S obzirom da je cilj Zajednice bio uspostavljanje jedinstvenog unutrašnjeg tržišta do kraja 1992. godine, Komisija je 1985. godine pripremila tzv. Belu knjigu (*White Paper*), u kojoj je dat plan uklanjanja fizičkih, tehničkih i poreskih barijera na granicama između država članica. U tom smislu, učinjen je predlog da se, kada su u pitanju komercijalne isporuke iz jedne u drugu državu članicu, ustanovi klirinški mehanizam na nivou Unije, koji bi obezbedio da se porez koji je naplaćen u zemlji-izvoznici može odbiti kao poreski kredit u zemlji-uvoznici. Na taj način, prestao bi da važi princip odredišta robe (*destination principle*), koji se inače redovno primenjuje u međunarodnoj razmeni. Međutim, predlog o uvođenju klirinškog mehanizma mogao je da dovede do poreske evazije većih razmera, pogotovo u uslovima postojanja velikih razlika u poreskim stopama među državama članicama (npr. trgovci u državama članicama sa visokim stopama mogli bi da nabave *inpute* u državama članicama u kojima su stope niske, a zatim da takve isporuke jednostavno "uklone" iz svojeg knjigovodstva). Zbog toga je Komisija Zajednice došla do zaključka da bi, u što je moguće većoj meri, trebalo ujednačiti stope poreza na dodatu vrednost.

Pošto je Savet Zajednice smatrao da prelazak na sistem oporezivanja u skladu sa principom zemlje po-

rekla (*origin principle*) zahteva određeni vremenski period, ustanovljen je tzv. "prelazni režim". U tom smislu, Savet je u toku 1991. i 1992. godine usvojio tri direktive:

(1) **Direktiva o ukidanju poreskih barijera** (91/680/EEC) je značajno izmenila Šestu direktivu, kada je reč o režimu poreza na dodatu vrednost kod "intra-komunitarnih transakcija". Uveden je prelazni period (1. januar 1993. godine do 31. decembar 1996. godine), u kojem je, u načelu, zadržan princip odredišta kod "intra-komunitarnih transakcija", ali se uklanjaju poreske barijere na granicama između država članica (npr. poreska prijava se ne podnosi više carini, već lokalnim poreskim vlastima). Po isteku ovog prelaznog perioda, trebalo je da se pređe na "konačni sistem poreza na dodatu vrednost". On je bio zamišljen kao sveobuhvatni sistem zasnovan na principu porekla, što znači da bi nabavke trebalo da se oporezuju u državi članici u kojoj su izvršene, sa pravom da se tako plaćen porez odbije u drugoj državi članici. Države članice bi međusobno prebijale iznose poreskog kredita preko svojevrsnog klirinškog mehanizma, zasnovanog na makroekonomskom pristupu. Međutim, Savet nije preduzeo nijednu konkretnu meru u pravcu prelaženja na ovaj konačni sistem do isteka planiranog roka (tj. do kraja 1996. godine), pa se prelazni režim produžio. Istina, prelazni režim je ocenjen kao previše komplikovan, jer je, ilustracije radi, predviđao 25 različitih pravila, koja su određivala mesto u kojem bi transakcija trebalo da se oporezuje. Novi sistem poreza na dodatu vrednost trebalo bi da bude što jednostavniji i da obezbedi jednak tretman svim transakcijama koje se obavljaju na

unutrašnjem tržištu Unije. Komisija Zajednice je predložila da jedino mesto oporezivanja bude mesto registracije obveznika, tako što bi se porez uvek plaćao u državi članici u kojoj je poreski obveznik registrovan, a, takođe, i pravo na odbitak poreza plaćenog na *input* trebalo bi da se realizuje samo u toj zemlji. Međutim, namera da se uspostavi zajednički sistem poreza na dodatu vrednost podrazumevala je potrebu da se harmonizuju ne samo stope poreza na dodatu vrednost, već i mnogi drugi aspekti poreza na dodatu vrednost (npr. pravo na odbitak, poreska oslobođenja, posebni režimi i dr.).

(2) **Direktiva o pojednostavljenju postupka u prelaznom periodu (92/111/EEC)** imala je za osnovni cilj da pojednostavi, odnosno olakša postupak utvrđivanja i naplate poreza na dodatu vrednost u prelaznom periodu.

(3) **Direktiva o približavanju stopa poreza na dodatu vrednost (92/77/EEC)** ima za cilj da približi (ne nužno i da ujednači) stope poreza na dodatu vrednost. Standardna stopa je za sve države članice postavljena tako da u prelaznom periodu ne sme da bude niža od 15%, povišene stope su ukinute, a dopuštena je primena samo jedne ili najviše dve snižene stope, koje ne smeju da budu manje od 5%. Uz to, snižene stope mogu da se primenjuju samo na taksativno navedene proizvode (npr. prehrambeni proizvodi, voda, lekovi, medicinska oprema, knjige i druge publikacije, usluge u oblasti saobraćaja, usluge u kulturi i sportu, usluge u socijalnoj zaštiti, isporuka dobara i pružanje usluga u poljoprivredi i dr.).

Uvođenje poreza na dodatu vrednost, u skladu sa modelom koji je postavila Šesta direktiva, predstavlja

neophodan preduslov za pristupanje Evropskoj uniji. Pošto je strateški cilj Srbije (Jugoslavije) uključivanje u Evropu (tj. najpre uspostavljanje asocijacije sa Evropskom zajednicom, a zatim i punopravno učlanjenje), onda se ne sme prenebregnuti politički razlog za uvođenje poreza na dodatu vrednost u poreski sistem Srbije. Zbog toga, u Srbiji u narednom periodu predstoje vrlo ozbiljne i složene pripreme – organizacione, stručne, informacione i dr. – za uvođenje ovog jedinstvenog oblika oporezivanja prometa.

3.2. Direktive o akcizama

Sistem akciza u Evropskoj uniji stupio je na snagu 1. januara 1993. godine. On obuhvata selektivne potrošne poreze na naftne derivate, duvanske proizvode i alkoholna pića. Države članice mogu da uvode akcize i na neke druge proizvode (ako to nalažu određeni razlozi – npr. fiskalni, ekološki i dr.), pod uslovom da to ne prouzrokuje dodatne formalnosti u obavljanju trgovine između država članica. Harmonizacija akciza u okvirima Unije bazira se na ukupno osam direktiva iz 1992. godine, koje su grupisane u tri celine.

U prvoj grupi nalazi se samo Direktiva Saveta Zajednice o opštim aranžmanima za proizvode koji su podvrgnuti akcizama, kao i o držanju (upravljanju), kreiranju i kontroli takvih proizvoda (92/12/EEC). Ova Direktiva poznatija je pod imenom **Horizontalna direktiva**. Ona predviđa da poreska obaveza, po pravilu, nastaje u momentu proizvodnje dobra na teritoriji Evropske unije, odnosno u trenutku njegovog uvoza na po-

dručje Unije. Direktiva ne definiše pojam proizvodnje, već prepušta državama članicama da sâme odrede pravila koja se tiču proizvodnje, prerade i držanja proizvoda koji podležu akcizama. Uvoz akciznog proizvoda sa teritorija koje su isključene iz pojma teritorije Unije (npr. određena ostrva) se, takođe, smatra uvozom koji daje povoda za oporezivanje. Iako je definicija oporezovog događaja prilično jasna (tj. proizvodnja ili uvoz), nastupanje nekog od ova dva događaja ne mora nužno da dovede do naplate akcize. Nastanak poreske obaveze može da se odloži *do momenta puštanja dobra u potrošnju*, odnosno obaveza nastaje tek onda kada akcizni proizvod napusti akcizno skladište. Akcizno skladište je prostor (mesto) u kojem fizičko i pravno lice, koje je ovlašćeno od strane nadležnog organa države članice na čijoj teritoriji se takvo skladište nalazi (tj. ovlašćeni čuvar akciznog skladišta), može da proizvodi, prerađuje, drži, prima ili otprema (odašilja) proizvode koji podležu akcizama, a da, pri tome, poreska obaveza ne nastane. Takva mogućnost naziva se tzv. "odloženi aranžman". Poreska obaveza će da nastane tek u momentu kada dobro napusti sistem akciznih skladišta (pa, čak, i u situaciji kada proizvod napusti skladište bez prethodnog ispunjenja neophodnih formalnosti). Odobrenje za otvaranje i rad akciznih skladišta daju nadležni poreski organi države članice na čijoj teritoriji se takvo skladište nalazi. Horizontalna direktiva uređuje, takođe, i režim kretanja akciznih proizvoda između akciznih skladišta koja se nalaze u različitim državama članicama. Kretanje akciznih proizvoda mora da bude praćeno odgovarajućim dokumentima, koja se sačinjavaju u četiri istovetna primerka (dva primerka za poši-

ljaoca robe, jedan primerak za primaoca robe i jedan primerak za nadležni poreski organ države članice koja je zemlja odredišta).

Oporezivanje akciznih proizvoda zasniva se, u načelu, na primeni principa odredišta robe, čime se obezbeđuje da izvoz ne bude oporezovan. Jedino za dobra koja fizička lica uvoze za sopstvenu potrošnju važi drukčiji princip, prema kojem se akciza obračunava i naplaćuje u državi članici u kojoj je proizvod nabavljen (princip porekla). Ali, pojam “sopstvene potrošnje” ima svoja ograničenja i teško ga je jasno definisati. Direktiva predviđa obavezu obračuna akcize u situaciji kada se akcizni proizvodi pušteni u potrošnju u jednoj državi članici, isključivo iz komercijalnih razloga, drže u drugoj državi članici. Zbog toga, Direktiva propisuje minimalne količine akciznih proizvoda (npr. 800 cigareta, 90 litara vina i dr.), koji isključuju postojanje “komercijalnih razloga”.

Države članice mogu da zahtevaju da akcizni proizvodi koji se puštaju u potrošnju na njihovoj teritoriji budu obeleženi tzv. akciznim markicama. Država članica koja zahteva primenu akciznih markica u poreske svrhe mora da ih učini dostupnim ovlašćenim čuvarima akciznih skladišta u drugim državama članicama. Sem toga, ona mora da obezbedi da korišćenje takvih markica ne ugrozi slobodno obavljanje trgovine na unutrašnjem tržištu Unije, odnosno slobodno kretanje akciznih proizvoda između država članica.

Horizontalna direktiva predviđa oslobođenja od plaćanja akcize u slučajevima isporuka akciznih proizvoda diplomatskim i konzularnim predstavništvima, me-

đunarodnim organizacijama, kao i članovima takvih organizacija (u okvirima propisanih limita), vojsci neke od država članica; itd.

Ova Direktiva predviđa formiranje posebnog tela, u vidu Komiteta za akcize, koji se sastoji od predstavnika svih država članica, na čijem čelu se nalazi predstavnik Unije. Komisija Zajednice podnosi Komitetu predlog mera koje treba da se preduzmu u vezi sa naplatom akciza. Komitet, zatim, iznosi svoje mišljenje u vezi sa predloženim merama oko postupka obračuna i naplate akciza, i to u vremenskom roku čije trajanje zavisi od hitnosti konkretnog slučaja, o čemu odluku donosi predsednik Komiteta. Komitet donosi odluku većinom glasova, s tim da predsednik Komiteta nema pravo glasanja. Komisija usvaja planirane mere, ukoliko su one u skladu sa mišljenjem Komiteta za akcize. U situaciji kada Komitet za akcize iznese negativan stav u vezi sa predloženim merama, ili ukoliko uopšte o tome ne da svoje mišljenje, Komisija sâma podnosi predlog Savetu Zajednice o merama naplate akciza. Savet Zajednice donosi odluke kvalifikovanom većinom. Ukoliko po isteku tri meseca od momenta kada je takav predlog učinjen, Savet još uvek ne usvoji predložene mere, Komisija sâma usvaja takve mere.

U drugoj grupi nalaze se *tri direktive* o harmonizaciji strukture akciza na naftne derivate, alkoholna pića i duvanske proizvode. Ove direktive su poznatije pod nazivom **Strukturne direktive** (92/81/EEC, 92/83/EEC i 92/78/EEC).

U trećoj grupi su *četiri direktive* o aproksimaciji (približavanju) stopa akciza koje pogađaju akcizne pro-

izvode. U praksi su ove direktive poznatije kao **Direktive o stopama** (92/82/EEC, 92/84/EEC, 92/79/EEC i 92/89/EEC).

Strukturna direktiva Saveta Zajednice o naftnim derivatima (92/81/EEC) predviđa jedinstvenu definiciju trinaest različitih tipova mineralnih ulja. Direktiva propisuje da će stopa akcize biti specifična, dok su u odgovarajućoj direktivi o stopama (92/82/EEC) propisane minimalne stope za sedam od ukupno trinaest vrsta mineralnih ulja, koja su navedena u strukturnoj direktivi. Ilustracije radi, najniže stope akciza su: 337 ECU za olovni benzin, 287 ECU za bezolovni benzin, 245 ECU za naftu, 100 ECU za tečni gas, itd. Portugaliji, Grčkoj i Luksemburgu je dopušteno da, na određenim delovima svoje teritorije, primene i niže stope. Savet Zajednice ima obavezu da svake dve godine preispita iznose najnižih stopa akciza (počev od 31. decembra 1994. godine), imajući pri tome u vidu potrebu da se obezbede "pravilno funkcionisanje unutrašnjeg tržišta Unije, realna vrednost stopa akciza, kao i širi ciljevi koje postavlja Ugovor o osnivanju." Za ona mineralna ulja za koja nije posebno određen nikakav iznos akcize u Direktivi 92/82/EEC, Strukturna direktiva predviđa da će mineralno ulje da bude izloženo akcizi jedino ukoliko postoji namera da se ono prodaje ili koristi kao gorivo za grejanje ili motorno gorivo. Isto tako, svaki proizvod koji nije obuhvaćen listom različitih vrsta mineralnih ulja, mora da bude oporezovan akcizom po stopi koja važi za neko drugo ekvivalentno mineralno ulje, u situaciji kada se prodaje na tržištu, odnosno koristi kao motorno gorivo ili gorivo za grejanje. Strukturna direktiva o naftnim derivatima sadrži, takođe, odredbe o po-

reskim oslobođenjima, koja mogu da budu obavezna (npr. za gorivo koje se koristi za komercijalne letove i brodske linije) i fakultativna (npr. za gorivo koje ima povoljne ekološke efekte).

Strukturna direktiva o alkoholu i alkoholnim pićima (92/83/EEC) pravi razliku između različitih vrsta pića – piva, vina, žestokih pića i ostalih alkoholnih pića. Osnovicu za obračun akcize čini količina čistog alkohola u određenom proizvodu. Propisane su specifične stope, dok Direktiva o stopama (92/84/EEC) utvrđuje minimalne iznose ovih stopa. Ilustracije radi, akciza za pivo iznosi 0,748 ECU po Plato hektolitarskom stepenu, odnosno 1,87 ECU po hektolitarskom stepenu jačine alkohola u pivu; 0 ECU za obična i penušava vina; 550 ECU za žestoka pića; itd. Strukturna direktiva dopušta, uz to, državama članicama da mogu da primene i niže stope akciza, ali koje ne mogu da budu niže od 55% redovne stope u datoj državi članici, u zavisnosti od godišnje proizvodnje piva koju ima određena pivara. Poreska olakšica, u vidu snižene poreske stope, odobrava se jedino onim pivarama koje proizvode manje od 200.000 hl piva godišnje (tzv. male pivare). Države članice mogu da oslobode od akcize i pivo, odnosno vino koje je proizvelo fizičko lice, pod uslovom da pivo i vino troše neposredno i isključivo proizvođač, članovi njegove porodice ili njegovi gosti (slučajevi sopstvene potrošnje). Alkohol-etanol, koji se koristi kao reprodukcioni materijal, treba da bude neoporezovan.

U Strukturnoj direktivi o duvanskim proizvodima (92/78/EEC) predviđeno je oporezivanje cigareta, cigara, cigarilosa i duvana za lulu. Direktiva ne pominje duvan za ušmrkavanje (burmut) i duvan za žvakanje, pa

se može izvesti zaključak da su ovi duvanski proizvodi oslobođeni od poreza. Proizvođač ima pravo da odredi maksimalnu maloprodajnu cenu za svaki od duvanskih proizvoda, kao i za svaku državu članicu u kojoj će takav proizvod da bude pušten u potrošnju. U Direktivama je došao do izražaja kompromis između zemalja u kojima se uzgaja jeftin duvan i zemalja koje su uvoznice duvanskih proizvoda. Države članice imaju slobodu da na cigarete primenjuju ili *ad valorem* akcizu, obračunatu na bazi maksimalne maloprodajne cene, ili specifičnu akcizu obračunatu na količinu proizvoda, ili, pak, kombinaciju *ad valorem* i specifične akcize, pod uslovom da ukupna stopa akcize ne bude manja od 57% maloprodajne cene one vrste cigareta za kojom je tražnja najveća. Posebne minimalne stope (*ad valorem*, specifične, ili u kombinaciji) predviđene su za cigare, cigarilose i duvan za lulu.

4. Ostale direktive u poreskoj oblasti

4.1. Direktiva o taksu na kapital

Direktiva Saveta Zajednice o taksu na kapital (69/335/EEC) odnosi se na javnu dažbinu koja se plaća prilikom ulaganja kapitala u društva kapitala, a koja je ipak, iako utiče na uslove poslovanja ovih privrednih subjekata, indirektnog karaktera.

Ova Direktiva predviđa da se taksa na kapital plaća pri:

- (a) (osnivanju društva kapitala;
- (b) (transformaciji nekog drugog organizacionog oblika (npr. ortačkog društva) u društvo kapitala;
- (c) (povećanju uloga u kapitalu društva kapitala;
- (d) (povećanju sredstava društva kapitala putem ulaganja za koje se ne dobijaju akcije nego prava iste vrste kao i ona koja pripadaju akcionarima (pravo učešća u raspodeli dobiti, pravo glasa i dr.);
- (e) (transferu efektivnog centra upravljanja društvom kapitala iz države u kojoj je ono regis-

trovano, a koja nije članica Evropske unije, u državu članicu;

- (f) (transferu registrovanog sedišta društva kapitala iz zemlje u kojoj se nalazi efektivni centar upravljanja, a koja nije članica Evropske unije, u državu članicu;
- (g) (transferu efektivnog centra upravljanja iz jedne države članice u drugu državu članicu, pri čemu se u prvoj zemlji takav entitet nije smatrao društvom kapitala, dok u drugoj državi članici on ima takav status;
- (h) (transferu registrovanog sedišta iz jedne u drugu državu članicu, pri čemu se u prvoj državi članici takav entitet nije smatrao društvom kapitala, a u drugoj jeste.

Taksa na kapital može da se uvede i u sledećim slučajevima: pri povećanju uloga u kapitalu društva kapitala, kroz kapitalizaciju dobiti ili privremenih i stalnih rezervi; pri povećanju sredstava društva kapitala putem pružanja usluga od strane akcionara, koje se ne pokazuje u povećanju kapitala društva, već dovodi do porasta vrednosti akcija ili do promena u pravima koje ima društvo; pri uzimanju zajma od strane društva kapitala, kada zajmodavac ima pravo da učestvuje u raspodeli dobiti društva; pri uzimanju zajma od akcionara ili članova njihovih porodica, ukoliko zajam ima istu funkciju kao i povećanje uloga u kapitalu društva.

Stopa takse na kapital kreće se između 1% i 2%, s tim da je moguća olakšica koja se sastoji u smanjenoj stopi od 0,5% u svim onim slučajevima kada novoosnovano ili već postojeće društvo kapitala stiče akcije

kompanije i u zamenu emituje nove akcije, čime kompanija koja kupuje akcije ostvaruje punu kontrolu nad takvom kompanijom. Pored snižene poreske stope, državama članicama dopušteno je da predvide i oslobođenje od plaćanja takse na kapital, i to za javna preduzeća, pod uslovom da država poseduje najmanje 50% kapitala takvih preduzeća, kao i za društva kapitala koja, isključivo i neposredno, ostvaruju humanitarne, kulturne ili naučne ciljeve.

Taksa na kapital još uvek je, međutim, vrlo daleko od nekog "evropskog poreza". Brojne odredbe u Direktivi ostavljaju mogućnost državama članicama da pravna lica tretiraju kao društva kapitala, kao i da primenjuju oslobođenja, odnosno svoje sopstvene stope (istina, najčešće, ne iznad 1%, izuzev ukoliko posebne okolnosti to ne nalažu). Zbog toga, nastaje neophodnost da se donesu striktna pravila, kako bi se sprečila poreska evazija ili, pak, dvostruko oporezivanje. Može se izvesti zaključak da taksa na kapital još uvek nije u potpunosti harmonizovana na nivou Evropske unije, te da je u skorijoj budućnosti ili treba ujednačiti među državama članicama, ili je ukinuti (što je, po mišljenju mnogih, čak bolja opcija).

4.2. Direktiva o uzajamnoj poresko-tehničkoj pomoći nadležnih poreskih organa država članica

Iako unutrašnje tržište Unije pretpostavlja liberalizaciju tokova kapitala i roba, kao i odsustvo kontrole na graničnim prelazima između država članica, ono za cilj

nema samo obezbeđivanje “četiri velike slobode”, već stvara i posebne mogućnosti za međunarodnu poresku evaziju. Međunarodna poreska evazija ne samo da dovodi do gubitka poreskih prihoda država članica, već narušava i pravičnost, kao i optimalnu alokaciju proizvodnih činilaca. Imajući sve to u vidu, Savet Zajednice je 1977. godine usvojio Direktivu o uzajamnoj pomoći nadležnih poreskih organa država članica u oblasti neposrednog oporezivanja (77/799/EEC). Direktiva je obavezivala države članice da razmenjuju sve one informacije koje mogu da im omoguće tačno i korektno utvrđivanje poreza na dohodak i imovinu. Godine 1979. ova Direktiva bila je dopunjena tako da obuhvati i porez na dodatu vrednost (79/1070/EEC). Razlog za takvo proširivanje Direktive nije bio samo u okolnosti što je porez na dodatu vrednost prihvaćen kao opšti porez na potrošnju širom Unije, već i zbog činjenice da značajan deo sopstvenih prihoda Unije čine upravo prihodi od poreza na dodatu vrednost pojedinih država članica. Izmenama i dopunama iz 1992. godine Direktiva je proširena i na akcize (92/12/EEC).

Direktiva o uzajamnoj poresko-tehničkoj pomoći kod neposrednog i posrednog oporezivanja se isključivo odnosi na utvrđivanje poreza, a ne na prikupljanje i naplatu poreza, niti na razmenu dokumenata. Ona se, dakle, odnosi na poreze na dohodak, poreze na imovinu, kao i na porez na dodatu vrednost i akcize. Nisu predviđena nikakva ograničenja u pogledu državljanstva ili rezidentstva poreskih obveznika, što znači da obaveza saradnje između nadležnih poreskih organa država članica postoji u vezi utvrđivanja poreske obaveze kako rezidentnih, tako i nerezidentnih poreskih

obveznika. Obaveza uzajamne poresko-tehničke pomoći sastoji se u pružanju odgovarajućih informacija. Informacije, pri tome, mogu da budu razmenjene između država članica na tri različita načina, i to: (1) na zahtev države članice da joj se dostavi informacija u vezi sa tačno određenim slučajem; (2) automatski, u slučajevima kada su prethodno obavljene bilateralne ili multilateralne konsultacije između nadležnih poreskih organa dveju ili više država članica (npr. kod isplata kamata koje banka vrši fizičkim licima); i (3) spontano, kada država članica mora da pruži informacije o kojima poseduje izvesno znanje, iako druga država članica nije podnela zahtev za to (npr. ukoliko zbog određenog razloga u drugoj državi članici dolazi do gubitka poreskih prihoda; ako je poreski obveznik dobio poresku olakšicu ili oslobođenje, koji bi mogli da dovedu do nastanka poreske obaveze ili do povećanja poreskog opterećenja u drugoj državi članici; u slučaju transfernih cena koje se uspostavljaju za transakcije unutar multinacionalne grupe kompanija; itd.).

U mnogim slučajevima može da bude vrlo korisno ako u toku obavljanja istraživanja neophodnih da bi se obezbedile tražene informacije, službenici poreskog organa države članice koja je podnela zahtev za dobijanje informacija budu neposredno prisutni u državi članici kojoj je takav zahtev upućen (npr. kada mora da se izvrši pregled poslovnih knjiga ili poslovnih prostori-ja poreskog obveznika i dr.). Naime, poreski službenici države koja podnosi zahtev najbolje znaju šta ih interesuje, odnosno koje konkretne podatke žele da dobiju, tako da neposredna saradnja između poreske administracije dveju država članica može značajno da ubrza i

olakša postupak dobijanja i razmene informacija. Ali, prisustvo službenika inostranog poreskog organa moguće je jedino ukoliko se prethodno postigne bilateralni dogovor između dveju država.

Dobijene informacije moraju da se čuvaju kao službena tajna, tj. mogu da budu saopštene jedino onim licima koja su neposredno uključena u postupak utvrđivanja odgovarajućih poreza, odnosno licima koja su neposredno uključena u sudske ili prekršajne postupke preduzete radi pravilnog i što tačnijeg utvrđivanja poreza. Licima koja su na bilo koji način uključena u naplatu poreza ili u izvršavanje krivičnih sankcija ne smeju se otkriti dobijene informacije.

Ukoliko se sa time saglasi država koja pruža informacije, država kojoj je dostavljena određena informacija može da je prosledi nekoj trećoj državi članici, koja bi od konkretne informacije mogla da ima koristi. Nadležni poreski organ treće države članice mora, takođe, strogo da poštuje obavezu čuvanja informacije (poverljivost podataka).

Postoje, međutim, neke situacije kada država članica može da odbije saradnju kod razmene informacija (npr. ako država koja upućuje zahtev nije prethodno iskoristila (iscrpla) sva raspoloživa sredstva u domaćoj zemlji da bi došla do potrebne informacije; ako se od države članice traži da, u cilju obezbeđivanja određene informacije, sprovodi istraživanja, upite i sl. koje nije u stanju da vrši ni za svoje sopstvene potrebe; ako bi pružanje informacija podrazumevalo otkrivanje poslovne ili profesionalne tajne; ako bi dostavljanje određene informacije bilo suprotno javnom interesu; itd.).

Novembra 1991. godine, Savet Zajednice je usvojio **Uredbu o statističkim podacima u vezi sa obavljanjem trgovine između država članica (3330/91/EEC)**. Naime, shodno uklanjanju fizičkih i fiskalnih granica između država članica, potrebno je da se svi podaci, počev od 1. januara 1993. godine, neophodni da bi se odgovorilo zahtevima statistike kod obavljanja trgovine između država članica, ubuduće pribavljaju neposredno od pošiljaoca, odnosno od primaoca robe. Sva dobra koja se prenose iz jedne u drugu državu članicu moraju da budu na odgovarajući način statistički obrađena. Potrebno je da se vodi nekoliko statističkih evidencija o robi (evidencija o tranzitu robe koja nije skladištena u državi članici, evidencija o skladištenju robe, evidencija o obavljanju trgovine između država članica i dr.). Statistički podaci treba da pruže informacije o državi članici iz koje se vrši isporuka robe, kao i podatak o državi članici koja je zemlja odredišta, zatim o količini, vrednosti i prirodi robe, o rokovima isporuke, načinu transporta, itd. Od obaveze pružanja statističkih podataka u vezi sa isporukom robe oslobođena su samo lica koja nisu izložena obavezi da obračunavaju porez na dodatu vrednost, kao i lica koja su u državi članici u kojoj treba da pruže informacije podvrgnuta nekom od posebnih režima u sistemu poreza na dodatu vrednost (poljoprivrednici, mali preduzetnici i dr.).

Sem toga, Savet Evropske zajednice je januara 1992. godine usvojio i **Uredbu o poresko-tehničkoj saradnji u oblasti poreza na dodatu vrednost**, kojom je uveden sistem razmene informacija kod ovog poreza u prelaznom periodu. Glavni razlog za donošenje ove Uredbe je okolnost da države članice nisu

više bile u stanju da, samo putem redovne carinske procedure, prate i kontrolišu sva kretanja dobara unutar teritorije Evropske unije. Da bi prelazni sistem poreza na dodatu vrednost bio efikasan, vrlo je važno da sve transakcije budu kontrolisane i da svi poreski obveznici budu registrovani, što omogućava i dobra saradnja između država članica. Ova Uredba, zbog toga, obavezuje svaku državu članicu da napravi i redovno održava elektronsku bazu podataka, kao i da drugim državama članicama obezbedi pristup takvoj bazi podataka. Elektronska baza podataka treba, između ostalog, da sadrži podatke o poreskim identifikacionim brojevima obveznika poreza na dodatu vrednost, o ukupnoj vrednosti svih isporuka između država članica i dr. Da bi se obezbedila odgovarajuća zaštita državama članicama, propisane su situacije u kojima, jedino na zahtev države članice, može da se odobri pružanje određene informacije (npr. ako zahtev za dobijanje informacije ne stvara velike administrativne troškove državi članici kojoj je upućen; ukoliko je država članica koja podnosi zahtev prethodno iskoristila sve uobičajene izvore da dođe do potrebnih informacija; ukoliko je država članica koja podnosi zahtev u mogućnosti da pruži eventualnu sličnu vrstu poresko-tehničke pomoći državi članici kojoj upućuje zahtev, i dr.).

Zaključne napomene

Do sada nije mnogo učinjeno na planu harmonizacije neposrednih poreza u Evropskoj uniji. Od harmonizacije poreza na dohodak građana se odmah odustalo, dok su u oblasti poreza na dobit korporacija usvojene dve direktive. Države članice su, kod ovog segmenta poreskog sistema, praktično zadržale pun fiskalni suverenitet. Glavni razlog za tako skromne rezultate leži u činjenici da neposredni porezi predstavljaju ne samo vrlo značajan instrumenat javnih prihoda, već i sredstvo ekonomske i socijalne politike svake države. Sem toga, kod država članica se često javlja otpor kada treba da se odreknu jednog dela svojeg poreskog suvereniteta, tj. dela realnih poreskih prihoda. Liberalizacija tokova kapitala na unutrašnjem tržištu Unije, kao i poreska konkurencija među državama članicama jačaju, međutim, ekonomsku potrebu za daljim usklađivanjem neposrednih poreza u Uniji, i harmonizaciju neposrednih poreza svrstavaju među političke ciljeve od prioriteta značaja.

Države članice nemaju razloga da preterano strahuju od eventualnog gubitka svoje poreske jurisdikcije,

ukoliko dođe do harmonizacije neposrednih poreza u Uniji. Mnogo veći razlog za zabrinutost je gubitak fiskalnog zahvatanja ekonomske aktivnosti, koja se u savremenim uslovima poslovanja sve više počinje da vodi digitalno, tj. posredstvom Interneta ili putem satelita. Klasičan koncept stalne poslovne jedinice sve više postaje prošlost, pošto se danas, u uslovima ubrzanog razvoja tehnike i tehnologije, poslovna aktivnost može obavljati posredstvom kompjuterskog servera smeštenog na bilo kojoj tački na Zemljinoj kugli. Zbog toga su značajno povećane mogućnosti za izbegavanje plaćanja poreza na dobit. Otuda, nastaje ozbiljna potreba da se razvijaju novi, moderniji koncepti oporezivanja, koji bi bili u stanju da obuhvate i takve situacije.

S druge strane, najveći dosadašnji konkretni rezultati postignuti su na terenu harmonizacije posrednih poreza. Šesta direktiva Saveta Evropske zajednice obezbedila je pravni osnov za ujednačavanje osnovnih elemenata kod poreza na dodatu vrednost. Uz to, nekoliko pratećih poreskih direktiva u ovoj oblasti su stvorile uslove za pojednostavljivanje postupka utvrđivanja i naplate ovog oblika opšteg poreza na promet, kao i okvire za približavanje stopa poreza na dodatu vrednost (što i danas predstavlja jedno od najosetljivijih pitanja, po kojem se države članice međusobno razlikuju).

Dugi niz godina značaj i potreba harmonizacije akciza bili su u senci drugih aktivnosti Komisije Zajednice, usmerenih ka harmonizaciji poreza na dodatu vrednost. Sadašnje direktive u oblasti akciza mogle bi se označiti samo kao prvi korak u pravcu ujednačavanja ovih specijalnih potrošnih poreza među državama članicama. Imajući u vidu relativnu složenost sadašnjeg sis-

tema akciza u Uniji, kao i opasnost od povećanog izbegavanja plaćanja poreza, dalje mere na planu harmonizacije akciza čine se neophodnim u narednom periodu.

Literatura

Boon H., Robert – Lambooj V., Machiel: **EC Parent-Subsidiary Directive: Steps Towards Harmonization of Direct Taxes**, *Tax Planning International Review*, The Bureau of National Affairs, 1991.

Chown, John: **Commentary on the Ruding Report**, *European Taxation*, 4-5/1992.

Company Taxation – UNICE Suggestions for Further Harmonization, *Intertax*, 12/1991.

Goergen, Robert: **Harmonization of Enterprise Taxation in the European Community**, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 45, 7-8/1991.

James, Simon – Nobes, Christopher: **The Economics of Taxation**, Philip Allan, Oxford 1978.

Knechtle A., Arnold: **Basic Problems in International Fiscal Law**, HFL Publishers Ltd., London 1979.

Liebman M., Howard – Patten M., Russell: **European Communities: Review of EC Tax Developments**, *European Taxation*, (31), 11/1991.

Norr, Martin: **The Taxation of Corporations and Shareholders**, Kluwer, Deventer, 1982.

The Parent-Subsidiary Directive and International Tax Planning, Loyens Lefebvre Rädler – European Tax Network, Amsterdam 1992.

Pravo Evropske unije, redaktori Dobrosav M. Mitrović – Obrad Račić, Službeni glasnik, Beograd 1996.

Report of the Ruding Committee: Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, *European Taxation*, 4-5/1992.

Sato, Mitsuo – Bird M., Richard: **International Aspects of the Taxation of Corporations and Shareholders**, *International Monetary Fund Staff Papers*, Vol. 22, July 1975.

Tait A., Alan: **Value Added Tax**, International Monetary Fund, Washington D.C., 1998.

Taxing Profits in a Global Economy, OECD, Paris 1991.

Terra, Ben – Wattel, Peter: **European Tax Law**, Kluwer Law, 1997.

Thiel van, S. – Ratträ, Christine – Meer, Michael: **Corporate Income Taxation and the Internal Market Without Frontiers**, *European Taxation*, 11/1990.

Tomsett, Eric: **The Directive on Parent/Subsidiary Taxation**, *World Tax News*, December 1990.

Vogelaar W., Theodore: **An Imputation System for Europe?**, *Intertax*, 2/1974.

Vogel, Klaus: **World-wide vs. Source Taxation of Income: A Review and Reevaluation of Arguments**, u: *“Influence of Tax Differentials on International Competitive-*

ness” (Proceedings of the 8th Munich Symposium on International Taxation), Papers by McLure, Sinn, Musgrave, etc., Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston, 1990.

CIP – Katalogizacija u publikaciji

Narodna biblioteka Srbije, Beograd

339.923:061.1(4)1:336.2

ILIĆ-Popov, Gordana

Poreska politika Evropske Unije / Gordana Ilić-Popov. -
Beograd : Centar za antiratnu akciju, 2001 (Beograd : Alnari print). -
68 str. ; 21 cm

Tiraž 300. - Bibliografija: str. 67-69

ISBN 86-82297-50-7

a) Evropska unija - Poreska politika

COBISS-ID 94163980