



Baština Akademije nauka i umjetnosti Bosne i Hercegovine

DIJALOG 3-4, 2018. Časopis za filozofiju i društvenu teoriju

Kukić, Slavo; Mujkić, Asim

2018

Akademija nauka i umjetnosti Bosne i Hercegovine

<https://bastina.anubih.ba/items/280a2e02-eca9-45be-9893-230f8afe1eb8>

Preuzeto s Baštine Akademije nauka i umjetnosti Bosne i Hercegovine

<https://bastina.anubih.ba/>

Kvalitet života i politika oporezivanja u Evropskoj uniji

SAŽETAK

U radu su autori nastojali da usmjere svoju pažnju na međusobnu uslovljenost kvaliteta života i politike oporezivanja u Evropskoj uniji, i to ukazivanjem na činjenice koje se odnose na efekte harmonizacije pojedinih oblika oporezivanja u okviru Evropske unije i uticaj te harmonizacije na kvalitet života građana. U okviru Evropske unije izdvajaju se aktivnosti koje su okrenute ka uklanjanju prepreka u slobodnom kretanju ljudi, dobara i kapitala i slobodnom pružanju usluga. Bitno je razmotriti kakvi su normativni, a samim tim i institucionalni okviri vođenja poreske politike u Evropskoj uniji, kao i uticaj te politike na kvalitet života građana u njenim državama. S druge strane, kakve reperkusije ti sistemi u okviru nacionalnih i nadnacionalnih okvira mogu imati na vođenje poreske politike u Srbiji, kao i u zemljama u okruženju, i njihov uticaj na različite aspekte kvaliteta života njenih građana. Posebno su opisani efekti harmonizacije posrednih poreza na kvalitet života.

Ključne reči: kvalitet života, politika oporezivanja, harmonizacija oporezivanja, Evropska unija

MAKROEKONOMSKI EFEKTI PORESKE POLITIKE NA KVALITET ŽIVOTA U EU

Poimanja poreske politike i kvaliteta života, kao i nastojanja da se ove dvije pojave mogu ili nastoje da dovedu u međusobni odnos, prije uslovljenosti nego zavisnosti, može, na prvi pogled, izazvati nedoumice samim uvriježenim razmišljanjima o tome na šta se odnose. Da li jedne potiču od samog ustrojstva države, kao nevidljivog, a sveprožimajućeg aparata s polugama moći, a druge od subjektivnog doživljaja dobrobiti, pri čemu se prenebregava objektivizirano mjerenje ustrojenih segmenata kvaliteta života, i to makroekonomskim instrumentalijama? Stoga se, u ovom radu, u prvi plan ističe usmjereno nastojanje

* Vanredni profesor, Ombudsman za djecu Republike Srpske, 78000 Banja Luka, Fakultet pravnih nauka Panevropskog univerziteta "Apeiron" u Banjoj Luci, e-mail: vlado_@lic.net.

** Master prava, Pravni fakultet u Nišu, Trg kralja Aleksandra 11, 18000 Niš, e-mail: aleksandarmihajlovic91@yahoo.com.

*** Redovni profesor, Pravni fakultet u Nišu, Trg kralja Aleksandra 11, 18000 Niš, e-mail: kosticm@prafak.ni.ac.rs.

da se jasno razgraniče građanima često nevidljive i međusobno uslovljene spone onoga što spada u krajnje dogmatizovani, normativni i birokratski diskurs, s nečim kako pojedinac, građanin, doživljava raščlanjene segmente kvaliteta života, a kakvi su oni stvarno, prema makroekonomskim pokazateljima, numerički izraženi.

Svaka država kreira i sprovodi makrofinansijsku politiku, čije su dvije glavne poluge poreska, fiskalna politika i monetarno-kreditna politika, i primjenjuju se paralelno. Poreska politika¹ je i dio ekonomske i socijalne politike. Poreska politika obuhvata usklađeno djelovanje državnih institucija kroz ulivanje javnih prihoda na raspodjelu, razmjenu, potrošnju i proizvodnju u određenom nacionalnom prostoru i vremenu u skladu sa društveno prihvatljivim ciljevima i zadacima. Subjekat poreske politike je država, odnosno njeni organi, od centralnih do lokalnih, i ona raspolaze pravom uređenja poreza i drugih javnih prihoda i određivanja njihovih parametara.

Kvalitet života, posmatran u svojstvu jedne mnogostruke zamisli koja zaokružuje brojne različite pravce ljudskog delanja i življenja, ispoljava se kroz objektivne faktore (raspolaganje materijalnim izvorima; zdravlje; radni status; uslove života i dr.) i subjektivni doživljaj pojedinaca prema tim faktorima. Subjektivna percepcija značajno zavisi od prioriteta i potreba građana. (Eurostat, 2017)

Lični doživljaj/i indikatora kvaliteta života u maloj mjeri može / mogu objektivno uticati na amplitudne izmjene u kreiranju poreskih sistema, onako kako bi to trenutno udovoljavalo prioritetima i potrebama građana ili čak uvećavalo ili smanjivalo njihov doživljaj sreće, zato što je nepromjenljiva tvrdnja da je poreski sistem, u okviru poreske politike, temeljno obilježje suvereniteta države. Reformisanje poreskog prava, radi neometanog djelovanja zakona tržišta, omogućavanje što pravednije raspodjele poreskog tereta u društvu i što nižih troškova oporezivanja, ne predstavlja jednostavan zadatak, zbog toga što, kako to primjećuju autori koji se bave pitanjima poreskog prava, "sve poreske promjene treba uskladiti sa potrebom permanentnog finansiranja javne potrošnje, realizacijom ciljeva ekonomske politike i zaštite životnog standarda stanovništva, koje nameće sadašnji trenutak i ekonomska kriza" (Dimitrijević, 2010: 357).

U okviru Evropske unije, čijem pristupanju teži Srbija, već duže se izdvajaju aktivnosti koje su okrenute ka uklanjanju prepreka u slobodnom kretanju ljudi, dobara i kapitala i slobodnom pružanju usluga (Dimitrijević, 2010: 348).

¹ Poreski sistem predstavlja ukupnost poreskih oblika jedne zemlje, pa obuhvata sve poreze, doprinose, takse i naknade koji postoje u jednoj državi. Oporezivanje se odvija uz pomoć različitih poreskih instrumenata, od kojih svaki ima sopstvene ciljeve i način zahvatanja ekonomske snage obveznika. Iza postojanja pojedinih poreza, osim fiskalnih i ekonomskih, postoje raznovrsni socijalni, politički, istorijski i drugi razlozi. (Popović, 1997: 481)

S obzirom na to da je Srbija otvorila mnoga poglavlja o pristupanju Evropskoj uniji, jasno je da poresku strukturu u zemlji treba upravo tako i oblikovati, dakle da se time obezbijedi nesmetano djelovanje tržišta, što pravednija raspodjela poreskog tereta u društvu i što niži troškovi oporezivanja.

Bitno je razmotriti kakvi su normativni, a samim tim i institucionalni okviri vođenja poreske politike u Evropskoj uniji, kao i uticaj te politike na kvalitet života građana u njenim državama. S druge strane, kakve reperkusije ti sistemi u okviru nacionalnih i nadnacionalnih okvira mogu imati na vođenje poreske politike u Srbiji i njihov uticaj na različite aspekte kvaliteta života njenih građana.

HARMONIZACIJA OPOREZIVANJA U EU

Alternativa fiskalnom federalizmu svakako je fiskalna harmonizacija. U početku, fiskalna harmonizacija bila je vezana za jačanje unutrašnjih nacionalnih tržišta federalnih država. Stvaranje carinskih unija međudržavnih ekonomskih integracija dalo je novi podstrek u izučavanju fiskalne harmonizacije. Danas se o tome najviše raspravlja u kontekstu Evropske unije, zbog jačanja zajedničkog tržišta EU i sve veće važnosti u postizanju makroekonomskih ciljeva zemalja EU. Mjere fiskalne harmonizacije podrazumijevaju postupak uklanjanja fiskalnih prepreka i neusklađenosti poreskih sistema u međudržavnim zajednicama ili regiona unutar iste zemlje, u cilju jačanja unutrašnjeg ekonomskog prostora i veće efikasnosti makroekonomske fiskalne politike (Šimović i Šimović, 2006: 91).

Ugovorom o osnivanju Evropske unije (Rimski ugovor, 1957)² bio je ostvaren osnovni cilj evropskih integracija, a to je stvaranje zajedničkog ili jedinstvenog tržišta. Pitanje strukture fiskalnog sistema Evropske unije, kako navodi H. Šimović, "svodi se na proračun EU kao jedini instrument provođenja fiskalne politike sa središnje, supranacionalne razine EU. Proračun EU je relativno malen i preko njega se alocira ograničen iznos sredstava u odnosu na područje koje pokriva (25 članica EU)" (Šimović i Šimović, 2006: 5). Ostali dijelovi fiskalnog sistema mogu se posmatrati kao skup raznih pravila i dogovora preko

² Ugovorom o Evropskoj ekonomskoj zajednici uspostavljena je carinska unija među državama potpisnicama, tj. ukinute su kvote i carinska ograničenja na međusobnu trgovinsku razmjenu i uvedene su zajedničke carinske tarife prema trećim zemljama. Ugovorom su uspostavljene zajedničke poljoprivredne, trgovinske i transportne politike, a njih su slijedile aktivnosti na uspostavljanju zajedničke regionalne, industrijske i socijalne i politike okoline. Ključni rezultat Ugovora je uspostavljanje zajedničkog tržišta i polaganje temelja za uspostavljanje današnjeg unutrašnjeg tržišta Evropske unije. Ugovorom je predviđeno da se u roku od 12 godina uspostavi zajedničko tržište koje bi se temeljilo na slobodnom kretanju ljudi, usluga, roba i kapitala, a na osnovu Evropskog jedinstvenog akta (1986/1987) 1. januara 1993. zvanično je uspostavljeno i unutrašnje tržište Evropske unije. (EEZ, 2010)

kojih zemlje članice harmonizuju i koordinišu ostale segmente fiskalne politike, poput: harmonizacije oporezivanja i koordinacije stabilizacionih fiskalnih politika kroz Pakt o stabilnosti i kriterijume konvergencije prema ugovoru iz Maastrichta (Šimović i Šimović, 2006: 5).

Ovdje je potrebno naglasiti i to da se prilikom posmatanja fiskalnog sistema Evropske unije pažnja može usmjeriti i na funkcionisanje i ulogu pojedinih institucija u okviru EU (Komisija, Vijeće, Parlament, Evropska centralna banka), koje čine “središnju vlast EU”, ali s naglaskom na tome da se njihova odgovornost za pojedine politike uglavnom svodi na indirektni pristup, imenovanjem pojedinačnih službenika od strane nacionalnih vlada država članica.³

Sporazum o funkcionisanju Evropske unije (2016/C 202/01) u članu 113 predviđa harmonizaciju posrednih poreza, tako što: “Savjet, odlučujući jednoglasno u skladu s posebnim zakonodavnim postupkom i nakon savjetovanja s Evropskim parlamentom i Ekonomsko-socijalnim komitetom, donosi odredbe za usklađivanje zakonodavstva o porezu na promet, trošarinama i ostalim oblicima posrednih poreza u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje nužno da bi se osiguralo uspostavljanje i funkcionisanje unutrašnjeg tržišta i kako bi se izbjeglo narušavanje tržišne utakmice.” U literaturi se ističe da su u ovoj oblasti postignuti značajni rezultati, i to u domenu PDV-a i akciza, a u domenu neposrednih poreza učinjeno je mnogo manje. Evropska unija je donijela nekoliko posebnih smjernica (direktiva) o harmonizaciji pojedinih poreza, a najviše se u tom procesu postiglo u harmonizaciji sistema oporezivanja poreza na promet u zemljama Evropske unije.

Ovdje je zanimljivo naglasiti da su pitanja i ciljevi fiskalne harmonizacije različiti u federalnim državama koje su u sastavu Evropske unije sa onima u međudržavnoj organizaciji, odnosno samoj Evropskoj uniji. Pitanja koja se odnose na fiskalnu harmonizaciju u okviru pojedinih federalnih država potiču kako iz decentralizacije u podjeli nadležnosti, tako i iz izvora finansiranja između centralne i federalnih jedinica. Kod međudržavnih zajednica teškoće nastaju zbog različitih nacionalnih fiskalnih sistema zemalja članica. Svaka država i svaka međudržavna organizacija ima svoja specifična obilježja. Pa, prema tome “i nema neke univerzalne formule za rješavanje fiskalne harmonizacije u svakoj zemlji i svakoj situaciji” (Šimović i Šimović, 2006: 92).

U literaturi je jasno naznačeno da Evropska unija, u načelu, ne može uvoditi svoje poreze. Vlade zemalja članica imaju isključivu nadležnost u regulisanju poreza, međutim, pošto je članstvo u EU utemeljeno na međunarodnom ugovoru, koji propisuje različita prava i obaveze za svoje članice, njihov suvere-

³ Zbog toga će pažnja u ovoj akademskoj analizi biti usmjerena na ostvarenje drugačijeg cilja, i to ukazivanjem na činjenice koje se odnose na efekte harmonizacije pojedinih oblika oporezivanja u okviru EU i uticaj te harmonizacije na kvalitet života građana.

nitet u oblasti poreza je samim tim ograničen ili, preciznije, podijeljen između EU i zemalja članica (Lončarić-Horvat, u: Šimović i Šimović, 2006: 93).

Proces poreske harmonizacije obuhvata usaglašavanje posrednih poreza, neposrednih poreza, eliminisanje dvostrukog oporezivanja i saradnju poreskih službi. Poreska saradnja je inicirana izvještajem Fiskalnog i finansijskog komiteta iz 1962. godine (Došić, 2016). Izdvaja se više ciljeva koji se postižu putem procesa poreske harmonizacije u EU. To bi bili: osnivanje zajedničkog tržišta i uklanjanje fiskalnih prepreka koje remete konkurenciju na zajedničkom tržištu i koje utiču na slobodno kretanje roba, ljudi i kapitala u EU; postepeno međunarodno približavanje ekonomskih politika zemalja članica; uvođenje niza zajedničkih politika u različitim područjima; omogućavanje finansiranja EU sopstvenim sredstvima; obezbjeđivanje ekonomske neutralnosti fiskalnih sistema zemalja članica u pogledu geografske alokacije resursa i poštovanja načela nediskriminacije poreskih subjekata i proizvoda u vezi s njihovom rezidencijom i porijeklom; obezbjeđivanje da harmonizacija fiskalnih sistema članica EU postane instrument ubrzanja procesa integracija i međuzavisnosti nacionalnih privreda (Šimović i Šimović, 2006: 94).

EFEKTI HARMONIZACIJE POSREDNIH POREZA NA KVALITET ŽIVOTA U EU

Oblast posrednih poreza najvećim dijelom je harmonizovana u EU. Godine 1992. u Evropskoj uniji je uvedeno Unutrašnje tržište, pa je time bilo neophodno obezbijediti ambijent u kojem će ono funkcionisati. Prije stvaranja Unutrašnjeg tržišta, ukinute su carine i formirana je Carinska unija, a to je kao posljedicu imalo ujednačavanje poreskog tretmana prometa u državama članicama EU. Postupajući prema principima supsidijarnosti i povjerenih nadležnosti, oblast posrednih poreza uglavnom je regulisana pravnim aktima EU (regulative, direktive) (Stojanović, 2016: 65).

Harmonizacija u pogledu posrednih poreza može se posmatrati kao: oporezivanje potrošnje (porez na dodatu vrijednost i akcize) i kao ostali posredni porezi (oporezivanje energenata, oporezivanje motornih vozila, oporezivanje uvećanja kapitala) (Ilić-Popov, 2004: 61-104). Postupak harmonizacije poreza na promet odvijao se u dvije faze. Prva faza otpočela je 1967. godine, kada je Savjet donio veći broj direktiva koje su imale za cilj da obezbijede da se harmonizuje oporezivanje prometa u zemljama članicama. Njima su kumulativni svefazni porezi na promet i jednofazni porezi na promet u maloprodaji i u prodaji na veliko zamijenjeni jedinstvenim poreskim oblikom – PDV-om, koji se označava kao neto svefazni porez na promet. To je fiskalna dažbina koja se naplaćuje u svakoj fazi prometnog ciklusa, ali tako da pogađa samo onu vrijednost koja je u toj fazi dodata od strane obveznika. Dodata vrijednost je

ona koju proizvođač, lice koje pruža uslugu, trgovac na veliko ili trgovac na malo dodaje sirovinama ili drugim nabavljenim inputima (izuzev rada), prije nego što proda novi proizvod ili izvrši uslugu. Dodata vrijednost je jednaka zbiru zarade i dobiti jer, pošto se nabave inputi (sirovine, usluge transporta, zakupnina i dr.) i isplate zarade zaposlenima koji rade na tim inputima, kada se dobro ili usluga prodaju, ostaje određen profit. Ona predstavlja razliku između vrijednosti autputa i inputa (Stojanović, 2016: 62).

Prva faza harmonizacije opšteg poreza na promet okončana je donošenjem i implementacijom Direktive 77/388/EEC o harmonizaciji zakona o porezima na promet zemalja članica (Sixth Council directive 77/388/EEC, 1977) i nekoliko kasnijih direktiva pratećeg karaktera. Šesta direktiva je omogućila da se usklade svi zakonski elementi zakonskog opisa poreskog činjeničnog stanja kod PDV-a: poreski obveznik, objekat oporezivanja, poreka osnovica, poreska oslobođenja, pravo na poreski odbitak.⁴

Druga faza ostvarivanja harmonizacije u domenu PDV-a obuhvata mjere kojima se uklanja fiskalna kontrola na granicama između zemalja članica EU. U Zajednici je, prema odredbama Šeste direktive, važno oporezivanje prema principu odredišta, koji se inače redovno primjenjuje u međunarodnoj razmjeni. Ali, kako je strateški cilj Zajednice bio uspostavljanje jedinstvenog unutrašnjeg tržišta, do kraja 1992. godine, Komisija je 1985. godine izdala program ili Bijelu knjigu (Stojanović, 2016: 73) koja se odnosi na uklanjanje fizičkih barijera (carinski pregledi, pasoška i imigraciona kontrola, veterinarski pregledi), tehničkih barijera (na nacionalnom tržištu, umjesto na granici, na primjer, u pogledu zaštite potrošača ili kontrole zdravlja) i poreskih (fiskalnih) barijera na granicama između zemalja članica.

Ono što je posebno značajno za pojedine segmente kvaliteta života građana EU, a proisteklo je iz Bijele knjige, odnosi se na približavanje stopa PDV-a, tako da u svim zemljama članicama ne bude više od dvije snižene stope i da standardna stopa bude u rasponu između 14% i 20%, a snižena stopa u rasponu između 4% i 9%, s tim što bi obuhvatila samo prehrambene proizvode, osvjetljenje i grijanje, vodu za piće, lijekove, knjige, novine i putnički saobraćaj (Stojanović, 2016: 74).

Iz ovako određenih smjernica u Bijeloj knjizi, nije neobično da se u literaturi iz domena poreskog prava razmatraju i pitanja socijalnih obilježja poreza na promet. Prvo pitanje koje se izdvaja odnosi se na to kakvo opterećenje porez na promet izaziva na različite socijalne grupe s različitim dohotkom. Porez na promet u odnosu prema prihodima poreski teret raspoređuje regresivno, pa

⁴ Dodatna vrijednost utvrđuje se na dva načina – direktnom i indirektnom metodom. Prednost PDV u odnosu na druge vidove poreza na promet je predmet rasprave u literaturi iz oblasti finansijskog prava, npr.: Popović, 1997: 786-792.

ta posljedica često izaziva utisak nesocijalne prirode, koji se u literaturi naziva *regresivnim učinkom*. Pojednostavljeno posmatrano, kod poreza na promet kupci oporezovanih proizvoda plaćaju nominalno isti iznos poreza, bez obzira na svoju ekonomsku snagu. Ovako raspoređen poreski teret dovodi do višeg poreskog opterećenja građana s manjim prihodima, što je sa stanovišta socijalne politike, a i poreskih načela, neprihvatljivo.⁵

Stoga nije zanemarljiva posljedica ovakvog efekta koji porez na promet ima na građane različitog ekonomskog, a samim tim i socijalnog statusa. U teoriji, ali i praksi, kako u primjeni tako i prilikom normativnog regulisanja, preporučuje se primjena različitih postupanja države kojima bi se ovakvi efekti suzbili ili bar ublažili. Neki od tih postupaka bili bi: mjere unutar sistema poreza na promet; mjere unutar poreskog sistema, a izvan sistema poreza na promet; mjere izvan poreskog sistema, a unutar društveno-ekonomskog sistema; mješoviti pristup.

Mjere kojima se ublažava regresivno djelovanje unutar samog sistema poreza na promet odnose se na dvije vrste mjera: uvodi se oslobađanje od plaćanja poreza na promet za određene proizvode (prehrambeni proizvodi, školski pribor, dječija obuća i odjeća, lijekovi) i uvodi se sistem sniženih poreskih stopa i nulta poreska stopa.

Aneks X Šeste smjernice preporučuje čak 17 grupa dobara i usluga na koje se može primjenjivati snižena stopa poreza na promet: hrana i piće (izuzev alkoholnih pića) za ljude i životinje u krajnjoj potrošnji, žive životinje koje se koriste za proizvodnju hrane; snabdijevanje vodom; farmaceutski proizvodi koji se koriste za zdravstvene i preventivne potrebe; medicinska oprema za invalide samo za ličnu upotrebu; transport putnika i prtljaga; nabavka knjiga i posluga knjiga, novina, periodike; ulaznice za predstave; usluge od pisaca, kompozitora, umjetnika; obnova i izgradnja kuća i stanova u sklopu socijalne politike; nabavka dobara i usluga u poljoprivrednoj proizvodnji; hotelski smještaj; ulaznice za sportske događaje; upotreba sportskih objekata; nabavka dobara i usluga unutar humanitarnih organizacija; usluge sahrana i grobalja, kremacije; medicinske i stomatološke usluge; usluge vezane za odvoz smeća, čišćenje ulica, upravljanje deponijama (Šimović i Šimović, 2006: 139).

⁵ Kako Šimović i Šimović ističu, načelo poreske pravednosti je jedno od osnovnih načela savremenih poreskih sistema prema kome svako treba da učestvuje u podmirivanju javnih potreba shodno svojoj ekonomskoj osposobljenosti. Očigledno je da je ovo poresko načelo kod poreza na promet zanemareno. Ipak, svaki građanin mora da kupuje određene proizvode i da koristi određene usluge i pri kupovini tih proizvoda ili korišćenja usluga svi moraju plaćati nominalno isti iznos poreza (Šimović i Šimović, 2006: 111). Postavljanjem socijalnopolitičkih poreskih načela treba da se realizuje zahtjev za pravičnim oporezivanjem. Rasprostranjen je mišljenje da je pravično oporezivanje ono koje je opšte i ravnomjerno raspoređeno na sve poreske obveznike (Anđelković, 2012: 141).

Primjena nulte stope PDV-a na određene unutrašnje promete dobara i usluga karakteristična je čak za 12 zemalja, od ukupno 25 zemalja članica. Uz nultu stopu gotovo sve koriste jednu, a njih pet čak i dvije snižene stope (Šimović i Šimović, 2006: 141 i dalje).

Mjere unutar poreskog sistema za ublažavanje regresivnog djelovanja poreza na promet odnose se na uvođenje progresivnih poreskih stopa pri plaćanju poreza na dohodak. One imaju za cilj da građani s većom ekonomskom snagom plaćaju veći postotak poreza na dohodak, pa se time posredno uspostavlja narušena ravnoteža u podnošenju poreskog tereta između ekonomski različitih društvenih grupa.

Za lični doživljaj smisla kvaliteta života, višeg ili nižeg nivoa zadovoljstva, svakako se izdvajaju mjere koje sa stanovišta ekonomije možda nemaju najveći učinak u umanjenju regresivnog učinka poreza na promet, ali pojedinačno, kod građana imaju adekvatan odziv. To su mjere izvan poreskog sistema i spadaju u domen socijalne politike, kao: dječiji dodaci, upotreba đачkih i studentskih domova, davanje prednosti prilikom dodjeljivanja stipendija, umanjenje stanarina kod rentiranja socijalnih stanova i sl. (Šimović i Šimović, 2006: 111-112).

EFEKTI HARMONIZACIJE NEPOSREDNIH POREZA NA KVALITET ŽIVOTA U EU

Jedini smisao u harmonizaciji oporezivanja dohotka pojedinaca na teritoriji EU jeste u postizanju istog ili sličnog poreskog tretmana građana koji žive u državama članicama EU, onemogućavanje diskriminacije i nastanjivanje u tzv. poreskim oazama, radi postizanja poreskih, penzijskih i drugih povoljnijih prava (Šimović i Šimović, 2006: 223).

Ugovorom o osnivanju ne pominje se harmonizacija neposrednih poreza, pa se mjere u ovoj oblasti primjenjuju na osnovu člana 94 (ranije član 100) Ugovora o osnivanju. U ovoj oblasti harmonizacije izdvajaju se porez na dohodak fizičkih lica i porez na dobit korporacija.

U literaturi iz oblasti poreskog prava posebno se naglašava da se zakonodavstvo Evropske unije vrlo rijetko odnosi na regulisanje oporezivanja fizičkih lica, pa je samim tim oporezivanje dohotka pojedinca dostiglo najmanji nivo harmonizacije. Kao primjer, izdvaja se oporezivanje kamata (prihoda) na štednju, ali se pominje i oporezivanje određenih prihoda nerezidenata (penzija i dividendi, kao i drugih oblika dohotka pojedinca).

Harmonizacija u pogledu oporezivanja kamata na štednju postignuta je Smjernicom broj 48 iz 2003. godine (Council directive 2003/48/ECof). Cilj donošenja ove smjernice bio je u tome da se u budućnosti osigura najniži nivo prekograničnog oporezivanja kamata u EU. Smjernica je stupila na snagu jula 2005. godine. Prema odredbama ove smjernice, sve zemlje članice EU moraju

uvesti automatsku razmjenu informacija o isplatama kamata na štednju nerezidentima. Smjernica se odnosi samo na kamate isplaćene fizičkim licima, odnosno vlasniku beneficije, kako to definiše Smjernica (Poglavlje 1, član 1). Kamate se odnose na potraživanja od kamata svih vrsta (kamate na štedne uloge, obveznice, kamate i dobiti od investicionih fondova).

Pitanja poreskog tretmana nerezidenata nastala su iz sasvim praktičnih razloga prilikom kretanja, mobilnosti radne snage iz države u kojoj je radnik rezident ka državama u kojoj radnik ostvaruje prihod od svog rada. Cilj je da se prilikom mobilnosti radne snage ostvari isti poreski tretman radnika nerezidenta, kao i rezidenta te druge države.

Preporuke Evropske komisije da države unesu određene izmjene u svoja nacionalna zakonodavstva odnose se, prije svega, na to da se omogući sloboda kretanja lica i jednaki tretman državljana različitih država i na pojavu sve većeg broja tzv. prekograničnih radnika (*frontier workers*), pri čemu jedan dio radne nedelje oni provode u jednoj državi, a drugi dio radne nedelje, ili čak radnog dana, u svojoj rezidentnoj državi (Stojanović, 2016: 63).

Preporuka o poreskom tretmanu nerezidenata (C (1993) 3702 – 94/79/EC) zasniva se na tri osnovna principa: nerezidentna fizička lica moraju da uživaju isti poreski tretman kao i rezidenti one zemlje članice na čijoj teritoriji su zaposleni, odnosno gdje obavljaju poslovnu aktivnost, pod uslovom da najmanje 75% od svog ukupnog dohotka ostvaruju u toj državi. Naime, nerezidentna lica treba da imaju pravo na iste poreske olakšice i primjenu iste poreske stope kao i rezidenti zemlje u kojoj ostvaruju veći dio svog ukupnog dohotka.

Komisija je usvojila preporuku koja se odnosi na sljedeće vrste prihoda: prihod od pružanja ličnih usluga; penzije i druge slične naknade primljene u vezi s nekadašnjim zaposlenjem, uključujući i penzije koje potiču od socijalnog osiguranja; prihod od obavljanja profesionalnih ili drugih samostalnih aktivnosti, uključujući i prihode umjetnika i sportista; prihodi od obavljanja poljoprivrednih i šumskih aktivnosti; prihod od industrijskih i komercijalnih aktivnosti (Stojanović, 2016: 64).

Posebni oblik harmonizacije neposrednih poreza kod nerezidenata odnosi se na oblast oporezivanja dividendi fizičkih lica, što nije u potpunosti usklađeno unutar EU (COM/2003/0810). Radi sprečavanja ograničavanja slobode kretanja kapitala, dividende koje ostvaruju rezidenti druge zemlje članice ne mogu se oporezivati većim porezom nego što ih ostvaruju ti rezidenti u sopstvenoj zemlji članici. Važi o obrnuti smjer postupanja. Dividende isplaćene u inostranstvu ne smiju se oporezivati većim porezom nego domaće (Šimović i Šimović, 2006: 225).

EFEKTI HARMONIZACIJE KOD ELIMINISANJA DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA I SARADNJE PORESKIH SLUŽBI NA KVALITET ŽIVOTA U EU

U literaturi iz oblasti ekonomije nerijetko se može naići na termin *koordinacija poreskih sistema u EU* i taj postupak, ili prije proces, ne označava zamjenu postojećih nacionalnih poreskih sistema za jedinstveni sistem Zajednice, već stvaranje i održavanje uslova u kojima nacionalni sistemi neometano treba da funkcionišu zajedno. Stoga, jasno je da se kao ključni principi i novog, koherentnog i koordiniranog poreskog sistema, podrazumijevaju: uklanjanje diskriminacije i dvostrukog oporezivanja; sprečavanje nehotičnog neoporezivanja i zloupotrebe i smanjenje troškova za predmete koji su pokriveni sa više poreskih sistema. Sama harmonizacija zato je za Uniju krajnje složeno pitanje, koje zahtijeva postizanje konsenzusa prilikom odlučivanja (Ristić, 2016: 341).

Nastojanja da se spriječi pojava dvostrukog oporezivanja rezultirala je time da je Savjet EU 2003. godine usvojio Direktivu 2003/49/EC (Council Directive 2003/49/EC) o oporezivanju kamata i autorskih naknada isplaćenih u odnosima između povezanih preduzeća, koja se nalaze u različitim zemljama članicama EU. Za ovu direktivu se navodi da čini jedan od tri elementa poreskog paketa, u kome se nalaze još Direktiva o oporezivanju prihoda od štednje i Kodeks o obavljanju poslovanja (Ilić-Popov, 2004: 161). Zemlje članice bile su u obavezi da Direktivu o oporezivanju kamata i autorskih naknada implementiraju u svoja nacionalna zakonodavstva do 1. januara 2004. godine.

Prilikom neposrednog oporezivanja Evropska unija ulaže veće napore da razvije međusobnu saradnju između zemalja članica EU nego u samu harmonizaciju poreskog zakonodavstva u ovoj oblasti. Namjera je država jasna, da se u ovoj oblasti upravo putem razmjene informacija spriječi poreska utaja i poreska evazija. Ova saradnja otpočela je još 1977. godine donošenjem dokumenta Saveta 77/799/EEC (Council directive 77/799/EEC), pod nazivom Direktiva o uzajamnoj pomoći nadležnih poreskih organa zemalja članica u oblasti neposrednog oporezivanja. Direktiva je obavezala zemlje članice Unije da razmjenjuju sve one informacije koje mogu da im omoguće tačno i korektno utvrđivanje poreza na dohodak i imovinu. Ova direktiva je 1979. bila dopunjena tako da obuhvati i porez na dodatu vrijednost (Council Directive 79/1070/EEC). Razlog za proširivanje Direktive bio je u tome što je porez na dodatu vrijednost prihvaćen kao opšti porez na potrošnju širom Zajednice, ali i zbog toga što veliki dio sopstvenih prihoda EZ čine prihodi od poreza na dodatu vrijednost pojedinih zemalja članica. Izmjenama i dopunama iz 1992. godine Direktiva je proširena i na akcize (Council Directive 92/12/EEC).

Važno je napomenuti da se Direktiva o uzajamnoj administrativnoj pomoći kod neposrednog i posrednog oporezivanja odnosi isključivo na utvrđivanje poreza, a ne na naplatu i prikupljanje poreza, niti na razmjenu dokumenata. Ona se odnosi na: poreze na dohodak, poreze na imovinu, porez na dodatu vrijednost i na akcize. Nisu predviđena nikakva ograničenja u pogledu državljanstva, niti rezidentstva poreskih obveznika. Obaveza saradnje između nadležnih poreskih organa zemalja članica postoji u vezi sa utvrđivanjem poreske obaveze kako rezidentnih, tako i nerezidentnih poreskih obveznika (Ilić-Popov, 2004: 175-176).

LITERATURA

- Anđelković, Mileva, *Javne finansije i finansijsko pravo*, Centar za publikacije Pravnog fakulteta u Nišu, Niš, 2012.
- Arsić, Milojko et al., *Poreska politika u Srbiji pogled unapred*, USAID, Segal projekat, Beograd, 2010.
- Bruno, Frey S., Stutzer Alois, *Happiness and Economics (How the Economy and Institutions affect Well-Being)*, Princeton University Press, 2002. Dostupno na: <https://books.google.rs/books?id=XD8H35mspoC&printsec=frontcover&dq=inauthor:%22Bruno+S.+Frey%22&hl=sr&sa=X&ved=0ahUKEwjgv9KFspLVAhXCP-hQKHcoUCVsQ6AEIMzAC#v=onepage&q&f=false> (pristupljeno: 12. juli 2017).
- C (1993) 3702 – 94/79/EC: “Commission Recommendation of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident“, *Official Journal* L 039, 10. 2. 1994, str. 22-28. Dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/eli/reco/1994/79/oj> (pristupljeno: 4. avgusta 2017).
- COM/2003/0810: “Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – Dividend taxation of individuals in the Internal Market/* COM/2003/0810 final”. Dostupno na: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri= COM:2003:0810:FIN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2003:0810:FIN) (pristupljeno: 4. avgusta 2017).
- Council directive 2003/48/ECof: “Council directive 2003/48/ECof 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments“, *Official Journal of the European Union* L 157/38, 26. 6. 2003. Dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF> (pristupljeno: 4. avgusta 2017).
- Council Directive 2003/49/EC: “Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member State”. Dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0049> (pristupljeno: 4. avgusta 2017).
- Council directive 77/799/EEC: “Council directive of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field

- of direct taxation (77/799/EEC)". Dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31977L0799>. (pristupljeno: 4. avgusta 2017).
- Council Directive 79/1070/EEC: "Council Directive 79/1070/EEC of 6 December 1979 amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation". Dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31979L1070> (pristupljeno: 4. avgusta 2017).
- Council Directive 92/12/EEC: "Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products". Dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31992L0012>. (pristupljeno: 4. avgusta 2017).
- Dimitrijević, Marina, "Stare i nove dileme u reformi poreskog prava Srbije", u: Petrović, Milan i Nataša Stojanović (ur.), *Aktuelne tendencije u razvoju i primeni evropskog kontinentalnog prava: tematski zbornik radova (sv. I)*, Pravni fakultet, Niš, 2010, str. 345-359.
- Došić, Dijana, "Poreska harmonizacija vs. poreska konkurencija u EU", *IPF Institut pravo/finansije*, mart 2016. Dostupno na: <http://ipf.rs/poreska-harmonizacija-vs-poreska-konkurencija-u-eu/> (pristupljeno: 26. jula 2017).
- EEZ, "Ugovor o evropskoj ekonomskoj zajednici", *Direkcija za evropske integracije*, 1. 7. 2010. Dostupno na: <http://www.dei.gov.ba/dokumenti/default.aspx?id=4893&langTag=bs-BA> (pristupljeno 24. novembra 2018).
- EU 2016/C 202/01, "Pročišćene verzije Ugovora o Evropskoj uniji i Sporazuma o funkcionisanju Evropske unije", *Službeni list Evropske unije*, sv. 59, 7. Lipnja 2016, str. C 202/1-388. Dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2016.202.01.0001.01.HRV (pristupljeno: 20. jula 2017).
- Eurostat, "Quality of life indicators – measuring quality of life", *Eurostat*. Dostupno na: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Quality_of_life_indicators_-_measuring_quality_of_life (pristupljeno: 17. jula 2017).
- Ilić-Popov, Gordana, *Poresko pravo Evropske unije*, Službeni glasnik, Beograd, 2004.
- Lončarić-Horvat, Olivera, "Porezno pravo Evropske unije", *Pravo i porezi*, god. 13, br. 5, 2004, str. 57-63. Također u: Šimović, Jure i Hrvoje Šimović, *Fiskalni sustav i fiskalna politika Evropske unije*, Pravni fakultet, Zagreb, 2006.
- Piketi, Toma, *Kapital u XXI veku*, Akademski knjiga, Novi Sad, 2015.
- Popović, Dejan, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Savremena administracija, Budimpešta – Beograd, 1997.
- Ristić, Kristijan Ž., *Međunarodne javne finansije i budžetska politika Evropske unije*, EtnoStil d.o.o, Beograd, 2016. Dostupno na: <http://www.kristijanristic.com/wp-content/uploads/2017/03/medjunarodne-javne-finansije-i-budzetska-politika-EU.pdf> (pristupljeno: 4. avgusta 2017).
- Sixth Council directive 77/388/EEC: "Sixth Council directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes, Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/

EEC)", *Official Journal of the European Communities*, 13. 6. 1977, str. L 145/1-40. Dostupno na: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1977L0388:20060101:EN:PDF> (pristupljeno: 26. jula 2017).

Stojanović, Snežana R., *Evropsko poresko pravo*, Univerzitet Union – Nikola Tesla, Fakultet za poslovno industrijski menadžment, Beograd, 2016.

Šimović, Jure i Hrvoje Šimović, *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Pravni fakultet, Zagreb, 2006.

Quality of Life and Taxation Policy in the EU

ABSTRACT

In this paper, the authors tried to direct their attention to the mutual quality of life and taxation policy in the EU by pointing out the facts related to the effects of harmonization of certain forms of taxation within the EU and the impact of that harmonization on the quality of life of citizens. Within the European Union, activities that address the obstacles in the free movement of people, goods and capital and free provision of services are identified. It is important to consider what are the normative and thus the institutional framework for the conduct of tax policy in the European Union, as well as the impact of that policy on the quality of life of citizens in its countries. On the other hand, what repercussions these systems within national and supranational frameworks can have in the conduct of tax policy in Serbia, as well as in the countries in the region and their influence on different aspects of the quality of life of its citizens. Particularly they described the effects of harmonization of indirect taxes on quality of life.

Key words: quality of life, taxation policy, harmonization of taxation, EU