

POD LUPOM

Uticaoj pridruživanja Evropskoj uniji na poresku politiku Srbije

Saša Ranđelović¹

Uvodna razmatranja

Za razliku od carinske politike, koja je na nivou EU jedinstvena, i u nadležnosti EU, a ne zemalja članica, kao i za razliku od monetarne politike koja je (na nivou Evropske monetarne unije) jedinstvena, u domenu poreske politike države članice su zadržale primarni suverenitet, tako da se porezi i dalje mogu uvoditi isključivo zakonima koje usvajaju države članice. Međutim, u cilju obezbeđenja funkcionisanja Jedinstvenog tržišta EU i afirmacije četiri osnovne slobode (slobodan protok ljudi, robe, usluga i kapitala), obezbeđenja pune ravnopravnosti građana i preduzeća iz svih zemalja članica, te sprečavanja štetne poreske konkurencije, u prethodnim decenijama su učinjeni koraci u cilju harmonizacije poreskih politika zemalja članica. Shodno tome, Ugovorom o funkcionisanju EU je dat opšti mandat Evropskoj komisiji da sprovodi aktivnosti u pravcu realizacije navedenih ciljeva, što se sprovodi usvajanjem odgovarajućih direktiva na nivou EU. Shodno tome, kod poreskih pitanja koja su uređena direktivama EU, zemlje članice su u obavezi da svoje nacionalne poreske propise usklade sa odgovarajućim direktivama. U slučaju kada nacionalna politika odstupa od EU direktiva, Evropska komisija zadržava pravo da pokrene postupak protiv zemlje članice, koji, ako se ne reši na relaciji Evropska komisija – zemlja članica, može biti predmet odlučivanja i Evropskog suda pravde.

U harmonizaciji poreza na nivou EU, prethodnih decenija je učinjen znatan iskorak u pogledu poreza na potrošnju (indirektnih poreza), usvajanjem odgovarajućih direktiva kojima se regulišu bitni elementi PDV-a i akciza, dok je kod poreza na faktore proizvodnje (direktnih poreza), stepen harmonizacije znatno manji i svodi se na primenu pravila u cilju sprečavanja diskriminacije i otklanjanja dvostrukog oporezivanja kod poreza na dobit preduzeća. U domenu poreza na dohodak građana i poreza na imovinu zemlje članice zadržavaju gotovo potpuni suverenitet, uz ograničenje da svojim pravilima oporezivanja ne smeju da dovedu u neravnotežan položaj građane i pravna lica iz drugih zemalja članica. Osim toga, harmonizacija oporezivanja u EU obuhvata i administrativno-tehnička pitanja, u pogledu razmene informacija, koordinacije aktivnosti i sl.

Pristupanje EU podrazumeva usklađivanje zakonodavstva, tj. pravila funkcionisanja ekonomskih, pravnih i društvenih institucija, sa pravilima koja važe u EU. Ta pravila su funkcionalno podeljena u 35 pregovaračkih poglavlja, od kojih se jedno – poglavlje 16, odnosi na pitanja oporezivanja. Prema okvirnom planu pristupnih pregovora, očekuje se da Srbija u 2018. godini otvori pregovaračko poglavlje 16, te da do zatvaranja ovog poglavlja, svoje propise u domenu oporezivanja u potpunosti uskladi sa pravilima definisanim propisima EU. Shodno tome, u ovom osvrtu se identifikuju i analiziraju promene koje će Srbija biti u obavezi da sprovede u poreskoj politici u narednom periodu, u cilju njenog potpunog usaglašavanja sa pravilima EU.

2. Harmonizacija poreza na potrošnju

2.1 Porez na dodatu vrednost

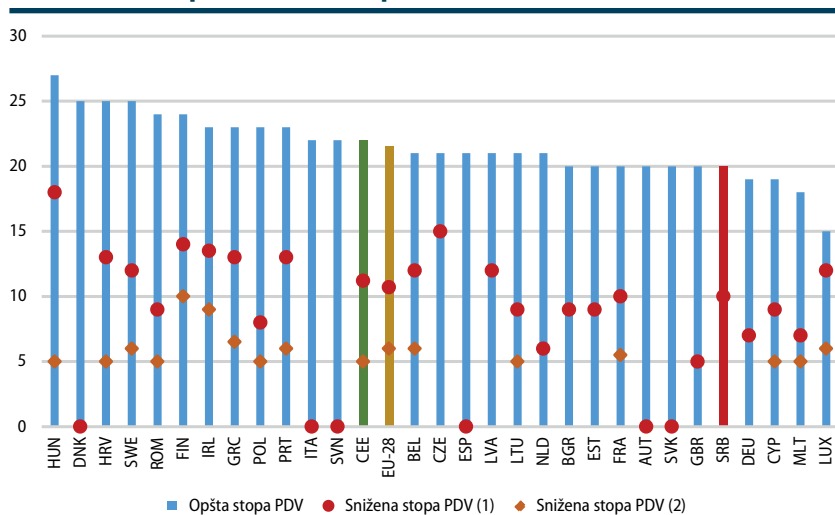
Stvaranje Zajedničkog tržišta Evropske ekonomske zajednice (EEZ), 60-ih godina XX veka, a zatim Jedinstvenog tržišta početkom 90-ih godina XX veka zahtevalo je usklađivanje sistema oporezivanja u EU na način koji će omogućiti nesmetanu primenu četiri osnovne slobode. Ideja o jedinstvenom fiskalnom prostoru u EEZ je napuštena na samom početku iz političkih razloga, i zamenjena je primenom principa fiskalne neutralnosti, što je podrazumevalo eliminisanje uticaja poreskog sistema na trgovinu između država članica, kao i uspostavljanje ravnopravnog tretmana preduzeća iz svih država članica. Primena ovog principa započeta je ukidanjem carina na trgovinu između zemalja članica EEZ, koje je završeno 1969. godine, i započinjanjem usklađivanja poreza na potrošnju. To je podrazumevalo prelazak sa bruto jednofaznog poreza na promet u maloprodaji, na neto svefazni porez na promet (porez na dodatu

¹ Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu

vrednost). Krajem 60-ih i početkom 70-ih godina XX veka usvojene su *Prva i Druga PDV direktiva EEZ* (67/227 i 67/228), kojima je započet proces harmonizacije opšteg poreza na potrošnju, kroz propisivanje obaveze uvođenja poreza na dodatu vrednost i regulisanje pojedinih pitanja (oporezivanje prometa u maloprodaji, olakšica i sl.), ali su neke bitne distorzije za trgovinu ostale, budući da je u pojedinim slučajevima dolazilo do dvostrukog oporezivanja, a u nekim slučajevima uopšte nije bilo oporezivanja. Nakon toga, 1977. godine, usvojena je *Šesta PDV direktiva EZ* (77/388), kojom je detaljno uređeno pitanje definisanja oporezivih transakcija, mesta oporezivanja, poreskih stopa, olakšica i dr, u cilju otklanjanja poreskih barijera za funkcionisanje četiri osnovne slobode. O značaju harmonizacije poreza na potrošnju za funkcionisanje Jedininstvenog tržišta govori i to što je ovo pitanje regulisano i Osnivačkim ugovorom Evropske unije, gde se (u čl. 93), Evropskom savetu daje mandat za sprovođenje aktivnosti na usklađivanju propisa u domenu oporezivanja potrošnje (PDV, akciza i drugih poreza na potrošnju), kroz usvajanje direktiva neophodnih za uspostavljanje i funkcionisanje Jedininstvenog tržišta. Poreske direktive su od svog usvajanja više puta dopunjavane i menjane, a 2006. godine usvojena je *Direktiva o zajedničkom PDV sistemu u Evropskoj uniji* (2006/112), koja je zamenila prethodne direktive, pri čemu su prethodno definisani principi i karakteristike uglavnom zadržani.

Cilj harmonizacije PDV-a u EU, koji je u opštem smislu definisan kao zahtev za otklanjanje barijera za nesmetano funkcionisanje Jedininstvenog tržišta, u bitnoj meri je oblikovao osnovne karakteristike harmonizovanog PDV sistem u EU. U tom smislu, evropski model PDV-a ima nekoliko osnovnih karakteristika: široko definisanje predmeta oporezivanja, primena potrošnog tipa PDV-a, primena jedinstvenog pravila oporezivanja međunarodne trgovine, te primena usaglašenih pravila u pogledu poreskih stopa. Široko definisanje predmeta oporezivanja podrazumeva da se oporezivim smatra promet svih dobara (i usluga), za koje nije eksplicitno navedeno da su oslobođene. Prema PDV direktivama EU promet određenih vrsta usluga i dobara je oslobođen plaćanja PDV bez prava na odbitak prethodnog poreza, uključujući i: usluge iz oblasti kulture, zdravstvene i obrazovne usluge, usluge finansijskog posredovanja (usluge iz oblasti bankarstva i osiguranja), promet polovnih nepokretnosti i sl. U prethodnim godinama je ponovo otvoreno pitanje oporezivanja finansijskih transakcija, ali za sada u tom domenu nije postignuta saglasnost između zemalja članica. Primena potrošnog tipa PDV podrazumeva da se na promet osnovnih sredstava PDV plaća, ali da kupac koji je PDV obveznik i koji ta sredstva koristi za obavljanje poslovne delatnosti, uglavnom ima pravo da PDV sadržan u nabavnoj ceni osnovnog sredstva prizna kao prethodno plaćeni porez. Primena jedinstvena pravila za oporezivanje međunarodne trgovine ima za cilj otklanjanje rizika dvostrukog oporezivanja transakcija između zemalja članica, kao i rizika njihovog neoporezivanja. Tranzicionim pravilom, definisanim direktivama EU, afirmisan je princip odredišta, što podrazumeva da se promet dobara oporezuje u zemlji u kojoj će se to dobro finalno i koristiti. To *de facto* implicira oslobođenje izvoza od PDV-a, te plaćanje PDV-a prilikom uvoza dobara. Kod prometa usluga, primenjuje se ili princip odredišta ili princip porekla, u zavisnosti od vrsta usluga. Primena usaglašenih okvirnih pravila u pogledu poreskih stopa podrazumeva PDV direktive EU propisuju mogućnost primene opšte poreske stope i do dve snižene stope PDV. U cilju destimulisanja štetne poreske konkurencije, direktivama EU su definisani donji limiti u pogledu stopa PDV-a, tako da opšta stopa PDV ne može biti niža od 15%, a posebne stope ne mogu biti niže od 5%. Na osnovu Grafikon 1. se zaključuje da je i pored harmonizacije, varijacija u visini stopa PDV u EU i dalje relativno velika, iako je koeficijent varijacije PDV stopa manji nego kod stopa ostalih poreza, kod kojih harmonizacija nije vršena.

Grafikon 1. Stope PDV-a u Evropi



Izvor: Arsić i Randelović (2017)

Primena kreditnog metoda obračuna poreske obaveze znači da se poreska obaveza računa kao razlika između sume izlaznog PDV-a, uključenog u prodajne cene obveznika, i ulaznog PDV, sadržanog u nabavnoj ceni inputa. Direktivama EU je propisano po kojem osnovu se ulazni PDV može priznati kao odbitak, a kod kojih nabavki to pravo ne postoji. Primena principa odredišta kod oporezivanja međunarodne trgovine, kao i mogućnost korišćenja brojnih oslobođenja (npr. kod izvoza), te prava na povraćaj poreza, otvara prostor za kreiranje artifičijelnih konstrukcija u cilju utaje poreza (tzv. poreski karuseli). Kako bi se prostor za zloupotrebe smanjio, na nivou EU uspostavljen je Sistem raz-

mene PDV informacija (eng. *VAT Exchange Information System – VIES*), koji se koristi za elektronsku razmenu PDV podataka između država članica. Osim toga, u primeni je i MOSS (eng. *Mini One Stop Shop*) informacijski sistem za razmenu podataka između zemalja članica u vezi sa uslugama pruženim elektronskim putem.

Srbija je 2005. godine uvela PDV, zasnovan na evropskom modelu PDV-a, koji je zamenio porez na promet u malo-prodaji. Shodno tome, osnovna struktura PDV sistema Srbije je zasnovana na principima definisanim direktivama EU, te stoga, u procesu pridruživanja EU neće biti neophodne radikalnije promene u načinu funkcionisanja PDV sistema Srbije, ali će biti neophodno izvršiti više parametarskih promena. Naime, određeni broj elemenata PDV sistema Srbije nije u celosti usklađen sa pravilima EU, te će stoga u narednom periodu, u procesu pridruživanja EU biti neophodno da ta odstupanja budu otklonjena. Tako će biti neophodno da se pravila oporezivanja transakcija između zemalja članica, kao i pravila u vezi sa načinom definisanja poreskog obveznika, mesta nastanka poreske obaveze i sl. u potpunosti usklade sa EU direktivama. Iako su i opšta i snižena PDV stopa u Srbiji (20% i 10%) u skladu sa direktivama EU, na listi dobara čiji promet može biti oporezovan po sniženoj stopi u Srbiji nalaze se i neka dobra, za koja direktivama EU nije predviđena mogućnost oporezivanja po nižoj stopi, te će u procesu pridruživanja biti potrebno da se ta dobra uklone sa spiska dobara oporezovanih po sniženoj stopi, što će *de facto* implicirati povećanje stope PDV na promet tih dobara sa 10% na 20%. Reč je o dobrima kao što su prirodni gas, toplotna energija namenjena grejanju, te prvi promet nekretnina. Osim toga, u delu vezanom za poreska oslobođenja, biće neophodno ukinuti oslobođenja od oporezivanja uvoza opreme za invalide, opreme i hrane za bebe, kao i kupovine prvog stana, te prometa u rečnom saobraćaju, kao i oslobođenja za verske zajednice. Osim toga, biće neophodno ukinuti i oslobođenje od PDV-a za isporuku dobara i usluga kupcima u Slobodnim zonama, i to za dobra i usluge koja se u Slobodnoj zoni koriste za finalnu potrošnju, a ne kao intermedijarno dobro. U narednom periodu će biti potrebno i dodatno usklađivanje pravila vezanih za refundaciju PDV-a kupcima koji nisu rezidenti u Srbiji, budući da taj režim u praksi nije u primeni. Zakonom o PDV u Srbiji je predviđeno da pravna lica i preduzetnici čiji godišnji promet ne prelazi 8 miliona dinara (oko 66 hiljada evra) ne mogu biti u PDV sistemu, dok je direktivama EU ovaj limit znatno niži (do 5 hiljada evra), što znači da će u narednom periodu biti neophodno snižavati limit za PDV registraciju, tako da u trenutku pristupanja EU, ovaj limit bude usklađen sa pravilima EU. Ova, kao i neke od prethodno pomenutih očekivanih promena uticaće na povećanje nadležnosti i obima posla Poreske uprave, te je uporedo sa usaglašavanjem propisa neophodno raditi na organizacionom, kadrovskom i finansijskom unapređenju kapaciteta Poreske uprave. Osim toga, za potpuno usklađivanje sa sistemom EU, biće neophodna potpuna integracija Srbije u elektronski sistem razmene PDV podataka između država članica (*VIES* i *MOSS*).

2.2 Akcize

Prihodi od akciza u Srbiji iznose 5-6% BDP-a, tj. oko 15% poreskih prihoda, što Srbiju svrstava u grupu evropskih država u kojima je relativni bilansni značaj akciza vrlo velik (veći relativni bilansni značaj imaju samo Mađarska i Italija). U poslednjih 15 godina prihodi od akciza relativni iznos prihoda od akciza je gotovo dupliran, a u strukturi prihoda dominiraju akcize na naftne derivate (preko 50%) i akcize na duvanske proizvode (preko trećine prihoda), dok sve ostale akcize čine oko jedne desetine prihoda. Veliki bilansni značaj akciza u Srbiji posledica je širokog obuhvata, široko rasprostranjene upotrebe nekih akciznih proizvoda (npr. duvanskih proizvoda) koja potrošnju akciznih proizvoda u odnosu na BDP čini visokom, kao i visine poreskih stopa. S obzirom na veliki bilansni značaj akciza, prilagođavanje poreske politike koje se u ovom domenu očekuje u procesu usklađivanja poreske politike sa pravilima EU, može imati i znatne fiskalne efekte.

Iako su selektivni porezi na potrošnju do sredine 80-ih godina XX veka u Evropi imali veći bilansni značaj od opšteg poreza na potrošnju, harmonizacija selektivnih poreza, tj. akciza u EU intenzivirana je tek početkom 90-ih godina XX veka, gotovo dvadeset godina nakon početka harmonizacije opšteg poreza na potrošnju. Harmonizacija sistema akciza u EU sprovodi se takođe sa ciljem stvaranja uslova za nesmetano funkcionisanje Jedinog tržišta. Opšti mandat za harmonizaciju akciza dat je Ugovorom o funkcionisanju EU (član 113, 191. i 192), na osnovu čega je ovo pitanje bliže uređeno kroz tri grupe direktiva:² *i) horizontalne direktive* – kojima se uređuje opšti okvir za proizvodnju, držanje, promet i kontrolu akciznih proizvoda u EU, kao i vreme nastanka poreske obaveze (trenutak napuštanja akciznog skladišta), *ii) strukturne direktive* – kojima je definisan predmet oporezivanja akcizama, tj. skup dobara na koje su države članice u obavezi da uvedu akcize (alkoholni proizvodi, duvanski proizvodi i energenti), *iii) direktive o harmonizaciji stopa akciza* – kojima se propisuju minimalne stope akciza, kojih države članice moraju da se pridržavaju, pri propisivanju stopa akciza na svojoj teritoriji. Tako je direktivama EU propisano da zemlje članice akcizama mo-

² Arsić i Randelović (2017)

Tabela 1. Osnovica i minimalne stope akciza u EU

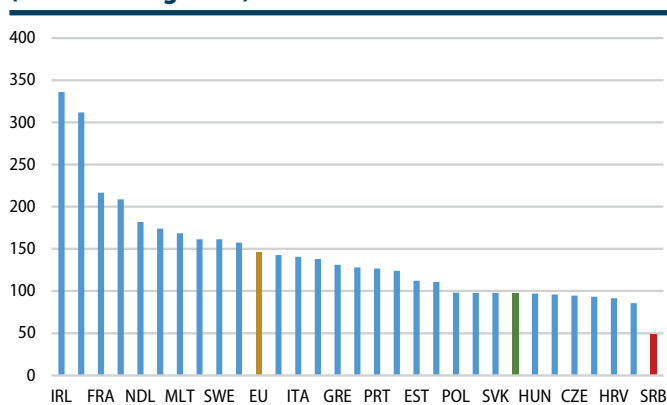
		Osnovica	Stopa
Alkoholna pića	Pivo	EUR/hl ^o alkohola	1,87
	Vino	EUR/hl	0
	Ostala niskoalkoholna pića	EUR/hl	4
	Pića sa visokim procentom (>22%) alkohola	EUR/lit ^o alkohola	2,2(40 ^o); 2,48(45 ^o); 2,5(45,4 ^o); 5,28(96 ^o)
Duvanski proizvodi	Cigarete	% prosečne ponderisane cene	60%
		EUR/1000 kom	90
	Cigare i cigarilosi	EUR/kom	12
	Duvan	% prosečne ponderisane cene	20%-46%
		EUR/kg	22-54
Energenti	Olovni benzin	EUR/1000 lit	412
	Bezolovni benzin	EUR/1000 lit	359
	Dizel	EUR/1000 lit	330
	Kerozin	EUR/1000 lit	330
	Lož ulje	EUR/1000 kg	15
	TNG	EUR/kg	125
	Prirodni gas	EUR/giga džul	0,15-2,6
	Ugalj i koks	EUR/giga džul	0,15-0,3
	Električna energija	EUR/MWh	0,5-1

Izvor: European Commission (2016); Arsić i Randelović (2017)

raju da oporezuju alkoholne proizvode (sva alkoholna pića), duvanske proizvode (cigarete, cigare, cigarilose i rezani duvan) i energente (benzin, kerozin, gasna ulja, tečni naftni gas, prirodni gas, ugalj, koks i električnu energiju). Osim toga, države članice imaju pravo da uvedu akcize i na promet drugih dobara, shodno svojim ciljevima i prioritetima. Kao i kod PDV, direktivama EU su definisane minimalne stope akciza, a zemlje članice zadržavaju pravo da uvedu akcize i po većoj stopi od minimalne.

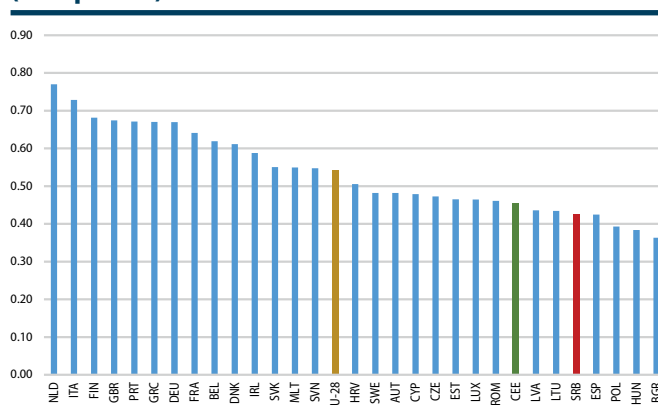
Harmonizacija akciza na nivou EU uticala je na smanjenje varijacije stopa akciza između država članica, ali je ta varijacija i dalje znatna, što se može videti i na primeru dve bilansno najznačajnije grupe akciznih proizvoda – cigareta i benzina.

Grafikon 2. Efektivne stopa akciza na cigarete (EUR/1000 cigareta)



Izvor: Evropska komisija i obračun autora

Grafikon 3. Stopa akciza na bezolovni benzin (EUR po litri)



Izvor: Evropska komisija; Arsić i Randelović (2017)

Sistem akciza u Srbiji je uspostavljen 2001. godine usvajanjem Zakona o akcizama, kojim je uređeno pitanje osnovnih elemenata – predmeta oporezivanja, obveznika, stopa, i poreskih olakšica. Ipak, od tada je sistem akciza prošao kroz brojne parametarske reforme. Sada se akcizama u Srbiji oporezuju četiri grupe dobara - alkoholna pića, duvanski proizvodi, energenti i kafa, što ukazuje da je predmet oporezivanja akcizama u Srbiji u velikoj meri usklađen sa horizontalnim i strukturnim direktivama EU. Odstupanje u odnosu na EU direktive u pogledu postoji još u domenu akciza na energente, budući da u Srbiji ne postoji akciza na prirodni gas, ugalj i koks, iako je prema EU direktivama uvođenje ovih akciza obavezno. S druge strane, u određenim segmentima obuhvat akcizama u Srbiji je i nešto širi u odnosu na obavezan obuhvat definisan EU direktivama, što se pre svega odnosi na akcize na kafu, tečnost za električne cigarete i biogoriva.

Stope akciza u Srbiji su znatnim delom po visini i strukturi usklađene sa EU direktivama, ali će u određenim segmentima, gde to nije slučaj, u procesu pridruživanja EU biti potrebno da se izvrše određene korekcije u pogledu načina iskazivanja stope akciza (na alkoholna pića i električnu energiju), kao i u pogledu njihove visine (na cigarete).

Tabela 2. Efektivne stope akciza u Srbiji i efektivne minimalne stope akciza u EU

		Osnovica	Srbija	EU min	Jugoistočna Evropa
Alkoholna pića	Pivo	EUR/lit	0,19	0,09	0,19
	Vino	EUR/lit	0	0	0,28
	Ostala niskoalkoholna pića	EUR/lit	0,17	0,45	0,92
	Pića sa visokim procentom (>22%) alkohola	EUR/lit	0,99-2,51	2,2-5,28	
Duvanski proizvodi	Cigarete	EUR/1000 kom	48,5	90	72,1
	Cigare i cigarilosi	EUR/1000 kom	180	12	
	Duvan	EUR/kg	31,7	22-54	
	Tečnost za elektronske cigarete	EUR/ml	0,03	-	0,14
Energenti	Olovni benzin	EUR/1000 lit	447,15	412	
	Bezolovni benzin	EUR/1000 lit	406	359	404,47
	Dizel	EUR/1000 lit	446	330	392
	Kerozin	EUR/1000 lit	413,17	330	
	Lož ulje	EUR/1000 kg	446	15	
	Biogoriva	EUR/1000 lit	422,52	-	
	TNG	EUR/1000kg	173,25	125	119,4
	Prirodni gas	EUR/ giga džul	-	0,15-2,6	
	Ugalj i koks	EUR/ giga džul	-	0,15-0,3	
Električna energija	EUR/giga džul	4	0-1	0,5	
Kafa	Nepržena kafa	EUR/kg	0,69	-	0,4
	Pržena kafa	EUR/kg	0,86	-	
	Ljuspice i opne od kafe	EUR/kg	0,94	-	
	Ekstrakti, esencije i koncentracije kafe	EUR/kg	1,29	-	

Izvor: European Commission (2016); Arsić i Randelović (2017)

Iako je akcizni sistem Srbije uporediv sa evropskim, u procesu pridruživanja će biti potrebne brojne promene, u cilju potpunog usklađivanja. U pogledu akciza na energente, do trenutka pridruživanja EU, Srbija će biti u obavezi da uvede akcize na preostale energente definisane EU direktivama (na prirodni gas, ugalj i koks), kao i da ad valorem akcizu na električnu energiju zameni specifičnom akcizom. U pogledu akciza na duvanske proizvode, biće neophodno izvršiti osetno povećanje akciza na cigarete, koje su u Srbiji, u apsolutnom iznosu (EUR/1000 cigareta) gotovo upola niže od minimalne zbirne akcize definisane EU pravilima (Grafikon 2.). Tako je direktivama EU propisano da zbirna (specifična i ad valorem) akciza mora iznositi najmanje 90 evra na 1.000 cigareta, dok u Srbiji iznosi oko 48,5 evra na 1.000 cigareta. U segmentu akciza na alkoholna pića, biće neophodno promeniti način iskazivanja akciza, tako da visina akciza zavisi od procenta sadržaja alkohola u piću, a ne od vrste pića, budući da postojeći sistem akciza oštrije opterećuje uvozna od domaćih alkoholnih pića. Takođe, biće potrebno u sistem akciza uvesti i alkoholna pića proizvedena u domaćoj radinosti, pri čemu direktive EU propisuju mogućnost primene nižih stopa akciza na alkoholna pića proizvedena od strane malih proizvođača. Iako EU direktive ne propisuju obavezu naplate akcize na kafu, ukoliko akcize na kafu nastave da se naplaćuju u Srbiji, biće neophodno izvršiti određenu parametarsku promenu, kako bi se sprečila diskriminacija uvoznog u odnosu na domaći promet.

U pogledu oslobođenja, Srbija će biti u obavezi da prilagodi količine alkoholnih pića koja se može uneti u zemlju bez akcize (prema pravilima EU to je 1 litra žestokog pića ili 2 litra pića sa nižim procentom alkohola), dok će vrednosni limit za unos ostalih akciznih dobara (osim alkoholnih pića i cigareta) morati da podigne sa 100 evra na do 430 evra. Osim toga, ovi limiti bi se primenjivali samo na putnike koji dolaze iz trećih zemalja, koje nisu članice EU. U cilju unapređenja kontrole tokova akciznih proizvoda, Srbija će takođe biti u obavezi da se uključi u Evropski sistem za kontrolu tokova akciznih proizvoda (*EU Excise Movement and Control System*).

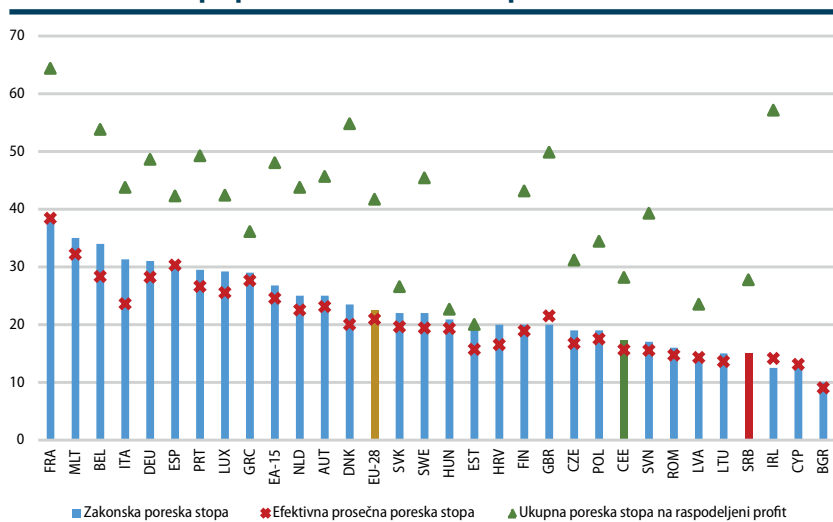
3 U grupu zemalja Jugoistočne Evrope uključene su države sa kojima se Srbija graniči (Bosna i Hercegovina, Bugarska, Crna Gora, BJR Makedonija, Mađarska, Hrvatska i Rumunija), budući da su te države relevantne za analizu podsticaja za prekograničnu poresku arbitražu.

3. Harmonizacija poreza na faktore proizvodnje

Stepen harmonizacije poreza na faktore proizvodnje (tzv. direktnih poreza) na nivou EU je znatno manji u odnosu na stepen harmonizacije poreza na potrošnju, budući da se procenjuje da porezi na faktore proizvodnje ne utiču direktno na funkcionisanje Jedinog tržišta i realizaciju četiri osnovne slobode. Stoga je harmonizacija poreza na faktore proizvodnje usmerena pre svega na otklanjanje diskriminacije u poreskom tretmanu obveznika iz različitih zemalja članica i sprečavanje štetne poreske konkurencije. Shodno tome, harmonizacija direktnih poreza se odnosi uglavnom na porez na dobit preduzeća, dok kod poreza na dohodak građana i poreza na imovinu, zemlje članice imaju potpunu slobodu u vođenju poreske politike, uz ograničenje da to ne sme da dovede do neravnopravnog tretmana obveznika iz različitih zemalja članica.

Pokušaji harmonizacije poreza na dobit u EU traju već duže od pola veka. Tako je još u Nojmarkovom izveštaju, objavljenom 1962. godine, preporučeno usaglašavanje pravila za računanje poreske osnovice, dok su kasniji predlozi, iz 70-ih godina, preporučivali utvrđivanje koridora za kretanje stopa poreza na dobit u rasponu od 45% do 55%, uz uvođenje sistema delimične imputacije u cilju otklanjanja dvostrukog oporezivanja. Takođe je predlagano ujednačavanje stope poreza po odbitku na dividendu koju zavisna kompanija isplaćuje matičnoj kompaniji izvan EU, po stopi od 25%. Ipak, te inicijative su se, zbog nespornosti država na ograničenje poreskog suvereniteta u ovom domenu, završavale neuspešno. Početkom 90-ih godina, Evropska komisija je pokrenula novu inicijativu za harmonizaciju poreza na dobit, koja je imala tri osnovna elementa: otklanjanje prepreka za tokove investicija između država članica, propisivanje minimalne stope poreza na dobit od 30%, i uvođenje jedinstvenih pravila za utvrđivanje poreske osnovice. Ova inicijativa je imala delimičan uspeh, jer je rezultirala u usvajanju tri direktive kojima se na jedinstven način uređuje pitanje poreskog tretmana prekograničnih tokova kapitala unutar EU - Direktive o matičnoj i zavisnoj kompaniji, Direktive o oporezivanju kamata i autorskih naknada i Direktive o oporezivanju poslovnih reorganizacija, kao i jedne konvencije (Konvencije o arbitraži). Početkom 2000-ih formirana je i radna grupa zadužena za izradu predloga o utvrđivanju zajedničke, konsolidovane osnovice poreza na dobit u EU, što podrazumeva da se poreska osnovica utvrđuje na nivou cele EU, po jedinstvenim pravilima, a da se onda po određenom ključu raspodeljuje na zemlje članice, koje oporezuju svoj deo poreske osnovice. Ipak, u ovom pogledu saglasnost do sada nije postignuta, a znatnijih iskoraka nije bilo ni u harmonizaciji poreskih stopa, tako da je varijacija stopa poreza na dobit u Evropi znatno veća od varijacije stopa poreza na potrošnju.

Grafikon 4. Stope poreza na dobit u Evropi



Izvor: Arsić i Randelović (2017)

ima za cilj sprečavanje neravnopravnog poreskog tretmana saradnje između preduzeća iz različitih zemalja članica, u odnosu na saradnju između preduzeća iz iste zemlje članice, te eliminisanje dvostrukog oporezivanja unutar EU. Konkretno, ova direktiva podrazumeva: *i)* ukidanje poreza po odbitku na dividendu koju zavisno preduzeće iz jedne države članice plaća matičnom preduzeću u drugoj državi članici, pod uslovom da matična kompanija poseduje najmanje 10% akcija ili udela u zavisnoj kompaniji, *ii)* eliminisanje dvostrukog oporezivanja dividende koju matična kompanija iz jedne države članice ostvaruje od zavisne kompanije iz druge države članice, tako što se primljena di-

4 Arsić i Randelović (2017)

Direktiva o oporezivanju poslovnih reorganizacija (eng. *Mergers Directive*, 90/434/EEC) ima za cilj otklanjanje poreskih prepreka za prekogranične statusne promene i reorganizacije (spajanje, razdvajanje, prenos imovine i razmenu akcija i udela), koje uključuju preduzeća iz različitih država članica.⁴ Ova direktiva predviđa mogućnost odlaganja obaveze po osnovu poreza na kapitalnu dobit, koja bi mogla da nastane u trenutku prenosa imovine ili akcija/udela u okviru statusne promene, pod uslovom da sticalac te imovine nastavlja sa poslovnim operacijama i imovinu nastavlja da iskazuje po njenoj poreskoj vrednosti. *Direktiva o matičnoj i zavisnoj kompaniji* (eng. *Parent-Subsidiary Directive*, 90/434/EEC, 2003/123/EC),

videnda isplaćena od preduzeća iz druge države članice u državi rezidentstva primaoca dividende izuzima iz poreske osnovice ili tako što se porez plaćen na dobit iz koje je dividenda raspodeljena, priznaje kao poreski kredit u odnosu na poresku obavezu matične kompanije (sistem imputacije).⁵ *Direktiva o oporezivanju kamata i autorskih naknada* (eng. *Interest-Royalty Directive*, 2003/49/EC) propisuje obavezu ukidanje poreza po odbitku (u zemlji isplatioca), na kamatu i autorsku naknadu koju preduzeće iz jedne države članice plaća povezanom preduzeću u drugoj državi članici, u cilju podsticanja efikasnije alokacija kapitala unutar Jedinštenog tržišta.

Pored direktiva kojima se ulazi u meritum pitanja u vezi sa oporezivanjem dobiti, na nivou EU postoji i veći broj propisa, kojima se regulišu proceduralna pitanja u cilju otklanjanja dvostrukog oporezivanja i sprečavanje štetne poreske konkurencije, kao što su Konvencija o arbitraži i Uputstvo za oporezivanje dobiti preduzeća. *Konvencijom o arbitraži* (eng. *Convention on Arbitrage*) se definišu postupci i procedure za rešavanje sporova po pitanju transfernih cena, a države potpisnice se obavezuju da poštuju arbitražnu odluku u konkretnim slučajevima, što doprinosi unapređenju pravne sigurnosti i predvidljivosti poslovnog okruženja u okviru Jedinštenog tržišta.⁶ *Uputstvom za oporezivanje preduzeća* (eng. *Code of Conduct of Business Taxation*) se iskazuje namera za uklanjanje elemenata poreskog sistema koji imaju karakter štetne poreske konkurencije, kao i namera za suzdržavanje od uvođenja takvih mera u budućnosti, kao što je: odstupanje od opšteg nivoa poreskog opterećenja u određenim slučajevima, dodeljivanje poreskih povlastica samo nerezidentima, kao i poslovnim aktivnostima koje nisu direktno povezane sa domaćom ekonomijom, dodeljivanje poreskih povlastica čak i u slučajevima kada nema stvarne ekonomske aktivnosti, dozvoljavanje odstupanja od OECD pravila za utvrđivanje profita u multinacionalnim kompanijama, te nedostatak transparentnosti.⁷ Takođe, u domenu transfernih cena, prihvaćena je primena *OECD uputstva za primenu transfernih cena*

Politika evropskih država u domenu suzbijanja mogućnosti za utaju poreza korišćenjem transfernih cena zasnovana je na primeni pravila i principa definisanih *OECD uputstva za primenu transfernih cena*. a 2006. godine na nivou EU, usvojeno je i *Uputstvo za pripremu dokumentacije u pogledu transfernih cena*, kojim je preciziran sadržaj dokumentacije kojom se dokazuje iznos iskazanih transakcija sa povezanim licima.

Sistem poreza na dobit preduzeća u Srbiji regulisan je Zakonom o porezu na dobit pravnih lica, usvojenim 2001. godine, koji je nakon toga više puta delimično menjan i dopunjavan. Osnovni elementi poreza na dobit preduzeća u Srbiji definisani su na način koji je konceptualno uporediv sa sistemima oporezivanja dobiti u drugim evropskim državama. Ipak, u pogledu potpunog usaglašava sa pravnim tekovinama EU u domenu direktnih poreza, u narednom periodu će biti neophodno da se izvrše dodatne promene, pre svega u pogledu otklanjanja dvostrukog oporezivanja prihoda između Srbije i drugih država članica EU. Tako će, shodno Direktivi o matičnoj i zavisnoj kompaniji, biti potrebno da se otkloni dvostruko oporezivanje dividende primljene iz neke od država članica EU (primenom metode poreskog kredita ili izuzimanjem od oporezivanja u Srbiji), kao i dividende isplaćene preduzeću iz neke države članice (primenom metoda izuzimanja te dividende od oporezivanja u Srbiji). Shodno Direktivi o oporezivanju kamata i autorskih naknada, biće neophodno propisati izuzimanje od oporezivanja kamata i autorskih naknada koje pravno lice iz Srbije isplaćuje pravnom licu, primaocu iz države članice EU. Osim toga, biće potrebno da se revidiraju i neke poreske olakšice, kao što je oslobođenje od oporezivanja dohotka građana od kamata po osnovu hartija od vrednosti čiji je emitent Republika Srbija, tako da se ova olakšica odnosi podjednako i na hartije od vrednosti čiji su emitenti druge države članice, u cilju obezbeđenja ravnopravnog poreskog tretmana. Takođe, biće potrebno da se izvrše i odgovarajuće promene propisa u cilju usklađivanja sa odredbama Direktive o oporezivanju poslovnih reorganizacija u vezi sa odlaganjem poreske obaveze u slučaju statusnih promena i uspostavljanjem pravila za promenu sedišta evropskih kompanija. Do dana pristupanja EU, Srbija će biti u obavezi da pristupi i Konvenciji o arbitraži po pitanjima transfernih cena, da zakonski reguliše proceduru za primenu odluka arbitražne komisije, i da na odgovarajući način razradi pravila u vezi sa obračunom cena „van dohvata ruke“. Osim toga, u procesu pridruživanja i nakon pristupanja EU, Evropska komisija će pratiti da li je ponašanje Srbije u pogledu politike oporezivanja dobiti u skladu sa principom suzdržavanja od štetne poreske konkurencije, definisanim *Uputstvom za oporezivanje dobiti preduzeća*.

5 Arsić i Randelović (2017)

6 Arsić i Randelović (2017)

7 Vidi: Arsić i Randelović (2017)

4. Administrativno-tehnička saradnja i integracija u evropske sisteme razmene poreskih podataka

Pored usklađivanja pravila oporezivanja sa propisima EU, u procesu pridruživanja biće neophodno izvršiti i integraciju Srbije u evropske sisteme razmene poreskih podataka, naročito u pogledu PDV i akciza, kao što su Sistem za razmenu PDV podataka, Sistem za kontrolu protoka akciznih proizvoda, Sistem razmene podataka o akcizama, Centralni servis za upravljanje akciznim informacionim sistemom i dr. Osim toga, Srbija će biti u obavezi da primeni i odredbe Direktive o administrativnoj saradnji, kao i odredbe drugih direktiva, koje uređuju pitanje razmene podataka između nacionalnih poreskih uprava, te da pristupi Konvenciji OECD i Saveta Evrope o međusobnoj administrativnoj pomoći u poreskim pitanjima. Uključivanju u evropske informacione sisteme razmene poreskih podataka i sisteme međusobne pomoći u poreskim pitanjima, će nužno prethoditi snažno jačanje administrativno-tehničkih kapaciteta Poreske uprave i drugih organa, pre svega u pogledu izgradnje obuhvatnih i pouzdanih informacionih sistema, kompatibilnih sa informacionim sistemima zemalja članica EU, što će delimično biti moguće finansirati i iz pred-pristupnih fondova EU. Integracija u evropske sisteme razmene informacija i saradnje, olakšaće kontrolu prekograničnih transakcija i smanjiće mogućnost za utaju poreza kod takvih transakcija.

Odsustvo efikasne saradnje u pogledu razmene poreskih podataka i štetna poreska konkurencija mogu predstavljati osnov da EU određenu jurisdikciju svrsta u grupu nekoperativnih poreskih jurisdikcija („poreske rajeve“), kojih je prema poslednjoj odluci Evropske komisije - 17. Zbog toga što Srbija nije potpisala Konvenciju OECD i Saveta Evrope o međusobnoj administrativnoj saradnji u poreskim pitanjima, koju je do sada potpisalo 115 zemalja, smatra se da nivo transparentnosti poreskih podataka nije na zadovoljavajućem nivou, što je jedan od kriterijuma na osnovu kojih se određena zemlja svrstava na listu „poreskih rajeva“. Potpisivanje ove Konvencije, u toku pregovaranja o poglavlju 16. unaprediće efikasnost međunarodne saradnje u razmeni poreskih podataka i smanjiće rizik stavljanja zemlje na listu „poreskih rajeva“.

5. Zaključna razmatranja

Iako Srbiji tek predstoji otvaranje pregovaračkog poglavlja 16. - Oporezivanje, ocenjuje se da je postojeći poreski sistem u Srbiji već u znatnoj meri usklađen sa pravilima EU, budući da je opšta struktura osnovnih poreskih oblika, kod kojih postoje harmonizovana pravila na nivou EU (PDV, akcize i u znatno manjoj meri – porez na dobit) u Srbiji uporediva sa odgovarajućim pravilima u EU. Ipak, u procesu pridruživanja, do zatvaranja pregovaračkog poglavlja, a potom i pristupanja EU, biće potrebno izvršiti veći broj parametarskih promena u poreskom sistemu Srbije. U domenu PDV-a, ključne promene će se odnositi na skraćivanje liste dobara na čiji promet se primenjuje snižena poreska stopa (prirodni gas, toplotna energija za grejanje, prvi promet nekretnine), te na ukidanje nekih poreskih olakšica (PDV na opremu i hranu za bebe, PDV na kupovinu prvog stana, olakšica za verske zajednice i sl.), kao i na smanjenje limita za PDV registraciju. U pogledu akciza, biće potrebno proširiti obuhvat akciza na energente, uvođenjem akciza na prirodni gas, ugalj i koks, promeniti način iskazivanja akciza na električnu energiju (prelazak na *ad valorem* stopu), kao i akciza na alkoholna pića, u sistem akciza uvesti i alkoholna pića iz domaće radinosti (kod većih proizvođača), te znatno povećati stopu akciza na cigarete. U pogledu poreza na faktore proizvodnje, biće potrebno sprovesti veći broj tehničkih usklađivanja radi eliminacije dvostrukog oporezivanja unutar EU i u cilju otklanjanja neravnopravnog tretmana obveznika iz različitih zemalja članica. Osim materijalnih, u narednom periodu će biti potrebno sprovesti i brojna administrativno-tehnička usklađivanja, pre svega u cilju izgradnje kapaciteta za punu integraciju Srbije u evropske sisteme za razmenu poreskih podataka.

Pregovori o poglavlju 16. će se u znatnoj meri svoditi na dogovaranje dinamike usklađivanja pojedinih segmenata poreskog sistema sa pravilima EU. Po pravilu, sve izmene poreskih propisa, koje se odnose na usklađivanje poreskog sistema Srbije sa pravilima EU je potrebno usvojiti, tj. ugraditi u domaće zakonodavstvo, do zatvaranja pregovaračkog poglavlja 16, pri čemu postoji mogućnost da se dogovori moguće da se neke od tih promena primenjuju od dana pristupanja Srbije EU. Osim toga, iskustvo zemalja koje su EU pristupile 2004. i 2007. godine pokazuju da postoji mogućnost da se u pojedinim pitanjima, koja se smatraju bitnim za konkretnu zemlju, u pregovorima sa EU dogovori i tranzicioni period nakon pristupanja EU, u toku kojeg će se primenjivati staro pravilo, tj. vršiti prilagođavanje. Tako je npr. Mađarska uspeła da dogovori sa Evropskom komisijom da se prebacivanje prirodnog gasa u korpu dobara oporezovanih po standardnoj stopi izvrši godinu dana nakon njenog prijema u EU. Takođe, u pregovorima je moguće dogovoriti i manja odstupanja od opšteg pravila, u pitanjima kod kojih je evropskim direktivama ta mogućnost ostavljena (npr. Bugarska je dogovorila sa Evropskom komisijom da stopa akciza na rakiju proizvedenu o domaćoj radinosti bude za 50% niža od standardne stope).

S obzirom na prirodu odstupanja postojećih pravila oporezivanja u Srbiji od direktiva, veći deo usaglašavanja podrazumeva širenje poreske osnovice, ukidanje nekih olakšica, povećanje pojedinih stopa i sl., što bi moglo biti prihodno pozitivno, tj. što bi moglo da implicira rast poreskih prihoda. U tom kontekstu, budući da je ukupno poresko opterećenje u Srbiji (mereno učešćem poreskih prihoda u BDP-u) u evropskim i regionalnim razmerama već umereno, dodatni fiskalni prostor koji će nastati usled usaglašavanja sa pravilima EU bi mogao da predstavlja i priliku za sniženje nekih drugih poreza, u slučajevima gde to nije ograničeno EU pravilima (npr. kod poreza na rad). Ipak, tu mogućnost bi bilo opravdano razmatrati tek kada budu jasno definisane promene poreskog sistema u cilju harmonizacije sa EU direktivama, i nakon što se procene fiskalni efekti tih promena.

Literatura

- Arsić M. & S. Randelović (2017). *Ekonomija oporezivanja – teorija i politika*, CID Ekonomski fakultet, Beograd.
- Bénassy-Quéré, A., Trannoy, A., & Wolff, G. (2014). Tax harmonization in Europe: Moving forward. *Notes du conseil d'analyse économique*, (4), 1-12.
- European Commission (2016). *Screening Report Serbia: Chapter 16 – Taxation*, MD 173/16
- European Commission (2017). *Taxation Trends in the EU*