

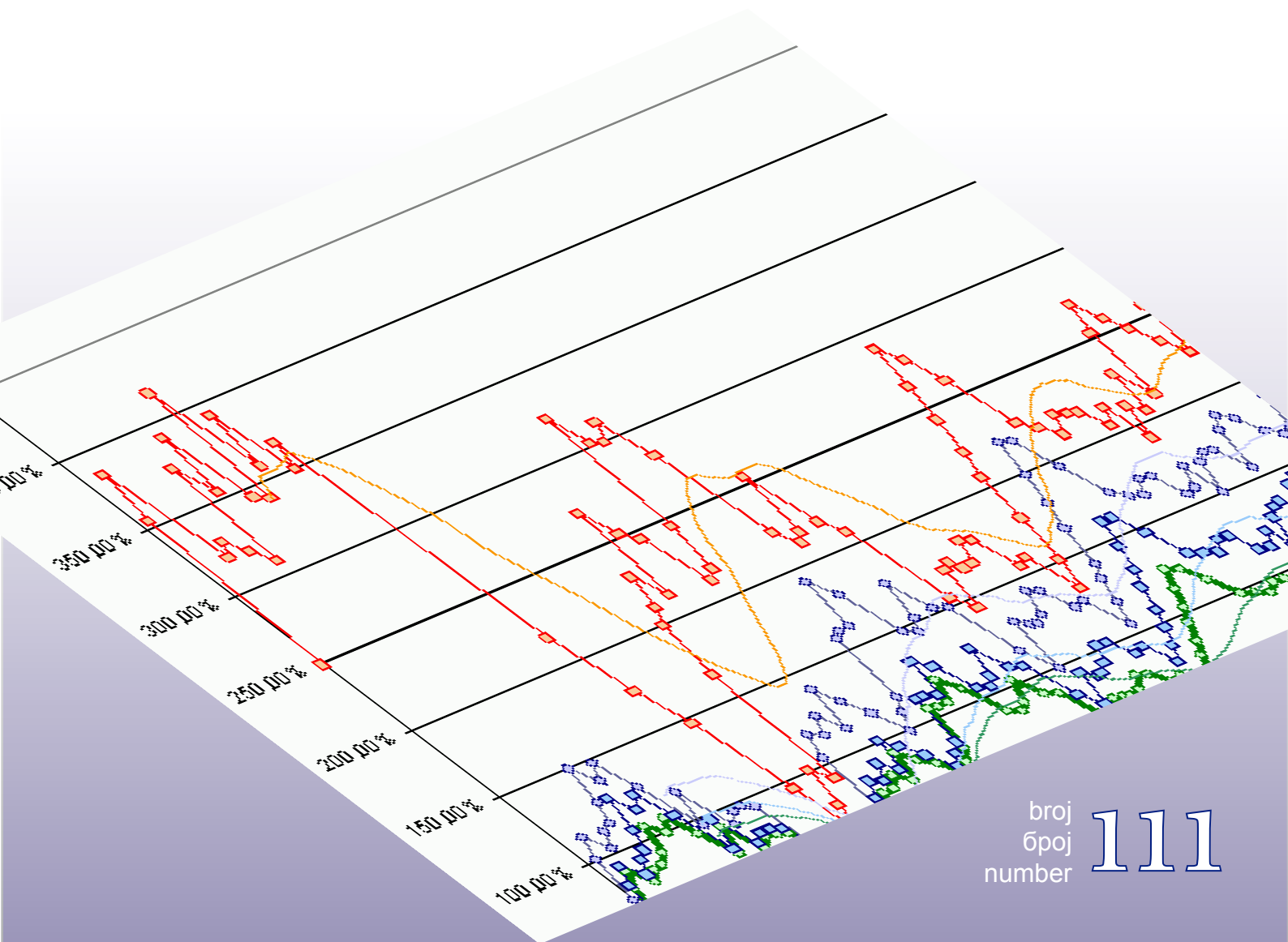
Bosna i Hercegovina
Odjeljenje za makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za indirektno-
neizravno oporezivanje



Босна и Херцеговина
Одјељење за макроекономску анализу
Управног одбора Управе за indirektno-
опорезивање

Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Tax Authority

Oma Bilten

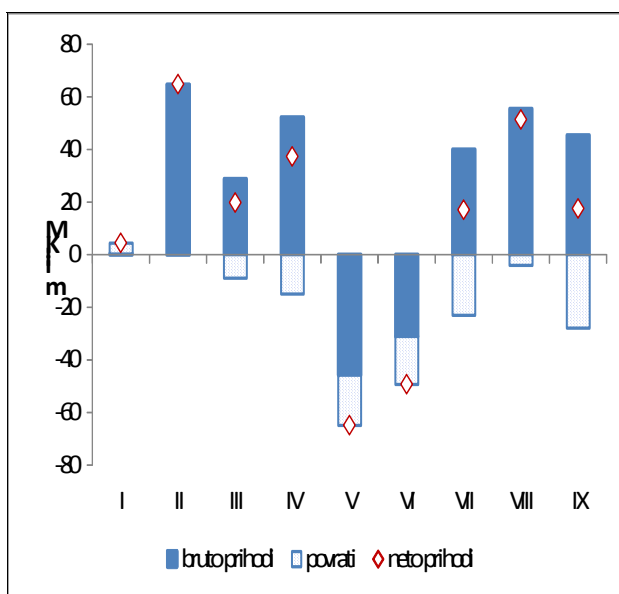


broj
број
number **111**

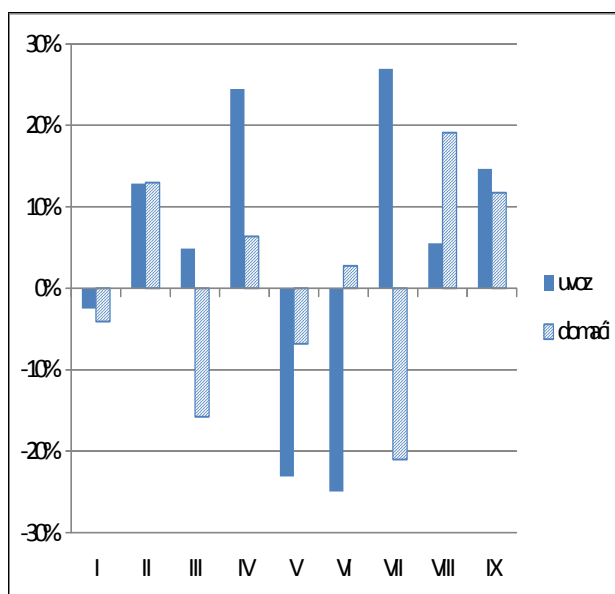
• Oktobar 2014 • Listopad 2014 • Октобар 2014 • October 2014 •

Uz ovaj broj

Prema preliminarnom izvještaju o gotovinskom toku na JR UIO je u septembru naplaćeno 566,4 mil KM bruto prihoda od indirektnih poreza ili više za 46 mil KM nego u istom mjesecu 2013. Budući da su povrati povećani za 31,6% ili 27,9 mil KM neto naplata je iznosila 450,1 mil KM. To je za 18 mil KM više nego u septembru 2013, odnosno za 4,2% (Grafikon 1). Na nivou perioda januar – septembar naplaćeno je 4,575 mlrd KM bruto prihoda. Zabilježen je snažan rast povrata od 116,7 mil KM ili za 15,8%. Konačno, neto naplata u navedenom periodu je veća za 92,1 mil KM ili za 2,5% u odnosu na isti period 2013., što znači da su premašene revidirane projekcije Odjeljenja iz juna 2014.



Grafikon 1



Grafikon 2

Glavni generator rasta prihoda u septembru su bile akcize na duhan, te akcize i putarina na uvoz derivata nafte. Prilagođavanje obveznika i potrošača izmjenama Zakona o akcizama donijelo je rast akciza na uvezeni duhan od 37,7%, a domaćeg od 11,8%. Kako se diferencirane stope akciza na pivo, koje su uvedene izmjenama Zakona o akcizama, primjenjuju tek od 1.9.2014. još uvijek je rano za pouzdane zaključke o efektima. Na osnovu preliminarnog izvještaja može se zaključiti da je prvi mjesec primjene diferenciranih stopa donio pad prihoda od akciza na domaće pivo i snažan rast prihoda od akciza na uvezeno pivo, tako da je u cjelini ostvaren rast prihoda od akciza od 6% (Grafikon 2).

dr.sc. Dinka Antić
 šef Odjeljenja

Sadržaj:

Diferencirano oporezivanje piva u BiH u svjetlu prava i prakse EU	2
Konsolidovani izvještaji	13

tehnička obrada : Sulejman Hasanović, IT saradnik
 lektor : Darija Komlenović, prof. anglistike

Diferencirano oporezivanje piva u BiH u svjetlu prava i prakse EU

(autor: dr.sc. Dinka Antić)

Europska unija je prilikom uspostave zajedničkog tržišta 1993. godine omogućila članicama uvođenje diferenciranih stopa akciza na pivo za male neovisne pivare s ciljem da se omogući opstanak lokalne proizvodnje piva i zadrže radna mjesta i stanovništvo u ruralnim sredinama, te da se osigura ravnomjerniji regionalni razvitak unutar članica. Izmjenama Zakona o akcizama u BiH od 1. septembra BiH 2014. je uvela diferencirane stope akcize na pivo. Uvođenje diferenciranih stopa akciza na pivo otvara pitanja o mogućim ekonomskim i fiskalnim implikacijama, sa stajališta obveznika i fiskalnih vlasti u BiH.

UVOD: POREZNE OLAKŠICE U TEORIJI I PRAKSI

Savremeni porezni sistemi uključuju različite porezne povlastice koje se odobravaju određenim kategorijama poreznih obveznika. Porezne povlastice se nazivaju i poreznim olakšicama (engl. *tax relief*). Porezne olakšice predstavljaju "generički pojam kojim se opisuje cjelokupnost metoda koje se koriste u cilju smanjenja ili odlaganja poreznog tereta bez obzira na način na koji se postižu"¹. Selektivnost u oporezivanju, koje se nalazi u osnovi poreznih olakšica, u području oporezivanja privrednih subjekata određene privredne subjekte može da stavi u povlaštenu položaj na tržištu u odnosu na konkurente. Ukoliko skala poreznih olakšica obuhvata širi dijapazon dobara i grana utoliko su tržišne devijacije veće, budući da se potrošači ne usmjeravaju prema najefikasnijim granama, već prema granama koje imaju povlaštenu porezni položaj. Iskrivljavanje stanja na tržištu šalje pogrešne signale investitorima o profitabilnosti i efikasnosti određenih grana, čime se ugrožava i efikasnost alokacije kapitala. Negativna posljedica poreznih olakšica je nastanak neloyalne konkurencije, favoriziranjem jednih ekonomskih subjekata i diskriminacijom drugih subjekata na tržištu.

Članice EU, u cilju osiguranja ispravnog funkcioniranja jedinstvenog tržišta Unije strogo ograničavaju sve porezne mjere, uključujući i porezne olakšice, koje ugrožavaju tržišne mehanizme i određene grupacije obveznika stavljaju u povoljniji položaj. EU je 1997.g. usvojila Kodeks oporezivanja kompanija², u kojem su precizirana pravila oporezivanja koja su suprotna principima slobodnog kretanja dobara, usluga, kapitala i lica i principa tržišne konkurentnosti unutar EU. 1998.godine objavljena je detaljna lista mjera koje donose države a koje dovode do štetne porezne konkurencije. U dokumentu, koji je pripremljen od strane OECD, ponuđena je lista kontramjera kojima se nastoje suprotstaviti poreznim mjerama koje ugrožavaju konkurenciju, ugrožavaju donošenje ekonomskih i finansijskih odluka, te derogiraju poreznu osnovicu (prihode) država³.

Zbog negativnih implikacija razvijene zemlje EU i OECD se zalažu za ukidanje ili drastično smanjenje poreznih olakšica. U poreznim sistemima zadržavaju se samo olakšice koje se uvode u cilju stimuliranja istraživanja i razvoja (R&D – *Research & Development*)⁴, očuvanja životne sredine, te olakšice za novoosnovana poduzeća (engl. *Start-Ups*) kojima se podstiče otvaranje radnih mjesta i ekonomski rast. Globalna finansijska i ekonomska kriza je ponovno u fokus stavila pitanje efikasnosti poreznih sistema.

¹ IBFD, "International Tax Glossary", 5th Edition, Amsterdam, 2005., p. 408.

² Council of European Union, Code of conduct for business taxation, 1 December 1997, OJ C 2, 6.1.1998.

³ Više: OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, 1998.

⁴ OECD, "Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues", 2002.

Nova porezna strategija EU do 2020.g., te strategije MMF-a⁵, članica OECD⁶, potkrijepljene analizama iz studije nobelovca Jamesa Mirrleesa⁷, zasnivaju se na širenju porezne osnovice i smanjenju poreznih stopa. Pristup u koncipiranju poreznih sistema koji podrazumijeva šire porezne osnovice i niže stope bi omogućio ostvarenje niza prednosti, koje su ujedno karakteristike idealnog poreznog sistema. Sistemi sa širokom osnovicom i niskim stopama su pravičniji, jer ne podrazumijevaju porezne olakšice. Ekonomski položaj privrednih subjekata na tržištu ne ovisi o poreznim preferencijama, već o preferencijama kupaca i efikasnosti interne ekonomije. Ukidanjem poreznih olakšica omogućena je ravnopravna konkurencija i puno djelovanje tržišnih mehanizama u alokaciji kapitala i drugih resursa. Porezni sistemi bez olakšica su jednostavniji i za porezne uprave i za obveznike, zahtijevaju manje vremena i resursa kod poštivanja poreznih propisa, administriranja i kontrole poreza. Širenjem porezne osnovice porezima se obuhvaća širi krug poreznih obveznika, što povećava i ubrane prihode od poreza. S druge strane, niže stope demotiviraju obveznike da traže načine da izbjegavaju plaćanje poreza, budući da „troškovi“ izbjegavanja poreza često mogu da premaše iznos porezne obaveze. Konačni efekat novog pravca oporezivanja jeste smanjenje sive ekonomije i povećanje prihoda uz manji „porezni napor“ (engl. *tax effort*).

POLITIKA DIFERENCIIRANIH AKCIZA NA PIVO U EU

Pravni okvir EU

Minimalne stope akciza za pivo u EU propisane su još 1984.godine i do sada se nisu mijenjale, bez obzira na rast inflacije. Ovisno o politici članica minimalna akciza za članice koje akcizu utvrđuju prema stepenu alkohola iznosi 1,87 EUR /hl/ % alkohola, a za članice koje koriste skalu Platoa iznosi 0,748 EUR /hl/ ° Plato⁸.

Članice EU mogu primijeniti sniženu stopu akcize, koja se može razlikovati ovisno o godišnjoj proizvodnji pivara, na pivo koje se proizvodi u malim neovisnim pivarama sa sljedećim ograničenjima:

- snižena stopa se može uvesti samo za pivare koje proizvode manje od 200,000 hl piva godišnje;
- snižena stopa ne smije biti ispod 50% standardne stope akcize članice;
- snižene stope se mogu uvesti samo za pivo sa sadržinom alkohola koji ne prelazi 2,8% vol⁹.

Zemlje članice mogu ograničiti primjenu ovog članka na proizvode koji sadrže mješavinu piva sa bezalkoholnim pićima koji potpadaju pod tarifnu oznaku CN 2206. Pod uvjetima koji osiguravaju ispravnu primjenu oslobađanja, zemlje članice mogu osloboditi obveze plaćanja akcize na pivo proizvedeno od strane fizičke osobe i koje konzumira proizvođač, članovi njegove obitelji, ukoliko ono nije predmet prodaje.

⁵ IMF World Economic and Financial Surveys, Fiscal Exit: From Strategy to Implementation, Fiscal Monitor, Washington, November 2010, pp. 73-84.

⁶ OECD, "OECD's Current Tax Agenda", June 2010., OECD, "Tax policy reform and fiscal consolidation", Tax Policy Brief, December 2010.

⁷ Mirrlees J., „Reforming the tax system for the 21st century – Tax by Design“, i "Dimensions of Tax Design", preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK, November 2010.

⁸ Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, OJ L 316, 31.10.1992.

⁹ Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages (OJ L 316, 31.10.1992, p. 21)

U smislu odredba Direktive pojam "mala neovisna pivara" označava pivaru koja je pravno i ekonomski neovisna u odnosu na neku drugu pivaru, koja koristi prostor fizički odijeljen od prostora drugih pivara i ne posluje pod licencom. U slučaju postojanja suradnje dvije ili više malih pivara i ukoliko njihova spojena godišnja proizvodnja ne prelazi 200,000 hektolitara, takve pivare mogu se tretirati kao jedna mala neovisna pivara.

Članice su dužne da osiguraju jednaku primjenu sniženih stopa na pivo koje na njihovom teritoriju isporučuju male neovisne pivare sa sjedištem u drugoj zemlji članici.

U odnosu na opće odredbe oporezivanja piva koje vrijede za sve članice do sada je odobrena samo jedna derogacija u korist Portugala. Vijeće EU je u junu 2008.g. odobrilo Portugalu povećanje maksimalnog praga za uvođenje snižene stope akcize na 300,000 hl i to samo na pivo koje se proizvodi i konzumira isključivo u regionu Madeira¹⁰. Ova mjera je uvedena s ciljem održavanja proizvodnje domaćeg autohtonog piva na Madeiri. Smanjivanje akcize trebalo je da nadoknadi ekstra troškove domaće proizvodnje piva na dislociranim, teškim za proizvodnju i nepristupačnim terenima skupine otoka regiona Madeira. Rok primjene navedene derogacije je bio 31.12.2013., tako da trenutačno ne postoje aktivne derogacije jedinstvenih pravila diferenciranog oporezivanja piva.

Definicija „neovisne pivare“

Direktivom 92/83/EEC opcija uvođenja diferenciranih stopa akciza na pivo je omogućena samo za neovisne pivare. Direktivom su dati osnovni kriteriji koje mora da zadovolji pivara koja bi se uključila u shemu sniženih stopa akcize. U preambuli Direktive navedeno je da je nužno propisati zajedničke definicije svih akciznih proizvoda u cilju osiguranja ispravnog funkcioniranja internog tržišta EU. U slučaju oporezivanja malih neovisnih pivara potrebno je donijeti zajednička rješenja koja će omogućiti članicama da primijene opciju diferenciranog oporezivanja piva. Međutim, istodobno je potrebno osigurati da članica, koja primijeni snižene stope akcize, ne smije nacionalnim propisima ugroziti konkurenciju unutar internog tržišta Unije. Neovisnost se može tumačiti kao fizička, u smislu prostora, pravna, u smislu vlasništva, i ekonomska neovisnost, u smislu upravljanja i poslovanja. Ipak, navedeni kriteriji iz Direktive nisu bili dovoljno precizni da bi obuhvatili različite situacije u kojima su se našle članice prilikom odobravanja primjene sniženih stopa akciza. Problem je u nekim članicama eskalirao do te mjere da su sporovi između fiskalnih vlasti i pivara došli do nacionalnih sudova, a potom i do Europskog suda pravde (engl. *European Court of Justice*). Predmet C-83/08¹¹, koji je vezan za Njemačku, izazvao je veliku pozornost u EU, tako da su se u raspravu uključile, pored Europske komisije, i vlade Grčke i Portugala.

Analiza¹² pravnog okvira pokazala je da pivara koja želi da se uključi u shemu sniženih akciza treba da ispuni dva uvjeta. Prvi je kvantitativni i odnosi se na godišnji volumen proizvodnje piva koji treba biti ispod maksimalne količine od 200,000 hl piva propisane Direktivom, dok je drugi kvalitativan, jer se odnosi na neovisnost pivare od drugih pivara. Kvalitativni kriterij je nužan da bi se izbjegle zloupotrebe da se različitim pravnim aranžmanima između navodno neovisnih pivara koristi od sniženih stopa *de facto* ostvare velike pivare. U odnosu na velike pivare, koje koriste ekonomske i financijske prednosti veličine kompanije, male pivare su manje efikasne zbog većih troškova proizvodnje, distribucije i financiranja, što ih dovodi u slabiju konkurentnu poziciju na tržištu. U tom smislu, povoljnije oporezivanje akcizom se smatra mehanizmom koji treba malim pivarama stvoriti jednake šanse na tržištu piva. Snižene stope akciza malim pivarama se uvode i u

¹⁰ Council Decision of 3 June 2008 authorising Portugal to apply a reduced rate of excise duty on locally produced beer in the autonomous region of Madeira (2008/417/EC).

¹¹ Reference for a preliminary ruling from the Thüringer Finanzgericht (Germany), lodged on 25 February 2008 — Glückauf Brauerei GmbH v Hauptzollamt Erfurt, OJ C 128, 24.5.2008.

¹² Izvod iz mišljenja generalnog odvjetnika Suda.

cilju zadržavanja radnih mjesta i stanovništva u ruralnim područjima članica i ostvarenja ravnomjernijeg regionalnog razvoja EU. Porezne olakšice ukoliko bi se dodijelile velikim pivarama mogle bi, zbog njihovog velikog kapaciteta, devesti do poremećaja na tržištu članice i Unije u cjelini. Drugim riječima, intencija EU je da podrži opstanak malih pivara čiji je kapacitet nedovoljan da bi njihov povoljniji fiskalni položaj mogao izazvati distorzije na tržištu. Da bi se to osiguralo propisan je maksimalni prag godišnje proizvodnje, te uvjeti da je pivara neovisna pravno i ekonomski od drugih pivara, i to ne samo u smislu vlasničke strukture i ekonomskih veza, već i u pogledu proizvodne strukture, prostora i postrojenja. Pored toga, potrebno je da mala neovisna pivara proizvodi vlastiti brend, a ne pod licencom druge pivare. Na ovaj način se osigurava očuvanje lokalnih autohtonih brendova piva u određenim regionima članica.

Prema stajalištu Komisije koncept ekonomske neovisnosti pivara se odnosi na kapacitet pivare da neovisno donosi poslovne odluke. Pri tome, samostalan nastup pivara na tržištu ne može se smatrati dokazom neovisnosti pivare, jer on može biti rezultat dogovora unutar matične kompanije – velike pivare da bi se izbjegla međusobna konkurencija brendova koje proizvode manje pivare u njenom sastavu. Iz presude¹³ Suda, koja postaje *case law* za sve članice, implicira da se u cilju ocjene neovisnosti pivara trebaju koristiti pravni i ekonomski kriteriji. Pravni kriteriji podrazumijevaju da ne postoje strukturalne veze u smislu udjela u vlasništvu i glasačkih prava, a ekonomski da ne postoje ekonomske veze, u smislu upravljačkih i poslovnih veza, koje dovode do utjecaja menadžmenta jedne pivare na poslovne odluke druge pivare.

AKCIZNA POLITIKA ČLANICA EU

U pogledu primjene odredaba Direktive 92/83/EEC, kojima se dozvoljava diferencirano oporezivanje piva pod određenim uvjetima, članice EU primjenjuju različite pristupe. Od 28 članica EU samo šest članica pivo oporezuje jedinstvenom stopom akcize, dok sve ostale članice imaju diferencirane stope akcize. S obzirom da su Direktivom dati samo okvirni standardi članice primjenjuju različite modalitete oporezivanja i diferenciranja stope akcize.

Većina članica koristi kriterij obima proizvodnje za diferenciranje akcize. Prema Direktivi članice koje koriste kriterij obima proizvodnje moraju primijeniti propisani maksimalni prag proizvodnje piva koji može da podliježe sniženim stopama akciza u visini od 200,000 hl. Jedan broj članica EU je preuzeo maksimalni dozvoljeni prag iz Direktive, dok su ostale članice koje imaju diferencirane stope akcize na pivo propisale niži prag proizvodnje. Prema stanju na dan 1.7.2014. najniži prag proizvodnje za primjenu diferenciranih stopa je propisala Estonija (3,000 hl), zatim Mađarska (8,000 hl), Latvija (10,000 hl), Irska (20,000 hl), Njemačka (40,000 hl), Austrija (50,000 hl), Velika Britanija (60,000 hl) i, na koncu, Finska (100,000 hl)¹⁴. Tri članice, Nizozemska, Portugal i Španjolska, nemaju jedinstvenu standardnu akcizu, već koriste skalu sa 4 do 5 nivoa šećera u pivu (° Plato), s tim da u Nizozemskoj male pivare plaćaju 92,5% standardne akcize, ovisno o skali, a u Portugalu 50%. Irska je specifična po tome što koristi prag proizvodnje za diferenciranje akciza, ali se porezna olakšica ne primjenjuje preko niže stope, već putem povrata 50% plaćene akcize samo za one pivare koje proizvode manje od 20,000 hl piva godišnje.

U nekim članicama prag proizvodnje za primjenu snižene stope akcize je jedinstven, dok je u drugim članicama propisano nekoliko razina proizvodnje sa različitim stopama akciza (skala stopa). U Okviru 1 dat je pregled propisanih pragova proizvodnje za primjenu diferenciranih stopa akcize na pivo u članicama EU.

¹³ Presuda Suda, OJ C 141, 20.6.2009.

¹⁴ Izvor: Europska komisija, 1.7.2014.

Okvir 1: Skale oporezivanja piva u EU na bazi obima proizvodnje

članica	prag 1 (hl)	prag 2 (hl)	prag 3 (hl)	prag 4 (hl)	prag 5 (hl)
Luksemburg	50,000	200,000			
Austrija	12,500	25,000	37,500	50,000	
Finska	2,000	30,000	55,000	100,000	
Belgija	12,500	25,000	50,000	75,000	200,000
Češka	10,000	50,000	100,000	150,000	200,000
Njemačka	5,000	10,000	20,000	40,000	
Francuska	10,000	50,000	200,000		
Poljska	20,000	70,000	150,000	200,000	

Izvor: Izvještaj Europske komisije, 1.7.2014.

Sukladno Direktivi članice su dužne da osiguraju jednaku primjenu sniženih stopa na pivo koje na njihovom teritoriju isporučuju male neovisne pivare sa sjedištem u drugoj zemlji članici. U svrhu primjene ove odredbe članice imaju na raspolaganju mehanizam EMSC (Excise Movement and Control System) koji podrazumijeva elektronsko praćenje i kontrolu kretanje akciznih proizvoda pod suspenzijom unutar EU¹⁵, kao i elektronski sistem obvezatne razmjene podataka o akciznim obveznicima, držateljima akciznih skladišta i akciznim proizvodima koji omogućuje i sudjelovanje inspektora porezne uprave jedne članice u kontrolama u drugoj članici.¹⁶

POLITIKA I PRAKSA EU NA PRIMJERU VELIKE BRITANIJE

Za eventualno uvođenje diferenciranih stopa akciza na pivo u BiH korisno je sagledati motive za uvođenje, pravni okvir i praksu velikih članica EU, poput Velike Britanije, koja u ukupnoj proizvodnji piva u EU sudjeluje sa 13%, a u ukupnim prihodima od akciza na pivo u EU sa 40%¹⁷. Ovaj nesrazmjer proizvodnje i ubranih prihoda ukazuje na visoku stopu oporezivanja piva u V. Britaniji.

Diferencirano oporezivanje u V. Britaniji je inicirano početkom 2002.godine. Progresivnim oporezivanjem piva fiskalne vlasti su nastojale ostvariti mikroekonomske i makroekonomske ciljeve. S obzirom na nižu profitabilnost malih kompanija, koja se odražava na lošiju tržišnu poziciju, bilo je nužno poreznim olakšicama dovesti male lokalne pivare u ravnopravnu poziciju na regionalnom i nacionalnom tržištu. Jačanje malih pivara trebalo je doprinijeti razbijanju monopola nekoliko velikih pivara i osigurati potreban dinamizam i viši stupanj inovativnosti nužan za razvitak branše i tržišta piva u skladu sa rastućim preferencijama potrošača u pogledu novih proizvoda, raznolikosti ponude i boljeg kvaliteta. Na makroekonomskom planu porezne olakšice za male pivare trebale su doprinijeti zadržavanju radnih mjesta u manjim lokalnim zajednicama, smanjenju regionalnih dispariteta u razvoju, jačanju konkurencije na tržištu, smanjivanju prodajnih cijena i povećanju izvoza piva¹⁸.

Diferencirano oporezivanje piva je uvedeno 1. juna 2002.godine. U početku, pivare koje su proizvodile manje od 30,000 hektolitara godišnje mogle su da uživaju poreznu olakšicu u vidu 50% standardne akcize na pivo, s tim da se puna snižena akciza (50%) primjenjuje na prvih

¹⁵ Sistem je obavezan za sve članice od 1.1.2011.

¹⁶ Sistem, koji je na snazi od 1. jula 2005., je uspostavljen Regulacijom 2073/2004 (Council Regulation No 2073/2004 of 16 November 2004 on administrative cooperation in the field of excise duties).

¹⁷ Izvor: SIBA, the Society of Independent Brewers.

¹⁸ Više: HM Revenue & Customs, <http://customs.hmrc.gov.uk>

5,000 hektolitara. Pivare koje proizvode između 5,000 i 30,000 hl mogle su primjenjivati niže stope akcize koje se obračunavaju srazmjerno razini proizvodnje. Od 1. juna 2004. gornji prag proizvodnje koji podliježe poreznoj olakšici je povećan na 60,000, s tim da se olakšica smanjuje kako proizvodnja raste prema 60,000 hl (vid. Okvir 2).

Okvir 2: Formule za izračun snižene stope akcize na pivo u V. Britaniji

i. godišnja proizvodnja do 5,000 hl

$$\text{snižena stopa akcize} = \text{GP} * 50\% \text{ SSA}$$

ii. godišnja proizvodnja 5,000 – 30,000 hl

$$\text{snižena stopa akcize} = \frac{\text{GP} - 2,500}{\text{GP}} * \text{SSA}$$

iii. godišnja proizvodnja 30,000 – 60,000 hl

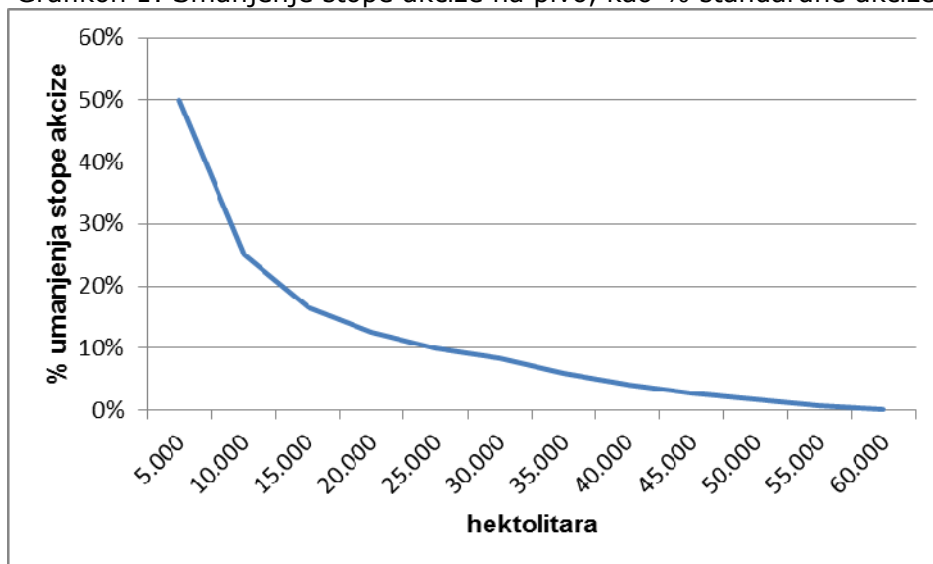
$$\text{snižena stopa akcize} = \frac{\text{GP} - (2,500 - 8,33\% * \text{GP}_1)}{\text{GP}} * \text{SSA}$$

Legenda:

- GP = godišnja proizvodnja (hl)
- GP₁ = godišnja proizvodnja (hl) iznad praga od 30,000 hl
- SSA = standardna stopa akcize

Izvor: HM Revenue & Customs, Notice 226 Beer Duty, April 2014.

Grafikon 1: Smanjenje stope akcize na pivo, kao % standardne akcize



Izvor: izračun autora; HM Revenue & Customs

Iako su formule za izračun snižene stope akcize kompleksne može se zaključiti da navedeni pristup osigurava ostvarenje osnovnog cilja da se pomogne malim pivarama. Porezne olakšice se ne primjenjuju linearno, već degresivno, što znači da se rastom proizvodnje, pogotovo preko 30,000 hl olakšice rapidno smanjuju do nulte razine kod proizvodnje od 60,000 hl (Grafikon 1).

Zanimljivo je analizirati i pravni okvir oporezivanja piva akcizom u V. Britaniji u svjetlu dilema koje su članice imale u svezi sa primjenom definicije „mala neovisna pivara“. Legislativa¹⁹ u V. Britaniji definira pojam „piva kojeg proizvodi mala pivara“ koji obuhvata pivo koje je proizvedeno od strane pivara u V. Britaniji ili inozemstvu, osim piva koje se proizvodi pod licencom druge pivare.

Ukoliko dvije ili više pivara imaju zajedničku suradnju one čine grupu u smislu oporezivanja akcizom, te se za ocjenu da li grupa zadovoljava kriterije za primjenu snižene stope uzima ukupna proizvodnja grupe. Ovo je nužno kako bi se izbjeglo da grupa pivara ostvari iste porezne olakšice kao što bi bio slučaj da ne postoji povezanost između malih pivara koje čine grupu. U slučaju da jedna pivara, koja je povezana sa drugim pivarama u grupi, ima više od 50% proizvodnje pod licencom cijela grupa se isključuje iz sheme sniženih stopa.

Da bi se mala pivara kvalificirala za poreznu olakšicu, pored ispunjavanja kvantitativnog ograničenja proizvodnje 60,000 hl potrebno je da dokaže da je jedinstvena pivara koja nije povezana sa drugim pivarama. Pivara se smatra povezanom pivarom ukoliko proizvodi pivo u jednoj ili više pivara u toku kalendarske godine ili je povezana sa bilo kojom osobom koja proizvodi pivo u nekoj drugoj pivari.

Koncept povezanosti kompanija se detaljnije propisuje Zakonom o porezu na dohodak i korporacije iz 1988 (*Income and Corporation Taxes Act 1988*). Povezanost postoji u sljedećem slučajevima:

- ukoliko su osobe povezane brakom ili rodbinskim vezama;
- ukoliko postoje partnerstvo između osoba;
- ukoliko postoji međusobna poveznost između kompanija i sa osobama koje ih kontroliraju (npr. ukoliko osoba izravno i indirektno vrši kontrolu nad poslovima kompanija);
- ukoliko su kompanije povezane preko dioničara (pojedinaca ili kompanija) koji kontroliraju kompaniju, bilo u svoje ime ili zajedno sa osobama koje su povezane sa dioničarima;
- ukoliko je povezanost nastala kao posljedica kontrole povezane osobe (npr. ukoliko muž kontrolira kompaniju X, a supruga kompaniju Y, tada se smatra da su kompanije X i Y povezane).

Uvođenje diferenciranih stopa akciza za male neovisne pivare donijelo je snažne pozitivne efekte, tako da se može zaključiti da su ciljevi vlasti ispunjeni. U proteklih dvanaest godina primjene nižih stopa akcize broj malih pivara je porastao sa 235 na 723²⁰, što predstavlja 65% od ukupnog broja pivara u Britaniji²¹. Danas male pivare u V. Britaniji zapošljavaju 5,500 radnika na neodređeno vrijeme. Samo u toku 2013. otvoreno je 900 novih radnih mjesta, s tim da se sa procesom investiranja u modernu opremu očekuje sporiji rast zapošljavanja²². Procjenjuje se da svako radno mjesto u maloj pivari generira 21 radno mjesto u lancu opskrbe i distribuciji²³. Male pivare su ostvarile napredak i u pogledu raznolikosti proizvodnog asortimana, tako da danas u svojoj ponudi imaju čak 3,000 stalnih lokalnih brendova i oko 4,000 specijalnih i sezonskih brendova²⁴. Ovi rezultati su još impresivniji ukoliko se uzmu u obzir dvije okolnosti. U razdoblju 2002-2012 akcize na pivo su povećane sa 11,89 GBP na 19,12 GBP, dok je stopa PDV-a povećana sa 17,5% na 20%. Rast poreza je negativno utjecao na cijene i potrošnju, ne samo velikih, već i malih pivara. S druge strane, globalna ekonomska kriza je dovela do pada potrošnje građana. Međutim, iako je

¹⁹ Izvor: HM Revenue & Customs, Notice 226 Beer Duty, April 2014, <http://customs.hmrc.gov.uk>.

²⁰ Izvor: SIBA, the Society of Independent Brewers, Beer Report 2014.

²¹ Više: Ernst&Young, „The Contribution made by Beer to the European Economy“, EU Report - December 2013.

²² Ibid.

²³ Izvor: SIBA, the Society of Independent Brewers, Local Beer British Brewing Report 2012.

²⁴ Ibid.

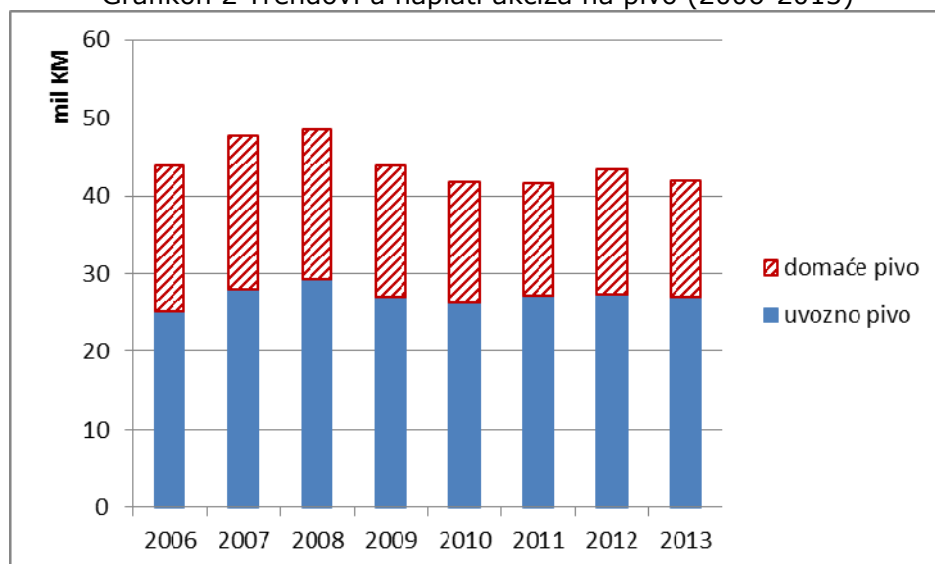
ukupna proizvodnje piva u Britaniji smanjena za 22% male pivare u periodu 2009-2013 bilježe rast od 37%²⁵. Kontinuirani rast broja i proizvodnje malih pivara ukazuje na činjenicu da je akcizna politika prema malim pivarama predstavljala djelotvornu zaštitnu, ali i preventivnu mjeru, koja je u vrijeme globalne ekonomske krize značajno pomogla njihovom opstanku, a danas, u vrijeme oporavka, pruža sigurnost za ulaganja i inovacije.

POLITIKA I TRENDVI U OPOREZIVANJU PIVA U BIH

Do reforme indirektnog oporezivanja politika oporezivanja piva, administracija i raspodjela prihoda od akciza su bile u nadležnosti entiteta i Distrikta Brčko. U početku entitetska politika oporezivanja piva je podrazumijevala diferenciranje stopa na domaće i uvozno pivo. Na domaće pivo u Federaciji BiH (FBiH) plaćala se akciza u visini od 20 DEM / hl, a na uvozno 30 DEM / hl. Stopa akcize na domaće pivo u Republici Srpskoj (RS) je bila niža i iznosila je 0,15 DEM/l, dok je stopa akcize na uvozna piva bila identična stopi u FBiH. Diskriminacija uvoznih piva je u FBiH okončana 1999, a u RS 2000.g. kada su usvojene jedinstvene stope od 0,20 KM/l. Brčko Distrikt je nakon dobijanja fiskalne autonomije uveo identičnu stopu akcize na pivo 2002.godine. Reforma indirektnog oporezivanja u segmentu oporezivanja piva donijela je samo promjene u administraciji i raspodjeli prihoda, dok je stopa akcize od 0,20 KM/l zadržana sve do posljednjih izmjena Zakona o akcizama u BiH.

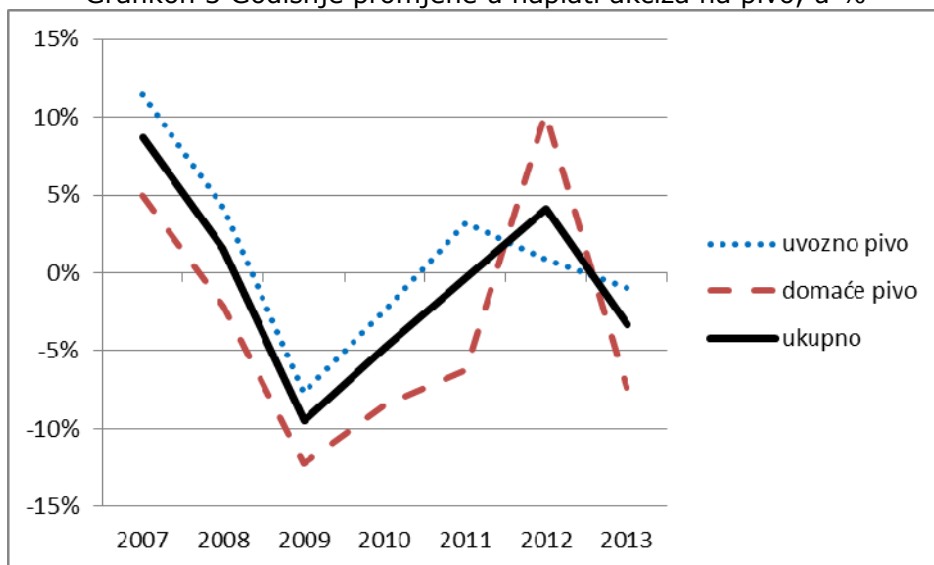
Podaci o naplati akciza u periodu 2006-2013 pokazuju rast prihoda koji je trajao do globalne ekonomske krize (Grafikon 2). Najniži nivo naplaćenih prihoda zabilježen je u 2011.g., kada je naplaćeno 14,1% prihoda manje nego u 2008.godini. Nakon blagog porasta naplaćenih prihoda u 2012. od 4%, već u 2013. dolazi do ponovnog pada prihoda (Grafikon 3), koji je nastavljen i tokom 2014. godine.

Grafikon 2 Trendovi u naplati akciza na pivo (2006-2013)



²⁵ Izvor: SIBA, the Society of Independent Brewers, Beer Report 2014.

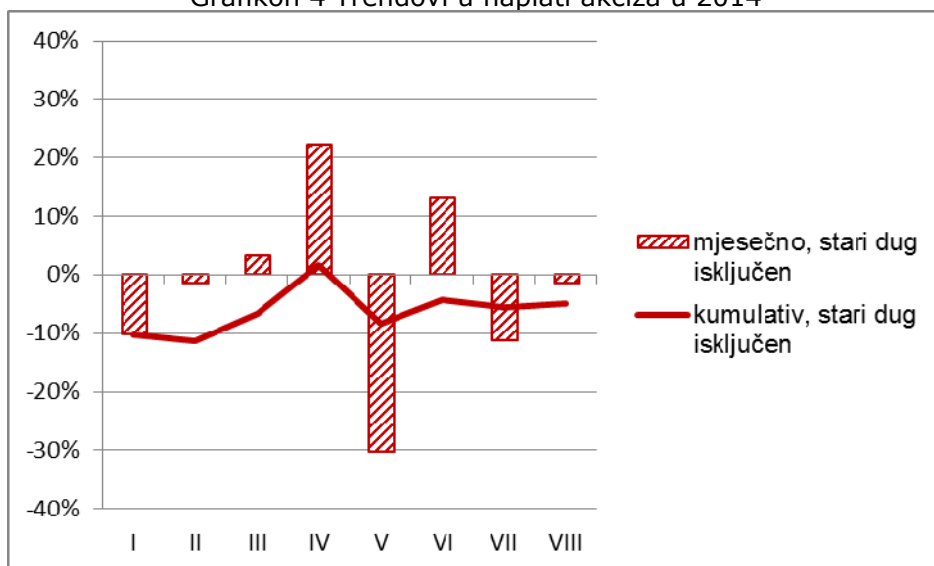
Grafikon 3 Godišnje promjene u naplati akciza na pivo, u %



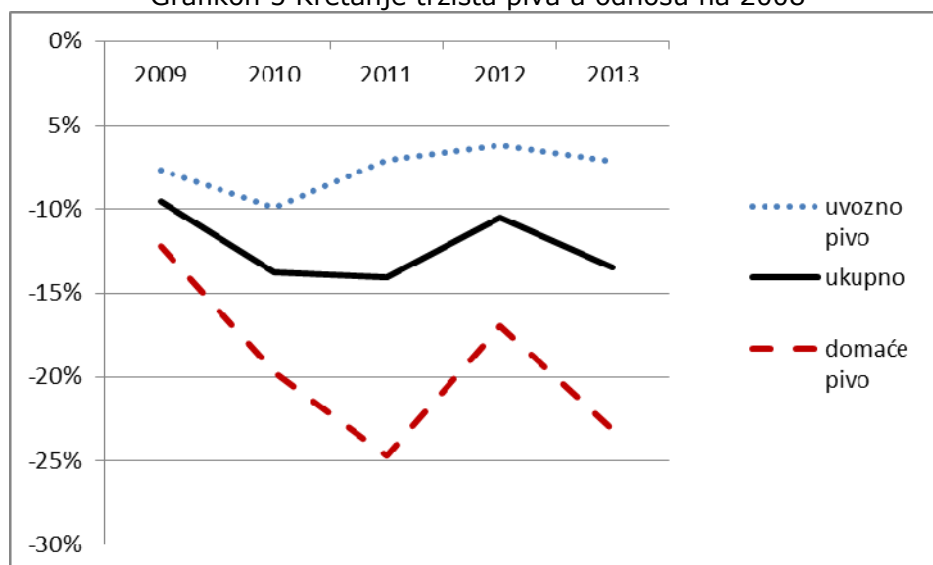
Naplata prihoda od akciza na pivo u 2014.g. obilježile su snažne mjesečne oscilacije (Grafikon 4). Pored toga, početkom godine naplaćen je značajan iznos duga po osnovu akcize. Ukupna naplata tekućih akciza i duga je za 14,2% veća od naplate akciza na pivo u 2013. S obzirom da se radi o jednokratnom efektu isključivanjem naplate starih dugova iz ukupne naplate akcize umjesto pozitivnog trenda javlja se negativan rast od 4,7%.

Analiza trendova u naplati akciza na pivo ukazuje na kontinuiranu kontrakciju tržišta, koje je danas za 14% manje nego u 2008.godini. Druga bitna pojava je stalno smanjivanje udjela domaćeg piva, čak i u tako smanjenom tržištu. U odnosu na 2006.g. udio domaćeg piva je smanjen za 7 p.p. Dok je pad tržišta uvoznog piva u periodu 2009-2013 odnosu na 2008. iznosio maksimalno 10%, kod domaćeg piva godišnje se gubila i četvrtina tržišta (Grafikon 5).

Grafikon 4 Trendovi u naplati akciza u 2014



Grafikon 5 Kretanje tržišta piva u odnosu na 2008



Izmjenama Zakona o akcizama BiH je od 1. septembra BiH uvela diferencirane stope akcize na pivo. Dosadašnja jedinstvena stopa od 0,20 KM/l je povećana na 0,25 KM/l, a uvedena je niža stopa od 0,20 KM/l. S obzirom da se pivo oporezuje specifičnom akcizom vremenom je stopa akcize podložna gubljenju realne vrijednosti zbog rasta inflacije. Da bi spriječile eroziju prihoda mnoge zemlje povremeno mijenjaju stope specifične akcize ili ugrađuju automatsku indeksaciju u zakone²⁶. Polazeći od statistike cijena na malo u BiH u periodu 2006-2013²⁷ kumulativni porast cijena je iznosio 24,8%. S obzirom da porast standardne stope akcize na pivo iznosi 25% može se zaključiti da se povećanjem standardne akcize anulira djelovanje inflacije u prethodnom periodu. Izmjenama Zakona način utvrđivanja stope akcize nije usklađen sa standardima EU, te se i dalje izražava u novčanim jedinicama za litar piva. Stoga naplata prihoda od akciza ovisi samo o količini potrošnje piva, dok u EU ovisi i o stepenu alkohola ili šećera (° Plato) sadržanog u pivu.

Izmjene Zakona propisuju da pravo na poreznu olakšicu može ostvariti pivara sa prosječnom proizvodnjom piva u prethodne tri godine manjom od 400,000 hl, kao i uvoznici piva, pod uvjetom da je pivo nabavljeno od proizvođača čija je prosječna proizvodnja u prethodne tri godine manja od 400,000 hl. Osim praga proizvodnje kao kriterija za primjenu snižene stope izmjene Zakona ne predviđaju primjenu kriterija neovisne pivare, kako to propisuju direktive EU.

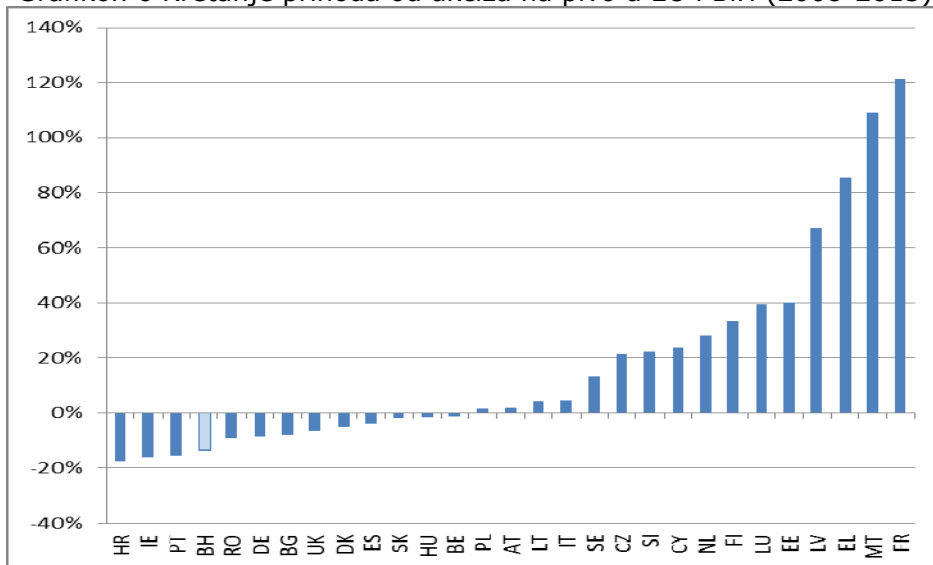
BIH vs EU

Podaci o naplati prihoda od akciza na pivo u članicama EU ukazuju na divergentne trendove. Ukoliko se poredi naplata akciza u 2013. sa 2008. može se zaključiti da je 16 članica ostvarilo rast, koji se kreće do maksimalnih 120% u Francuskoj (Grafikon 6). U ostalim članicama zabilježen je pad koji se kreće do -17% u Hrvatskoj. Poredeći naplatu prihoda u datom periodu u BiH može se vidjeti da je BiH u vrhu zemalja po negativnim efektima u naplati akciza na pivo.

²⁶ Vid. Zakon o akcizama u Srbiji

²⁷ Podaci Agencije za statistiku BiH, www.bhas.ba

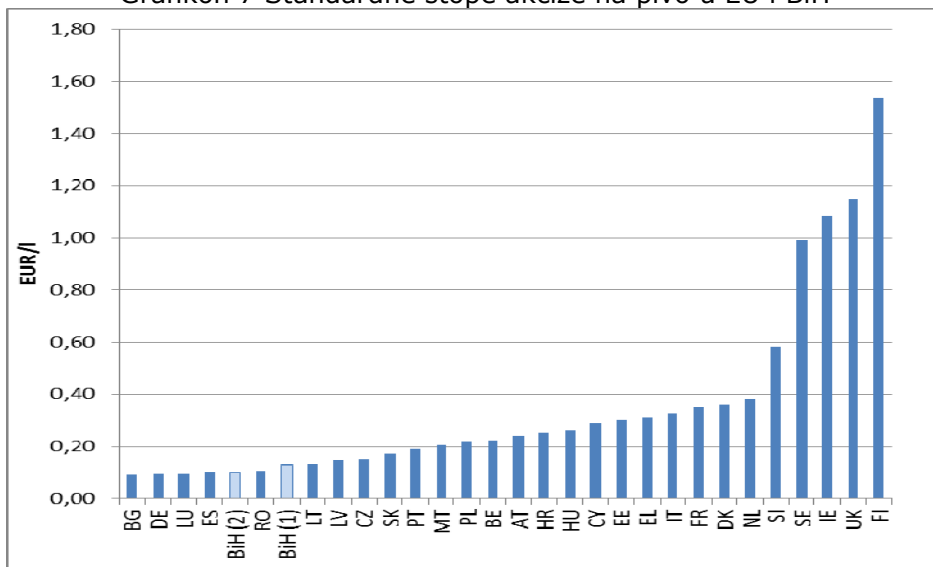
Grafikon 6 Kretanje prihoda od akciza na pivo u EU i BiH (2008-2013)



Izvor: Europska komisija, 1.7.2014., podaci za Rumuniju (2008-2012), ostale članice (2008-2013); Ministarstvo financija Hrvatske (podaci za 2008); izračun autora.

Prikaz na Grafikonu 7 pokazuje da većina članica EU ima daleko višu stopu akcize od BiH. Samo četiri zemlje imaju nižu stopu akcize, koja je tek nešto viša od minimalne akcize EU. Sa povećanjem standardne akcize (u prikazu BiH(1)) BiH se pomjerila na ljestvici tek za jedno mjesto.

Grafikon 7 Standardne stope akcize na pivo u EU i BiH



Izvor: Europska komisija, 1.7.2014.; Zakon o akcizama u BiH, 1.9.2014.; izračun autora.
Napomena: stope su izračunate za pivo sa 4,8% alkohola / 12° Plato i izražene su u EUR za 1 litar.

Poredeći sa minimalnom akcizom u EU za 1 litru piva nova standardna akciza u BiH je veća za 37%, a snižena za 9%. S druge strane, akcize u BiH i nakon povećanja su niže od akciza na pivo u Hrvatskoj, i to standardna za 52%, a snižena za 62%.

UMJESTO ZAKLJUČKA: POUKE ZA BIH

Standardi EU u bilo kojoj oblasti predstavljaju okvire kojih se članice trebaju pridržavati. Pri tome, otežavajuće okolnosti za postavljanje zajedničkih standarda predstavljaju heterogenost EU u pogledu veličine članica, stupanj ekonomskog i društvenog razvitka, historijsko naslijeđe i tradicije, životni standard i navike građana i dr. Na primjer, standardi za svrstavanje firmi na male, srednje i velike ne mogu biti isti u Njemačkoj ili na Malti. Slično je i sa standardima za diferencirano oporezivanje piva akcizom. Maksimalni prag proizvodnje je postavljen na 200,000 hl da bi bio dovoljno visok da obuhvati male pivare u velikim članicama. Međutim, praksa ukazuje da su se upravo velike članice poput Njemačke i V. Britanije opredijelile za znatno niže limite proizvodnje kako bi uistinu obuhvatile mikro pivare. Takva praksa ukazuje na ciljeve akcizne politike u ovim članicama. Niže akcize na pivo se ne smatraju zaštitnom mjerom, već fiskalnom olakšicom kojom bi se trebali ostvariti širi razvojni, regionalni i socijalni ciljevi, u pravcu osiguranja ravnomjernijeg razvitka unutar zemlje i smanjenja pritiska migracija u urbane krajeve i velike gradove. Primjer Velike Britanije ukazuje na činjenicu da fiskalna olakšica nije linearna za sve neovisne pivare čija je proizvodnja ispod propisanog praga, već degresivna, stimulirajući isključivo mikro pivare. Osim toga, precizno definiranje pojma „pravne i ekonomske neovisnosti“ presudama Europskog suda pravde i nacionalnim propisima V. Britanije maksimalno se sužava prostor za eventualne zloupotrebe od strane većih pivara. V. Britanija je primjer da dobro promišljene i ciljane fiskalne mjere mogu efikasne ukoliko su praćene preciznim odredbama koje će pojavu zloupotreba isključiti ili svesti na minimum.

Uvođenje diferenciranih akciza na pivo u BiH u trenutnoj situaciji može imati povoljan efekat na malobrojne domaće pivare, s obzirom da je nivo proizvodnje ispod propisanog praga proizvodnje. U datim okolnostima, kada sve domaće kompanije zajedno pokrivaju samo 35% tržišta u BiH, što je ispod dozvoljenog praga koncentracije, poslovne strategije domaće pivarske industrije trebale bi da idu u pravcu povećanja tržišnog učešća. Interni rast kompanije bi podrazumijevao investicije u dodatne kapacitete postojećih vlasnika ili ulazak novih investitora, a eksterni spajanje kompanija (merdžeri i akvizicije). Povećanje kapaciteta dovodi do ostvarenja pozitivnih efekata ekonomije obima i veličine. Okrupnjavanje domaće proizvodnje može predstavljati izvjesnu stratešku opciju koja može osigurati veću efikasnost interne ekonomije, niže cijene i veću prodaju. Međutim, u bližoj budućnosti pivare, koje su blizu navedenog praga za primjenu niže stope akcize, mogle bi se suočiti sa problemom daljeg povećanja kapaciteta proizvodnje preko praga za primjenu niže akcize. Tako se fiskalna mjera, koja u datom trenutku poslovanja kompanije omogućava povoljniju poziciju na tržištu, vrlo brzo se može pretvoriti u ograničavajući faktor rasta kompanije, zatvarajući kompaniju za ulaganja i širenje poslovanja (engl. „lock-in effect“) i vodeći prvo stagnaciji, a potom i nazadovanju u odnosu na konkurenciju. Imajući u vidu da je BiH posljednjim izmjenama Zakona o akcizama povećala standardnu stopu akciza i uvela nižu stopu postavlja se pitanje fiskalnih efekata navedene mjere. Uvođenje skale stopa akciza može predstavljati poticaj za povećanje šverca i porezne utaje, te se pored akcize mogu izgubiti i prihodi od PDV-a. Osim toga, diferenciranje stopa proizvodi dodatne troškove poštivanja propisa za obveznike u vezi sa dokazivanjem obima proizvodnje, potrebnog za ostvarenje olakšica. Dodatnim troškovima administriranja biće opterećene carinske i porezne službe u vezi sa kontrolom i provjerom dokumentacije za ostvarenje prava na olakšice, te praćenjem kretanja proizvodnje piva u zemlji i kod dobavljača uvoznika. S obzirom na ograničene kapacitete carinske i porezne službe kompleksnije kontrole oporezivanja piva će dovesti do pomjeranja fokusa inspektora sa ostalih obveznika koji donose većinu prihoda od indirektnih poreza. Budući da akcize na pivo predstavljaju svega 0,9% indirektnih poreza dodatni porezni napor obveznika i fiskalnih vlasti vjerovatno će premašiti dodatne prihode od diferenciranja stope akcize²⁸.

²⁸ Prema posljednjim procjenama Odjeljenja za makroekonomsku analizu UO UIO dodatni prihodi od akciza na pivo se procjenjuju na 6-7 mil KM godišnje. Više: Revidirane projekcije prihoda od indirektnih poreza, OMA bilten br. 108/109, juli/august 2014., www.oma.uino.gov.ba.

Konsolidovani izvještaji

Tabela 1 (Konsolidovani izvještaj: JR, Institucije BiH, entiteti)

Konsolidovani izvještaj uključuje:

- prihode od indirektnih poreza koje prikuplja Uprava za indirektno oporezivanje na Jedinostveni račun,
- transfere sa Jedinostvenog računa UIO,
- prihode i rashode budžeta institucija Bosne i Hercegovine,
- prihode i rashode budžeta Federacije BiH,
- prihode i rashode budžeta Republike Srpske*

Izvještaj ne uključuje neusklađene prihode prikupljene na JR UIO.

**Obuhvaćeno: (A) budžet Republike i vanbudžetska sredstva evidentirana u Glavnoj knjizi trezora RS, (B) ukupno ino-zaduženje za projekte koji se realizuju preko općina i preduzeća, (C) podatke korisnika budžeta Republike koji imaju vlastite bankovne račune (uključujući i neke jedinice za implementaciju ino-projekata formirane pri ministarstvima).*

Preliminarni izvještaj: BiH Institucije, entiteti i JR , I-VIII 2014

<i>(u mil KM)</i>	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	Ukupno
Ukupni prihodi	441,3	457,7	544,0	582,4	470,7	507,3	581,1	516,6	4.101,1
Porezi	414,6	411,3	426,0	459,4	410,3	422,8	481,8	503,8	3.530,0
Direktni porezi	23,5	27,5	56,6	42,8	25,0	25,9	30,6	24,4	256,2
Porezi na dohodak i dobit	22,8	26,6	55,6	41,7	24,0	24,7	29,1	23,1	247,7
Porez na imovinu	0,7	0,8	1,0	1,1	1,0	1,2	1,5	1,3	8,6
Indirektni porezi (neto)	391,0	383,8	369,2	415,3	385,2	396,5	451,2	478,9	3.271,1
PDV	245,3	257,5	240,3	251,8	245,7	238,9	277,1	312,1	2.068,8
Akcize	109,5	86,3	86,6	115,6	99,6	112,6	126,0	117,2	853,3
Putarina	22,2	20,6	20,2	27,1	20,9	24,3	26,6	29,1	191,2
Carine	12,8	18,3	20,7	19,3	17,4	18,8	19,8	18,9	146,0
Ostali indirektni porezi	1,1	1,1	1,4	1,4	1,7	1,8	1,7	1,6	11,8
Ostali porezi	0,1	0,0	0,2	1,4	0,1	0,4	0,0	0,4	2,7
Doprinosi za socijalno osiguranje	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,7	8,0	6,3	14,9
Grantovi	1,7	0,4	7,9	0,2	0,5	12,8	0,9	5,8	30,2
Grantovi od stranih vlada i međunarodnih organizacija	1,7	0,4	7,8	0,2	0,5	12,6	0,9	5,6	29,8
Transferi	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,1	0,0	0,2	0,4
Neporeski prihodi	25,0	46,0	110,1	122,7	59,9	71,1	90,4	0,8	526,0

<i>(u mil KM)</i>	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	Ukupno
Ukupni rashodi	416,4	449,2	421,2	445,6	439,4	437,4	532,1	600,6	3.741,8
Tekući rashodi	414,4	435,5	416,5	437,4	428,1	436,0	519,8	553,9	3.641,6
Bruto plaće i naknade zaposlenih	124,7	126,6	130,5	128,1	129,5	132,1	136,5	126,1	1.034,0
Izdaci za materijal i usluge	12,9	30,8	30,9	27,3	22,5	32,5	28,5	21,7	207,1
Doznake na ime socijalne zaštite	52,5	54,1	65,3	53,6	53,5	55,5	60,5	63,9	458,9
Izdaci za kamate	5,9	10,4	17,3	9,4	19,8	20,0	7,1	9,1	99,0
Izdaci po osnovu kamata u inostranstvu	2,4	7,9	10,1	5,9	12,5	9,1	4,4	5,7	58,1
Izdaci po osnovu kamata u zemlji	3,4	2,5	7,2	3,5	7,3	10,9	2,7	3,4	40,9
Subvencije	2,1	6,5	5,1	8,4	10,9	17,8	19,2	33,0	102,9
Donacije, transferi (uključujući transfere sa JR**)	211,1	200,7	161,9	207,5	185,6	169,1	256,8	281,6	1.674,2
Drugi rashodi	5,2	6,4	5,6	3,1	6,3	8,9	11,3	18,7	65,5
Neto izdaci za nefinansijsku imovinu	2,0	13,6	4,6	8,2	11,4	1,5	12,3	46,6	100,2
Izdaci za nefinansijsku imovinu	2,2	14,2	5,0	8,9	11,6	2,8	18,0	47,9	110,5
Primici od nefinansijske imovine	0,1	0,6	0,4	0,8	0,2	1,3	5,7	1,2	10,4
Bruto/Neto operativni bilans (prihodi minus tekući rashodi)	26,9	22,2	127,5	145,0	42,6	71,4	61,3	-37,4	459,5
Neto pozajmljivanje/zaduživanje (uk. prihodi minus ukupni rashodi)	24,9	8,5	122,9	136,8	31,2	69,9	49,1	-84,0	359,3

** transferi sa JR uključuju nekonsolidovane transfere BD, kantonima, općinama, fondovima i direkcijama za ceste

Tabela 1