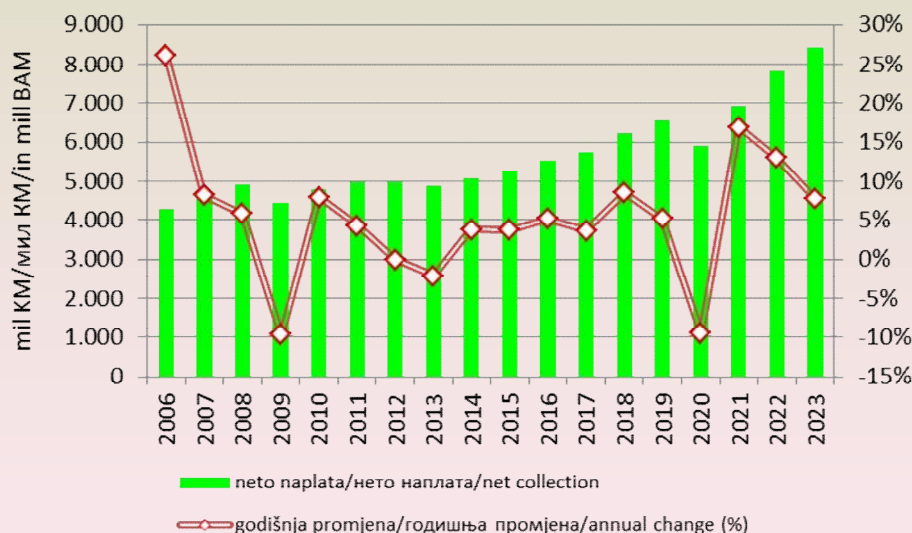




Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Taxation Authority

ОМЈА Билтен



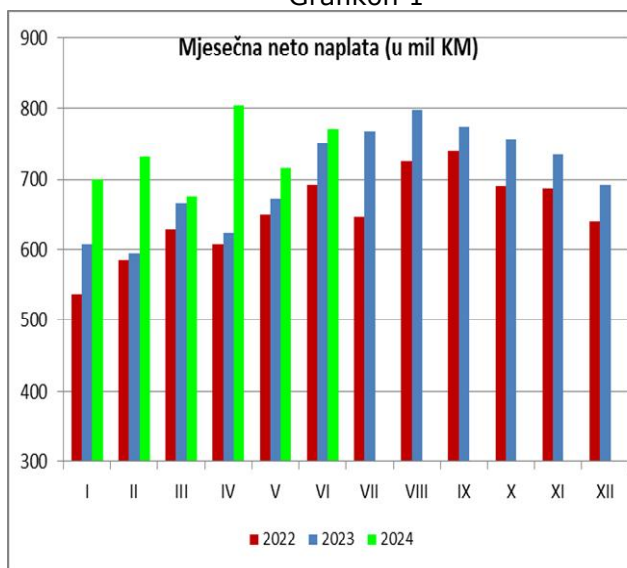
Broj
Број
Number **229/230**

juli/avgust – srpanj/kolovoz 2024 – јули/август 2024 – July/August 2024

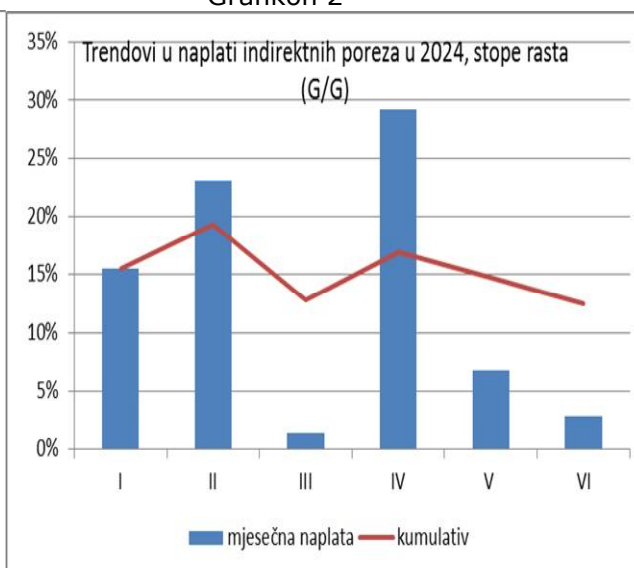
U fokusu...

Prema preliminarnom izvještaju o gotovinskom toku na JR UIO u junu 2024. je naplaćeno 924,7 mil KM bruto prihoda od indirektnih poreza, što je za 1,5% ili 14,1 mil KM više nego u istom mjesecu 2023., dok su isplate povrata bile manje za 6,5 mil KM. Neto naplata indirektnih poreza je iznosila 771,2 mil KM, što predstavlja rast od 2,7% u odnosu na juni 2023. Na nivou prvog polugodišta 2024. bruto prihodi od indirektnih poreza su iznosili 5,422 mlrd KM, što je 8,4% više nego u prvom polugodištu 2023. Isplate povrata su bile manje za 66,3 mil KM, te je ostvarena neto naplata indirektnih poreza u iznosu od 4,399 mlrd KM. U prvom polugodištu 2024. ostvaren je rast neto prihoda od indirektnih poreza od 12,5%, odnosno 487,4 mil KM više u poređenju sa istim periodom 2023.

Grafikon 1



Grafikon 2



Uporedni pregled neto naplate indirektnih poreza (Grafikon 1) pokazuje snažne oscilacije u mjesečnoj naplati, koje su u velikoj mjeri posljedica efekta niže osnovice u prvih pet mjeseci 2023., zbog visokih isplata povrata PDV-a i gubitka prihoda od akciza usljed prelaska na novi režim plaćanja akciza na duhanske prerađevine. Najniža stopa rasta od 1,4% je ostvarena u martu, a najviša od 29,2% u aprilu 2024. (Grafikon 2, „mjesečna naplata”). U posljednja dva mjeseca evidentno je usporavanje naplate, kako u apsolutnom iznosu tako i u stopama rasta, kao što je i predviđeno u aprilskim projekcijama prihoda od indirektnih poreza za period 2024-2027 (vid. OMA Bilten #227/228, maj/juni 2024). Usporavanje mjesečne naplate u posljednja dva mjeseca se odrazilo i na kumulativnu stopu rasta, koja je u junu manja čak za 4,5 p.p. u odnosu na april (Grafikon 2, „kumulativ”).

dr.sc. Dinka Antić
šef Odjeljenja

Sadržaj:

Akcize na derivate nafte i putarina u periodu 2006-2023	2
Analiza naplate prihoda od akciza na bezalkoholna pića i tekući trendovi	10
Reforma odlučivanja u sferi poreza u EU u svjetlu proširenja na zapadni Balkan	24

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

Banja Luka: Bana Lazarevića, 78 000 Banja Luka, Tel/fax: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba
Sarajevo: Zmaja od Bosne 47b, 71 000 Sarajevo, Tel:+387 33 246 081, Fax:+387 033 246 080, Web: www.oma.uino.gov.ba

Akcize na derivate nafte i putarina u periodu 2006-2023

(pripremila: Aleksandra Regoje, makroekonomista)

Uvod

U nastavku je analizirana potrošnja derivata nafte u periodu od 2006. do 2023. godine, koji je karakterističan po velikim turbulencijama na svim poljima u ekonomiji, s obzirom da pokriva period izmjene stopa akciza i putarine, ogromna kolebanja na svjetskom tržištu nafte, izbijanje globalne finansijske krize 2008. godine, izbijanje krize uzrokovane virusom korona, a onda i krizu uzrokovanu dešavanjima u Ukrajini.

U Dijelu 1. su analizirane akcize na derivate nafte u BiH i to: (a) kretanje njihove osnovice; (b) kretanje stopa oporezivanja; (c) prihodi od akciza na derivate nafte, te (d) odnos prikupljenih prihoda od akciza i cijena sirove nafte na svjetskom tržištu.

U Dijelu 2. su za putarinu obrađene sve navedene tematike: (a) do (d).

1. Akcize na derivate nafte

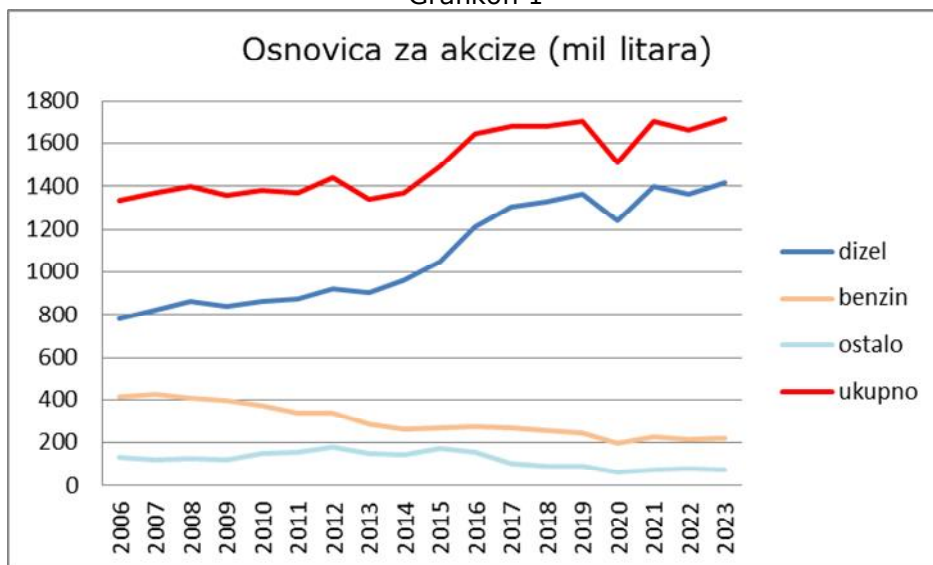
(a) Osnovica za obračun akciza na derivate nafte

U ovom dijelu analizirana je potrošnja derivata nafte¹ koji ulaze u osnovicu za akcize u periodu 2006-2023. Posmatrano u ukupnom iznosu, potrošnja derivata koji ulaze u osnovicu za akcize (dizel, benzin, lož ulje i kerozin) bila je poprilično stabilna u periodu 2006-2014 sa rasponom² od cca 100 mil litara. U 2015. i 2016. godini, sa padom cijena nafte na svjetskom tržištu i derivata nafte na tržištu BiH, osnovica za akcize je snažno porasla (godišnji rast +124,4 i + 148,7 mil l, respektivno), a onda je blagi trend rasta trajao sve do 2019. godine. Uprkos niskim cijenama derivata nafte, kao posljedica restriktivnih mjera u borbi protiv virusa korona, u 2020. godini je potrošnja derivata iz ove skupine opala za visokih 192,4 mil litara. Naredne, 2021. godine, godine potrošnja je ponovo porasla (+193,1 mil l) i dostigla nivo koji je blago viši nego u 2019. godini, a 2022. godine ponovo je uslijedio pad potrošnje (-44,1 mil l), kao posljedica visokih cijena derivata nafte zbog ratnih dešavanja u Ukrajini. U 2023. godini je potrošnja derivata nafte koji ulaze u osnovicu za akcize porasla za 53,7 mil litara ili 3,2% u odnosu na prethodnu godinu.

¹ Treba napomenuti da pojam „potrošnja derivata“ u ovom prilogu podrazumijeva količine izračunate od strane autora, te da uključuju količinu uvezenih derivata nafte i količinu domaćih derivata nafte stavljenih u promet. Količine domaćih derivata iz akciznih prijava uzete su sa vremenskim pomakom m-1, kako bi osnovica bila ispravno prikazana u skladu sa odredbama Zakona o akcizama u BiH koje se odnose na nastanak obaveze obračunavanja i plaćanja akcize. Posljednja godina u kojoj su domaći derivati stavljeni u promet je 2019, zbog obustave proizvodnje Rafinerije nafte Brod nakon havarije koja se dogodila u oktobru 2018. godine.

² Razlika max i min vrijednosti.

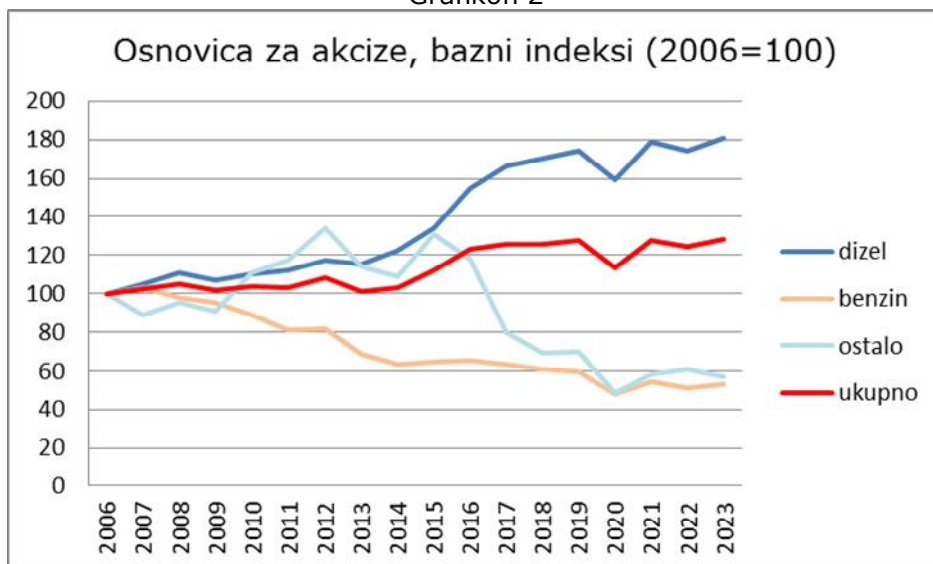
Grafikon 1



Izvor: Izračun i prezentacija autora na osnovu podataka UIO

U odnosu na 2006. godinu, potrošnja derivata nafte koji ulaze u osnovicu za akcize porasla je za 28,5% (Grafikon 2, crvena linija). Zanimljivo je analizirati kretanje kategorija potrošnje koje ulaze u osnovicu za akcize. U odnosu na 2006. godinu, potrošnja dizel goriva je porasla za visokih 80,8%, dok se komponenta potrošnja benzina i ostalih derivata koji ulaze u osnovicu (kerozin i lož ulje) skoro upolovila (-46,8% i -42,9%, respektivno).

Grafikon 2



Izvor: Izračun i prezentacija autora na osnovu podataka UIO

(b) Stope akciza na derivate nafte

Kretanje komponenti osnovice za akcize relevantno je za prikupljanje prihoda od akciza, s obzirom na diferencirane stope njihovog oporezivanja. Politika akciza na naftne derivate u BiH definisana je Zakonom o akcizama u Bosni i Hercegovini („Službeni glasnik BiH“ 49/09) iz 2009. Navedeni

Zakon je od 2009. godine izmijenjen / dopunjen četiri puta, dva puta u 2014. godini, u 2017. godini, te u 2022. godini. Izmjene Zakona iz 2017. godine (u primjeni od 1.2.2018. godine) odnosile su se na oporezivanje derivata nafte (akciza i putarina). Izmjene politike akciza na derivate nafte (Tabela 1) podrazumijevale su: povećanje stope akcize na lož ulje sa 0,30 na 0,45 KM/l i uvođenje akcize na biogoriva i biotečnosti (0,30 KM/l)

Tabela 1. Stope akcize na derivate nafte (KM/l)

	Osnovica	Zakon iz 2009	Izmjene Zakona (2017)	razlika
a)	dizel goriva i ostala plinska ulja	0,30	0,30	
b)	petrolej (kerozin)	0,30	0,30	
c)	motorni benzin –bezolovni	0,35	0,35	
d)	motorni benzin	0,40	0,40	
e)	lož ulje ekstra lako i lako specijalno	0,30	0,45	0,15
f)	tečni naftni plin za pogon motornih vozila		0,00	
g)	biogoriva i biotečnosti		0,30	0,30

Napomena: Zakon iz 2009. godine u primjeni je od 1.7.2009. godine. Izmjene Zakona iz 2017. godine u primjeni su od 1.2.2018. godine.

(c) Prihodi od akciza na derivate nafte

U periodu 2006-2023 prihodi od akciza na derivate nafte su bili relativno stabilni (koef. var. 9,2%), a kretali su se u intervalu od 417,9 mil KM do 532,4 mil KM. U posmatranom periodu 2006-2023. godine, prihodi od akciza na derivate nafte nisu u potpunosti pratili kretanje ukupne osnovice za akcize zbog sljedećih faktora:

- Politike diferenciranog oporezivanja derivata,
- Izmjene stopa akciza na određene vrste derivata u posmatranom periodu (lož ulje, biogoriva i biotečnosti; februar 2018),
- Prakse kompenzacije obaveza za akciza i putarine iz potraživanja po osnovu PDV kredita, koja je posebno bila izražena u 2018. godini,
- Kretanja visine duga po osnovu akciza na derivate.

Na osnovu Grafikona 3. možemo vidjeti da nema velikih razlika u kretanju ukupne količine potrošnje derivata koji ulaze u osnovicu za akcize i prihoda od akciza, iako je u periodu 2006-2023 došlo do značajne promjene u strukturi osnovice, odnosno snažnog rasta potrošnje dizel goriva, koja je relativno manje oporezovana, te do pada komponenti osnovice sa relativno višom stopom akcize (benzin, lož ulje). Treba takođe napomenuti da ranije zanemariva potrošnja kerozina postepeno dobila na značaju zbog rasta avio prometa (niskobudžetski letovi), te da je u 2023. godini čak premašila potrošnju lož ulja. Konačno, bazni indeks za 2023. godinu (2006=100) je za 2,1 poena niži u slučaju prihoda od akciza na derivate nafte u odnosu na ukupnu potrošnju derivata obuhvaćenih u osnovici.

Grafikon 3



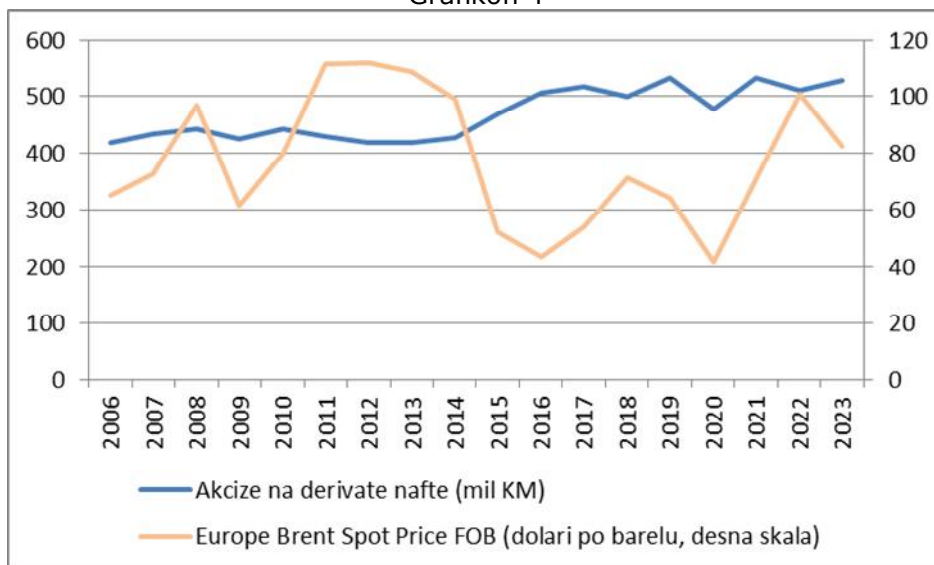
Izvor: Izračun i prezentacija autora na osnovu podataka UIO

(d) Prihodi od akciza na derivate nafte u odnosu na cijene nafte na svjetskom tržištu

U prvih devet godina analiziranog perioda, od 2006. do 2014.g. naplata akciza na derivate nafte bila je poprilično ujednačena, sa prosjekom od 428,1 mil KM (min 417,9 mil; max 442,1 mil KM) i koeficijentom varijacije od svega 2,1%. Sa druge strane, cijene nafte na svjetskom tržištu u navedenom periodu snažno su varirale³, a kretale su se između 61,7 i 111,6 dolara po barelu (koef. varijacije 21,1%). Cijene nafte na svjetskom tržištu snažno su pale u 2015. godini, što je dovelo do pada cijena derivata na tržištu BiH i rasta naplate akciza na derivate nafte. U periodu 2015-2019 godine, cijene nafte na svjetskom tržištu kretale su se u rangu 43,6-71,3 dolara po barelu (koef. varijacije 29,9%), a naplata akciza na Jedinstveni račun UIO BiH u rangu 468,9-532,4 mil KM (koef. varijacije 4,2%). Naredni period, 2020-2023 bio je jako turbulentan, kako po pitanju cijena nafte tako i po pitanju naplate akciza na derivate nafte. Cijene derivata su jako pale u 2020. godini (na svega 42 dolara po barelu), a suprotno zakonima tržišne ekonomije, kao posljedica restriktivnih mjera u borbi protiv virusa korona i posljedičnog gubitka potrošnje, pala je i naplata akciza na derivate nafte (477,5 mil KM). Godine 2021. porasle su i cijene nafte na svjetskom tržištu (na 70,9 dolara po barelu) ali i naplata akciza na derivate (531,2 mil KM) zbog oporavka potrošnje. Godine 2022. ponovo je nastupio pad naplate akciza (509,7 mil KM) i visoke cijene nafte na svjetskom tržištu (100,9 dolara po barelu) zbog ratnih dešavanja u Ukrajini, a u 2023. godini su zabilježena obrnuta kretanja (cijene nafte na svjetskom tržištu 82,5 dolara po barelu, naplata akciza na derivate nafte 528,6 mil KM). Na osnovu gore navedenog može se zaključiti da su cijene nafte na svjetskom tržištu mnogo više varirale od prikupljenih akciza na derivate nafte u BiH.

³ Treba napomenuti da ovaj period uključuje godinu izbijanja globalne finansijske krize 2008. godine. U odnosu na 2008. godinu, u 2009. godini su cijene nafte na svjetskom tržištu pale za 36,3% (podaci U.S. Energy Information Administration, Europe Brent Spot Price FOB, dolari po barelu). Prema istom izvoru, cijene nafte na svjetskom tržištu su u 2022. u odnosu na 2009. godinu porasle za visokih 80,2%.

Grafikon 4



Izvor: Prezentacija autora na osnovu podataka UIO (naplata prihoda) i U.S. Energy Information Administration (cijene nafte na svjetskom tržištu)

Ukoliko postavimo model jednostavne regresije i analiziramo odnos naplaćenih akciza na derivate nafte u Bosni i Hercegovini i cijena nafte na svjetskom tržištu u periodu 2006-2023 vidjećemo da koeficijent determinacije R^2 iznosi svega 20,4% (koeficijent korelacije iznosi -0,45). Sa druge strane, u regresionom modelu naplaćenih akciza na derivate nafte i visine BDP-a u BiH, R^2 je dosta značajniji i iznosi 68,4% (koeficijent korelacije iznosi +0,82). Ukoliko postavimo model višestruke regresije, koji omogućava da se utvrdi združeni uticaj više nezavisnih varijabli na zavisnu varijablu, sa zavisnom varijablom „naplaćene akcize na derivate nafte“, i nezavisnim varijablama: (1) BDP i (2) cijene nafte na svjetskom tržištu (dolari po barelu), R^2 raste na visokih 88,6%, što znači da varijabilnost naplaćenih akciza sa dinamikom BDP-a i cijena nafte na svjetskom tržištu u navedenom regresionom modelu iznosi taj procenat. P-vrijednost za obje varijable iznosi nula, što znači da su obje nezavisne varijable važne za model.⁴

2. Putarina

(a) Osnovica za obračun putarine

Dinamika osnovice za obračun putarine nešto se razlikuje od osnovice za akcize na derivate nafte iz razloga što ista ne obuhvata potrošnju kerozina i lož ulja, a uključuje potrošnju tečnog naftnog plina, te zbog postojanja olakšica, u vidu oslobađanja plaćanja putarine, za rudnike, termoelektrane i željeznice. Međutim, zbog rješenja Vijeća za državnu pomoć BiH⁵ oslobađanje plaćanja putarine za navedene kategorije obveznika je suspendovano u 2023. godini.

⁴ Godina 2020. je izuzeta iz analize, zbog specifičnosti. Izvor podataka: UIO (naplata prihoda), U.S. Energy Information Administration (cijene nafte na svjetskom tržištu), BHAS (podaci za BDP) i projekcije DEP-a (BDP za 2023. god)

⁵ „Službeni glasnik BiH“ 49/23 i „Službeni glasnik BiH“ 63/23

(b) Stopa putarine

Nenamjenska putarina, za izgradnju puteva, iznosi 0,15 KM/l i nije se mijenjala tokom posmatranog perioda 2006-2023. Namjenska putarina je uvedena 1.7.2009. godine i od tada do februara 2018. godine je iznosila 0,10 KM/litar derivata nafte, namijenjena u cijelosti za izgradnju autoputeva. Izmjene politike putarine iz 2017. godine (u primjeni od 1.2.2018. godine) odnosile su se na rast stope namjenske putarine sa 0,10 na 0,25 KM/l (uz razdvajanje stopa⁶ i sredstava prema namjeni za autoputeve i druge puteve), te promjene obuhvata osnovice za putarinu u smislu uključivanja u osnovicu biogoriva i biotečnosti, te tečnog naftnog plina za pogon motornih vozila. Ukupna stope putarine (nenamjenska + namjenska) iznosila je kao u Tabeli 2.

Tabela 2. Stope putarine na derivate nafte (KM/l)

	Osnovica	Zakon iz 2009	Izmjene Zakona (2017)	razlika
a)	dizel goriva i ostala plinska ulja	0,25	0,40	0,15
b)	petrolej (kerozin)			
c)	motorni benzin –bezolovni	0,25	0,40	0,15
d)	motorni benzin	0,25	0,40	0,15
e)	lož ulje ekstra lako i lako specijalno			
f)	tečni naftni plin za pogon motornih vozila		0,40	0,40
g)	biogoriva i biotečnosti		0,40	0,40

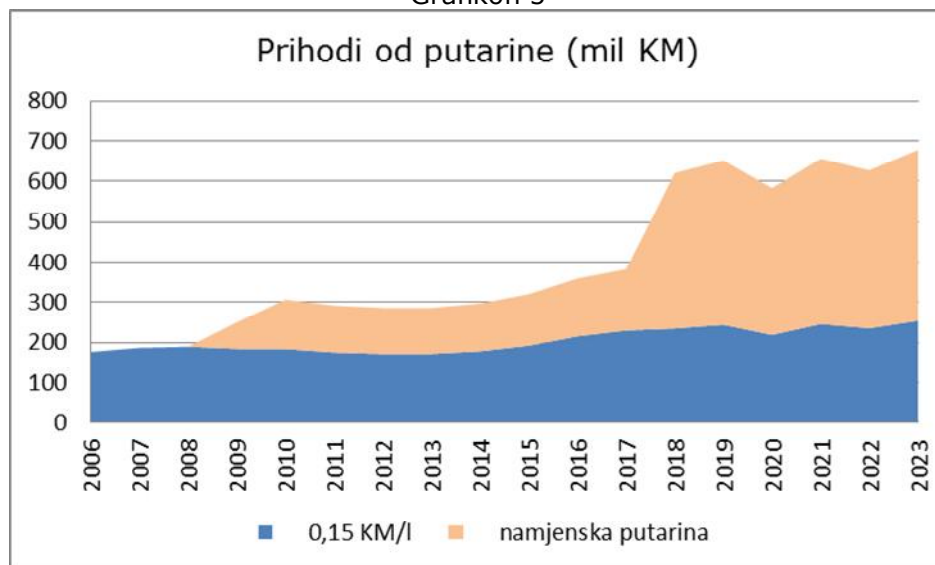
Napomena: Putarina na tečni naftni plin je izražena u KM/kg. Zakon iz 2009. godine u primjeni je od 1.7.2009. godine. Izmjene Zakona iz 2017. godine u primjeni su od 1.2.2018. godine

(c) Prihodi od putarine

Za razliku od akciza na derivate nafte, na dinamiku prihoda od putarine su najviše uticale izmjene stopa oporezivanja. Do 2009. godine, učešće prihoda od putarine nije bilo značajno u prihodima od indirektnih poreza, a oni su se kretali u rasponu 176,6-189,5 mil KM. Sa rastom stope namjenske putarine na sredini 2009. godine, prihodi od putarine imaju značajnije učešće u indirektnim porezima. Posmatrano u apsolutnim iznosima, u periodu 2009-2014 prihodi od putarine su se kretali u rasponu 250,2-307 mil KM. Sa padom cijena nafte na svjetskom tržištu i cijena derivata nafte na tržištu BiH u 2015. godini, kao i u slučaju akciza na derivate nafte, rastu prihodi od putarine. U periodu 2015-2017, prihodi od putarine su se kretali u rasponu 320,5-382,7 mil KM. U februaru 2018. godine ponovo dolazi do rasta stope namjenske putarine, a prihodi od putarine bilježe nagli skok naplate. U periodu 2018-2023 kretali su se u rasponu 584-677,8 mil KM, a značajno kolebanje u ovom periodu posljedica je restriktivnih mjera u borbi protiv virusa korona, rata u Ukrajini i posljedičnih ogromnih razlika u cijenama nafte na svjetskom tržištu i derivata nafte na tržištu BiH. Primjera radi, cijene nafte na svjetskom tržištu (Europe Brent Spot Price FOB) bile su 2,4 puta više u 2022. godini (početak rata u Ukrajini) u odnosu na 2020. godinu (godina pojave virusa korona).

⁶ Za izgradnju autoputeva 0,20 KM/l a za izgradnju i rekonstrukciju drugih puteva 0,05 KM/l.

Grafikon 5



Izvor: Prezentacija autora na osnovu podataka UIO

(d) Prihodi od putarine u odnosu na cijene nafte na svjetskom tržištu

Vidjeli smo da su prihodi od putarine su u navedenom periodu snažno varirali (koef. var. 44,7%), odnosno porasli sa 176,6 mil KM u 2006. godini na 677,8 KM u 2023. godini. Osim kolebanja na tržištu nafte, tome je najviše doprinijelo uvođenje, a kasnije i povećanje stope namjenske putarine. Prilikom izvođenja regresione analize kod prihoda od putarine stoga treba uzeti u obzir značajne razlike u stopama oporezivanja u navedenom periodu. Ukoliko postavimo model višestruke regresije, sa zavisnom varijablom „naplaćena putarina“, i nezavisnim varijablama: (1) BDP, (2) cijene nafte na svjetskom tržištu (dolari po barelu) i (3) stopa putarine, R^2 je dosta visok ali p-vrijednost za varijablu BDP iznosi 0,09, što znači da varijabla nije signifikantna na nivou pouzdanosti od 5%. Kada se iz modela isključi varijabla (1) BDP, R^2 iznosi visokih 95%, a obje preostale varijable imaju zadovoljavajući nivo p-vrijednosti. U analizi su uzeti podaci period 2006-2023, s tim da nije uzeta 2020. godina (kada su na snazi bile brojne zabrane kretanja zbog borbe protiv koronavirusa), te godine izmjena stope namjenske putarine.⁷

Umjesto zaključka

Dinamika potrošnje derivata nafte redovno je predmet analize Odjeljenja jer je od izuzetne važnosti za naplatu prihoda od indirektnih poreza u Bosni i Hercegovini. Prihodi od akciza na derivate nafte i putarine imaju značajan udio u prihodima od indirektnih poreza. Posmatrano u ukupnom iznosu (prihodi od akciza na derivate nafte + putarina) u periodu 2006-2023 navedeni prihodi su se više nego udvostručili (stopa rasta +102,8%). U periodu od 2006. do 2023. godine učešće bruto prihoda od akciza na derivate nafte i putarine u ukupnim bruto prihodima od indirektnih poreza na JR UIO kretao se u rangu od 10,8% (min, 2008. godina) do 14,8% (max, 2018. i 2019. godine). Najveći godišnji porasti navedenog učešća zabilježeni su 2009. i 2018. godine, a radi se o godinama kada je uvedena, odnosno povećana stopa namjenske putarine. U

⁷ 2009 i 2018, pošto primjena viših stopa nije bila na snazi od samog početka godine. Kao izvor podataka korišteni su: podaci UIO (naplata prihoda), U.S. Energy Information Administration (cijene nafte na svjetskom tržištu), BHAS (podaci za BDP) i projekcije DEP-a (BDP za 2023. god).

2023. godini taj udio je iznosio 11,3%. Ako prihodima od akciza na derivate nafte i putarine dodamo pripadajuće prihode od PDV-a, onda se udio tako izračunatih prihoda u ukupnim bruto prihodima od indirektnih poreza na JR UIO kretao u rangu između 12,6% i visokih 17,3%, sa udjelom od 13,3% u 2023. godini.

Iz ovog priloga može se zaključiti da su prihodi od akciza na derivate nafte u periodu 2006-2023 bili izrazito stabilni, uprkos brojnim krizama u svjetskoj ekonomiji i turbulencijama na tržištu nafte i njihovim reperkusijama na ekonomiju BiH. Sa druge strane, prihodi od putarine snažno su porasli u navedenom periodu, a osim rasta bruto društvenog proizvoda u BiH, to je prvenstveno bio rezultat rasta stope oporezivanja namjenskom putarinom.

Arhiva biltena:

http://www.oma.uino.gov.ba/04_objasnjenja.asp?l=b

Analiza naplate prihoda od akciza na bezalkoholna pića i tekući trendovi

(piše: Mirjana Popović, stručni savjetnik - makroekonomista)

Sažetak

Analiza kretanja naplate prihoda od akciza na bezalkoholna pića u Bosni i Hercegovini (u daljem tekstu: BiH) nastavak je analiza objavljenih u prethodnim brojevima biltena Odjeljenja⁸. U fokusu ove analize je:

- Godišnja naplata i godišnja stopa rasta ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića, prihoda od akciza na uvezna i domaća bezalkoholna pića. Analizirana je naplata u periodu 2021.-2023.⁹ godina¹⁰ i stopa rasta za 2022. i 2023. godinu.*
- Kvartalna naplata i kvartalna stopa rasta ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića, prihoda od akciza na uvezna i domaća bezalkoholna pića. Analizirana je naplata za period prvi kvartal (Q1) 2021.-prvi kvartal (Q1) 2024. godine¹¹ i stopa rasta za period prvi kvartal (Q1) 2022.-prvi kvartal (Q1) 2024. godine.*
- Mjesečna naplata i mjesečna stopa rasta ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića, prihoda od akciza na uvezna i domaća bezalkoholna pića. Analizirana je naplata za period januar 2021.-april 2024. godine¹² i stopa rasta za period januar 2022.-april 2024. godine.*

1. Godišnje kretanje prihoda od akciza na bezalkoholna pića

Ukupni prihodi od akciza imaju veliko učešće u ukupnim prihodima od indirektnih poreza. Međutim, učešće ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića u ukupnim prihodima od akciza na godišnjem nivou u posljednje tri godine može se smatrati relativno malim¹³ u poređenju sa prihodima od akciza na druge akcizne proizvode kao što su duhanski proizvodi, alkoholna pića i gorivo.

Grafikonom jedan prikazano je kretanje godišnje naplate prihoda od akciza na bezalkoholna pića za period 2021.-2023. godina, u milionima KM. Prikazana je godišnja naplata ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića u posmatranom vremenskom periodu i godišnja naplata prihoda od akciza na bezalkoholna pića razdvojena na komponente – prihodi od akciza na uvezna bezalkoholna pića i prihodi od akciza na domaća bezalkoholna pića.

⁸ O politici oporezivanja bezalkoholnih pića i naplati prihoda od akciza na bezalkoholna pića više u: Popović, M. (2022). "Analiza naplate prihoda od akciza na bezalkoholna pića". OMA bilten br. 205/206. O kretanjima naplate ovih prihoda i tekućim trendovima više u: Popović M. (2023) "Analiza naplate prihoda od akciza na bezalkoholna pića i tekući trendovi". OMA bilten br. 217/218.

⁹ Posljednji raspoloživi godišnji podaci

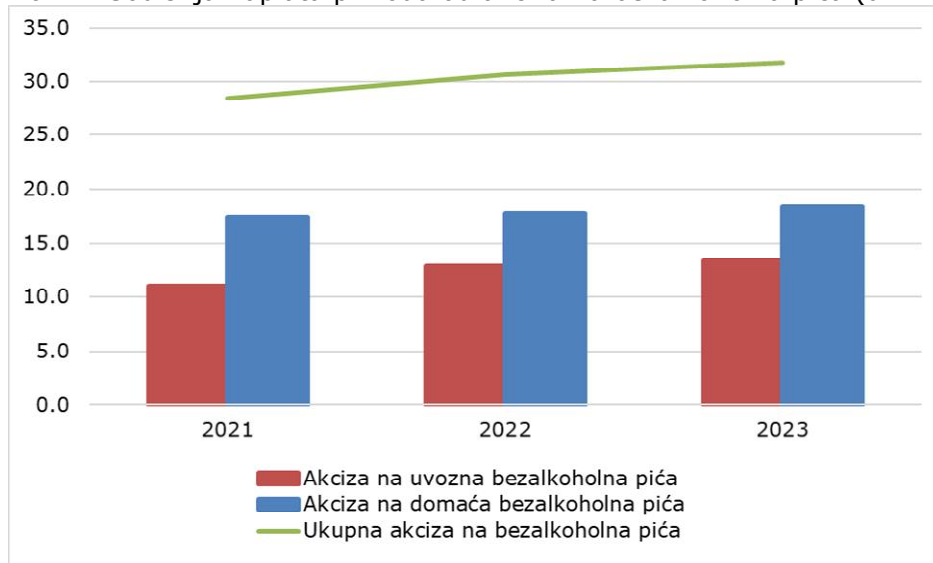
¹⁰ Zbog pojave pandemije Covid-19 i perioda ekonomske nesigurnosti kada su potrošači smanjili potrošnju, 2020. godina nije relevantna za poređenje.

¹¹ Posljednji raspoloživi kvartalni podaci

¹² Posljednji raspoloživi mjesečni podaci

¹³ Ovi prihodi učestvuju sa 1,9% u ukupnim prihodima od akciza na godišnjem nivou u periodu 2021.-2023. godina.

Grafikon 1. Godišnja naplata prihoda od akciza na bezalkoholna pića (u mil. KM)



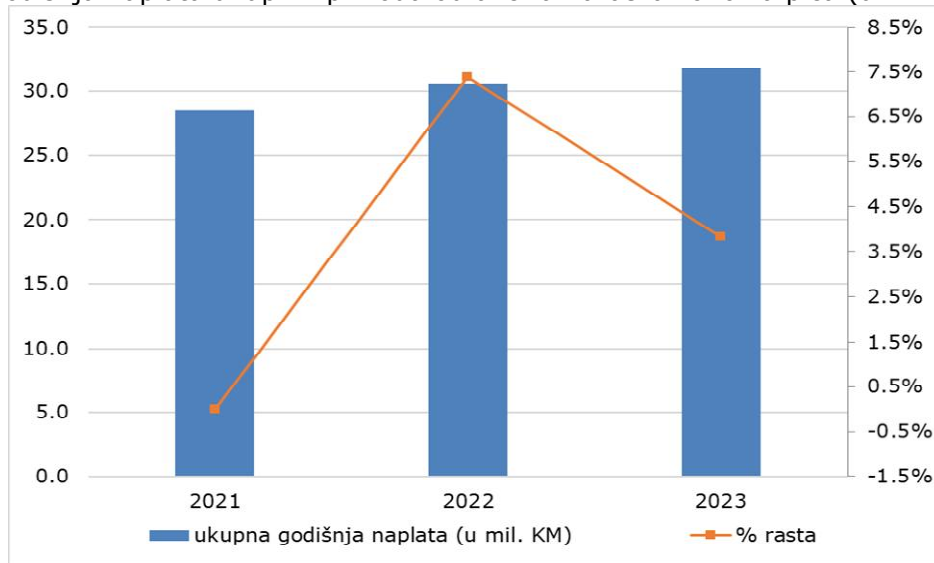
Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

U zadnje tri godine ukupni prihodi od akciza na bezalkoholna pića u BiH imali su trend rasta, dostigavši rekordni nivo naplate ovih prihoda od osnivanja Uprave za indirektno oporezivanje. Ovo je značajan pokazatelj povećane potrošnje, odnosno porasta životnog standarda i poboljšanja efikasnosti prikupljanja akciza u zemlji, odnosno smanjenja neformalnog tržišta. Međutim, ono što je primjetno jeste brži rast prihoda od akciza na bezalkoholna pića iz uvoza u odnosu na prihode od akciza na domaća bezalkoholna pića, što bi trebao da bude znak za uzbunu domaćim proizvođačima. U skladu s tim, u nastavku je prikazana detaljna analiza ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića i prihoda od akciza na bezalkoholna pića po komponentama, kao i stopa rasta ovih prihoda na godišnjem nivou. Analiza naplate prihoda od akciza na bezalkoholna pića razdvojena po komponentama – uvezna i domaća akciza, pruža detaljnije informacije o preferencijama potrošača te uticaju drugih vanjskih faktora na potrošnju bezalkoholnih pića koja su predmet oporezivanja akcizom.

1.1. Godišnje kretanje ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića

Grafikonom dva prikazana je godišnja naplata ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića za period 2021.-2023. godina, u milionima KM (lijeva vertikalna skala) i godišnja stopa rasta ovih prihoda u 2022. i 2023. godini (desna vertikalna skala).

Grafikon 2. Godišnja naplata ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića (u mil. KM) i % rasta



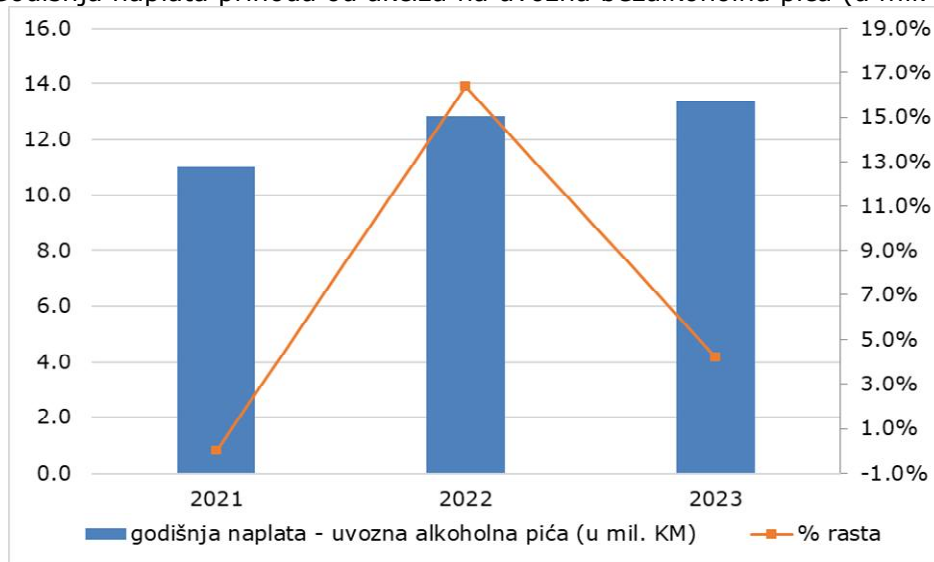
Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

U 2023. godini naplata ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića je u porastu za 3,8% u odnosu na prethodnu godinu (grafikon 2, % rasta), dok je u 2022. godini zabilježen porast od 7,4% u odnosu na 2021. godinu (grafikon 2, % rasta).

1.2. Godišnje kretanje prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića

Grafikonom tri prikazana je godišnja naplata prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića za period 2021-2023. godina, u milionima KM (lijeva vertikalna skala) i godišnja stopa rasta ovih prihoda u 2022. i 2023. godini (desna vertikalna skala).

Grafikon 3. Godišnja naplata prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića (u mil. KM) i % rasta



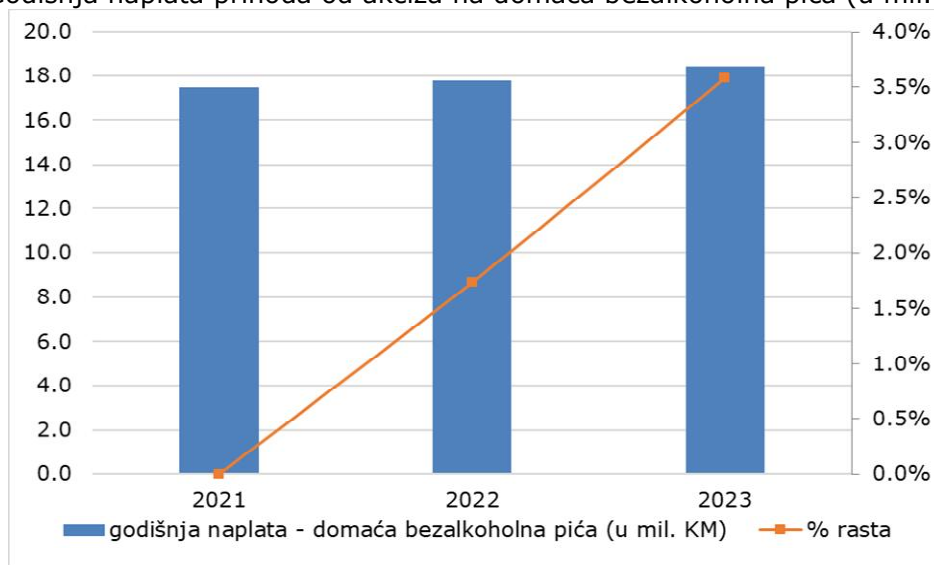
Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Grafikon prikazuje porast za 4,2% prihoda od akciza na bezalkoholna pića iz uvoza u 2023. godini u odnosu na prethodnu, te porast za 16,4% u 2022. godini u odnosu na 2021. godinu. Intenzivne marketinške kampanje proizvođača i distributera uvoznih bezalkoholnih pića putem online i offline kanala kao što su sve popularnije društvene mreže, bilbordi i štampa, preferencije potrošača ka inostranim brendovima zbog kvaliteta, ukusa i konkurentne cijene te velika ponuda bezalkoholnih pića iz uvoza, doprinose povećanju potrošnje ovog akciznog proizvoda.

1.3. Godišnje kretanje prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića

Grafikonom četiri prikazana je godišnja naplata prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića za period 2021.-2023. godina, u milionima KM (lijeva vertikalna skala) i godišnja stopa rasta ovih prihoda u 2022. i 2023. godini (desna vertikalna skala).

Grafikon 4. Godišnja naplata prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića (u mil. KM) i % rasta



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

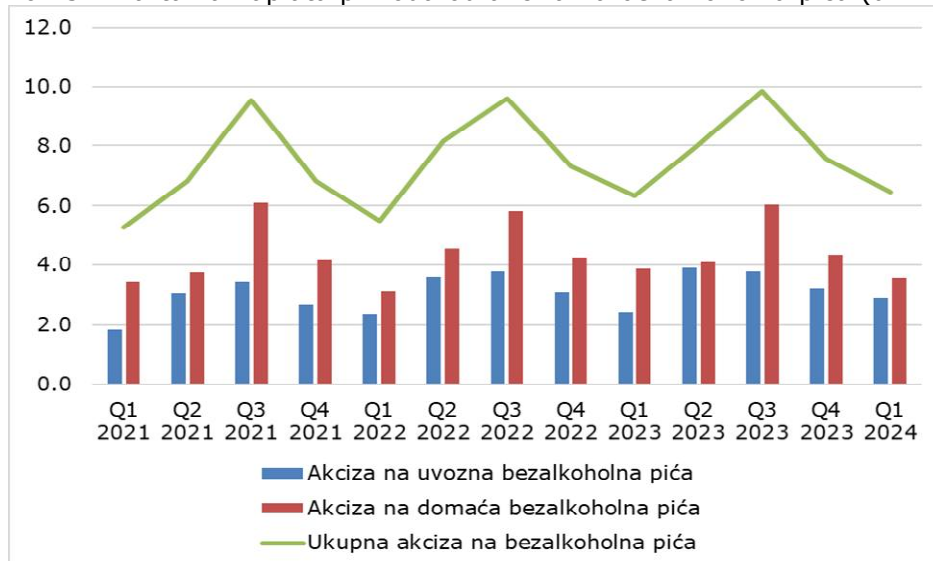
U 2023. godini zabilježeno je povećanje od 3,6%, dok je u 2022. godini zabilježeno povećanje od 1,7% prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića u odnosu na prethodnu godinu (grafikon 4, % rasta).

Iako su i dalje prihodi od akciza na domaća bezalkoholna pića veći u odnosu na prihode od akciza na bezalkoholna pića iz uvoza, važno je naglasiti da se učešće prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića iz godine u godinu smanjuje u ukupnim prihodima od akciza na bezalkoholna pića, dok se učešće prihoda od akciza na bezalkoholna pića iz uvoza povećava. Preferencije potrošača, cijena, marketing, ponuda i drugi pomenuti faktori najveći su uzročnici sve veće razlike između stope rasta prihoda od akciza na uvozna i domaća bezalkoholna pića.

2. Kvartalno kretanje prihoda od akciza na bezalkoholna pića

Grafikonom pet prikazana je kvartalna naplata prihoda od akciza na bezalkoholna pića za period od prvog kvartala (Q1) 2021. godine do prvog kvartala (Q1) 2024. godine, u milionima KM. Grafikonom je prikazana kvartalna dinamika kretanja ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića, kao i prihoda od akciza na bezalkoholna pića po komponentama – prihodi od akciza na uvozna bezalkoholna pića i prihodi od akciza na domaća bezalkoholna pića.

Grafikon 5. Kvartalna naplata prihoda od akciza na bezalkoholna pića (u mil. KM)



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Kvartalni prihodi od akciza na bezalkoholna pića najveći su u trećim kvartalima kao posljedica kombinacije različitih sezonskih i društvenih faktora. Treći kvartal obuhvata ljetne mjesec kada je potrošnja bezalkoholnih pića najveća zbog visokih temperatura i potrebe stanovništva za hidratacijom. Ovo su mjeseci povećane turističke sezone u zemlji što povećava ukupnu potrošnju pića uključujući i bezalkoholna pića. Treći kvartal je takođe period koji uključuje mnoge društvene događaje kao što su festivali i manifestacije koje podstiču na povećanu potrošnju bezalkoholnih pića te mnogi proizvođači i distributeri organizuju posebne promocije i marketinške kampanje kako bi iskoristili povećanu potražnju u ovom periodu.

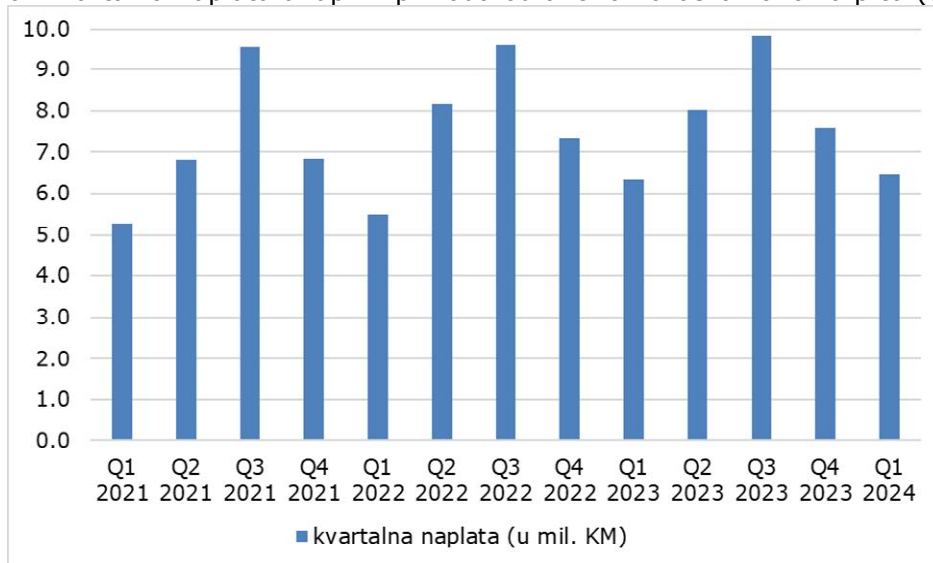
2.1. Kvartalno kretanje ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića

Grafikonom šest prikazana je kvartalna naplata ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića za period Q1 2021.–Q1 2024. godine, u milionima KM.

Kao posljedica sezonskog uticaja, iz grafikona se može vidjeti da je naplata ovih prihoda u trećim kvartalima znatno veća od naplate u ostalim kvartalima. Stopa rasta ovih prihoda prikazana je narednim grafikonom.

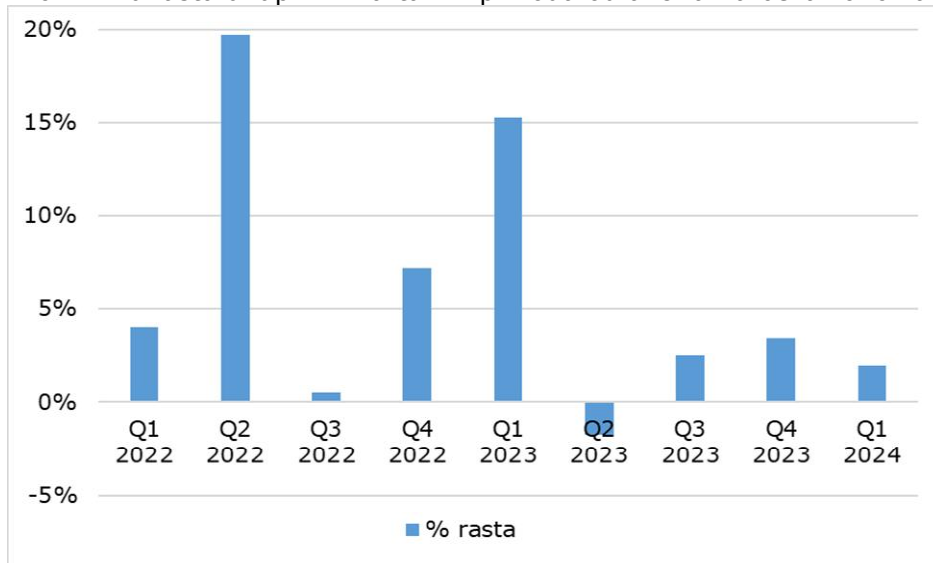
Grafikonom sedam prikazana je kvartalna stopa rasta ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića za period Q1 2022.–Q1 2024. godine.

Grafikon 6. Kvartalna naplata ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića (u mil. KM)



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Grafikon 7. % rasta ukupnih kvartalnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića



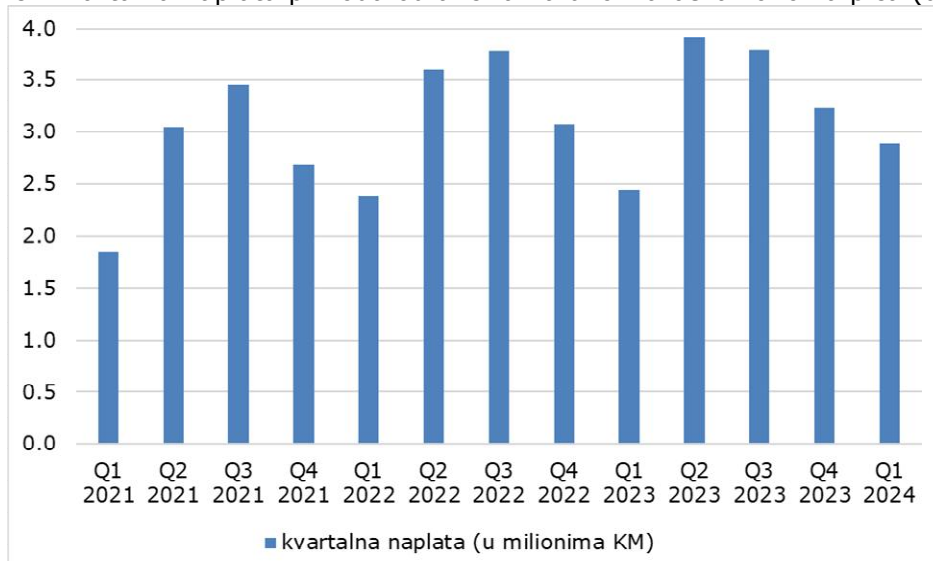
Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Analizom kvartalnih kretanja ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića primjetan je veći rast u naplati ovih prihoda u drugom kvartalu 2022. godine 19,7%, četvrtom kvartalu iste godine 7,2% i prvom kvartalu 2023. godine 15,3%. U preostalim kvartalima zabilježeno je manje povećanje naplate, dok je jedino smanjenje naplate evidentirano u drugom kvartalu 2023. godine 1,7%, a u odnosu na isti kvartal 2022. godine.

2.2. Kvartalno kretanje prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića

Grafikonom osam prikazana je kvartalna naplata prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića za period Q1 2021.–Q1 2024. godine, u milionima KM.

Grafikon 8. Kvartalna naplata prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića (u mil. KM)

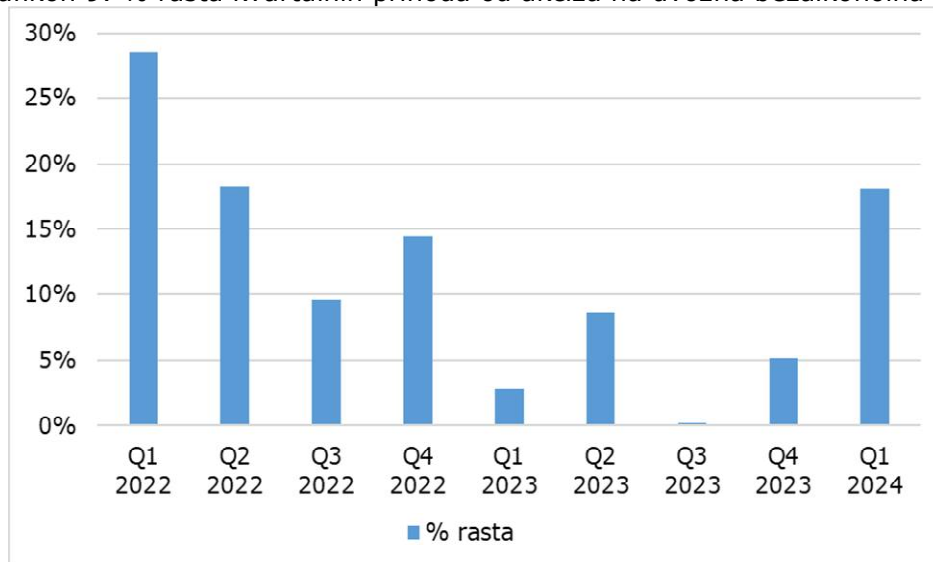


Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Kao i kod kvartalne naplate ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića, kvartalna naplata prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića je takođe sezonskog karaktera te je najveća naplata ovih prihoda u trećim kvartalima, odnosno ljetnim mjesecima. Ljeto je često period kada proizvođači i prodavci sprovode intenzivne marketinške kampanje, povećan dolazak turista, spotski i kulturni događaji u zemlji tokom ljeta dodatno utiču na povećanje potrošnje bezalkoholnih pića.

Grafikonom devet prikazana je kvartalna stopa rasta prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića za period Q1 2022.–Q1 2024. godine.

Grafikon 9. % rasta kvartalnih prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Kvartalna naplata prihoda od akciza na uvezna bezalkoholna pića ima pozitivan trend tokom svih kvartala prikazanih tabelom. Međutim najveće povećanje ovih prihoda zabilježeno je u prvom kvartalu 2022. godine 28,5% kao rezultat ekonomskog oporavka nakon pandemije COVID-19. Ekonomija se počela oporavljati što je povećalo raspoloživi dohodak potrošača i njihovu kupovnu moć uključujući potrošnju bezalkoholnih pića iz uvoza, ukidanje i ublažavanje restrikcija vezanih za pandemiju povećalo je potrošnju u restoranima, kafićima i drugim ugostiteljskim objektima što je dovelo do većeg uvoza bezalkoholnih pića. Oporavak turizma u prvom kvartalu 2022. godine, promjene u navikama potrošača i stabilizacija globalnih trgovinskih tokova, faktori su koji su dodatno uticali na povećanje potražnje za bezalkoholnim pićima iz uvoza. Trend rasta ovih prihoda nastavljen je i u ostalim kvartalima iste i naredne godine, dok je veći rast zabilježen i u drugom kvartalu 2022. godine 18,3%, kao i u prvom kvartalu tekuće godine 18,1%, a u odnosu na isti kvartal prethodne godine.

2.3. Kvartalno kretanje prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića

Grafikonom 10 prikazana je kvartalna naplata prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića za period Q1 2021.–Q1 2024. godine, u milionima KM.

Grafikon 10. Kvartalna naplata prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića (u mil. KM)

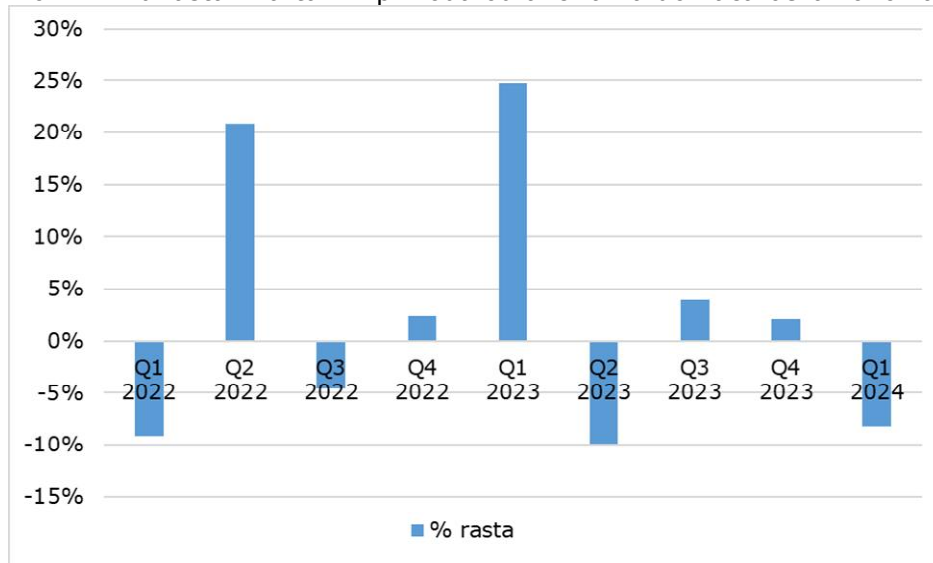


Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Kao i kod kvartalne naplate ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića, te kvartalne naplate prihoda od akciza na uvezna bezalkoholna pića, kvartalna naplata prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića sezonskog je karaktera te je u posmatranom periodu najveća naplata zabilježena u ljetnim mjesecima, odnosno u trećim kvartalima.

Grafikonom 11 prikazana je kvartalna stopa rasta prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića za period Q1 2022.–Q1 2024. godine.

Grafikon 11. % rasta kvartalnih prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

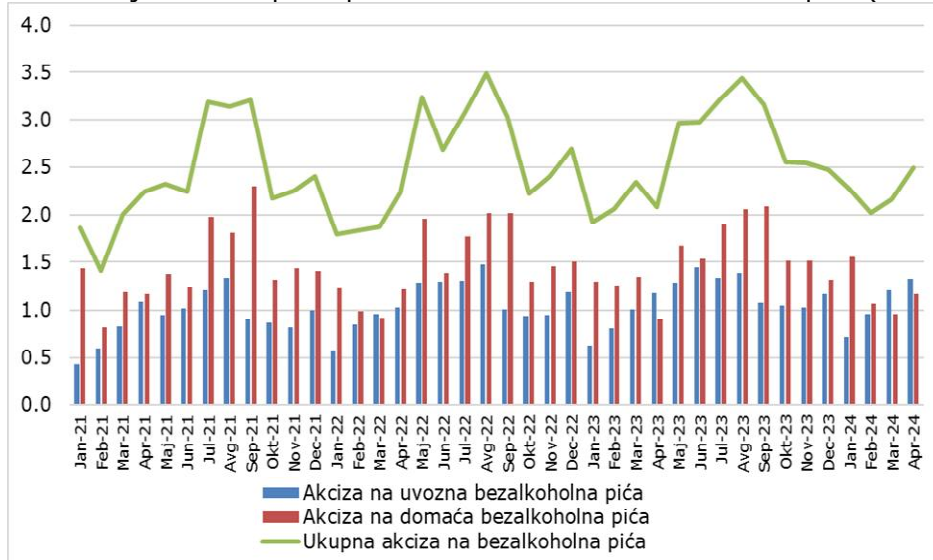
Najveće povećanje ovih prihoda zabilježeno je u drugom kvartalu 2022. godine 20,8% kao generalni porast potrošnje domaćih proizvoda usljed ekonomskog oporavka nakon pandemije. Takođe, veliki rast ovih prihoda zabilježen je i u prvom kvartalu 2023. godine 24,8%. Pojedini kvartali zabilježili su smanjenje naplate ovih prihoda koje se kretalo od 4,6% u trećem kvartalu 2022. godine do 9,9% u drugom kvartalu 2023. godine kada je zabilježeno i najveće smanjenje u posmatranom periodu.

3. Mjesečno kretanje prihoda od akciza na bezalkoholna pića

Mjesečna dinamika kretanja naplate prihoda od akciza na bezalkoholna pića prikazana je za period od januara 2021. godine do aprila 2024. godine. Cilj analize mjesečnog kretanja naplate prihoda od akciza na bezalkoholna pića je detaljniji prikaz kretanja ovih prihoda pod uticajem aktuelnih vanjskih faktora kao što su cijene sirovina poput vode, šećera i drugih sastojaka koji utiču na cijenu krajnjeg proizvoda, opće ekonomsko stanje i kupovna moć potrošača koja utiče na potrošnju bezalkoholnih pića, sezonski uticaj, inflacija i drugi faktori.

Grafikonom 12 prikazano je mjesečno kretanje prihoda od akciza na bezalkoholna pića za period januar 2021.-april 2024. godina, u milionima KM. Prikazano je mjesečno kretanje ukupne naplate prihoda od akciza na bezalkoholna pića u posmatranom vremenskom periodu, kao i mjesečno kretanje naplate prihoda od akciza na bezalkoholna pića razdvojeno po komponentama – prihodi od akciza na uvozna i domaća bezalkoholna pića.

Grafikon 12. Mjesečna naplata prihoda od akciza na bezalkoholna pića (u mil. KM)



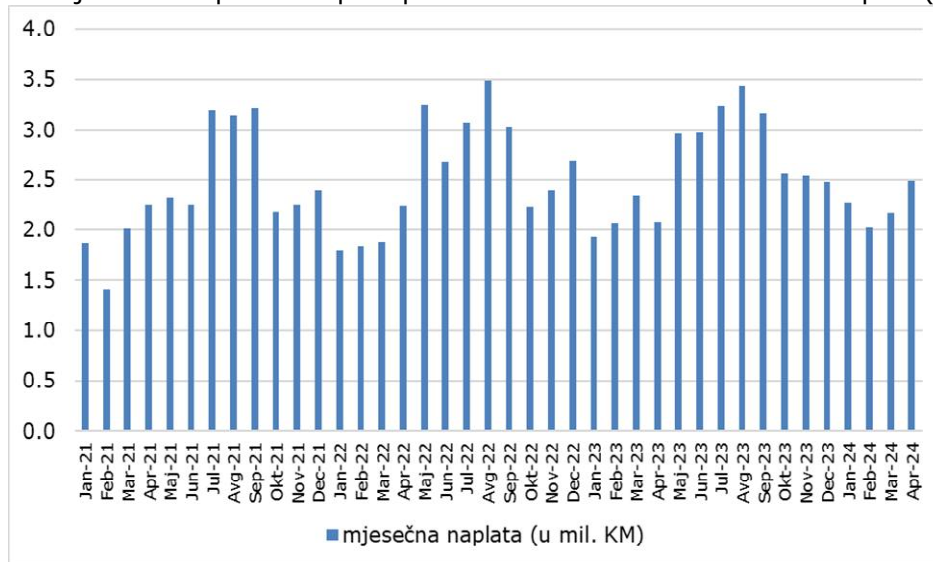
Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Iz mjesečnih podataka o naplati prihoda od akciza na bezalkoholna pića, može se zaključiti da sezonski uticaj, odnosno vremenski uslovi imaju najveći uticaj na potrošnju. Detaljnija analiza kretanja ukupnih mjesečnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića, kao i prihoda od akciza na bezalkoholna pića po komponentama - uvozna i domaća bezalkoholna pića na mjesečnom nivou, prikazana je u nastavku.

3.1. Mjesečno kretanje ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića

Grafikonom 13 prikazana je mjesečna naplata ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića za period januar 2021.–april 2024. godine, u milionima KM.

Grafikon 13. Mjesečna naplata ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića (u mil. KM)

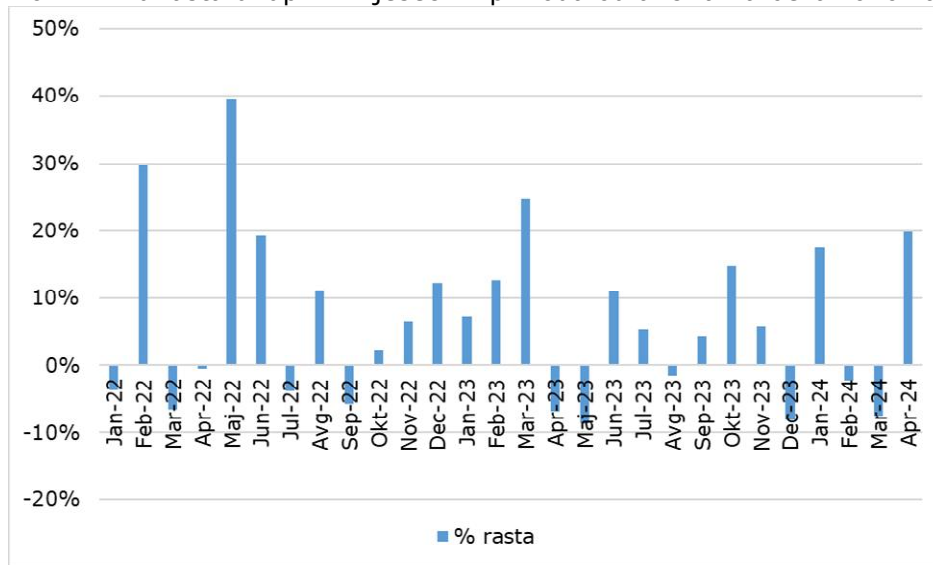


Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

U posmatranom periodu na mjesečnom nivou, najveća naplata ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića zabilježena je u ljetnim mjesecima, odnosno u period od maja do septembra svake godine, dok je najmanja naplata ovih prihoda na mjesečnom nivou zabilježena početkom godine, u januaru i februaru, u posmatrane tri godine. Razlog niskih prihoda od akciza na bezalkoholna pića početkom godine jeste najvećim dijelom potrošnja koja zbog nižih temperatura opada tokom zimskih mjeseci jer potrošači manje konzumiraju hladne napitke, što rezultira manjom prodajom i, posljedično, manjim prihodima od akciza. Takođe, početak godine je period takozvane praznične sezone te su potrošači obezbjedili zalihe prije, uglavnom u decembru.

Grafikonom 14 prikazana je mjesečna stopa rasta ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića za period januar 2022.–april 2024. godine, a u odnosu na isti mjesec prethodne godine.

Grafikon 14. % rasta ukupnih mjesečnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića



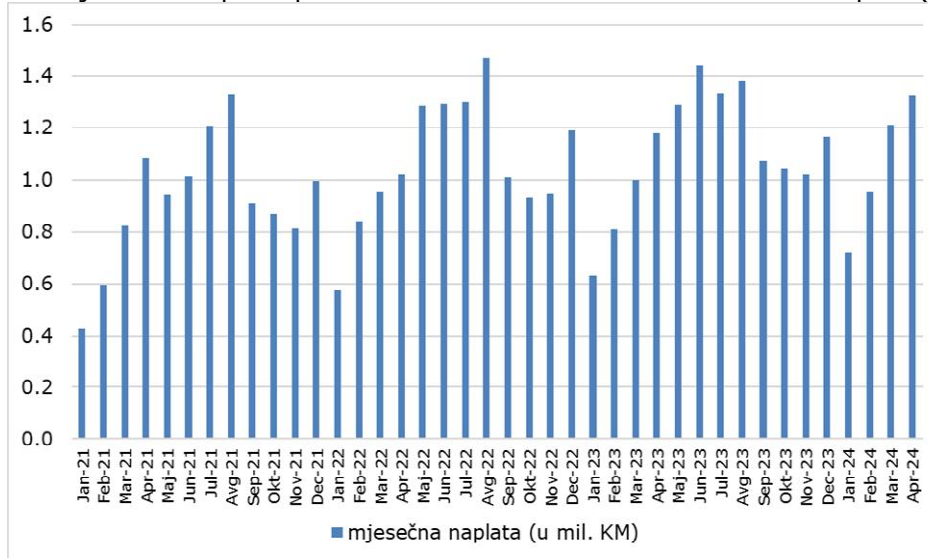
Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Najveće povećanje u naplati ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića zabilježeno je u maju 39,6% i februaru 29,8% 2022. godine, kao i u martu 2023. godine 24,8%, a u odnosu na isti mjesec prethodne godine. U posmatranom periodu nije zabilježeno veće smanjenje u naplati ovih prihoda, odnosno veća negativna stopa rasta. Najveće smanjenje evidentirano je u maju 2023. godine 8,6%, a zbog lošeg vremena i velikog broja kišnih dana što je uticalo na smanjenje društvenih događanja i okupljanja.

3.2. Mjesečno kretanje prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića

Grafikonom 15 prikazano je mjesečno kretanje naplate prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića za period januar 2021.–april 2024. godine, u milionima KM.

Grafikon 15. Mjesečna naplata prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića (u mil. KM)

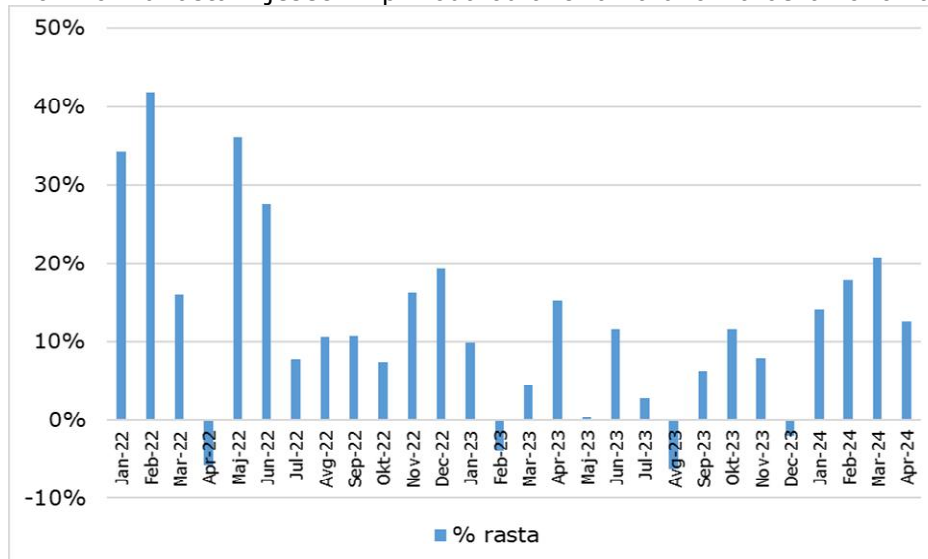


Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Kao i kod ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića prikazanih na mjesečnom nivou, najveća naplata prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića je takođe u ljetnim mjesecima, dok je najmanja mjesečna naplata ovih prihoda iz godine u godinu zabilježena u januaru.

Grafikonom 16 prikazana je mjesečna stopa rasta prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića za period januar 2022.–april 2024. godine, a u odnosu na isti mjesec prethodne godine.

Grafikon 16. % rasta mjesečnih prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

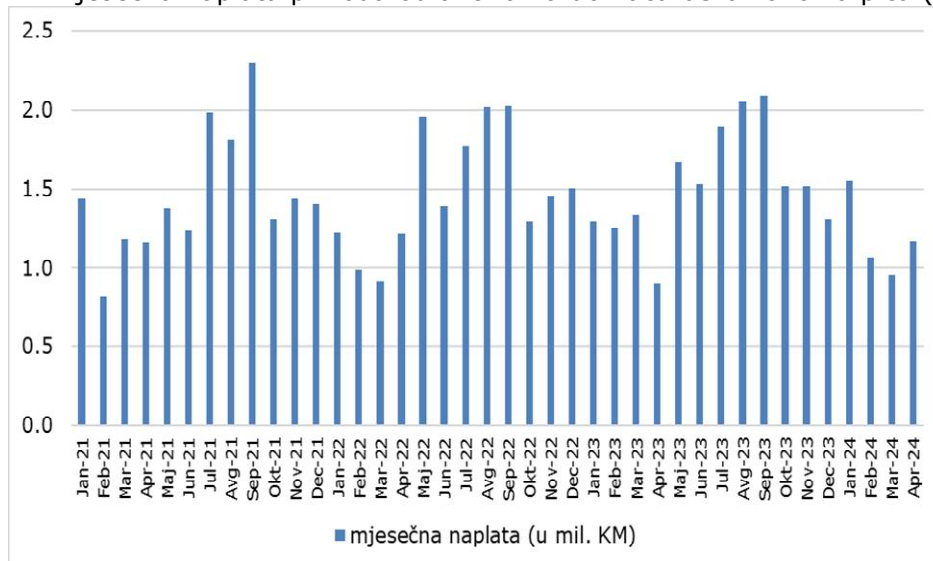
Najveći rast naplate prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića na mjesečnom nivou zabilježen je početkom 2022. godine kao rezultat popuštanja mjera, postpandemijskog oporavka i promjene potrošačkih navika što je dovelo do povećane potrošnje. Tako je u januaru iste godine zabilježen porast naplate 34,3%, u februaru 41,9%, maju 36,1% i junu 27,5% u odnosu na isti

mjesec prethodne godine. U posmatranom periodu zabilježena je veoma niska negativna stopa rasta prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića u aprilu 2022. godine, februaru, avgustu i decembru 2023. godine koja se kretala od 2,0% do 6,3%, a u odnosu na isti mjesec prethodne godine.

3.3. Mjesečno kretanje prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića

Grafikonom 17 prikazano je mjesečno kretanje naplate prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića za period januar 2021.–april 2024. godine, u milionima KM.

Grafikon 17. Mjesečna naplata prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića (u mil. KM)

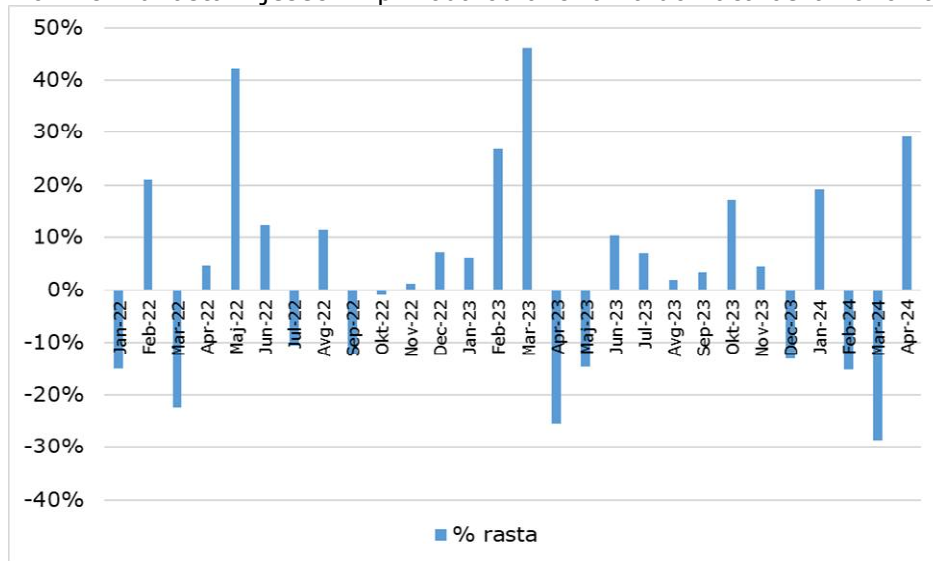


Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Sličan trend u naplati kao i kod ukupnih prihoda od akciza na bezalkoholna pića i prihoda od akciza na bezalkoholna pića iz uvoza, bilježi i naplata prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića. Najveća naplata ovih prihoda zabilježena je u ljetnim mjesecima, međutim najmanja naplata zabilježena je u februaru 2021., martu 2022. i aprilu 2023. godine što se ne može pripisati smanjenju potrošnje usljed izrazito niskih temperatura i post praznične potrošnje.

Grafikonom 18 prikazana je mjesečna stopa rasta prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića za period januar 2022.–april 2024. godine, a u odnosu na isti mjesec prethodne godine.

Grafikon 18. % rasta mjesečnih prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Stopa rasta prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića bilježi najveći rast u maju 2022. godine 42,0%, martu 2023. godine 46,1%, aprilu tekuće godine 29,2% u odnosu na isti mjesec prethodne godine. Negativna stopa rasta prihoda od akciza na domaća bezalkoholna pića na mjesečnom nivou češća je pojava od negativne stope rasta prihoda od akciza na uvozna bezalkoholna pića, što bi trebalo da alarmira domaće proizvođače da inoviraju, poboljšaju kvalitet svojih proizvoda, smanje troškove ili razviju nove marketinške strategije. Tako je u tekućoj godini zabilježena negativna stopa rasta u februaru 15,0% i martu 28,7%, što ukazuje na kretanje preferencija potrošača ka bezalkoholnim pićima iz uvoza u odnosu na domaća bezalkoholna pića.

Reforma odlučivanja u sferi poreza u EU u svjetlu proširenja na zapadni Balkan

(autor: dr.sc. Dinka Antić)

UVOD

"Zeleno svjetlo" za Bosnu i Hercegovinu znači ponovno otvaranje tema koje su važne za evropski put nakon višegodišnjeg zastoja.

*Slučajnost ili ne, neposredno prije davanja "zelenog svjetla" BiH i potpore proširenju EU na zapadni Balkan u institucijama EU su donesene dvije značajne odluke vezano za politiku oporezivanja u EU, što će, ujedno, postati i dio "poreznog" *acquis*-a za nove članice. Prvo je Vijeće EU 19/3/2024 usvojilo uredbu kojom se, u cilju povećanja efikasnosti rada Suda pravde EU, nadležnosti za odlučivanje o predmetima u području poreza u EU prenose sa Suda pravde na Opći sud, a već naredni dan je Evropska komisija objavila kominike o pregledu predpristupnih reformi i politika, koji se, između ostalog, fokusira i na problem jednoglasnog odlučivanja o poreznim pitanjima, te zagovara prelazak na odlučivanje kvalificiranom većinom. U osnovi, radi se o jačanju kohezije u dva segmenta porezne integracije na nivou EU – negativne porezne integracije, koja se realizira primjenom *case law* Suda pravde EU u sferi poreza, i pozitivne porezne integracije, koja se ostvaruje primjenom uredaba i direktiva iz sfere poreza, koje Vijeće EU, prema dosadašnjem načinu odlučivanja, jednoglasno usvaja na prijedlog Evropske komisije.*

U svakom slučaju, usvajanje dva važna dokumenta, kojima se mijenja ili želi promijeniti odlučivanje u sferi poreza na nivou EU, neposredno pred donošenje odluke o davanju "zelenog" svjetla BiH i potpore pristupanju ostalih zemalja zapadnog Balkana i istočne Evrope, predstavlja pozitivan politički signal da EU već kreće sa pripremama za proširenje.

PRAVNI OKVIR I MEHANIZMI POREZNE INTEGRACIJE

Ugovor o osnivanju EU sadrži eksplicitni pravni osnov za harmonizaciju indirektnih poreza, propisujući nadležnost Vijeća EU da „*jednoglasno, u određenoj proceduri i nakon konsultacije sa Evropskim parlamentom i Ekonomskim i socijalnim komitetom, usvaja propise kojima će se osigurati harmonizacija zakonodavstva iz sfere poreza na promet, akciza i drugih oblika indirektnih poreza, do obima u kojem je harmonizacija nužna da bi se osigurala upostava i funkcioniranje internog tržišta i da bi se izbjeglo ugrožavanje konkurentnosti*“¹⁴. Za razliku od indirektnih poreza harmonizacija direktnih poreza u EU nije propisana, već se potreba za usklađivanjem direktnih poreza na nivou EU, s obzirom na utjecaj oporezivanja na funkcioniranje tržišta, može nazrijeti iz odredaba kojima se Vijeće ovlašćuje da „*donosi direktive kojima će se izvršiti približavanje zakona, uredbi i podzakonskih akata članica, kojima se direktno utječe na uspostavu i funkcioniranje internog tržišta*“¹⁵. Ovako pravno pozicioniranje harmonizacije poreza u EU predstavlja balans između dva, međusobno suprotstavljena zahtjeva: da se, na jednoj strani, osigura funkcioniranje Unije, a da se pri tome, na drugoj strani, ne naruši fiskalni suverenitet članica. Određeni nivo integracije poreza je bio nužan, jer bi zadržavanje autonomnih nacionalnih poreznih sistema dovelo do porezne konkurencije između članica i fragmentacije jedinstvenog tržišta po nacionalnim granicama, što direktno ugrožava osnovne postulate tržišta Unije – slobodno kretanje ljudi, dobara, usluga i kapitala.

¹⁴ Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, consolidated version, OJ C 115, 9.5.2008, čl. 113. (prevod autora).

¹⁵ Ibid. čl. 115. (prevod autora).

Rješenje je nađeno u izbalansiranom pristupu koji uključuje sljedeće tri grupe mehanizama:

- i. zakonodavne mehanizme
- ii. sudske mehanizme
- iii. institucionalne mehanizme¹⁶.

Zakonodavna integracija, koja je poznata i pod nazivom „čvrsto zakonodavstvo“, u praksi se ostvaruje na tri načina:

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

Sudska integracija poreznih sistema sprovodi se djelovanjem Suda pravde EU. Presude Suda kao „*case law*“ su obavezujuće za sve članice. Članice koje su stranka u sporu su dužne da usklade nacionalne porezne propise sa presudama Suda. Međutim, i ostale članice su primorane da usklade nacionalne propise sa presudama da ne bi u budućnosti došle pod udar Suda. Na taj način sudske presude postaju mehanizam putem kojeg se prisilno, bez inicijative članice, vrši harmonizacija nacionalnih poreznih propisa i integracija nacionalnih poreznih sistema.

Posljednjih godina u praksi se sve više javlja **institucionalna integracija** putem obavezujućih i neobavezujućih instrumenata. Institucionalna integracija je poznata i pod nazivom „meko zakonodavstvo“. Neobavezujući instrumenti uključuju preporuke i izvještaje Evropske komisije, koja, pozivajući se na ovlasti koje su joj date Ugovorom („čuvar Ugovora“), često pokreće procedure protiv članica koje nacionalnim poreznim propisima narušavaju temeljne principe funkcioniranja Unije, slobodu kretanja dobara, usluga, kapitala i radne snage, ugrožavajući i funkcioniranje jedinstvenog tržišta EU. U slučajevima kršenja pravnih propisa EU Komisija donosi utemeljena mišljenja koja su obavezujuća za članice. Zahtjev Komisije u obliku utemeljenog mišljenja predstavlja drugu fazu procedure u slučaju povrede prava EU, u skladu sa čl. 258 Ugovora¹⁷. U slučaju da članice ne udovolje zahtjevu predmet će biti upućen Sudu pravde EU. U najvećem broju poreznih slučajeva utemeljena mišljenja se odnose na primjenu Šeste PDV direktive (od 1.1.2007. Direktive Vijeća 2006/112/EC), ali i na direktve iz područja oporezivanja akcizom, te u svim drugim slučajevima kada Komisija ocijeni da nacionalni porezni zakoni predstavljaju prijetnju za ispravno funkcioniranje jedinstvenog tržišta EU.

Većina od pobrojanih mehanizama su obavezujući, dok je samo mali broj institucionalnih mehanizama savjetodavnog karaktera (npr. izvještaji i preporuke Evropske komisije, smjernice komiteta i radnih tijela koji djeluju pod okriljem Komisije). Obaveznost mehanizama integracije se može ostvariti na razne načine, primjenom jednog mehanizma ili više njih. Moguće je da članica bez pritiska ili sudskih naloga inkorporira evropsko pravo u nacionalni zakonodavni sistem ili da to učini u drugom koraku nakon intervencije Komisije i prijema obavezujućeg mišljenja o kršenju Ugovora. Međutim, moguće je da članica izmijeni nacionalne propise u trećem koraku tek kada Sud pravde EU donese presudu, nakon pokretanja postupka pred Sudom od strane Evropske komisije.

¹⁶ Više: Terra B.J.M., Wattel P.J., „European Tax Law“, 5th Edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Netherlands, 2008., pp.158-169.

¹⁷ Bivši čl. 226 Ugovora iz Nice.

INTERAKCIJA IZMEĐU MEHANIZAMA

Teorije integracije prave razliku između pozitivne i negativne integracije. Pozitivna integracija podrazumijeva donošenje zajedničkih pravila od strane supranacionalnog nivoa (EU), dok se uklanjanje prepreka između članica naziva negativnom integracijom. U duhu ovakve podjele porezna integracija preko zakona EU smatra se pozitivnom integracijom poreznih sistema. S druge strane, zbog osiguranja integracije putem prohibitivnih i restriktivnih učinaka na nacionalne propise i praksu svih članica, sudska integracija se smatra negativnom integracijom poreznih sistema (vid. Grafikon 1). U načelu, mehanizmi pozitivne integracije primjenjuju se na indirektno oporezivanje, dok se integracija sistema direktnog oporezivanja vrši uglavnom na osnovu presuda Suda pravde EU.

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

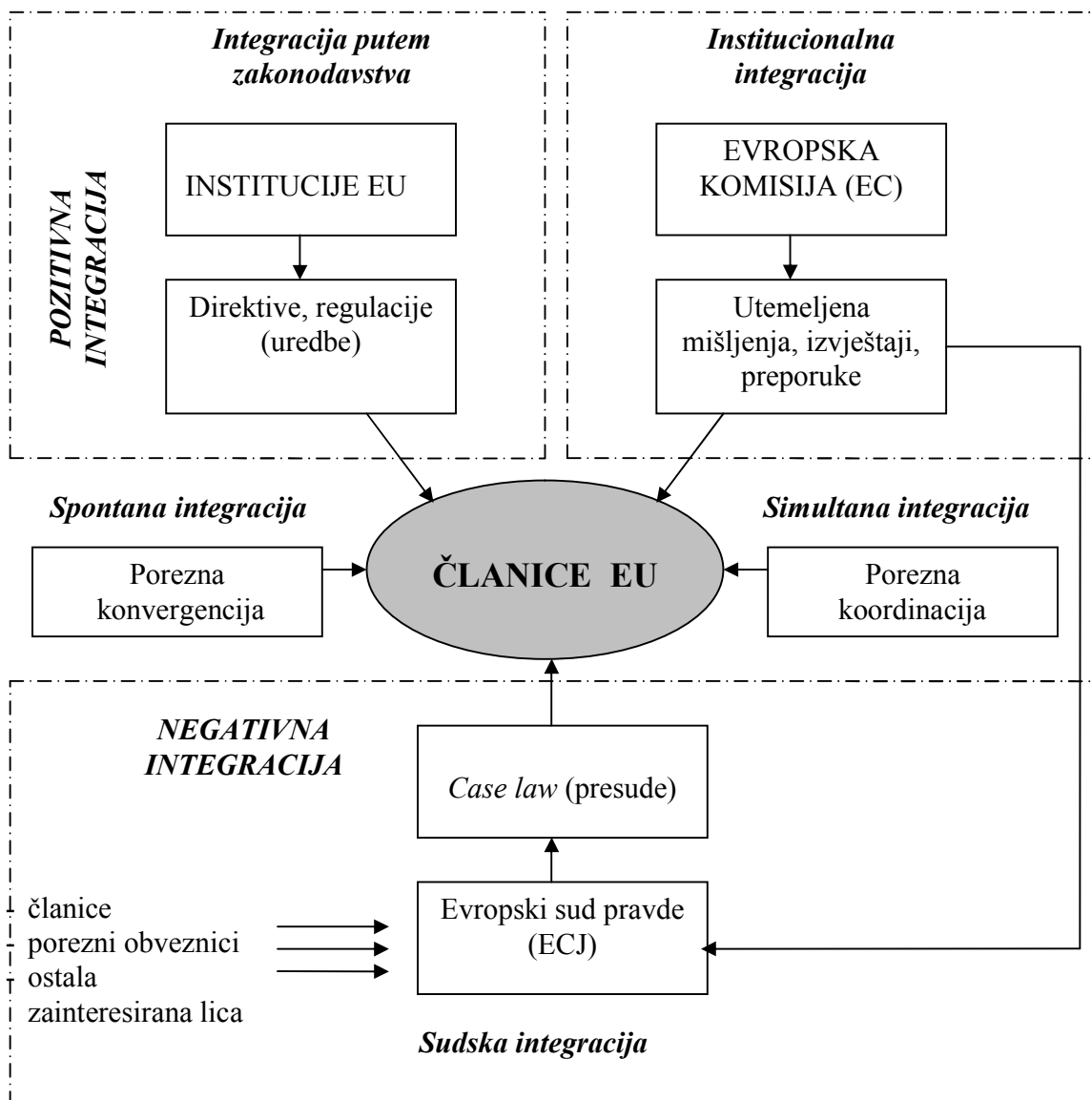
Gore navedeni primjeri funkcioniranja mehanizama porezne integracije u EU ukazuju na postojanje međusobne interakcije. Nacionalni fiskalni suverenitet članica je s jedne strane ograničen opsegom pozitivne integracije (tj. postojanjem legislative na nivou EU), a s druge strane ciljevima EU. S obzirom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

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

Kod indirektnog oporezivanja postignut je visok stepen harmonizacije na nivou EU. To je omogućeno donošenjem sljedećih propisa: Carinskog zakona EU, redizajnirane PDV Direktive 2006/112/EC, seta direktiva iz područja oporezivanja akcizom (energenata, duhanskih proizvoda, alkoholnih pića), uredbama o službenoj saradnji poreznih uprava članica u području PDV-a i akciza. Carinski zakon i regulacije o službenoj saradnji poreznih uprava direktno se primjenjuju u članicama, dok direktive iz sfere PDV-a i akciza sadrže minimalne standarde i pravila koja se moraju ugraditi u nacionalne propise članica. Evropska komisija je zadužena da nadzire proces inkorporiranja direktiva u nacionalno zakonodavstvo članica. U nekim slučajevima direktivama se

propisuje način harmonizacije nacionalnih propisa¹⁸. Negativna porezna integracija u sferi indirektnih poreza se ostvaruje samo u ograničenom segmentu - presudama Suda pravde EU u predmetima koje je pokrenula Komisija protiv članica i presudama u sporovima između obveznika i nacionalnih poreznih uprava u vezi sa implementacijom uredbi i direktiva iz sfere carina, PDV-a i akciza.

Grafikon 1: Mehanizmi porezne integracije u EU i međusobne interakcije (prikaz autora)



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

¹⁸ Najčešće se ostavlja članicama da izaberu između direktnog preuzimanja odredaba direktiva u nacionalne propise ili da se u nacionalnim propisima dodaju reference koje upućuju na odredbe direktive EU.

- najbolju praksu članica
- smjernice PDV komiteta (*VAT Committee*).

Najbolja praksa u području PDV-a podrazumijeva praktičnu primjenu određenih pravila ili shema oporezivanja u nekim članicama, propisanih direktivom o PDV-u ili derogacijama koje je Vijeće EU odobrilo određenoj članici. Praksa uključuje i primjenu različitih metoda za operacionalizaciju zajedničkih pravila, koje su propisane nacionalnim podzakonskim aktima (pravilnici, instrukcije) iz sfere PDV-a. Vrlo često se dešava da i ostale članice prihvate najbolju praksu neke od članica, ukoliko se pokazala efikasnom i ispravnom. U tom slučaju proces harmonizacije u narednom koraku podrazumijeva proširenje derogacija i na ostale članice koje to zatraže od Vijeća EU, potom, ukoliko se pokaže efikasnom za cjelokupni sistem PDV-a, najbolja praksa se ugrađuje kao opcija u PDV Direktivu¹⁹, i, na kraju, u posljednjoj fazi harmonizacije, postaje obavezujuća odredba za sve članice²⁰.

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

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

S obzirom na ograničeno područje pozitivne integracije u sferi direktnih poreza djelovanje Suda pravde EU se u manjoj mjeri odnosilo na implementaciju direktiva EU. Uglavnom, Sud odlučuje u predmetima koji se odnose na sukob sloboda i principa iz Ugovora i odredaba nacionalnih poreznih propisa²¹. Sud nema mogućnosti da presuđuje u pitanjima dvostrukog oporezivanja ili nekih drugih fiskalnih pitanja (npr. nadležnosti za poreze, alimentiranje i alociranje budžeta EU), premda se sve više poziva na međunarodne porezne sporazume, poput modela poreznih

¹⁹ Npr. mehanizam prenosa obaveze za PDV sa prodavca na kupca (*reverse charge mechanism*), u BiH poznat kao posebna shema u građevinarstvu, je nekim članicama bio odobren kao derogacija samo za određene transakcije prometa i određene poduhvate (npr. gradnja zajedničkih mostova). Nakon što se mehanizam pokazao efikasnim u borbi protiv PDV prevara uključen je prvo kao opcija u Šestu PDV direktivu, a potom sa širim opsegom primjene i u Direktivu 2006/112/EC.

²⁰ Veliki broj derogacija odobrenih nekim članicama, koje nisu bile objavljene, niti su sastavni dio Šeste direktive, su u procesu njenog redizajna ugrađene u novu Direktivu 2006/112/EC.

²¹ Mjera mora da zadovolji princip proporcionalnosti. Prema ovom temeljnom principu funkcioniranja EU sadržaj i oblik akcije Unije neće preći ono što je nužno da se postignu ciljevi iz Ugovora. Vid. čl. 5 Lisabonskog ugovora.

konvencija koje primjenjuju članice OECD-a. Zbog nepostojanja legislative EU iz sfere direktnih poreza Sud može da ispituje da li sporni nacionalni porezni propisi predstavljaju „nepropisani bijeg od odredaba Ugovora“. U ovim predmetima Sud primjenjuje tzv. „pravilo razloga“ (engl. *rule of reason*), procjenjujući stepen restriktivnosti nacionalne porezne mjere u odnosu na Ugovor, da li se slobode, osigurane Ugovorom, ograničavaju nacionalnim propisima u većoj mjeri nego što je to nužno za ostvarenje javnog interesa u članici čiji je zakon predmet preispitivanja od strane Suda. Prema „pravilu razloga“ restriktivna nacionalna porezna mjera je dopuštena, iako nije kao takva eksplicitno pomenuta u Ugovoru, (i) ukoliko je nužna za zaštitu javnog interesa, (ii) ukoliko ne uvodi različit tretman domaćih i uvoznih dobara i (iii) ukoliko njeni restriktivni efekti ne idu izvan onoga što je nužno za zaštitu legitimnih interesa.

IMPLIKACIJE POREZNE KONKURENCIJE NA INTEGRACIJU POREZA

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

Kako ne postoji saglasnost u vezi poželjnog stepena porezne integracije u EU, tako ne postoji ni saglasnost oko konkurencije u porezima između članica. U složenoj ekonomskoj integraciji, poput Unije, koju odlikuje visoko porezno opterećenje²², porezna konkurencija između članica može dovesti do povećanja efikasnosti poreznih sistema članica i smanjenja ukupnog poreznog opterećenja. Imajući samo to u vidu, bilo kakva supranacionalna intervencija u porezima sa nivoa EU bi ugrozila zdravu poreznu konkurenciju između vlada i onemogućila porezna rasterećenja. Zagovornici porezne konkurencije u EU smatraju supranacionalnu intervenciju u porezima svojevrsnom „međunarodnom poreznom kartelizacijom“, bez obzira na formu i jačinu intervencije, da li je restriktivna ili prohibitivna ili podrazumijeva međuvladinu koordinaciju. Međutim, ne treba zanemariti ni negativne ekonomske i fiskalne efekte porezne konkurencije. Nekontrolirana porezna konkurencija²³ može da apsorbuje budžete drugih članica, dovodeći do neprihvatljivog smanjenja financiranja javnih usluga i fiskalne degradacije, te siromašenja Unije u cjelini. EU, kao jedinstveni ekonomski prostor, može biti regionalno i globalno konkurentna samo ukoliko je postignuta efikasna alokacija kapitala i drugih resursa unutar Unije. Postojanje različitih poreznih režima i niskih poreznih stopa u članicama dovodi do toga da kompanije odluke o investiranju, uspostavi sjedišta kompanije i zapošljavanju donose na bazi povoljnijeg poreznog tretmana, a ne na temelju preferencija potrošača i efikasnosti ulaganja. Stoga, posmatrano sa nivoa EU, porezna konkurencija između članica dovodi do neefikasne alokacije kapitala i drugih resursa Unije i narušavanja principa neutralnosti oporezivanja. Neefikasna alokacija kapitala, porezna fragmentacija i porezna konkurencija unutar EU najviše pogađaju kompanije iz EU koje posluju na svjetskom tržištu, koje zbog viših troškova i neefikasnosti postaju nekonkurentne u odnosu na globalnu konkurenciju. Postojanje 27 različitih poreznih sistema otežava i poskupljuje poslovanje kompanijama unutar EU, te odvraća kompanije iz trećih zemalja da ulaze na tržište Unije, čime EU, u globalnim razmjerama, postaje neatraktivnim tržištem za ulaganja i investicije.

²² Porezno opterećenje EU-27 iznosi 40,1% BDP Unije, više nego kod članica OECD (33,8%) i znatno više od globalnih konkurenata SAD (25,5%) i Japana (31,4%). Izvor: European Commission, Taxation trends in the European Union, 2022 Edition.

²³ Npr. trka između članica u snižavanju stopa poreza kako bi se privukli investitori, koja se u literaturi naziva „trka do dna“ - engl. *race to the bottom*) može imati za posljedicu efekat „osiromašenja susjeda“ (engl. *beggar thy neighbour*) ili kolokvijalno „drenažu“ prihoda i ekonomskih aktivnosti u članicama koje su pogođene mjerama, ali i u članicama koje sprovedu mjere.

Porezna konkurencija, koja se posljednjih godina simultano odvijala između članica, imala je za posljedicu dostizanje određenog stepena konvergencije direktnih poreza u članicama, čime je *de facto* postignut veći stepen porezne integracije bez aktiviranja mehanizama negativne integracije. Zbog svojih posrednih integrativnih efekata konvergencija poreznih sistema članica može se smatrati određenom formom **spontane porezne integracije** koja se dešava između članica, bez djelovanja institucija EU i njenih pravnih mehanizama. Međutim, od 2004.g., nakon prijema novih 13 članica, divergencija između poreznih sistema članica se povećala. Postojala je opasnost da konkurencija u porezima između „novih” i „starih članica”, osim produbljavanja razlika između poreznih sistema članica, može dovesti do kontraefekata i za članicu koja forsira takve mjere. Da bi se spriječilo da spontana porezna konkurencija pređe granicu „korisnosti” i eskalira u nekontrolirani proces, koji bi mogao ugroziti prihode članica i Unije, postignuta je saglasnost oko koordinacije procesa konvergencije poreznih sistema u EU.

Koordinacija poreznih sistema podrazumijeva usklađivanje efekata konvergencije pojedinih vrsta poreza i interakciju i balansiranje poreznih politika članica u svim segmentima: između direktnih i indirektnih poreza, između poreza i socijalnih doprinosa, unutar svake grupacije poreza, te u odnosu na uvođenje ekoloških („zelenih”) poreza. U evoluciji porezne integracije u EU porezna koordinacija predstavlja novi mehanizam, koja se zasniva na simultanim aktivnostima institucija EU i svih članica. Njome je na određen način zaokružen konceptualni okvir mehanizama porezne integracije u EU (vid. Grafikon 1).

REFORME ODLUČIVANJA U VEZI SA POREZIMA (MART 2024)

I. Reforma sudske porezne integracije

Reforma odlučivanja u predmetima iz sfere poreza započela je krajem 2022., po zahtjevu Suda pravde, da bi se amandmani relevantnih propisa dogovorili krajem 2023., kao rezultat pregovora između Evropskog parlamenta i Vijeća EU, uz sudjelovanje Suda pravde i Evropske komisije.

U osnovi se radi se o prenosu nadležnosti za odlučivanje o prethodnim pitanjima na Opći sud u određenim posebnim područjima, u cilju povećanja efikasnosti pravosudnog sistema EU.

Opći sud (*General Court*) je, zajedno sa Sudom pravde, sastavnica Suda pravde EU. Osnovni zadatak Suda pravde EU, pa tako i Općeg suda, jeste osiguranje ujednačenog tumačenja prava EU i njegova jednoobrazna primjena u članicama. Prije usvajanja Ugovora iz Lisabona (stupio na snagu 1.12.2009.), Opći sud se nazivao Prvostepenim sudom (*the Court of First Instance*). Imajući to u vidu na odluke Općeg suda moguće je uložiti žalbu Sudu EU. Od 1.9.2019. svaka članica imenuje po dvoje sudija u Opći sud na mandate od 6 godina, koji se može obnoviti ukoliko se postigne saglasnost svih članica o tome.

Do najnovije reforme Opći sud je bio nadležan za sljedeće:

- sporove između osoba/kompanija i institucija EU, uključujući i radne sporove između zaposlenih u institucijama EU i institucija EU, kao i tužbe povezane s pravima intelektualnog vlasništva;
- sporove koje pokreću članice EU protiv Evropske komisije i/ili odluka Vijeća;
- zahtjeve za naknadu štete koju su prouzročile institucije i tijela EU.

Kao razlog za prenos nadležnosti Suda pravde na Opći sud navodi se povećanje broja neriješenih predmeta u vezi sa zahtjevima za odlučivanje o prethodnom pitanju, kao i prosječno vrijeme za rješavanje predmeta, što ugrožava efikasnost pravosudnog sistema EU u cjelini. S druge strane, već je Ugovorom o osnivanju EU, čl. 256(3) predviđen transfer nadležnosti na Opći sud u

posebnim područjima koja su propisana Statutom Suda pravde EU²⁴. Bilo je potrebno precizno definirati što su to "posebna područja" koja se mogu prenijeti u nadležnost Općeg suda, kako bi se osigurala pravna sigurnost za sve strane. Od ključne važnosti je da posebna područja budu jasno definirana i jasno razgraničena od ostalih područja, kako bi se izbjegle dvojbe i različita postupanja.

Drugo važno pitanje prilikom odabira područja za prenos nadležnosti na Opći sud je bilo postojanje opsežne sudske prakse (*case law*) kojom se Opći sud može voditi prilikom donošenja odluka o prethodnim pitanjima. Kao posebno područje, pogodno za prenos nadležnosti, prepoznati su sistem indirektnih poreza na nivou EU i carinski sistem. Radi se o specifičnom području u kojem postoji opsežni *case law*, imajući u vidu da samo u području oporezivanja PDV-om harmonizirani sistem na nivou Unije, temeljem Šeste PDV Direktive, funkcioniše skoro šest desetljeća.

Uredbom²⁵ su taksativno navedena sljedeća područja iz sfere poreza i carina u kojima se vrši prenos nadležnosti sa Suda pravde na Opći sud:

- (a) zajednički sistem poreza na dodanu vrijednost;
- (b) akcize;
- (c) Carinski zakon;
- (d) klasifikacija roba prema Kombiniranoj nomenklaturi²⁶.

U preambuli Uredbe je detaljnije pojašnjen sadržaj posebnih područja o kojima će odlučivati Opći sud:

- odlučivanje o poreznoj osnovici za razrez PDV-a
- odlučivanje o oslobađanju od plaćanja PDV-a
- tumačenje općih aranžmana i plaćanja akciza na alkohol, alkoholna pića, duhan, energente i električnu energiju
- primjena uvoznih i izvoznih carina u kontekstu trgovine robom (zajednička carinska tarifa, porijeklo i carinska vrijednost robe, uvozni i izvozni postupci, uključujući nastanak, utvrđivanje i prestanak carinskog, duga posebni carinski postupci, sistem oslobođenja od carina)
- tumačenje posebnih tarifnih brojeva i kriterija za razvrstavanje određene robe u kombiniranoj nomenklaturi.

Za implementaciju Uredbe potrebno je da Sud pravde i Opći sud izmijene svoja pravila procedure.

ii. Reforma zakonodavne porezne integracije

Problem jednoglasnog odlučivanja o porezima

U sklopu priprema za buduće proširenje EU i reformi koje EU treba uraditi kako bi adekvatno pripremila pravni sistem i institucije na ulazak zemalja zapadnog Balkana i ostalih zemalja istočne Evrope, Evropska komisija je 20/3/2024 usvojila Kominike²⁷ o pregledu predpristupnih reformi i politika, u kojem su naglašene potencijalne implikacije u nekoliko oblasti. Jedno od važnih pitanja koja su apostrofirana u Kominikeu jeste pitanje jednoglasnog odlučivanja u poreznim stvarima.

²⁴ Protocol (No 3) on the Statute of the Court of Justice of the European Union, <https://curia.europa.eu>

²⁵ Regulation of the European Parliament and of the Council amending Protocol No 3 on the Statute of the Court of Justice of the European Union, Brussels, 6 March 2024 (OR. en) 2022/0906 (COD) PE-CONS 85/23.

²⁶ Pored navedenih stavki prenos nadležnosti kod odlučivanja na Opći sud se odnosi i na kompenzaciju i pomoć putnicima u slučaju uskraćivanja, otkazivanja ili kašnjenja usluga prevoza, kao i na sistem trgovanja dozvolama za emisiju CO₂.

²⁷ European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council on pre-enlargement reforms and policy reviews, Brussels, 20.3.2024 COM(2024) 146 final.

EU, kao integracija 27 članica, već se suočava sa problemom jednoglasnog odlučivanja u vezi poreza. To je očekivano, jer porezi, kao segment fiskalnog suvereniteta, predstavljaju važnu makroekonomsku polugu svake članice. Poteškoće da se postigne konsenzus nisu specifičnost samo poreza, već se javljaju i u drugim oblastima, jer pored oporezivanja, jednoglasno odlučivanje je potrebno i kod vanjskih poslova i socijalnih pitanja. Realno je očekivati da će nastavak proširenja EU na zapadni Balkan još više povećati razlike u razvijenosti unutar EU, uključujući i povećanje razlika između poreznih sistema starih članica EU, novih 12 članica koje su ušle u periodu 2004-2013, te budućih članica iz zapadnog Balkana. Imajući to u vidu biće teško postići konsenzus oko izmjena poreznih propisa, a rizik blokiranja prijedloga koji podržava većina članica od strane jedne članice će biti sve veći.

U cilju kreiranja uvjeta za socijalnu, ekonomsku i teritorijalnu konvergenciju Komisija je predložila proširenje "poreznog *acquis-a*", što bi trebalo podstaknuti prekogranične aktivnosti i trgovinu u EU za građane i kompanije, te doprinijeti razvoju jedinstvenog tržišta na principima ravnopravnosti svih učesnika. U proširenoj EU (zbog još uvijek nepoznate dinamike ulaska novih članica – "u paketu" ili pojedinačno - koristi se skraćenica "EU 30+") postojeći zahtjev za jednoglasnim odlučivanjem Vijeća o poreznim pitanjima će predstavljati veliki izazov. Da bi se osigurala prohodnost odlučivanja o poreznim pitanjima Komisija predlaže da se razmotri primjena kvalificirane većine prilikom donošenja odluka i u sferi poreza, kao što je to sada slučaj za većinu odluka koja se donose od strane Vijeća²⁸.

Kvalificirana većina prilikom glasanja Vijeća se postiže ukoliko su simultano zadovoljena dva uvjeta:

- (i) da je za prijedlog glasalo 55% članica (tj. 15 od 27),
- (ii) da prijedlog podržava 65% stanovništva EU.

Zbog navedena dva uvjeta procedura je nazvana "dvostruko pravilo većine" ("*double majority rule*").

Iz ugla zemalja kandidata²⁹ za članstvo u EU primjena odlučivanja kvalificiranom većinom znači da će, ukoliko sve zemlje zapadnog Balkana i ostale istočne zemlje, budu članice EU, za ispunjavanje uvjeta "55% članica" biti potrebno da najmanje 20 članica glasa za prijedlog (odnosno pet više nego danas). U pogledu ispunjavanja drugog uvjeta "65% stanovništva", Ukrajina je jedina velika zemlja od budućih članica, koja ima značajniji ponder s obzirom na broj stanovnika. Ukupan ponder osam zemalja zapadnog Balkana i ostalih istočnih zemalja iznosiće oko 11% stanovništva proširene EU³⁰.

"Pasarela"³¹ klauzula

Novina u Kominikeu Komisije je prijedlog da se prilikom prelaska sa jednoglasnog odlučivanja na odlučivanje u Vijeću kvalificiranom većinom primijeni tzv. "pasarela" klauzula. Međutim, da bi se taj prijedlog usvojio potrebno je da ga podrže sve postojeće članice.

Ugovor predviđa dvije opće "pasarela" klauzule u okviru čl. 48(7)TEU³² i posebne "pasarela" klauzule za određene oblasti³³. Opća klauzula je novitet Lisabonskog ugovora, dok su neke od

²⁸ Oko 80% odluka Vijeća se donese kvalificiranom većinom. Izvor: <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu>

²⁹ Trenutačno su pregovori otvoreni sa 4 zemlje (Srbija, Crna Gora, Albanija, Sj. Makedonija), a 4 zemlje su kandidati (BiH, Ukrajina, Gruzija, Moldavija).

³⁰ Prema podacima za 2023. u EU živi 448 mil stanovnika, a ukupan broj stanovnika osam zemalja kandidata je 59,1 mil.

³¹ U dokumentima se naziva i „most“ klauzula

³² TEU – Treaty of the EU

³³ Više: <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/glossary/passerelle-clauses.html>

posebnih "pasarela" klauzula egzistirale i u prethodnim ugovorima³⁴. Oba tipa klauzule se odnose samo na akte koje donosi Vijeće EU. Prvi tip opće "pasarela" klauzule, čl. 48(7)(1)TEU, podrazumijeva promjene jednoglasnog odlučivanja u Vijeću EU u kvalificiranu većinu. Primjenjuje se u slučaju kada se predlažu propisi koji se odnose na zajedničku vanjsku i socijalnu politiku. Drugi tip opće "pasarela" klauzule, čl. 48(7)(2)TEU, podrazumijeva zamjenu posebne procedure sa uobičajenom procedurom donošenja propisa.

Često se smatra da se "pasarela" klauzulama "zaobilazi" jednoglasno odlučivanje u Vijeću. Međutim, ova tvrdnja se odnosi samo na prvi tip opće klauzule, dok drugi tip, koji podrazumijeva da se akti umjesto u posebnoj donose u redovitoj proceduri, *de facto* osnažuje ulogu Parlamenta EU i povećava transparentnost odlučivanja na nivou EU.

Posebnim "pasarela" klauzulama se modificira uobičajeni način odlučivanja u sljedećim oblastima: obiteljski zakon sa prekograničnim posljedicama, socijalna politika, politika zaštite okoline i politika unaprijedene saradnje.

Osnovna razlika između općih i posebnih "pasarela" klauzula je u tome da se opće klauzule odnose na određenu politiku u cijelosti, dok se posebne klauzule odnose samo na proces donošenja odluke pojedinačnih aranžmana. Posebne klauzule se razlikuju od općih jer najčešće zahtijevaju jednostavnije procedure za odobravanje i uvođenje, a uloga Parlamenta je značajno smanjena ili je savjetodavnog karaktera. Kod općih klauzula Komisija nema formalnu ulogu, za razliku od posebnih gdje joj je uloga pojačana.

"Pasarela" klauzula u odlučivanju o porezima

Komisija je još 2018. inicirala prijedlog³⁵ o primjeni "pasarela" klauzule za oblasti vanjske politike, poreza, socijalne i energetske politike, ali nije bilo konsenzusa u vezi s tim, iako se Parlament EU pozitivno izjasnio. Postojao je strah u članicama da će biti isključene iz odlučivanja o pitanjima od strateškog značaja za članicu.

Komisija je tada u objašnjenju prijedloga istaknula da, pored veće efikasnosti u odlučivanju o poreznim pitanjima, važan cilj koji se želi postići promjenom načina odlučivanja o porezima jeste ubrzavanje reformi poreznog sistema EU koje ne idu ukorak sa brzim promjenama u EU i okruženju i sa izazovima globalizacije i digitalizacije. Oporezivanje je predstavljeno kao važna politika za razvoj jedinstvenog tržišta EU, ekonomski razvoj, rast i kreiranje novih radnih mjesta. Isto tako, oporezivanje je značajna poluga za vođenje odgovorne socijalne politike. Složenost u odlučivanju o reformama u sferi poreza, koje u konačnici zahtijeva saglasnost svih članica, je prema procjenama koštala EU u vrijeme izrade prijedloga oko 440 mlrd EUR godišnje. Najveći gubitak prihoda zbog usporavanja reformi procjenjuje se u naplati PDV-a (45%) zbog odbijanja uvođenja standardne PDV prijave, zatim zbog neusvajanja zajedničke konsolidirane osnovice za porez na dobit, poreza na financijske transakcije i poreza na digitalne usluge. Isto tako, problem u vezi postizanja dogovora o reviziji oporezivanja energenata negativno utječe na ostvarenje ciljeva energetske politike i politike zaštite okoline.

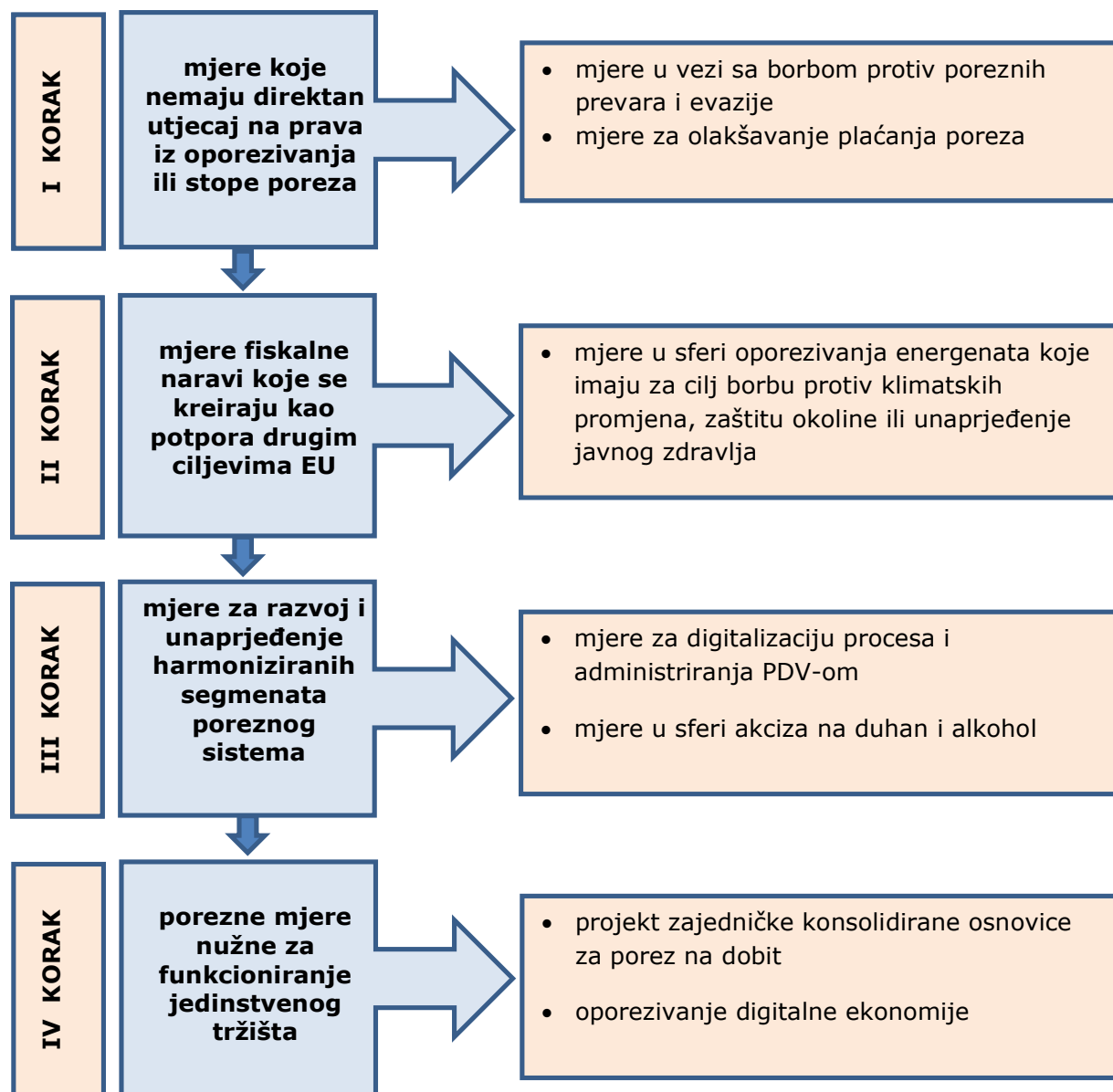
Svjesna značaja poreza za fiskalni suverenitet članica Komisija je predložila etapnu reformu načina odlučivanja u sferi poreza, počevši od lakših pitanja, oko kojih ne postoje značajniji prijemori između članica, odnosno postoji visok stepen saglasnosti, do najsloženijih poreznih reformi.

³⁴ Klauzule za životnu sredinu i socijalna pitanja. Više: European Parliament, Passerelle clauses in the EU Treaties, Opportunities for more flexible supranational decision-making, European Parliamentary Research Service, December 2020.

³⁵ Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council, Towards a more efficient and democratic decision-making in EU tax policy, COM/2019/8 final of 15.1.2019.

Zagovarajući aktiviranje "pasarela" klauzule Komisija je predložila plan prelaska na kvalificiranu većinu kod odlučivanja o porezima. Plan podrazumijeva uvođenje kvalificirane većine u četiri koraka, od manje zahtjevnih intervencija u poreznom sistemu EU do složenih reformi značajnih segmenata oporezivanja (Grafikon 2).

Grafikon 2: Faze prelaska na odlučivanje kvalificiranom većinom (prikaz autora)



Treba imati u vidu da Komisija u najnovijem kominikeu ne mijenja njegovu sadržinu, već nastoji da ukloni prepreke koje su onemogućile usvajanje prijedloga u 2019. godini. Ovaj put, kako bi se eliminirao otpor članica uvođenju kvalificirane većine u odlučivanju, Komisija predlaže da se uz aktiviranje "pasarela" klauzule koju omogućuje Ugovor usvoji set mjera kojima će se zaštititi strateški nacionalni interesi članica. U praksi bi to značilo da se uz odluku Vijeća o aktiviranju "pasarela" klauzule treba usvojiti zaključak koji omogućava članicama koje smatraju da su pogođene odlukom Vijeća da se pozovu na razlog izuzetnih nacionalnih interesa. Tako bi mogle da

nastave diskusiju u cilju postizanja zadovoljavajućeg rješenja ili mogu zatražiti da Vijeće nastavi promišljati o tom pitanju.

UMJESTO ZAKLJUČKA

Opozicionizam predstavlja važan stub suverenosti svake zemlje, pa tako i članica EU. Međutim, ulazak u ekonomsku integraciju nužno zahtijeva i odricanje od fiskalnih nadležnosti, kako bi EU funkcionirala kao jedinstvena cjelina i bila konkurentna na svjetskom tržištu. Unutarnje velike razlike između zapadnih i istočnih članica ulaskom zemalja kandidata biće povećane. Na drugoj strani, EU treba da odgovori na izazove iz okruženja, kao što su globalizacija i digitalizacija, te političke, ekonomske i finansijske krize u svijetu. Da bi se pružio adekvatan odgovor nužna je fleksibilnost u donošenju propisa u EU i njihovoj operacionalizaciji. U takvim okolnostima postojanje jednoglasnog odlučivanja u sferi poreza postaje velikom preprekom snaženju konkurentnosti EU na svjetskom tržištu. Sporost u donošenju poreznih reformi i njihovom sprovođenju se manifestira u visokom poreznom opterećenju obveznika u EU u odnosu na obveznike u SAD, Japanu i drugim razvijenim zemljama svijeta, čineći EU manje atraktivnom destinacijom za boravak, poslovanje i investiranje.

Aktiviranje "pasarela" klauzule za porezna pitanja ne zahtijeva izmjenu Ugovora o osnivanju EU, a time ni ratificiranje od strane svih članica. Radi se o fleksibilnom mehanizmu koji omogućava Vijeću da po potrebi primijeni drugačiji način glasanja u odnosu na inicijalno propisani. Isto tako, prenošenje nadležnosti za sporove u sferi poreza sa Suda pravde na Opći sud treba da doprinese efikasnosti pravosudnog sistema, kako na nivou EU, tako i u članicama. Proširenje nadležnosti za poreze i jačanje internih kapaciteta Općeg suda značajno prije planiranog proširenja EU ima za cilj da se izbjegnu šokovi ulaskom novih članica zapadnog Balkana i osigura kontinuitet i jednoobraznost u rješavanju predmeta iz sfere poreza, što je temelj pravne sigurnosti za obveznike i nacionalne porezne i sudske institucije.

Nastavak proširenja EU, koji podrazumijeva pristupanje najmanje osam novih članica, ponovno otvara „stara“ pitanja iz prethodnih deset godina. Realno je očekivati produbljavanje razlika između nacionalnih poreznih sistema, jer buduće članice imaju odlike naslijeđenih poreznih sistema iz ere socijalizma, imajući u vidu dominaciju indirektnih poreza u poreznoj strukturi u odnosu na nizak udio direktnih poreza. Visok značaj indirektnih poreza za financiranje budžeta implicira i interes novih članica da se njihov udio ne ugrozi, što može da uspori reforme indirektnih i direktnih poreza koje zagovaraju zapadne članice u čijoj poreznoj strukturi dominiraju porezi na dohodak i dobit. Različita kapacitiranost poreznih administracija u svim segmentima (ljudski resursi, materijalno-tehnička opremljenost, nivo digitalizacije procesa, raspoloživi budžet i dr.) može onemogućiti jednoobraznu primjenu prava EU (propisa i presuda Suda pravde). Razlike u poreznom opterećenju mogu dovesti do štetne porezne konkurencije imajući u vidu niže stope poreza u budućim članicama. Proširenje EU dovodi i do povećanja kompleksnosti poštivanja poreznih propisa za one subjekte koji posluju u više članica, što povećava troškove obveznicima, a pogotovo malim firmama. Sistem razmjene podataka između poreznih administracija članica može biti ugrožen s obzirom na niži nivo tehničke i IT opremljenosti poreznih administracija budućih članica. Poslovanje u proširenoj Uniji otvara prostor za porezne prevare i povećava ranjivosti poreznog sistema EU.

Imajući sve navedeno u vidu **posljednje odluke institucija EU u sferi poreza treba razumjeti kao prvi korak kako bi se u začetku neutralizirali mogući problemi i uklonile prepreke, te pravodobno stvorile pretpostavke za uspješnu integraciju poreznih sistema i administracija budućih članica u porezni sistem EU.**