

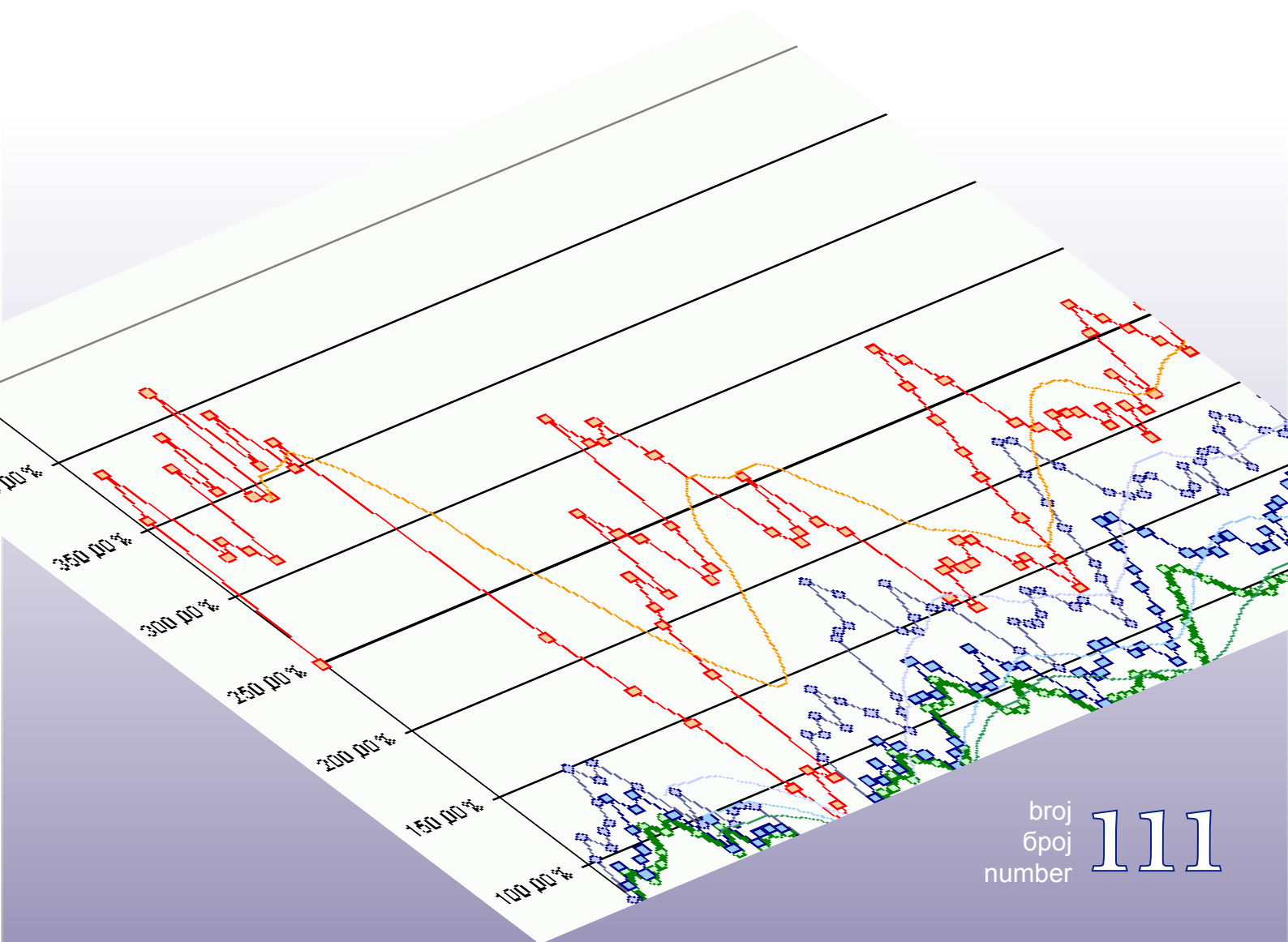
Bosna i Hercegovina
Odjeljenje za makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za indirektno-
neizravno oporezivanje



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

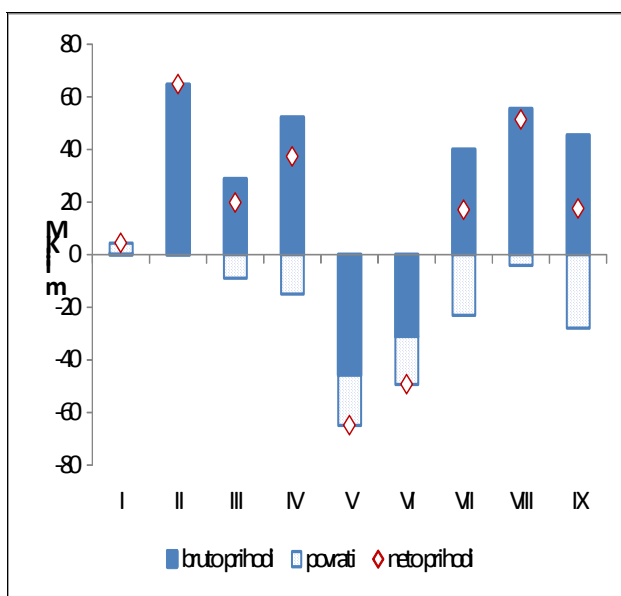


broj
број
number **111**

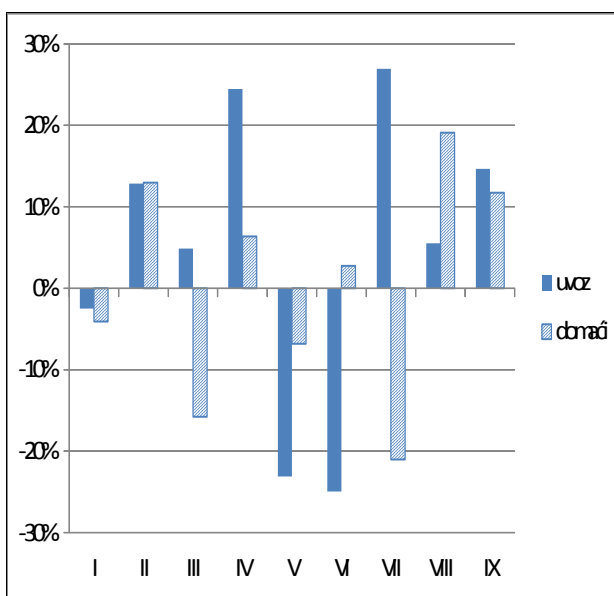
• Oktobar 2014 • **Listopad 2014** • Октобар 2014 • October 2014 •

Uz ovaj broj

Prema preliminarnom izvještaju o gotovinskom toku na JR UNO je u rujnu naplaćeno 566,4 mil KM bruto prihoda od neizravnih 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 rujnu 2013, odnosno za 4,2% (Grafikon 1). Na nivou razdoblja siječanj – rujna 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 razdoblju 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 lipnja 2014.



Grafikon 1



Grafikon 2

Glavni generator rasta prihoda u rujnu su bile trošarine na duhan, te trošarine i putarina na uvoz derivata nafte. Prilagođavanje obveznika i potrošača izmjenama Zakona o trošarinama donijelo je rast trošarina na uvezeni duhan od 37,7%, a domaćeg od 11,8%. Kako se diferencirane stope trošarina na pivo, koje su uvedene izmjenama Zakona o trošarinama, 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 trošarina na domaće pivo i snažan rast prihoda od trošarina na uvezeno pivo, tako da je u cjelini ostvaren rast prihoda od trošarina od 6% (Grafikon 2).

dr.sc. Dinka Antić
šef Odjeljenja

Sadržaj:

Diferencirano oporezivanje piva u BiH u svjetlu prava i prakse EU	2
Konsolidirani izvještaji	14

tehnička obrada : Sulejman Hasanović, IT suradnik
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 trošarina na pivo za male neovisne pivovare 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 trošarinama u BiH od 1. rujna BiH 2014. je uvela diferencirane stope trošarine na pivo. Uvođenje diferenciranih stopa trošarina 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

Suvremeni porezni sustavi 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 gospodarskih subjekata određene gospodarske 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 nelojalne 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 osoba 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 financijskih 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 sustavima 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 financijska i ekonomska kriza je ponovno u fokus stavila pitanje efikasnosti poreznih sustava. Nova porezna strategija EU do 2020.g., te strategije MMF-a⁵,

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.

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

članica OECD⁶, potkrijepljene analizama iz studije nobelovca Jamesa Mirrleesa⁷, zasnivaju se na širenju porezne osnovice i smanjenju poreznih stopa. Pristup u koncipiranju poreznih sustava, koji podrazumijeva šire porezne osnovice i niže stope, bi omogućio ostvarenje niza prednosti, koje su ujedno karakteristike idealnog poreznog sustava. Sustavi sa širokom osnovicom i niskim stopama su pravičniji, jer ne podrazumijevaju porezne olakšice. Ekonomski položaj gospodarskih 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 sustavi 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 obveze. Konačni efekat novog pravca oporezivanja jeste smanjenje sive ekonomije i povećanje prihoda uz manji „porezni napor“ (engl. *tax effort*).

POLITIKA DIFERENCIраниH TROŠARINA NA PIVO U EU

Pravni okvir EU

Minimalne stope trošarina 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 trošarina za članice koje trošarinu utvrđuju prema stupnju 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 trošarine, koja se može razlikovati ovisno o godišnjoj proizvodnji pivovara, na pivo koje se proizvodi u malim neovisnim pivovarama sa sljedećim ograničenjima:

- snižena stopa se može uvesti samo za pivovare koje proizvode manje od 200,000 hl piva godišnje;
- snižena stopa ne smije biti ispod 50% standardne stope trošarine 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 trošarine na pivo proizvedeno od strane fizičke osobe i koje konzumira proizvođač, članovi njegove obitelji, ukoliko ono nije predmet prodaje.

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

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)

Članice su dužne da osiguraju jednaku primjenu sniženih stopa na pivo koje na njihovom teritoriju isporučuju male neovisne pivovare 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 lipnju 2008.g. odobrilo Portugalu povećanje maksimalnog praga za uvođenje snižene stope trošarine 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 trošarine trebalo je da nadoknadi ekstra troškove domaćeg 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 pivovare“

Smjernicom 92/83/EEC opcija uvođenja diferenciranih stopa trošarina na pivo je omogućena samo za neovisne pivovare. Smjernicom su dani osnovni kriteriji koje mora da zadovolji pivovara koja bi se uključila u shemu sniženih stopa trošarine. U preambuli Smjernice navedeno je da je nužno propisati zajedničke definicije svih trošarinskih proizvoda u cilju osiguranja ispravnog funkcioniranja internog tržišta EU. U slučaju oporezivanja malih neovisnih pivovara 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 trošarine, 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 Smjernice nisu bili dovoljno precizni da bi obuhvatili različite situacije u kojima su se našle članice prilikom odobravanja primjene sniženih stopa trošarina. Problem je u nekim članicama eskalirao do te mjere da su sporovi između fiskalnih vlasti i pivovara 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 pivovara koja želi da se uključi u shemu sniženih stopa trošarina 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 Smjernicom, dok je drugi kvalitativan, jer se odnosi na neovisnost pivovare od drugih pivovara. Kvalitativni kriterij je nužan da bi se izbjegle zlouporabe da se različitim pravnim aranžmanima između navodno neovisnih pivovara koristi od sniženih stopa *de facto* ostvare velike pivovare. U odnosu na velike pivovare, koje koriste ekonomske i financijske prednosti veličine kompanije, male pivovare su manje efikasne zbog većih troškova proizvodnje, distribucije i financiranja, što ih dovodi u slabiju konkurentnu poziciju na tržištu. U tom smislu, povoljnije oporezivanje trošarinom se smatra mehanizmom koji treba malim pivovarama stvoriti jednake šanse na tržištu piva. Snižene stope trošarina malim pivovarama se uvode i u cilju zadržavanja radnih mjesta i stanovništva u ruralnim područjima članica i ostvarenja ravnomjernijeg regionalnog razvoja EU. Porezne olakšice ukoliko bi se dodijelile velikim pivovarama mogle bi, zbog njihovog velikog kapaciteta, devastirati do poremećaja na tržištu članice i Unije u cjelini. Drugim riječima, intencija EU je da podrži opstanak malih pivovara čiji je kapacitet nedovoljan da bi njihov povoljniji fiskalni

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 — Glükauf Brauerei GmbH v Hauptzollamt Erfurt, OJ C 128, 24.5.2008.

¹² Izvod iz mišljenja generalnog odvjetnika Suda.

položaj mogao izazvati distorzije na tržištu. Da bi se to osiguralo propisan je maksimalni prag godišnje proizvodnje, te uvjeti da je pivovara neovisna pravno i ekonomski od drugih pivovara, 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 pivovara proizvodi vlastiti brend, a ne pod licencom druge pivovare. Na ovaj način se osigurava očuvanje lokalnih autohtonih brendova piva u određenim regionima članica.

Prema stajalištu Komisije koncept ekonomske neovisnosti pivovara se odnosi na kapacitet pivovare da neovisno donosi poslovne odluke. Pri tome, samostalan nastup pivovara na tržištu ne može se smatrati dokazom neovisnosti pivovare, jer on može biti rezultat dogovora unutar matične kompanije – velike pivovare da bi se izbjegla međusobna konkurencija brendova koje proizvode manje pivovare u njenom sastavu. Iz presude¹³ Suda, koja postaje *case law* za sve članice, implicira da se u cilju ocjene neovisnosti pivovara 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 pivovare na poslovne odluke druge pivovare.

TROŠARINSKA POLITIKA ČLANICA EU

U pogledu primjene odredaba Smjernice 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 trošarine, dok sve ostale članice imaju diferencirane stope trošarine. S obzirom da su Smjernicom dani samo okvirni standardi članice primjenjuju različite modalitete oporezivanja i diferenciranja stope trošarine.

Većina članica koristi kriterij obima proizvodnje za diferenciranje trošarine. Prema Smjernici članice koje koriste kriterij obima proizvodnje moraju primijeniti propisani maksimalni prag proizvodnje piva koji može da podliježe sniženim stopama trošarina u visini od 200,000 hl. Jedan broj članica EU je preuzeo maksimalni dozvoljeni prag iz Smjernice, dok su ostale članice koje imaju diferencirane stope trošarine 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 trošarinu, već koriste skalu sa 4 do 5 razina šećera u pivu (° Plato), s tim da u Nizozemskoj male pivovare plaćaju 92,5% standardne trošarine, ovisno o skali, a u Portugalu 50%. Irska je specifična po tome što koristi prag proizvodnje za diferenciranje trošarina, ali se porezna olakšica ne primjenjuje preko niže stope, već putem povrata 50% plaćene trošarine samo za one pivovare koje proizvode manje od 20,000 hl piva godišnje.

U nekim članicama prag proizvodnje za primjenu snižene stope trošarine je jedinstven, dok je u drugim članicama propisano nekoliko razina proizvodnje sa različitim stopama trošarina (skala stopa). U Okviru 1 dan je pregled propisanih pragova proizvodnje za primjenu diferenciranih stopa trošarine 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 Smjernici članice su dužne da osiguraju jednaku primjenu sniženih stopa na pivo koje na njihovom teritoriju isporučuju male neovisne pivovare 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 trošarinskih proizvoda pod suspenzijom unutar EU¹⁵, kao i elektronski sustav obvezatne razmjene podataka o trošarinskim obveznicima, držateljima trošarinskih skladišta i trošarinskim 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 trošarina 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 trošarina 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 pivovare u ravnopravnu poziciju na regionalnom i nacionalnom tržištu. Jačanje malih pivovara trebalo je doprinijeti razbijanju monopola nekoliko velikih pivovara 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 pivovare 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, pivovare koje su proizvodile manje od 30,000 hektolitara godišnje mogle su da uživaju poreznu olakšicu u vidu 50% standardne trošarina na pivo, s tim da se puna snižena trošarina (50%) primjenjuje na prvih

¹⁵ Sustav je obavezan za sve članice od 1.1.2011.

¹⁶ Sustav, 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. Pivovare koje proizvode između 5,000 i 30,000 hl mogle su primjenjivati niže stope trošarine koje se obračunavaju srazmjerno razini proizvodnje. Od 1. lipnja 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).

Iako su formule za izračun snižene stope trošarine kompleksne može se zaključiti da navedeni pristup osigurava ostvarenje osnovnog cilja da se pomogne malim pivovarima. 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).

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

i. godišnja proizvodnja do 5,000 hl

snižena stopa trošarine = GP * 50% SST

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

$$\text{snižena stopa trošarine} = \frac{\text{GP} - 2,500}{\text{GP}} * \text{SST}$$

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

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

Legenda:

GP = godišnja proizvodnja (hl)
 GP₁ = godišnja proizvodnja (hl) iznad praga od 30,000 hl
 SST = standardna stopa trošarine

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

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



Izvor: izračun autora; HM Revenue & Customs

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

Ukoliko dvije ili više pivovara imaju zajedničku suradnju one čine grupu u smislu oporezivanja trošarinom, 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 pivovara ostvari iste porezne olakšice kao što bi bio slučaj da ne postoji povezanost između malih pivovara koje čine grupu. U slučaju da jedna pivovara, koja je povezana sa drugim pivovarama u grupi, ima više od 50% proizvodnje pod licencom cijela grupa se isključuje iz sheme sniženih stopa.

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

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 neizravno 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 trošarina za male neovisne pivovare donijelo je snažne pozitivne efekte, tako da se može zaključiti da su ciljevi vlasti ispunjeni. U proteklih dvanaest godina primjene nižih stopa trošarina broj malih pivovara je porastao sa 235 na 723²⁰, što predstavlja 65% od ukupnog broja pivovara u Britaniji²¹. Danas male pivovare 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 pivovari generira 21 radno mjesto u lancu opskrbe i distribuciji²³. Male pivovare 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 trošarine 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 pivovara. S druge strane, globalna ekonomska kriza je dovela do pada potrošnje građana. Međutim, iako je ukupna proizvodnje piva u Britaniji smanjena za 22% male

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.

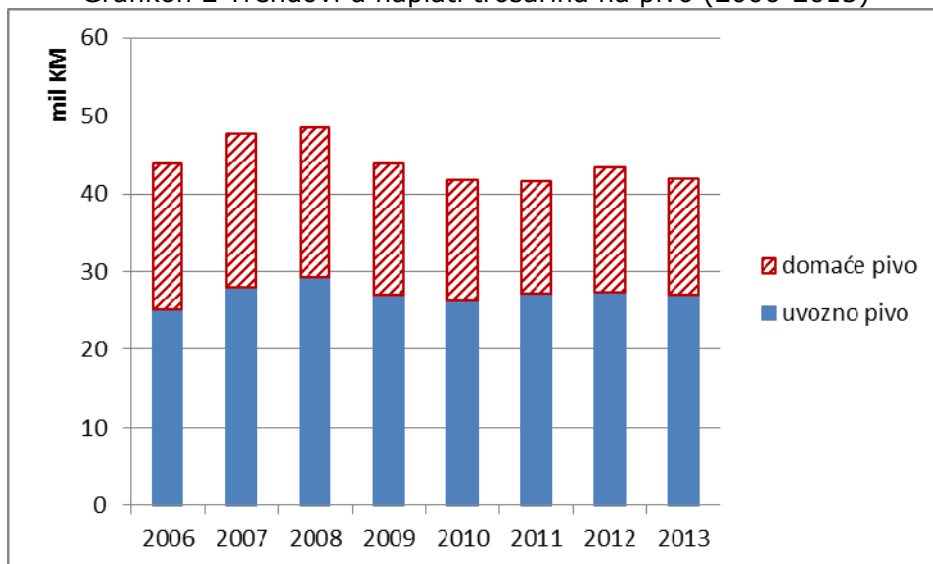
pivovare u razdoblju 2009-2013 bilježe rast od 37%²⁵. Kontinuirani rast broja i proizvodnje malih pivovara ukazuje na činjenicu da je trošarinska politika prema malim pivovarama predstavljala djelotvornu zaštitnu, ali i preventivnu mjeru, koja je u vrijeme globalne ekonomske krize značajno pomogla njihovom opstanku, a danas, u vrijeme oporavka, pruža sigurnost za ulaganja i inovacije.

POLITIKA I TRENDVI U OPOREZIVANJU PIVA U BIH

Do reforme neizravnog oporezivanja politika oporezivanja piva, administracija i raspodjela prihoda od trošarina 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 trošarina u visini od 20 DEM / hl, a na uvozno 30 DEM / hl. Stopa trošarine na domaće pivo u Republici Srpskoj (RS) je bila niža i iznosila je 0,15 DEM/l, dok je stopa trošarine 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 trošarine na pivo 2002.godine. Reforma neizravnog oporezivanja u segmentu oporezivanja piva donijela je samo promjene u administraciji i raspodjeli prihoda, dok je stopa trošarine od 0,20 KM/l zadržana sve do posljednjih izmjena Zakona o trošarinama u BiH.

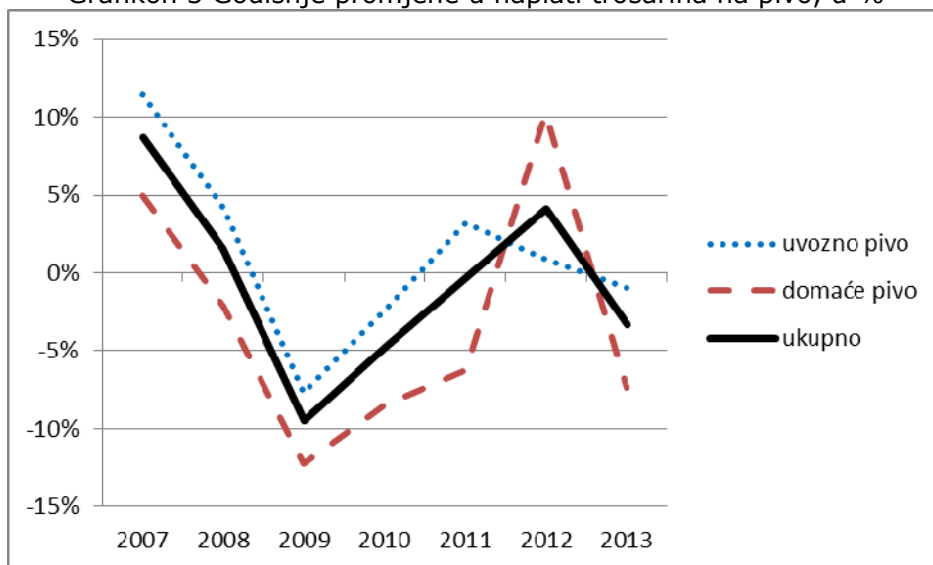
Podaci o naplati trošarina u razdoblju 2006-2013 pokazuju rast prihoda koji je trajao do globalne ekonomske krize (Grafikon 2). Najniža razina naplaćenih prihoda zabilježena je u 2011.g., kada je naplaćeno 14,1% prihoda manje nego u 2008.godini. Nakon blagog porasta naplaćenih prihoda u 2012. od 4%,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

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



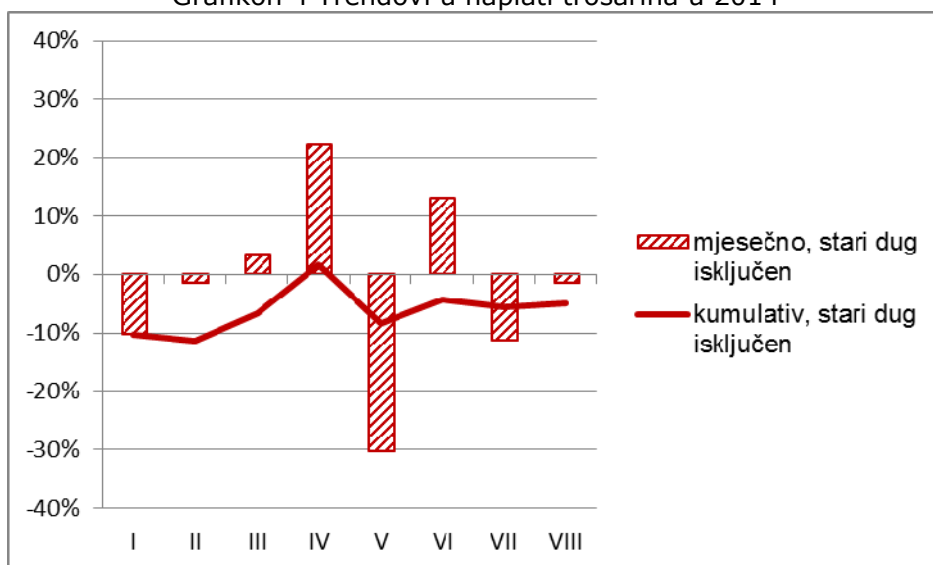
²⁵ Izvor: SIBA, the Society of Independent Brewers, Beer Report 2014.

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



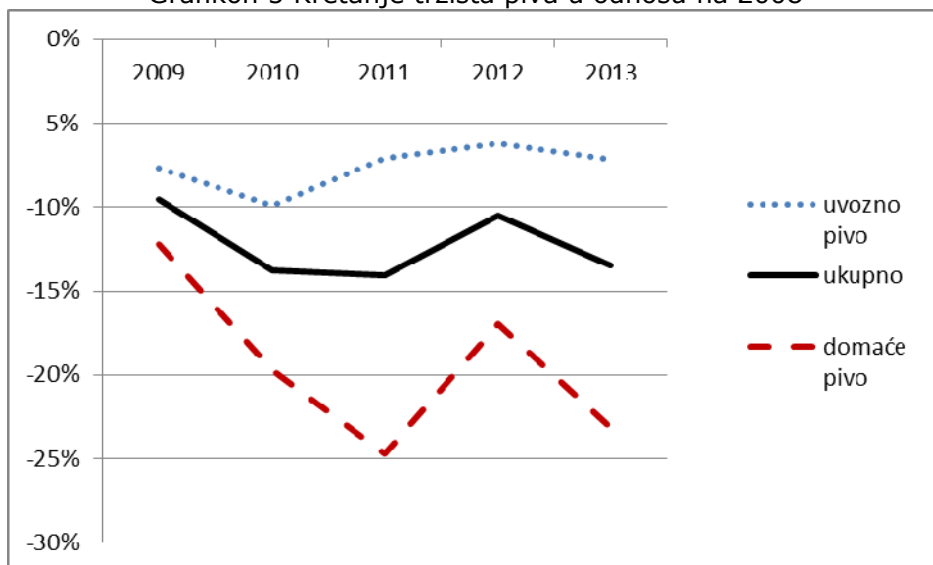
Naplata prihoda od trošarina na pivo u 2014.g. obilježile su snažne mjesečne oscilacije (Grafikon 4). Pored toga, početkom godine naplaćen je značajan iznos duga po osnovu trošarine. Ukupna naplata tekućih trošarina i duga je za 14,2% veća od naplate trošarina na pivo u 2013. S obzirom da se radi o jednokratnom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

Grafikon 4 Trendovi u naplati trošarina u 2014



Analiza trendova u naplati trošarina 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 razdoblju 2009-2013 odnosu na 2008. iznosio maksimalno 10%, kod domaćeg piva godišnje se gubila i četvrtina tržišta (Grafikon 5).

Grafikon 5 Kretanje tržišta piva u odnosu na 2008



Izmjenama Zakona o trošarinama BiH je od 1. rujna BiH uvela diferencirane stope trošarine 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 trošarinom vremenom je stopa trošarine podložna gubljenju realne vrijednosti zbog rasta inflacije. Da bi spriječile eroziju prihoda mnoge zemlje povremeno mijenjaju stope specifične trošarine ili ugrađuju automatsku indeksaciju u zakone²⁶. Polazeći od statistike cijena na malo u BiH u razdoblju 2006-2013²⁷ kumulativni porast cijena je iznosio 24,8%. S obzirom da porast standardne stope trošarine na pivo iznosi 25% može se zaključiti da se povećanjem standardne trošarine anulira djelovanje inflacije u prethodnom razdoblju. Izmjenama Zakona način utvrđivanja stope trošarine nije usklađen sa standardima EU, te se i dalje izražava u novčanim jedinicama za litar piva. Stoga naplata prihoda od trošarina ovisi samo o količini potrošnje piva, dok u EU ovisi i o stupnju alkohola ili šećera (° Plato) sadržanog u pivu.

Izmjene Zakona propisuju da pravo na poreznu olakšicu može ostvariti pivovara sa prosječnom proizvodnjom piva u prethodne tri godine manjom od 400,000 hl, kao i uvoznici piva, pod uvjetom da je pivo nabaljeno 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 pivovare, kako to propisuju smjernice EU.

BIH vs EU

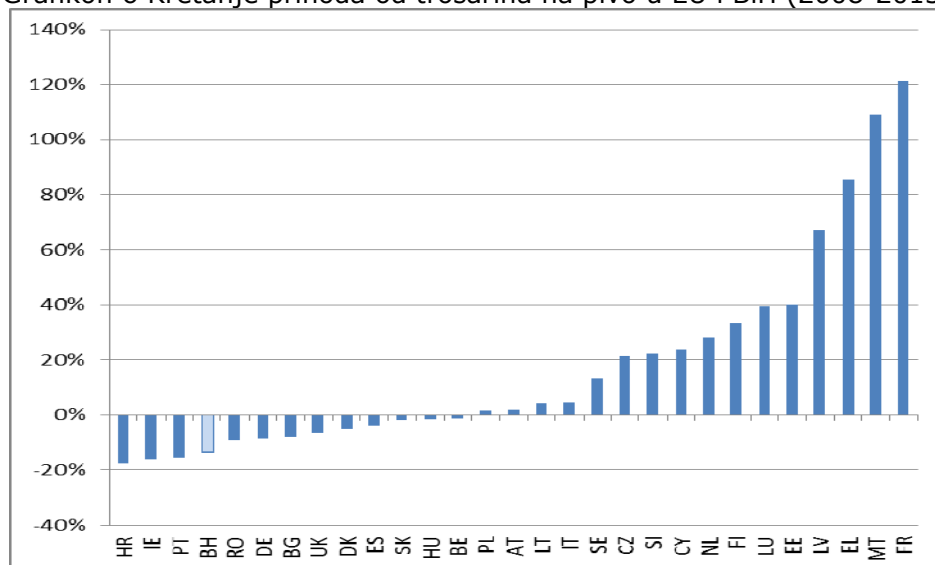
Podaci o naplati prihoda od trošarina na pivo u članicama EU ukazuju na divergentne trendove. Ukoliko se poredi naplata trošarina u 2013. sa 2008. može se zaključiti da je 16 članica ostvarilo rast, koji se kreće do maksimalnih 120% u Francuskoj (Grafikon 6). U ostalim članicama zabilježen je pad koji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

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

²⁶ Vid. Zakon o trošarinama u Srbiji

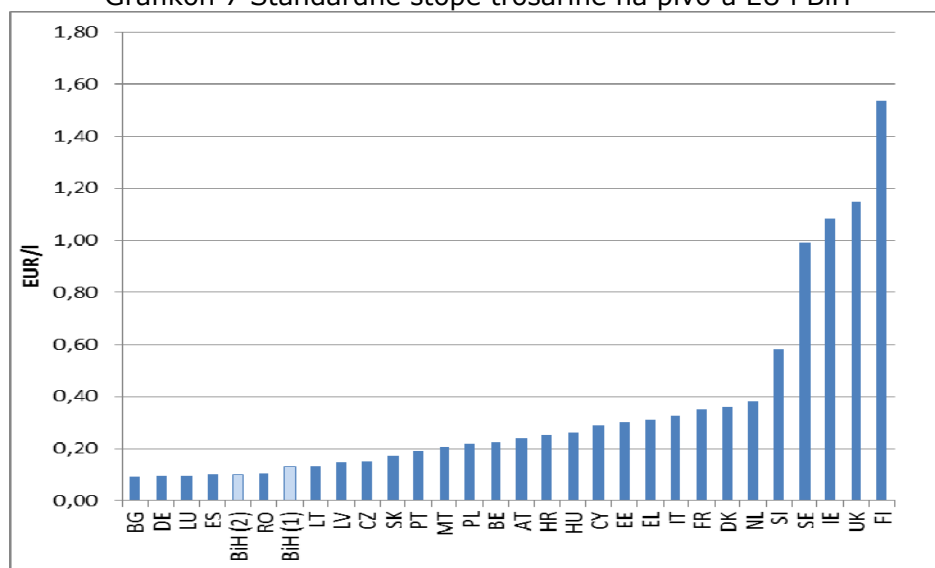
²⁷ Podaci Agencije za statistiku BiH, www.bhas.ba

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



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

Grafikon 7 Standardne stope trošarina na pivo u EU i BiH



Izvor: Europska komisija, 1.7.2014.; Zakon o trošarinama 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 trošarinom u EU za 1 litru piva nova standardna trošarina u BiH je veća za 37%, a snižena za 9%. S druge strane, trošarine u BiH i nakon povećanja su niže od trošarina 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 trošarinom. Maksimalni prag proizvodnje je postavljen na 200,000 hl da bi bio dovoljno visok da obuhvati male pivovare 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 pivovare. Takva praksa ukazuje na ciljeve trošarinske politike u ovim članicama. Niže trošarine 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 pivovare čija je proizvodnja ispod propisanog praga, već degresivna, stimulirajući isključivo mikro pivovare. Osim toga, precizno definiranje pojma „pravne i ekonomske neovisnosti“ presudama Europskog suda pravde i nacionalnim propisima V. Britanije maksimalno se sužava prostor za eventualne zlouporabe od strane većih pivovara. V. Britanija je primjer da dobro promišljene i ciljane fiskalne mjere mogu efikasne ukoliko su praćene preciznim odredbama koje će pojavu zlouporaba isključiti ili svesti na minimum.

Uvođenje diferenciranih trošarina na pivo u BiH u trenutnoj situaciji može imati povoljan efekat na malobrojne domaće pivovare, s obzirom da je razina proizvodnje ispod propisanog praga proizvodnje. U danim okolnostima, kada sve domaće kompanije zajedno pokrivaju samo 35% tržišta u BiH, što je ispod dozvoljenog praga koncentracije, poslovne strategije domaće pivovarske 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 pivovare, koje su blizu navedenog praga za primjenu niže stope trošarine, mogle bi se suočiti sa problemom daljeg povećanja kapaciteta proizvodnje preko praga za primjenu niže trošarine. Tako se fiskalna mjera, koja u danom 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 trošarinama povećala standardnu stopu trošarina i uvela nižu stopu postavlja se pitanje fiskalnih efekata navedene mjere. Uvođenje skale stopa trošarina može predstavljati poticaj za povećanje šverca i porezne utaje, te se pored trošarine mogu izgubiti i prihodi od PDV-a. Osim toga, diferenciranje stopa proizvodi dodatne troškove poštivanja propisa za obveznike u vezi sa dokazivanjem obujma 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 neizravnih poreza. Budući da trošarine na pivo predstavljaju svega 0,9% neizravnih poreza dodatni porezni napor obveznika i fiskalnih vlasti vjerovatno će premašiti dodatne prihode od diferenciranja stope trošarine²⁸.

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

Konsolidirani izvještaji

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

Konsolidirani izvještaj uključuje:

- prihode od neizravnih poreza koje prikuplja Uprava za neizravno oporezivanje na Jedinstveni račun,
- transfere sa Jedinstvenog računa UNO,
- prihode i rashode proračuna institucija Bosne i Hercegovine,
- prihode i rashode proračuna Federacije BiH,
- prihode i rashode proračuna Republike Srpske*

Izvještaj ne uključuje neusklađene prihode prikupljene na JR UNO.

**Obuhvaćeno: (A) proračun Republike i vanproračunska sredstva evidentirana u Glavnoj knjizi trezora RS, (B) ukupno ino-zaduženje za projekte koji se realizuju preko općina i preduzeća, (C) podatke korisnika proračuna 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
Izravni 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
Neizravni 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
Trošarine	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 neizravni 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
Neporezni 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 inozemstvu	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 nefinancijsku imovinu	2,0	13,6	4,6	8,2	11,4	1,5	12,3	46,6	100,2
Izdaci za nefinancijsku imovinu	2,2	14,2	5,0	8,9	11,6	2,8	18,0	47,9	110,5
Primici od nefinancijske 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, županijama, općinama, fondovima i direkcijama za ceste

Tabela 1