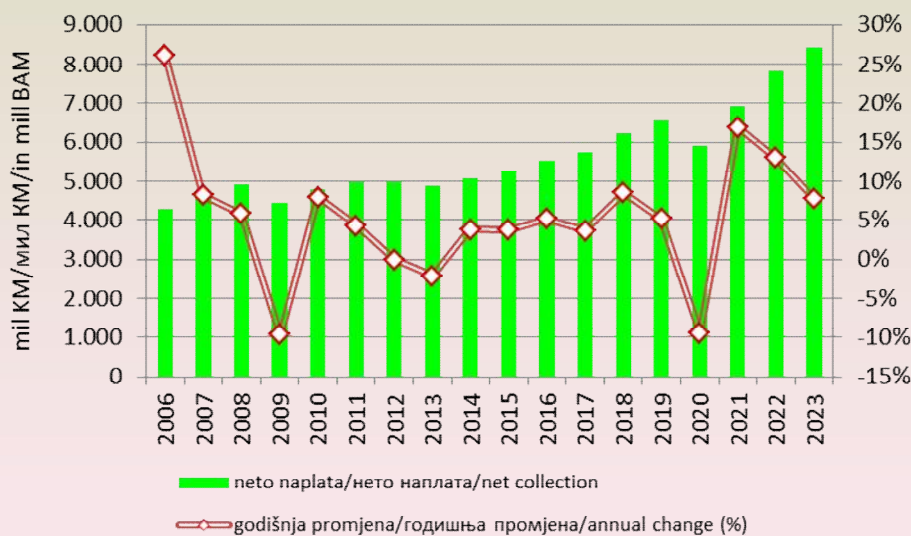




Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Taxation Authority

ОМЈА Билтен



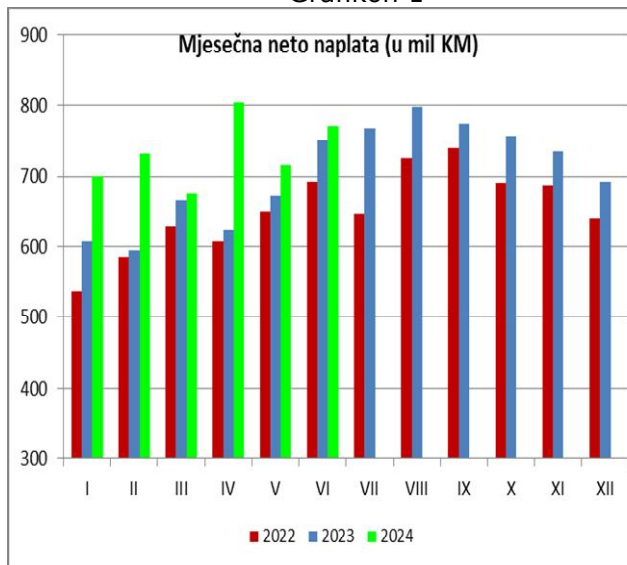
Broj
Број
Number **229/230**

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

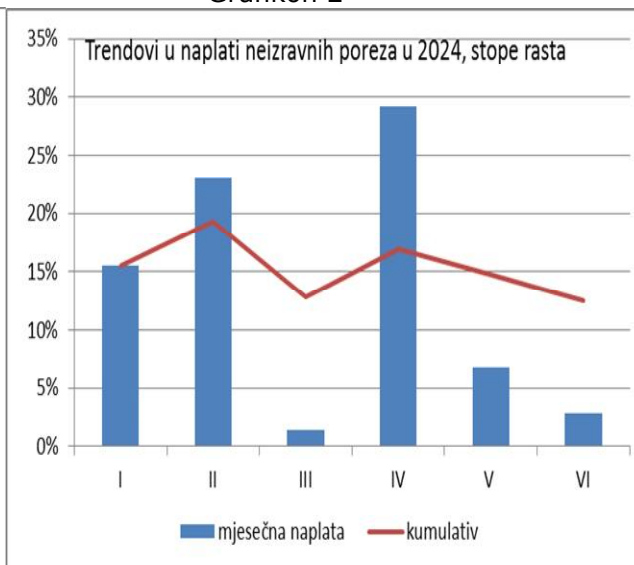
U fokusu...

Prema preliminarnom izvještaju o gotovinskom toku na JR UNO u lipnju 2024. je naplaćeno 924,7 mil KM bruto prihoda od neizravnih 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 neizravnih poreza je iznosila 771,2 mil KM, što predstavlja rast od 2,7% u odnosu na lipanj 2023. Na razini prvog polugodišta 2024. bruto prihodi od neizravnih 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 neizravnih poreza u iznosu od 4,399 mlrd KM. U prvom polugodištu 2024. ostvaren je rast neto prihoda od neizravnih poreza od 12,5%, odnosno 487,4 mil KM više u usporedbi sa istim razdobljem 2023.

Grafikon 1



Grafikon 2



Usporedni pregled neto naplate neizravnih 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 tražarina usljed prelaska na novi režim plaćanja trošarina na duhanske prerađevine. Najniža stopa rasta od 1,4% je ostvarena u ožujku, a najviša od 29,2% u travnju 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 travanjskim projekcijama prihoda od neizravnih poreza za razdoblje 2024-2027 (vid. OMA Bilten #227/228, svibanj/lipanj 2024). Usporavanje mjesečne naplate u posljednja dva mjeseca se odrazilo i na kumulativnu stopu rasta, koja je u lipnju manja čak za 4,5 p.b. u odnosu na travanj (Grafikon 2, „kumulativ“).

dr.sc. Dinka Antić
šef Odjeljenja

Sadržaj:

Trošarine na derivate nafte i putarina u razdoblju 2006-2023	2
Analiza naplate prihoda od trošarina 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 suradnik
lektor : Darija Komlenović, prof. anglistike

Trošarine na derivate nafte i putarina u razdoblju 2006-2023

(pripremila: Aleksandra Regoje, makroekonomista)

Uvod

U nastavku je analizirana potrošnja derivata nafte u razdoblju od 2006. do 2023. godine, koje je karakteristično po velikim turbulencijama na svim poljima u ekonomiji, s obzirom da pokriva razdoblje izmjene stopa trošarina i putarine, ogromna kolebanja na svjetskom tržištu nafte, izbijanje globalne financijske krize 2008. godine, izbijanje krize prouzročene virusom korona, a onda i krizu prouzročenu dešavanjima u Ukrajini.

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

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

1. Trošarine na derivate nafte

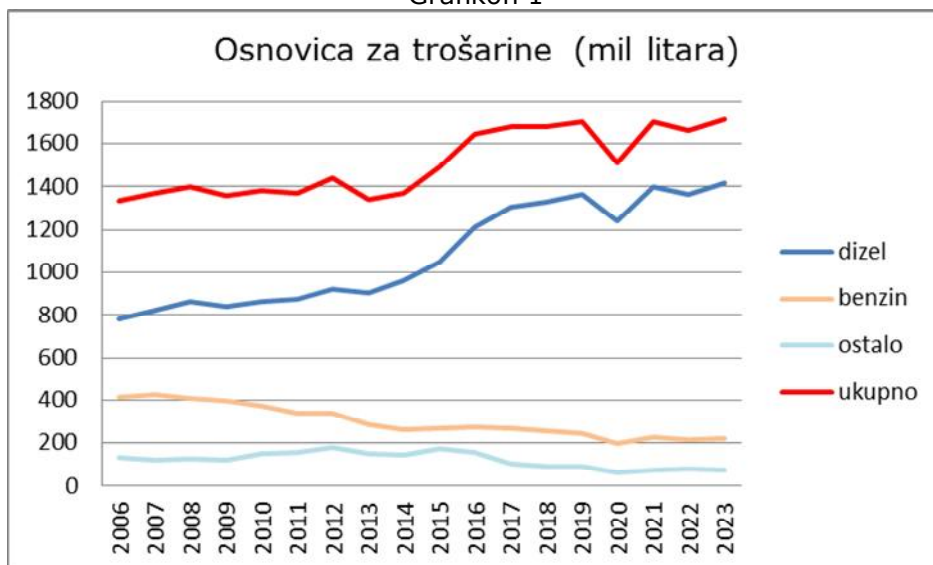
(a) Osnovica za obračun trošarina na derivate nafte

U ovom dijelu analizirana je potrošnja derivata nafte¹ koji ulaze u osnovicu za trošarine u razdoblju 2006-2023. Promatrano u ukupnom iznosu, potrošnja derivata koji ulaze u osnovicu za trošarine (dizel, benzin, lož ulje i kerozin) bila je poprilično stabilna u razdoblju 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 trošarine 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 razinu koja je blago viša 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 trošarine 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 trošarinskih prijava uzete su sa vremenskim pomakom m-1, kako bi osnovica bila ispravno prikazana sukladno odredbama Zakona o trošarinama u BiH koje se odnose na nastanak obveze obračunavanja i plaćanja trošarine. Posljednja godina u kojoj su domaći derivati stavljeni u promet je 2019, zbog obustave proizvodnje Rafinerije nafte Brod nakon havarije koja se dogodila u listopadu 2018. godine.

² Razlika max i min vrijednosti.

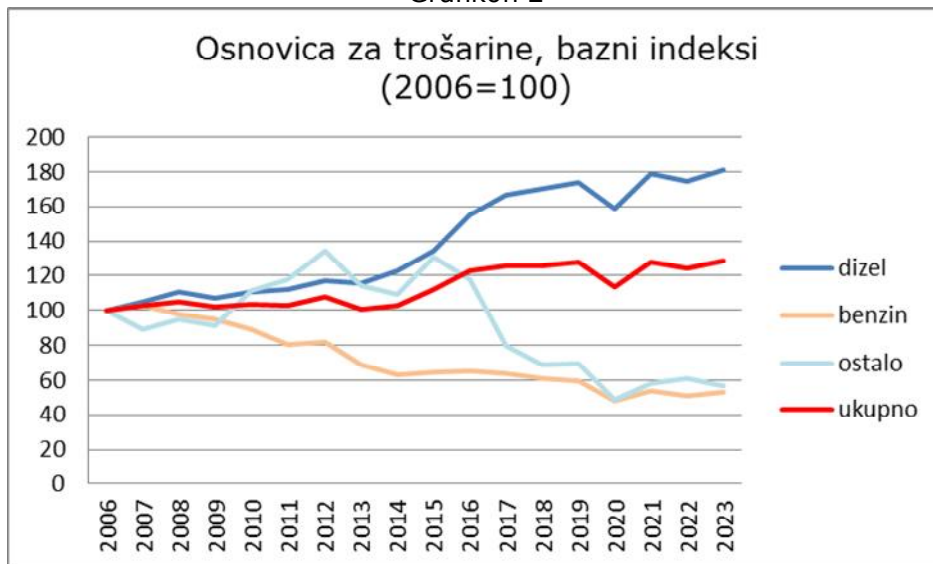
Grafikon 1



Izvor: Izračun i prezentacija autora na osnovu podataka UNO

U odnosu na 2006. godinu, potrošnja derivata nafte koji ulaze u osnovicu za trošarine porasla je za 28,5% (Grafikon 2, crvena linija). Zanimljivo je analizirati kretanje kategorija potrošnje koje ulaze u osnovicu za trošarine. 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 prepolovila (-46,8% i -42,9%, respektivno).

Grafikon 2



Izvor: Izračun i prezentacija autora na osnovu podataka UNO

(b) Stope trošarina na derivate nafte

Kretanje komponenti osnovice za trošarine relevantno je za prikupljanje prihoda od trošarina, s obzirom na diferencirane stope njihovog oporezivanja. Politika trošarina na naftne derivate u BiH definirana je Zakonom o trošarinama 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 (trošarina i putarina). Izmjene politike trošarina na derivate nafte (Tabela 1) podrazumijevale su: povećanje stope trošarine na lož ulje sa 0,30 na 0,45 KM/l i uvođenje trošarine na biogoriva i biotekućine (0,30 KM/l)

Tabela 1. Stope trošarine 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 biotekućine		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.

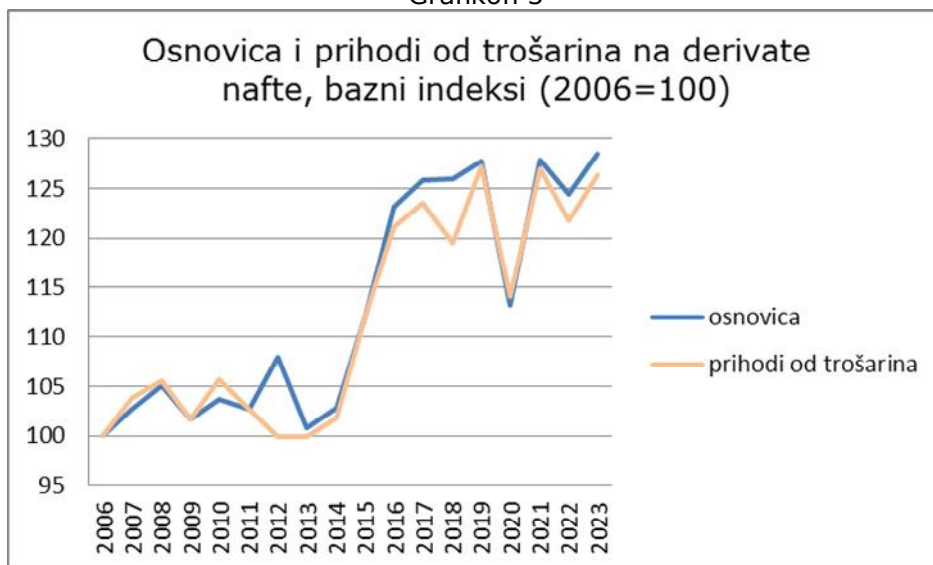
(c) Prihodi od trošarina na derivate nafte

U razdoblju 2006-2023 prihodi od trošarina 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 promatranom razdoblju 2006-2023. godine, prihodi od trošarina na derivate nafte nisu u potpunosti pratili kretanje ukupne osnovice za trošarine zbog sljedećih faktora:

- Politike diferenciranog oporezivanja derivata,
- Izmjene stopa trošarina na određene vrste derivata u promatranom razdoblju (lož ulje, biogoriva i biotekućine; veljača 2018),
- Prakse kompenzacije obveza za trošarina i putarine iz potraživanja po osnovu PDV kredita, koja je posebno bila izražena u 2018. godini,
- Kretanja visine duga po osnovu trošarina na derivate.

Na osnovu Grafikona 3. možemo vidjeti da nema velikih razlika u kretanju ukupne količine potrošnje derivata koji ulaze u osnovicu za trošarine i prihoda od trošarina, iako je u razdoblju 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 trošarine (benzin, lož ulje). Treba također napomenuti da ranije zanemariva potrošnja kerozina postepeno dobila na značaju zbog rasta avio prometa (niskoproračunski 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 trošarina na derivate nafte u odnosu na ukupnu potrošnju derivata obuhvaćenih u osnovici.

Grafikon 3



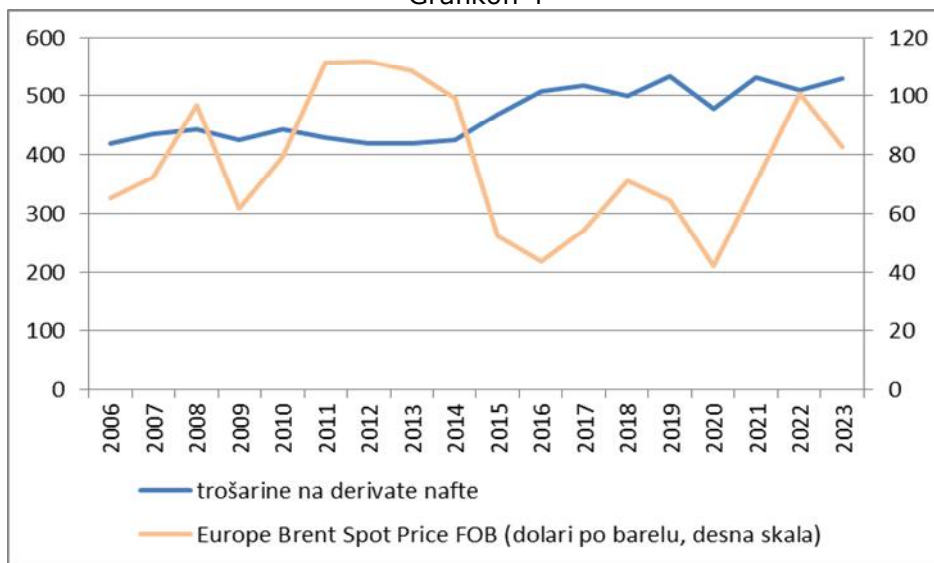
Izvor: Izračun i prezentacija autora na osnovu podataka UNO

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

U prvih devet godina analiziranog razdoblja, od 2006. do 2014.g. naplata trošarina 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 razdoblju 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 trošarina na derivate nafte. U razdoblju 2015-2019 godine, cijene nafte na svjetskom tržištu kretale su se u rang 43,6-71,3 dolara po barelu (koef. varijacije 29,9%), a naplata trošarina na Jedinstveni račun UNO BiH u rang 468,9-532,4 mil KM (koef. varijacije 4,2%). Naredno razdoblje, 2020-2023 bilo je jako turbulentno, kako po pitanju cijena nafte tako i po pitanju naplate trošarina 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 trošarina 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 trošarina na derivate (531,2 mil KM) zbog oporavka potrošnje. Godine 2022. ponovo je nastupio pad naplate trošarina (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 trošarina 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 trošarina na derivate nafte u BiH.

³ Treba napomenuti da ovo razdoblje 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 UNO (naplata prihoda) i U.S. Energy Information Administration (cijene nafte na svjetskom tržištu)

Ukoliko postavimo model jednostavne regresije i analiziramo odnos naplaćenih trošarina na derivate nafte u Bosni i Hercegovini i cijena nafte na svjetskom tržištu u razdoblju 2006-2023 vidjećemo da koeficijent determinacije R^2 iznosi svega 20,4% (koeficijent korelacije iznosi -0,45). Sa druge strane, u regresionom modelu naplaćenih trošarina 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 utjecaj više nezavisnih varijabli na zavisnu varijablu, sa zavisnom varijablom „naplaćene trošarine 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 trošarina sa dinamikom BDP-a i cijena nafte na svjetskom tržištu u navedenom regresionom modelu iznosi taj postotak. 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 unekoliko se razlikuje od osnovice za trošarine 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 suspendirano u 2023. godini.

⁴ Godina 2020. je izuzeta iz analize, zbog specifičnosti. Izvor podataka: UNO (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 putova, iznosi 0,15 KM/l i nije se mijenjala tijekom promatranog razdoblja 2006-2023. Namjenska putarina je uvedena 1.7.2009. godine i od tada do veljače 2018. godine je iznosila 0,10 KM/litar derivata nafte, namijenjena u cijelosti za izgradnju autoputova. 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 autoputove i druge putove), te promjene obuhvata osnovice za putarinu u smislu uključivanja u osnovicu biogoriva i biotekućina, 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 biotekućine		0,40	0,40

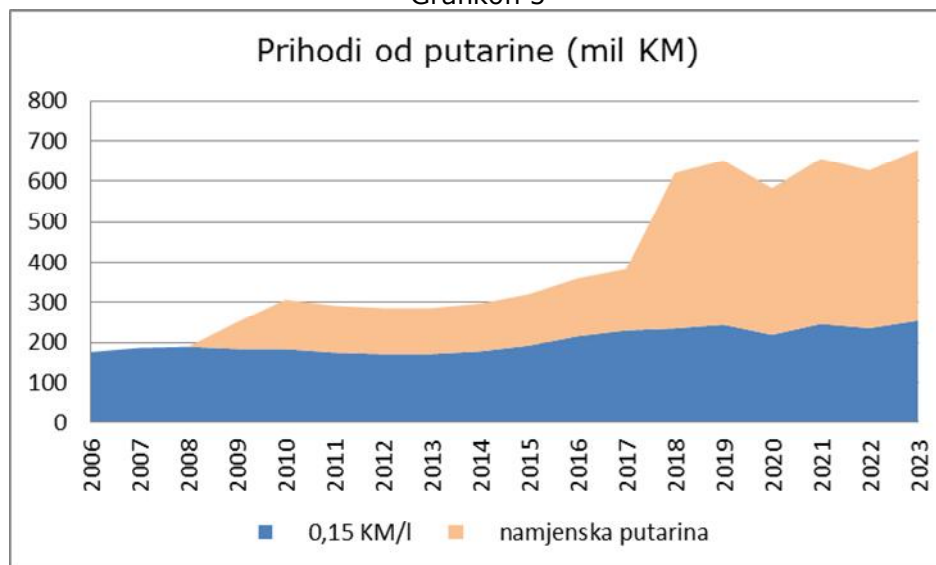
Napomena: Putarina na tečni naftni plin je izražena u KM/kg. Zakon iz 2009. godine u primjeni je od 1.7.2009. godine. Izmjene Zakona iz 2017. godine u primjeni su od 1.2.2018. godine

(c) Prihodi od putarine

Za razliku od trošarina na derivate nafte, na dinamiku prihoda od putarine su najviše utjecale izmjene stopa oporezivanja. Do 2009. godine, udio prihoda od putarine nije bilo značajan u prihodima od neizravnih poreza, a oni su se kretali u rasponu 176,6-189,5 mil KM. Rastom stope namjenske putarine na sredini 2009. godine, prihodi od putarine imaju značajniji udio u neizravnim porezima. Promatrano u apsolutnim iznosima, u razdoblju 2009-2014 prihodi od putarine su se kretali u rasponu 250,2-307 mil KM. Padom cijena nafte na svjetskom tržištu i cijena derivata nafte na tržištu BiH u 2015. godini, kao i u slučaju trošarina na derivate nafte, rastu prihodi od putarine. U razdoblju 2015-2017, prihodi od putarine su se kretali u rasponu 320,5-382,7 mil KM. U veljači 2018. godine ponovo dolazi do rasta stope namjenske putarine, a prihodi od putarine bilježe nagli skok naplate. U razdoblju 2018-2023 kretali su se u rasponu 584-677,8 mil KM, a značajno kolebanje u ovom razdoblju 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. Primjerice, 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 autoputova 0,20 KM/l a za izgradnju i rekonstrukciju drugih putova 0,05 KM/l.

Grafikon 5



Izvor: Prezentacija autora na osnovu podataka UNO

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

Vidjeli smo da su prihodi od putarine su u navedenom razdoblju 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 razdoblju. 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 razini pouzdanosti od 5%. Kada se iz modela isključi varijabla (1) BDP, R^2 iznosi visokih 95%, a obje preostale varijable imaju zadovoljavajuću razinu p-vrijednosti. U analizi su uzeti podaci razdoblje 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 redovito je predmet analize Odjeljenja jer je od izuzetne važnosti za naplatu prihoda od neizravnih poreza u Bosni i Hercegovini. Prihodi od trošarina na derivate nafte i putarine imaju značajan udio u prihodima od neizravnih poreza. Promatrano u ukupnom iznosu (prihodi od trošarina na derivate nafte + putarina) u razdoblju 2006-2023 navedeni prihodi su se više nego udvostručili (stopa rasta +102,8%). U razdoblju od 2006. do 2023. godine udio bruto prihoda od trošarina na derivate nafte i putarine u ukupnim bruto prihodima od neizravnih poreza na JR UNO kretao se u rangu od 10,8% (min, 2008. godina) do 14,8% (max, 2018. i 2019. godine). Najveći godišnji porasti navedenog udjela zabilježeni su 2009. i 2018. godine, a radi se o godinama kada je uvedena, odnosno povećana stopa namjenske putarine. U 2023. godini taj udio je iznosio 11,3%. Ako prihodima od trošarina na derivate nafte i

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

putarine dodamo pripadajuće prihode od PDV-a, onda se udio tako izračunatih prihoda u ukupnim bruto prihodima od neizravnih poreza na JR UNO 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 trošarina na derivate nafte u razdoblju 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 razdoblju, 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=h

Analiza naplate prihoda od trošarina na bezalkoholna pića i tekući trendovi

(piše: Mirjana Popović, stručni savjetnik - makroekonomista)

Sažetak

Analiza kretanja naplate prihoda od trošarina 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 trošarina na bezalkoholna pića, prihoda od trošarina na uvozna i domaća bezalkoholna pića. Analizirana je naplata u razdoblju 2021.-2023.⁹ godina¹⁰ i stopa rasta za 2022. i 2023. godinu.*
- Kvartalna naplata i kvartalna stopa rasta ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića, prihoda od trošarina na uvozna i domaća bezalkoholna pića. Analizirana je naplata za razdoblje prvi kvartal (Q1) 2021.-prvi kvartal (Q1) 2024. godine¹¹ i stopa rasta za razdoblje prvi kvartal (Q1) 2022.-prvi kvartal (Q1) 2024. godine.*
- Mjesečna naplata i mjesečna stopa rasta ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića, prihoda od trošarina na uvozna i domaća bezalkoholna pića. Analizirana je naplata za razdoblje siječanj 2021.-travanj 2024. godine¹² i stopa rasta za razdoblje siječanj 2022.-travanj 2024. godine.*

1. Godišnje kretanje prihoda od trošarina na bezalkoholna pića

Ukupni prihodi od trošarina imaju veliki udio u ukupnim prihodima od neizravnih poreza. Međutim, udio ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića u ukupnim prihodima od trošarina na godišnjoj razini u posljednje tri godine može se smatrati relativno malim¹³ u usporedbi sa prihodima od trošarina na druge trošarinske proizvode kao što su duhanski proizvodi, alkoholna pića i gorivo.

Grafikonom jedan prikazano je kretanje godišnje naplate prihoda od trošarina na bezalkoholna pića za razdoblje 2021.-2023. godina, u milijunima KM. Prikazana je godišnja naplata ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića u promatranom vremenskom razdoblju i godišnja naplata prihoda od trošarina na bezalkoholna pića razdvojena na komponente – prihodi od trošarina na uvozna bezalkoholna pića i prihodi od trošarina na domaća bezalkoholna pića.

⁸ O politici oporezivanja bezalkoholnih pića i naplati prihoda od trošarina na bezalkoholna pića više u: Popović, M. (2022). "Analiza naplate prihoda od trošarina 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 trošarina na bezalkoholna pića i tekući trendovi". OMA bilten br. 217/218.

⁹ Posljednji raspoloživi godišnji podaci

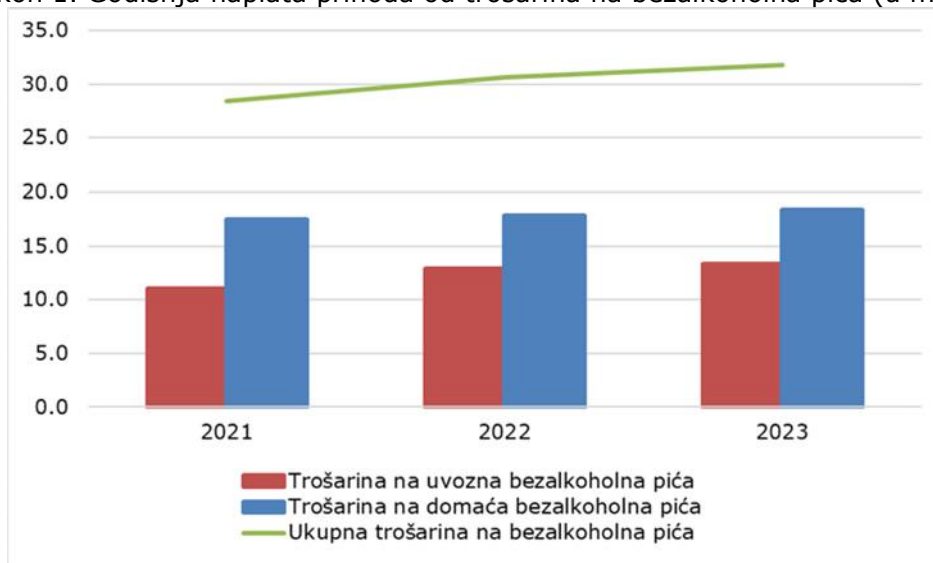
¹⁰ Zbog pojave pandemije Covid-19 i razdoblja ekonomske nesigurnosti kada su potrošači smanjili potrošnju, 2020. godina nije relevantna za usporedbu.

¹¹ Posljednji raspoloživi kvartalni podaci

¹² Posljednji raspoloživi mjesečni podaci

¹³ Ovi prihodi učestvuju sa 1,9% u ukupnim prihodima od trošarina na godišnjoj razini u razdoblju 2021.-2023. godina.

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



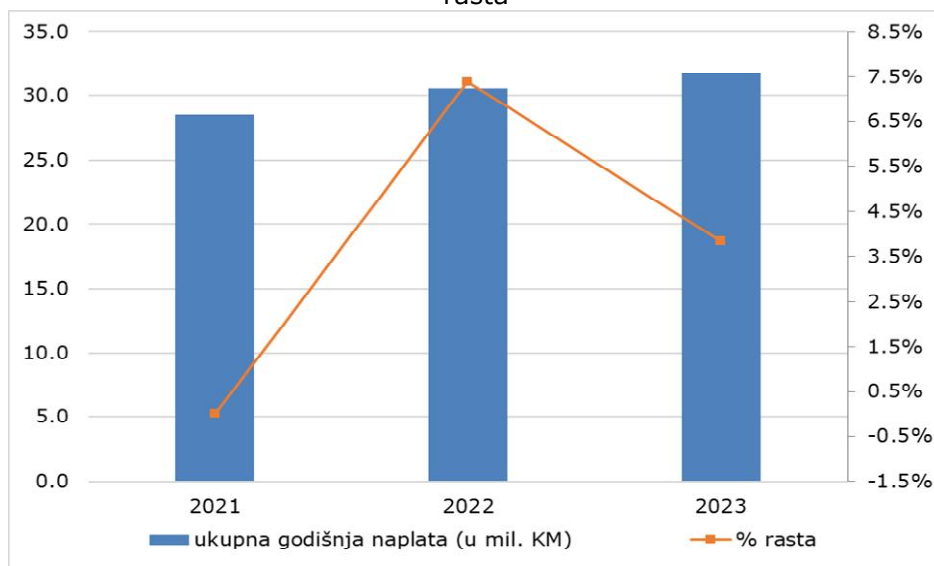
Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

U zadnje tri godine ukupni prihodi od trošarina na bezalkoholna pića u BiH imali su trend rasta, dostigavši rekordnu razinu naplate ovih prihoda od osnutka Uprave za neizravno oporezivanje. Ovo je značajan pokazatelj povećane potrošnje, odnosno porasta životnog standarda i poboljšanja efikasnosti prikupljanja trošarina u zemlji, odnosno smanjenja neformalnog tržišta. Međutim, ono što je primjetno jeste brži rast prihoda od trošarina na bezalkoholna pića iz uvoza u odnosu na prihode od trošarina 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 trošarina na bezalkoholna pića i prihoda od trošarina na bezalkoholna pića po komponentama, kao i stopa rasta ovih prihoda na godišnjoj razini. Analiza naplate prihoda od trošarina na bezalkoholna pića razdvojena po komponentama – uvezna i domaća trošarina, pruža detaljnije informacije o preferencijama potrošača te utjecaju drugih vanjskih faktora na potrošnju bezalkoholnih pića koja su predmet oporezivanja trošarinom.

1.1. Godišnje kretanje ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića

Grafikonom dva prikazana je godišnja naplata ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića za razdoblje 2021.-2023. godina, u milijunima 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 trošarina na bezalkoholna pića (u mil. KM) i % rasta



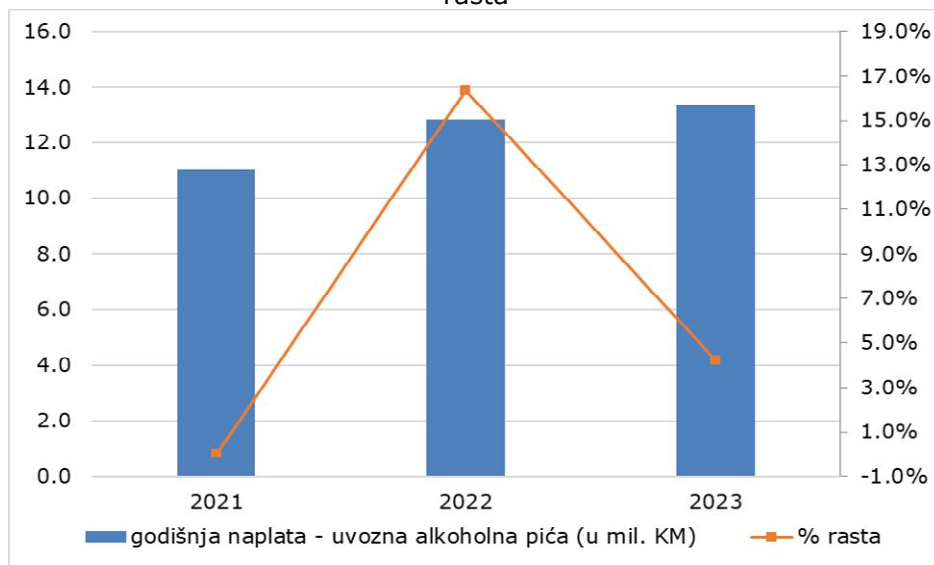
Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

U 2023. godini naplata ukupnih prihoda od trošarina 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 trošarina na uvozna bezalkoholna pića

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

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



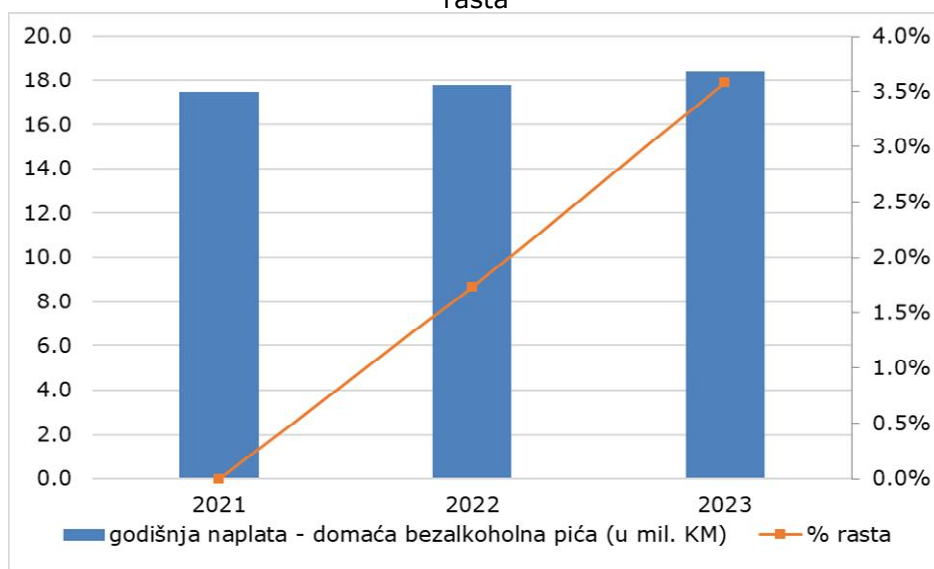
Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Grafikon prikazuje porast za 4,2% prihoda od trošarina 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 inozemnim brendovima zbog kvalitete, ukusa i konkurentne cijene te velika ponuda bezalkoholnih pića iz uvoza, doprinose povećanju potrošnje ovog trošarinskog proizvoda.

1.3. Godišnje kretanje prihoda od trošarina na domaća bezalkoholna pića

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

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



Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

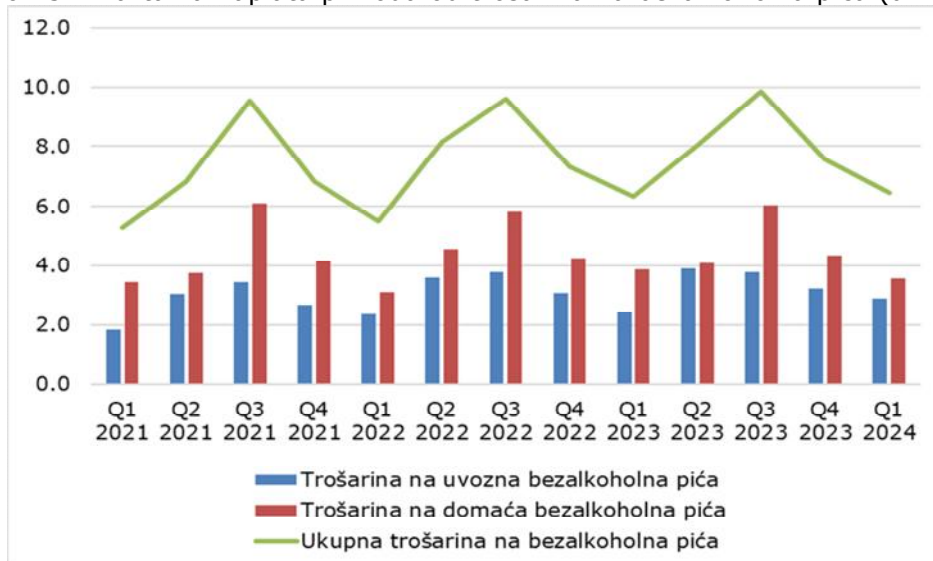
U 2023. godini zabilježeno je povećanje od 3,6%, dok je u 2022. godini zabilježeno povećanje od 1,7% prihoda od trošarina na domaća bezalkoholna pića u odnosu na prethodnu godinu (grafikon 4, % rasta).

Iako su i dalje prihodi od trošarina na domaća bezalkoholna pića veći u odnosu na prihode od trošarina na bezalkoholna pića iz uvoza, važno je naglasiti da se udio prihoda od trošarina na domaća bezalkoholna pića iz godine u godinu smanjuje u ukupnim prihodima od trošarina na bezalkoholna pića, dok se udio prihoda od trošarina 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 trošarina na uvozna i domaća bezalkoholna pića.

2. Kvartalno kretanje prihoda od trošarina na bezalkoholna pića

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

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



Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Kvartalni prihodi od trošarina 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 također razdoblje koji uključuje mnoge društvene događaje kao što su festivali i manifestacije koje podstiču na povećanu potrošnju bezalkoholnih pića te mnogi proizvođači i distributeri organiziraju posebne promocije i marketinške kampanje kako bi iskoristili povećanu potražnju u ovom razdoblju.

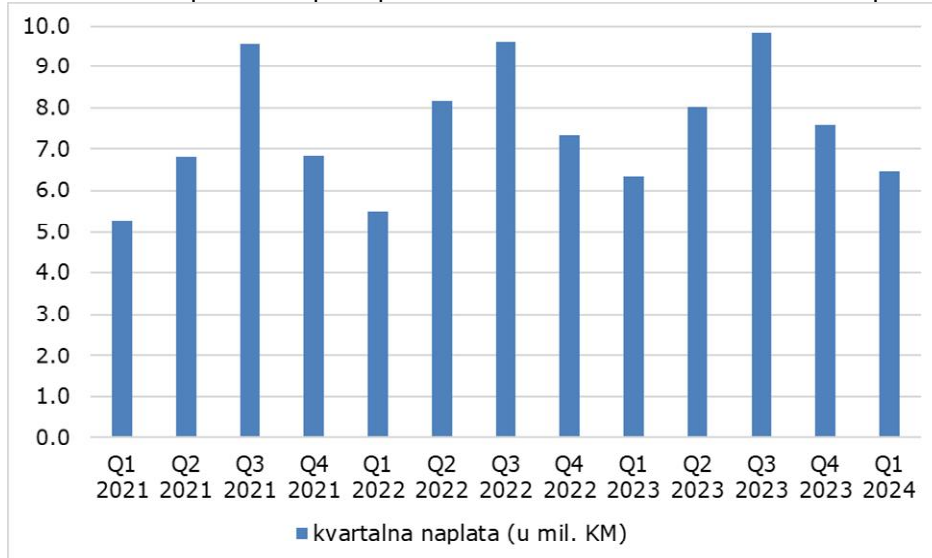
2.1. Kvartalno kretanje ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića

Grafikonom šest prikazana je kvartalna naplata ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića za razdoblje Q1 2021.–Q1 2024. godine, u milijunima KM.

Kao posljedica sezonskog utjecaja, 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.

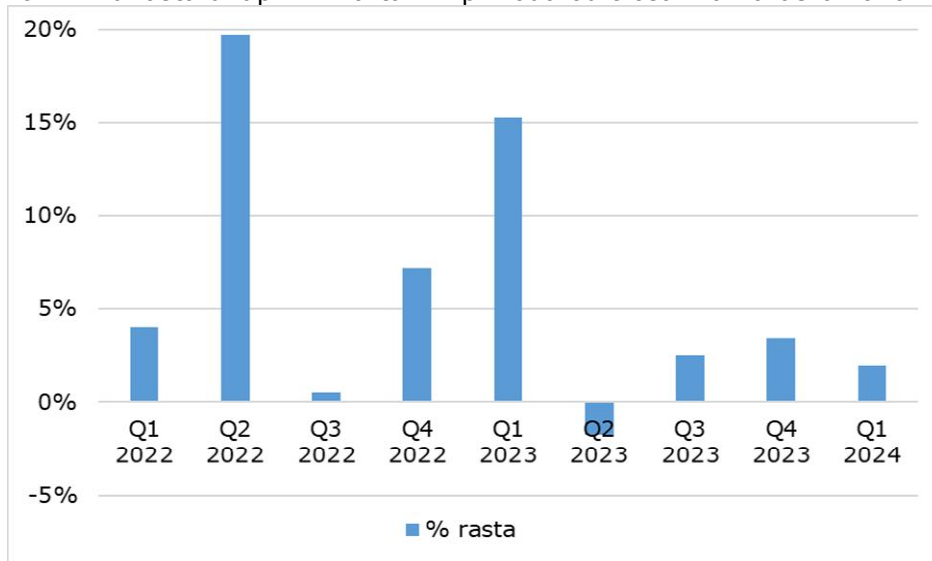
Grafikonom sedam prikazana je kvartalna stopa rasta ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića za razdoblje Q1 2022.–Q1 2024. godine.

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



Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

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



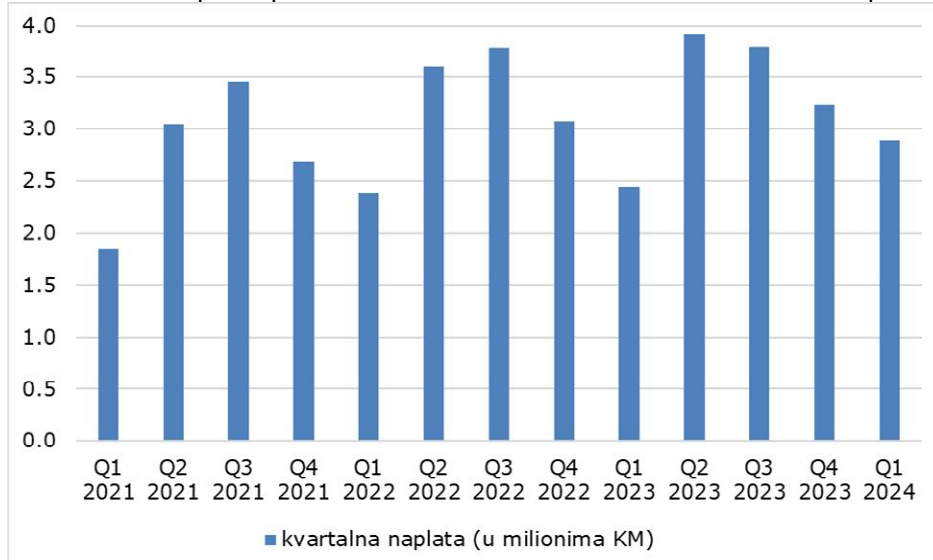
Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Analizom kvartalnih kretanja ukupnih prihoda od trošarina 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 trošarina na uvezna bezalkoholna pića

Grafikonom osam prikazana je kvartalna naplata prihoda od trošarina na uvezna bezalkoholna pića za razdoblje Q1 2021.–Q1 2024. godine, u milijunima KM.

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

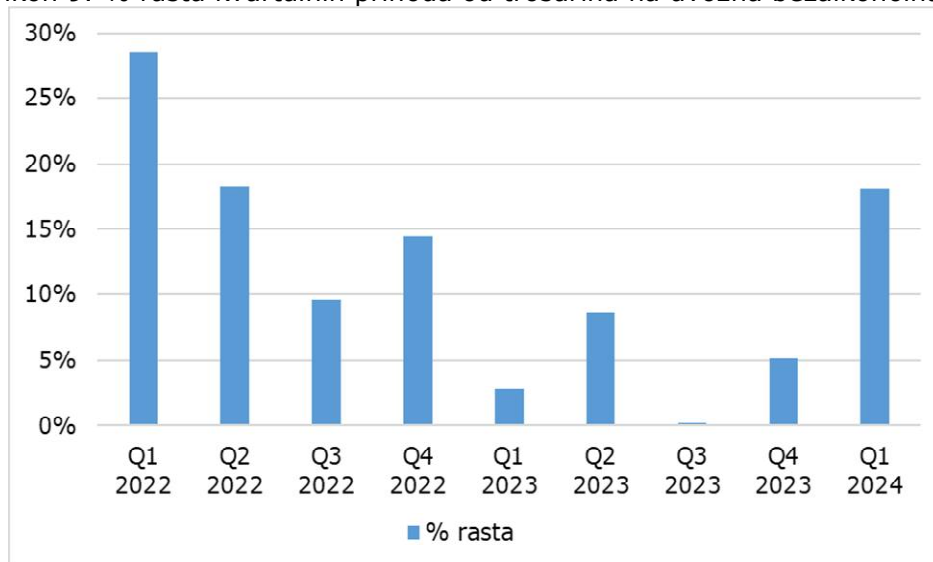


Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

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

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

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



Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

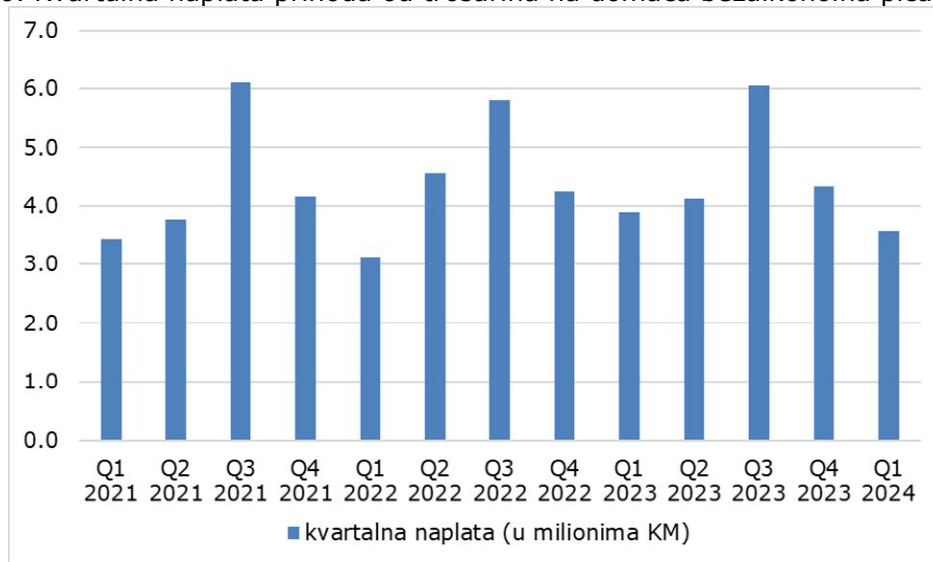
Kvartalna naplata prihoda od trošarina na uvozna bezalkoholna pića ima pozitivan trend tijekom svih kvartala prikazanih tabelom. Međutim najveće povećanje ovih prihoda zabilježeno je u prvom

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 utjecali 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 trošarina na domaća bezalkoholna pića

Grafikonom 10 prikazana je kvartalna naplata prihoda od trošarina na domaća bezalkoholna pića za razdoblje Q1 2021.–Q1 2024. godine, u milijunima KM.

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

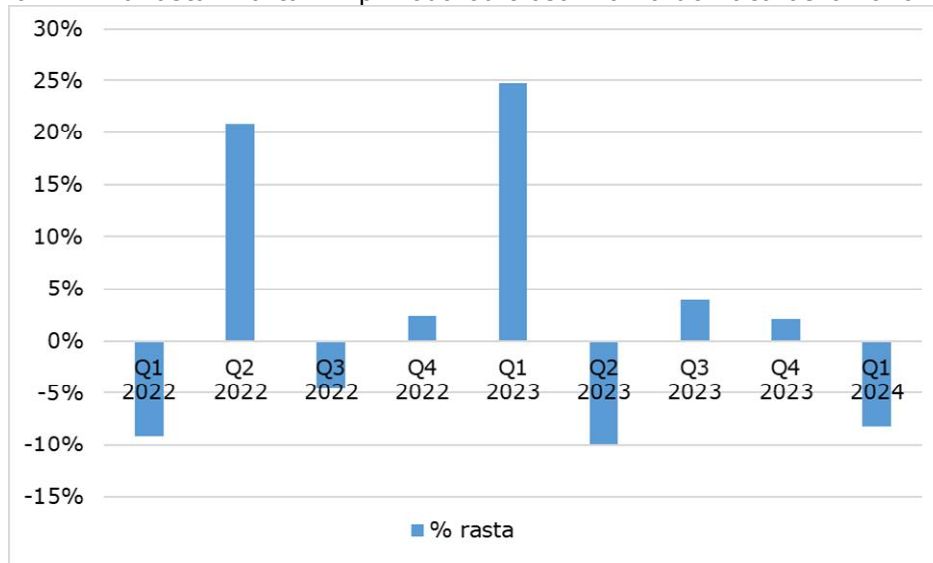


Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Kao i kod kvartalne naplate ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića, te kvartalne naplate prihoda od trošarina na uvozna bezalkoholna pića, kvartalna naplata prihoda od trošarina na domaća bezalkoholna pića sezonskog je karaktera te je u promatranom razdoblju najveća naplata zabilježena u ljetnim mjesecima, odnosno u trećim kvartalima.

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

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



Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

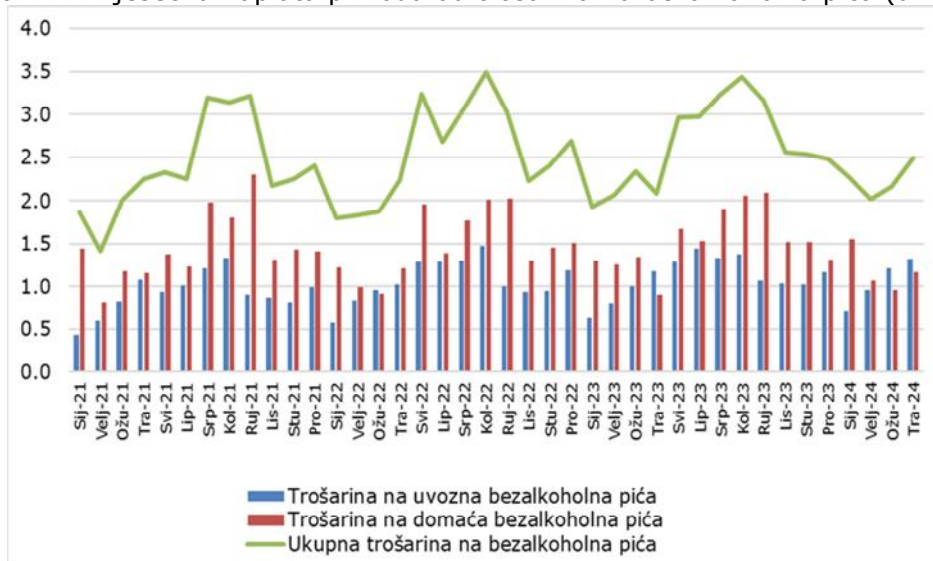
Najveće povećanje ovih prihoda zabilježeno je u drugom kvartalu 2022. godine 20,8% kao generalni porast potrošnje domaćih proizvoda usljed ekonomskog oporavka nakon pandemije. Također, veliki rast ovih prihoda zabilježen je i u prvom kvartalu 2023. godine 24,8%. Pojedini kvartali zabilježili su smanjenje 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 promatranom razdoblju.

3. Mjesečno kretanje prihoda od trošarina na bezalkoholna pića

Mjesečna dinamika kretanja naplate prihoda od trošarina na bezalkoholna pića prikazana je za razdoblje od siječnja 2021. godine do travnja 2024. godine. Cilj analize mjesečnog kretanja naplate prihoda od trošarina na bezalkoholna pića je detaljniji prikaz kretanja ovih prihoda pod utjecajem aktuelnih vanjskih faktora kao što su cijene sirovina poput vode, šećera i drugih sastojaka koji utječu na cijenu krajnjeg proizvoda, opće ekonomsko stanje i kupovna moć potrošača koja utječe na potrošnju bezalkoholnih pića, sezonski utjecaj, inflacija i drugi faktori.

Grafikonom 12 prikazano je mjesečno kretanje prihoda od trošarina na bezalkoholna pića za razdoblje siječanj 2021.-travanj 2024. godina, u milijunima KM. Prikazano je mjesečno kretanje ukupne naplate prihoda od trošarina na bezalkoholna pića u promatranom vremenskom razdoblju, kao i mjesečno kretanje naplate prihoda od trošarina na bezalkoholna pića razdvojeno po komponentama – prihodi od trošarina na uvezna i domaća bezalkoholna pića.

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



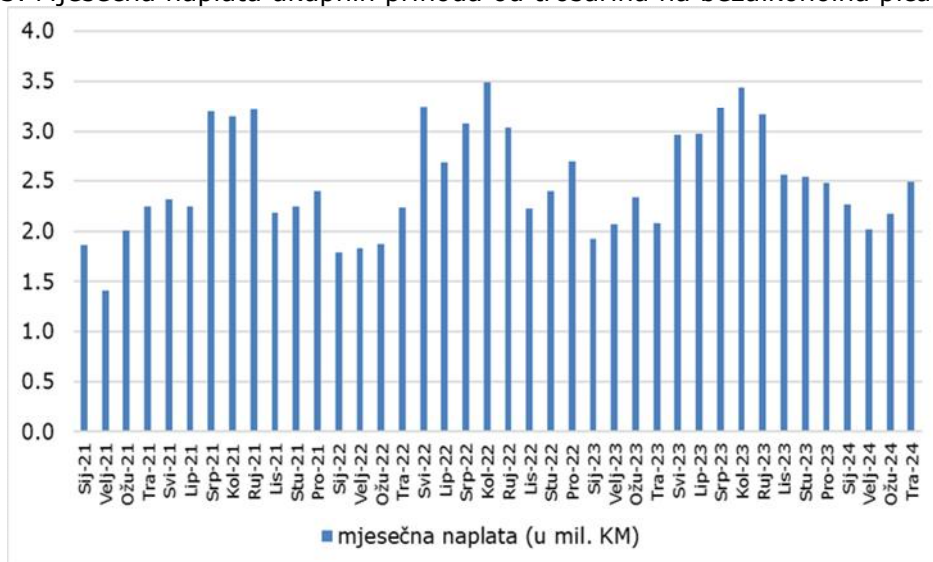
Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Iz mjesečnih podataka o naplati prihoda od trošarina na bezalkoholna pića, može se zaključiti da sezonski utjecaj, odnosno vremenski uvjeti imaju najveći utjecaj na potrošnju. Detaljnija analiza kretanja ukupnih mjesečnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića, kao i prihoda od trošarina na bezalkoholna pića po komponentama - uvozna i domaća bezalkoholna pića na mjesečnoj razini, prikazana je u nastavku.

3.1. Mjesečno kretanje ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića

Grafikonom 13 prikazana je mjesečna naplata ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića za razdoblje siječanj 2021.–travanj 2024. godine, u milijunima KM.

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

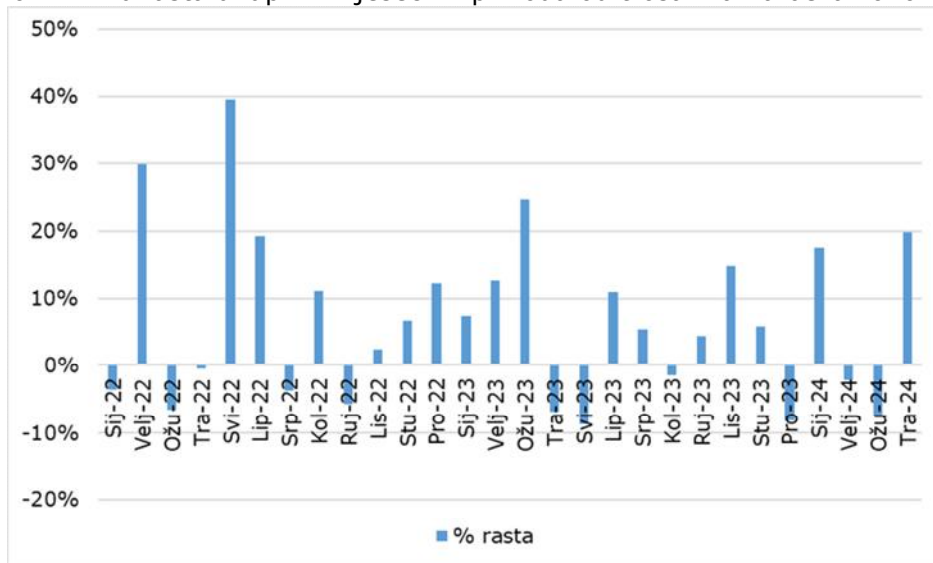


Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

U promatranom razdoblju na mjesečnoj razini, najveća naplata ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića zabilježena je u ljetnim mjesecima, odnosno u razdoblje od svibnja do rujna svake godine, dok je najmanja naplata ovih prihoda na mjesečnoj razini zabilježena početkom godine, u siječnju i veljači, u promatrane tri godine. Razlog niskih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića početkom godine jeste najvećim dijelom potrošnja koja zbog nižih temperatura opada tijekom zimskih mjeseci jer potrošači manje konzumiraju hladne napitke, što rezultira manjom prodajom i, posljedično, manjim prihodima od trošarina. Također, početak godine je razdoblje takozvane sezone blagdana te su potrošači osigurali zalihe prije, uglavnom u prosincu.

Grafikonom 14 prikazana je mjesečna stopa rasta ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića za razdoblje siječanj 2022.–travanj 2024. godine, a u odnosu na isti mjesec prethodne godine.

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



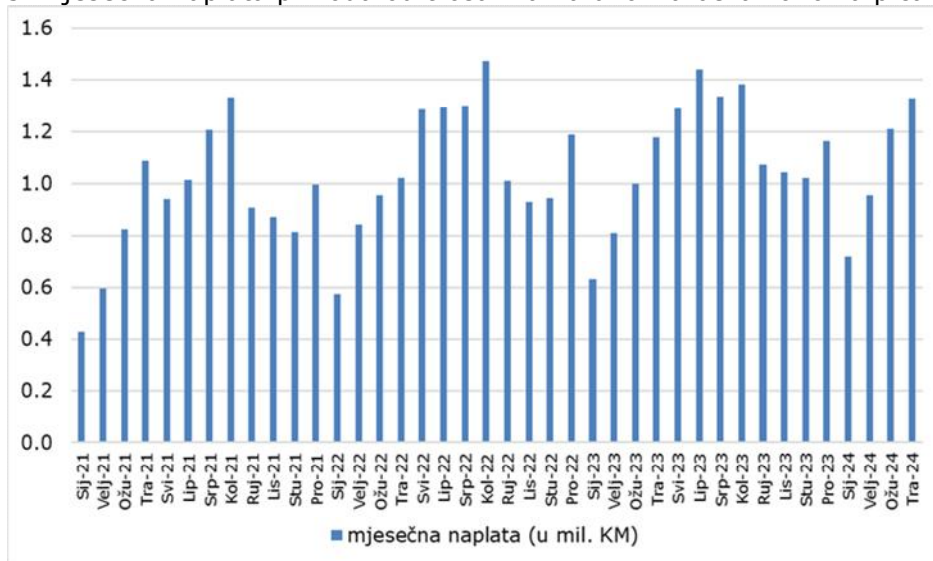
Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Najveće povećanje u naplati ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića zabilježeno je u svibnju 39,6% i veljači 29,8% 2022. godine, kao i u ožujku 2023. godine 24,8%, a u odnosu na isti mjesec prethodne godine. U promatranom razdoblju nije zabilježeno veće smanjenje u naplati ovih prihoda, odnosno veća negativna stopa rasta. Najveće smanjenje evidentirano je u svibnju 2023. godine 8,6%, a zbog lošeg vremena i velikog broja kišnih dana što je utjecalo na smanjenje društvenih događanja i okupljanja.

3.2. Mjesečno kretanje prihoda od trošarina na uvozna bezalkoholna pića

Grafikonom 15 prikazano je mjesečno kretanje naplate prihoda od trošarina na uvozna bezalkoholna pića za razdoblje siječanj 2021.–travanj 2024. godine, u milijunima KM.

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

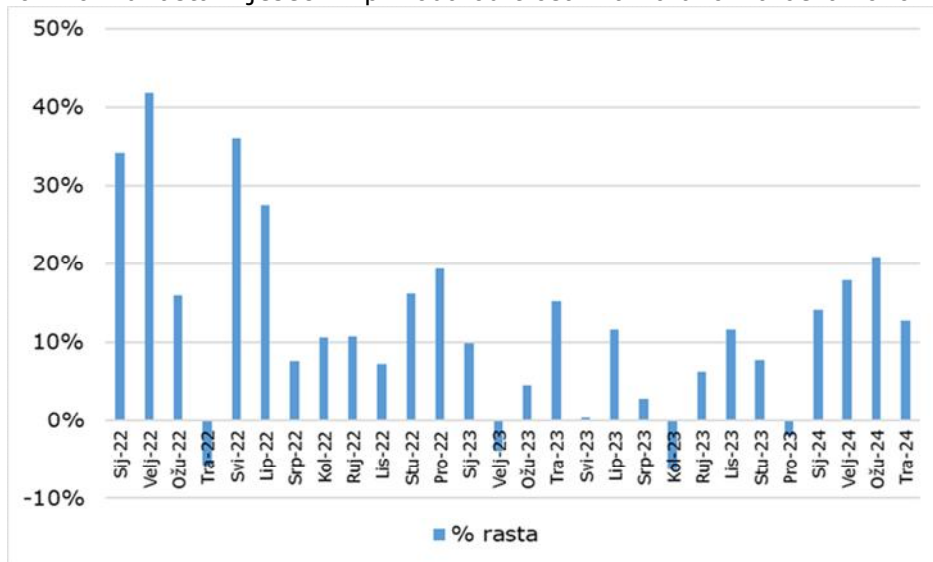


Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Kao i kod ukupnih prihoda od trošarina na bezalkoholna pića prikazanih na mjesečnoj razini, najveća naplata prihoda od trošarina na uvozna bezalkoholna pića je također u ljetnim mjesecima, dok je najmanja mjesečna naplata ovih prihoda iz godine u godinu zabilježena u siječnju.

Grafikonom 16 prikazana je mjesečna stopa rasta prihoda od trošarina na uvozna bezalkoholna pića za razdoblje siječanj 2022.–travanj 2024. godine, a u odnosu na isti mjesec prethodne godine.

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



Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

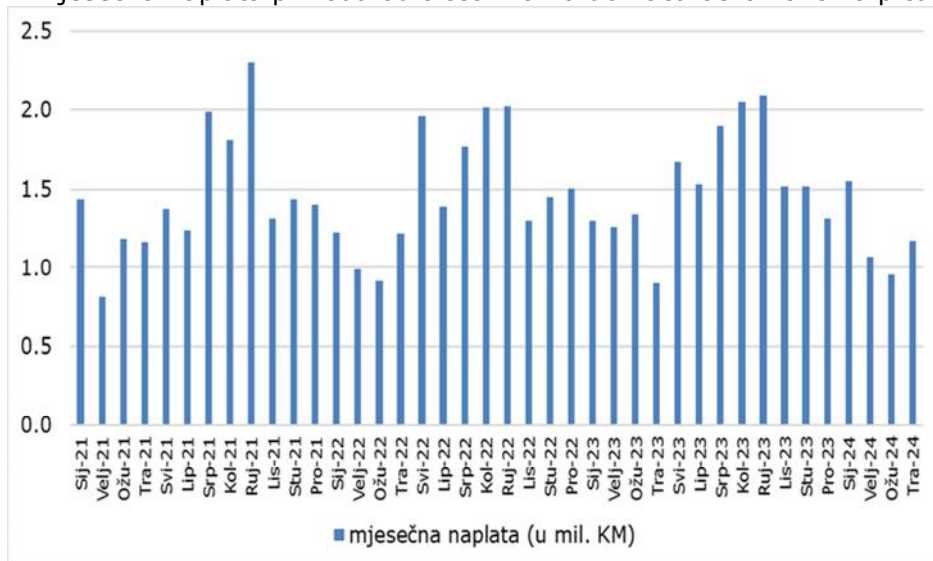
Najveći rast naplate prihoda od trošarina na uvozna bezalkoholna pića na mjesečnoj razini zabilježen je početkom 2022. godine kao rezultat popuštanja mjera, postpandemijskog oporavka i promjene potrošačkih navika što je dovelo do povećane potrošnje. Tako je u siječnju iste godine zabilježen porast naplate 34,3%, u veljači 41,9%, svibnju 36,1% i lipnju 27,5% u odnosu na isti

mjesec prethodne godine. U promatranom razdoblju zabilježena je veoma niska negativna stopa rasta prihoda od trošarina na uvozna bezalkoholna pića u travnju 2022. godine, veljači, kolovozu i prosincu 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 trošarina na domaća bezalkoholna pića

Grafikonom 17 prikazano je mjesečno kretanje naplate prihoda od trošarina na domaća bezalkoholna pića za razdoblje siječanj 2021.–travanj 2024. godine, u milijunima KM.

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

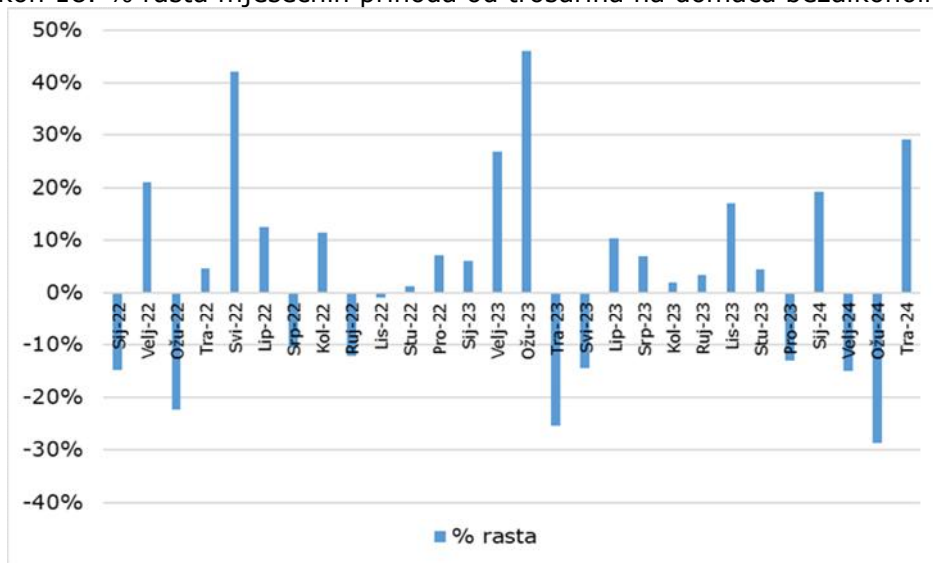


Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

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

Grafikonom 18 prikazana je mjesečna stopa rasta prihoda od trošarina na domaća bezalkoholna pića za razdoblje siječanj 2022.–travanj 2024. godine, a u odnosu na isti mjesec prethodne godine.

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



Izvor: Podaci Uprave za neizravno oporezivanje BiH, prikaz OMA

Stopa rasta prihoda od trošarina na domaća bezalkoholna pića bilježi najveći rast u svibnju 2022. godine 42,0%, ožujku 2023. godine 46,1%, travnju tekuće godine 29,2% u odnosu na isti mjesec prethodne godine. Negativna stopa rasta prihoda od trošarina na domaća bezalkoholna pića na mjesečnoj razini češća je pojava od negativne stope rasta prihoda od trošarina 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 veljači 15,0% i ožujku 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 europski 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 prijenose sa Suda pravde na Opći sud, a već naredni dan je Europska 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 razini EU – negativne porezne integracije, koja se realizira putem primjene *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 Europske komisije.*

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

PRAVNI OKVIR I MEHANIZMI POREZNE INTEGRACIJE

Ugovor o osnutku EU sadrži eksplicitni pravni osnov za harmonizaciju neizravnih poreza, propisujući nadležnost Vijeća EU da „*jednoglasno, u određenoj proceduri i nakon konsultacije sa Europskim parlamentom i Ekonomskim i socijalnim komitetom, usvaja propise kojima će se osigurati harmonizacija zakonodavstva iz sfere poreza na promet, trošarina i drugih oblika neizravnih poreza, do obujma 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 neizravnih poreza harmonizacija izravnih poreza u EU nije propisana, već se potreba za usklađivanjem izravnih poreza na razini 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 izravno 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. Određena razina integracije poreza je bila nužna, jer bi zadržavanje autonomnih nacionalnih poreznih sustava dovelo do porezne konkurencije između članica i fragmentacije jedinstvenog tržišta po nacionalnim granicama, što izravno 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. (prijevod autora).

¹⁵ Ibid. čl. 115. (prijevod 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 razini EU
- harmonizacijom nacionalnog pravnog okvira sa regulativom EU
- koordinacijom između članica.

Sudska integracija poreznih sustava sprovodi se djelovanjem Suda pravde EU. Presude Suda kao „*case law*“ su obvezujuće 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 sustava.

Posljednjih godina u praksi se sve više javlja **institucionalna integracija** putem obvezujućih i neobvezujućih instrumenata. Institucionalna integracija je poznata i pod nazivom „meko zakonodavstvo“. Neobvezujući instrumenti uključuju preporuke i izvještaje Europske 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 obvezujuća 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 trošarinama, 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 obvezujući, dok je samo mali broj institucionalnih mehanizama savjetodavnog karaktera (npr. izvještaji i preporuke Europske komisije, smjernice komiteta i radnih tijela koji djeluju pod okriljem Komisije). Obveznost mehanizama integracije se može ostvariti na razne načine, primjenom jednog mehanizma ili više njih. Moguće je da članica bez pritiska ili sudskih naloga inkorporira europsko pravo u nacionalni zakonodavni sustav ili da to učini u drugom koraku nakon intervencije Komisije i primitka obvezujućeg 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 Europske 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 supranacionalne razine (EU), dok se uklanjanje prepreka između članica naziva negativnom integracijom. U duhu ovakve podjele porezna integracija preko zakona EU smatra se pozitivnom integracijom poreznih sustava. 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 sustava (vid. Grafikon 1). U načelu, mehanizmi pozitivne integracije primjenjuju se na neizravne poreze, dok se integracija sustava izravnog oporezivanja vrši uglavnom na osnovu presuda Suda pravde EU.

Navedeni slijed mehanizama porezne integracije (zakonodavni, sudski, institucionalni) istodobno predstavlja i kronološki slijed. Nakon donošenja osnovnog pravnog okvira harmonizacije poreza na razini EU druga faza integracije je podrazumijevala sudske intervencije da bi se ispravno primijenili usvojeni zakoni EU. Kako je vremenom raslo opterećenje Europskog suda pravde Europska komisija je intenzivirala institucionalne mehanizme zaštite pravnog okvira oporezivanja na razini 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 sustave članica nalazi se u činjenici da je proces zakonodavne porezne integracije (na prvom mjestu sustava 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 neizravnih poreza institucije EU su nastojale da pravnu prazninu nadomjeste djelovanjem institucionalnih mehanizama, savjetodavnog i obvezujućeg karaktera, da bi se na taj način ostvario viši stupanj harmonizacije u primjeni zajedničkih pravila oporezivanja PDV-om.

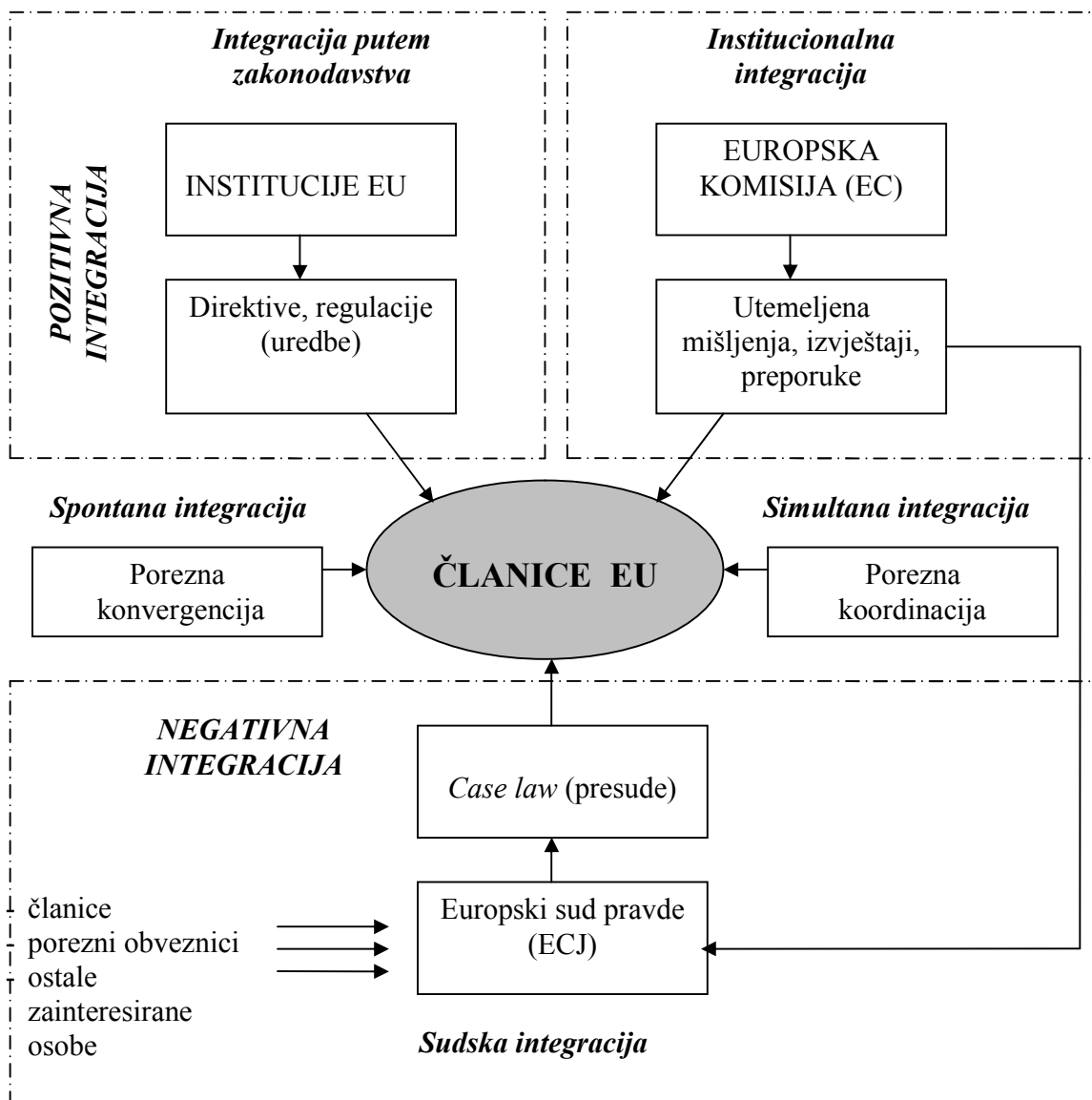
Gore navedeni primjeri funkcioniranja mehanizama porezne integracije u EU ukazuju na postojanje međusobne interakcije. Nacionalni fiskalni suverenitet članica je s jedne strane ograničen opsegom pozitivne integracije (tj. postojanjem legislative na razini EU), a s druge strane ciljevima EU. S obzirom 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 stupnja harmonizacije, ovisno o tome da li su u pitanju izravni ili neizravni porezi.

Kod neizravnog oporezivanja postignut je visok stupanj harmonizacije na razini EU. To je omogućeno donošenjem sljedećih propisa: Carinskog zakona EU, redizajnirane PDV Direktive 2006/112/EC, seta direktiva iz područja oporezivanja trošarinama (energenata, duhanskih proizvoda, alkoholnih pića), uredbama o službenoj suradnji poreznih uprava članica u području PDV-a i trošarina. Carinski zakon i regulacije o službenoj suradnji poreznih uprava izravno se primjenjuju u članicama, dok direktive iz sfere PDV-a i trošarina sadrže minimalne standarde i pravila koja se moraju ugraditi u nacionalne propise članica. Europska 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 neizravnih 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 trošarina.

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



Veliku ulogu u integraciji neizravnih 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:

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

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

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 sustav PDV-a, najbolja praksa se ugrađuje kao opcija u PDV Direktivu¹⁹, i, na kraju, u posljednjoj fazi harmonizacije, postaje obvezujuća odredba za sve članice²⁰.

Drugi savjetodavni mehanizam integracije sustava 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 obvezujuća pravila oporezivanja. Time se na neizravan način ubrzava proces porezne integracije u EU, ali se i na izravan način sprječava trošenje proračuna 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 stupnju harmonizacije bez metoda prisile, iako institucionalnog karaktera, *de facto* predstavljaju oblike pozitivne integracije sustava PDV-a na razini EU.

Za razliku od integracije neizravnih poreza, koja se uglavnom oslanja na zakonodavne i institucionalne mehanizme, integracija izravnih poreza (poreza na dobit i dohodak) se ostvaruje mehanizmima negativne integracije. Elemente pozitivne integracije izravnih 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 suradnje na razrezu i nadoknadi poreznih potraživanja. Razlozi za takav trend nalaze se u karakteru poreza. Neizravni porezi, kao porezi na transakcije prometa, izravno 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 suglasnosti na uspostavu jedinstvenog tržišta članice su se odrekle dijela nacionalnog fiskalnog suvereniteta u sferi neizravnih poreza. Međutim, članice nisu bile voljne da pristupe harmonizaciji izravnih poreza, smatrajući ih bitnim elementom fiskalnog suvereniteta koji im omogućava vođenje aktivne makroekonomske politike.

S obzirom na ograničeno područje pozitivne integracije u sferi izravnih 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 proračuna EU), premda se sve više poziva na međunarodne porezne sporazume, poput modela poreznih konvencija koje primjenjuju članice OECD-a. Zbog nepostojanja legislative EU iz sfere izravnih 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*

¹⁹ Npr. mehanizam prijenosa obveze 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 prijevara 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.

reason), procjenjujući stupanj 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 Europske 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 osnutku EU, donijeti europski zakon iz oblasti poreza. Nemogućnost postizanja kompromisa je uveliko ograničila domete postojeće razine porezne integracije, pogotovo u području izravnih poreza, čime je otvoren prostor djelovanju porezne konkurencije između članica EU.

Kako ne postoji suglasje u vezi poželjnog stupnja porezne integracije u EU, tako ne postoji ni suglasje 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 sustava članica i smanjenja ukupnog poreznog opterećenja. Imajući samo to u vidu, bilo kakva supranacionalna intervencija u porezima sa razine 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 apsorbira proračune 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, promatrano sa razine 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 sustava 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.

Porezna konkurencija, koja se posljednjih godina simultano odvijala između članica, imala je za posljedicu dostizanje određenog stupnja konvergencije izravnih poreza u članicama, čime je *de facto* postignut veći stupanj porezne integracije bez aktiviranja mehanizama negativne integracije. Zbog svojih posrednih integrativnih efekata konvergencija poreznih sustava članica može se

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.

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 sustava članica se povećala. Postojala je opasnost da konkurencija u porezima između „novih“ i „starih članica“, osim produbljavanja razlika između poreznih sustava 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 suglasnost oko koordinacije procesa konvergencije poreznih sustava u EU.

Koordinacija poreznih sustava podrazumijeva usklađivanje efekata konvergencije pojedinih vrsta poreza i interakciju i balansiranje poreznih politika članica u svim segmentima: između izravnih i neizravnih 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 (OŽUJAK 2024)

I. Reforma sudske porezne integracije

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

U osnovi se radi se o prijenosu nadležnosti za odlučivanje o prethodnim pitanjima na Opći sud u određenim posebnim područjima, u cilju povećanja efikasnosti pravosudnog sustava 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 Prvostupanjskim 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 suglasnost 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 Europske komisije i/ili odluka Vijeća;
- zahtjeve za naknadu štete koju su prouzročile institucije i tijela EU.

Kao razlog za prijenos 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 sustava EU u cjelini. S druge strane, već je Ugovorom o osnutku 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.

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

Drugo važno pitanje prilikom odabira područja za prijenos 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 prijenos nadležnosti, prepoznati su sustav neizravnih poreza na razini EU i carinski sustav. Radi se o specifičnom području u kojem postoji opsežni *case law*, imajući u vidu da samo u području oporezivanja PDV-om harmonizirani sustav na razini Unije, temeljem Šeste PDV Direktive, funkcionira skoro šest desetljeća.

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

- (a) zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost;
- (b) trošarine;
- (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 trošarina na alkohol, alkoholna pića, duhan, energente i električnu energiju
- primjena uvoznih i izvoznih carina u kontekstu trgovine robom (zajednička carinska tarifa, podrijetlo i carinska vrijednost robe, uvozni i izvozni postupci, uključujući nastanak, utvrđivanje i prestanak carinskog duga, posebni carinski postupci, sustav 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 svoje 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 sustav i institucije na ulazak zemalja zapadnog Balkana i ostalih zemalja istočne Europe, Europska 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. 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,

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 prijenos nadležnosti kod odlučivanja na Opći sud se odnosi i na kompenzaciju i pomoć putnicima u slučaju uskraćivanja, otkazivanja ili kašnjenja usluga prijevoza, kao i na sustav 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.

uključujući i povećanje razlika između poreznih sustava starih članica EU, novih 12 članica koje su ušle u razdoblju 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 razvitku jedinstvenog tržišta na principima ravnopravnosti svih sudionika. 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 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.

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/passarelle-clauses.html>

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.

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

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 razini EU.

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

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

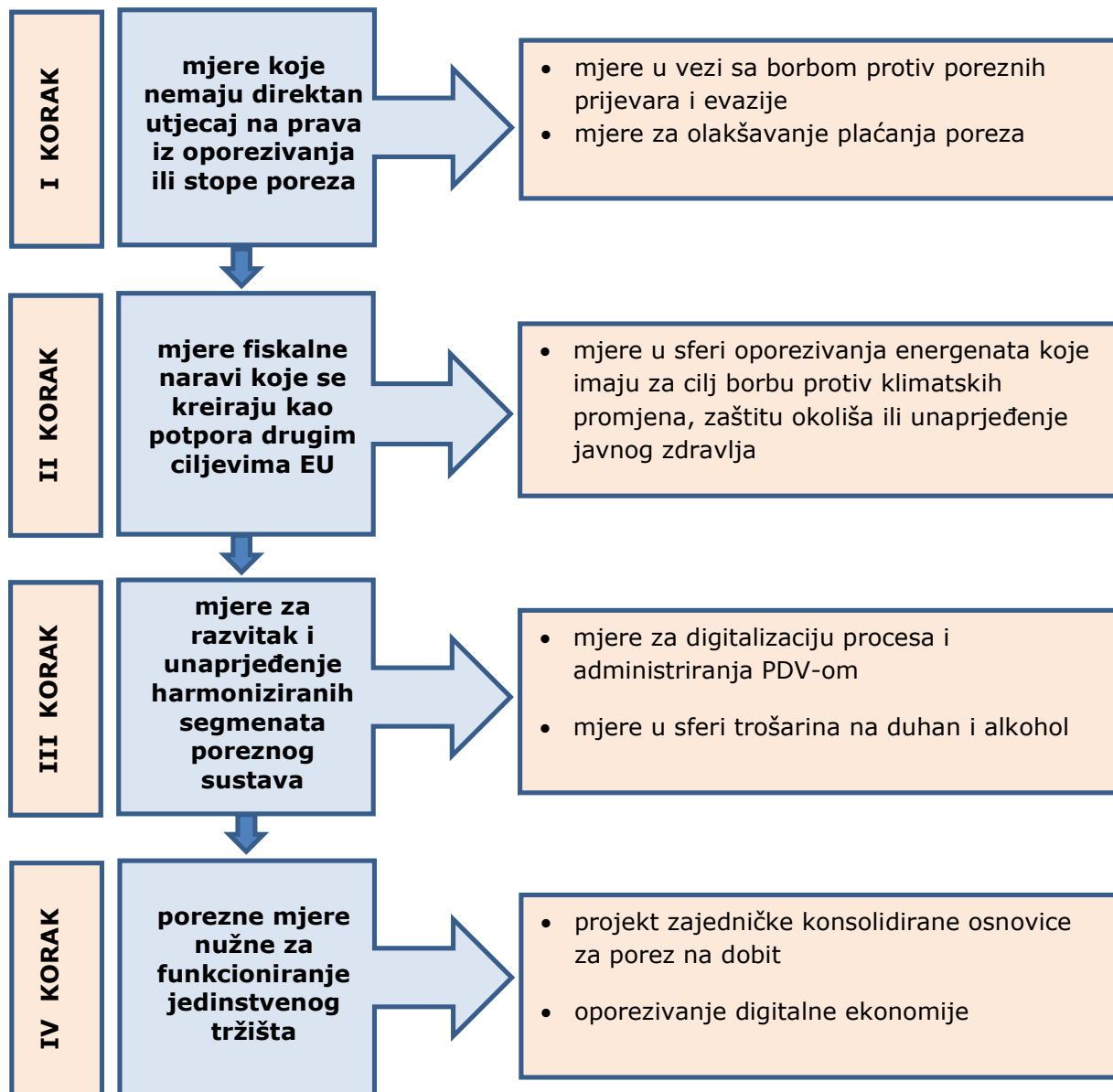
Komisija je još 2018. inicirala prijedlog³⁵ o primjeni "pasarela" klauzule za oblasti vanjske politike, poreza, socijalne i energetske politike, ali nije bilo konsenzusa u vezi s tim, iako se Parlament EU pozitivno izjasnio. Postojao je strah u članicama da će biti isključene iz odlučivanja o pitanjima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

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 prijevori između članica, odnosno postoji visok stupanj suglasnosti, do najsloženijih poreznih reformi. 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 sustavu EU do složenih reformi značajnih segmenata oporezivanja (Grafikon 2).

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.

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

Oporezivanje 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 osnutku 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 sustava, kako na razini 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 sustava, jer buduće članice imaju odlike naslijeđenih poreznih sustava iz ere socijalizma, imajući u vidu dominaciju neizravnih poreza u poreznoj strukturi u odnosu na nizak udio izravnih poreza. Visok značaj neizravnih poreza za financiranje proračuna implicira i interes novih članica da se njihov udio ne ugrozi, što može da uspori reforme neizravnih i izravnih 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, razina digitalizacije procesa, raspoloživi proračun 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. Sustav razmjene podataka između poreznih administracija članica može biti ugrožen s obzirom na nižu razinu tehničke i IT opremljenosti poreznih administracija budućih članica. Poslovanje u proširenoj Uniji otvara prostor za porezne prijevare i povećava ranjivosti poreznog sustava 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 sustava i administracija budućih članica u porezni sustav EU.**