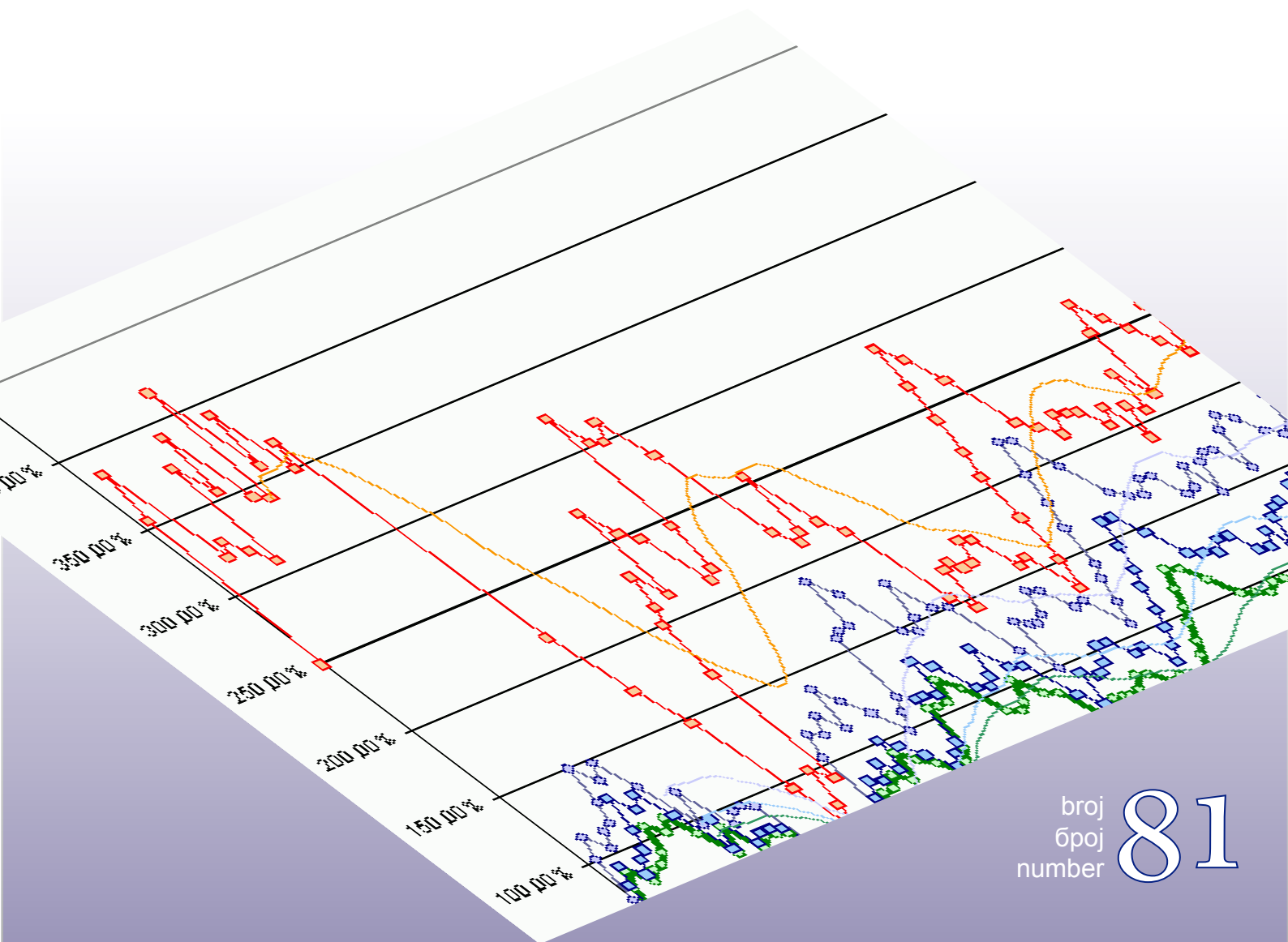




Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Tax Authority

Oma Bilten



broj
број
number **81**

Uz ovaj broj

Rezultat reformi u sferi upravljanja javnim financijama u BiH jeste harmonizirani proces izrade proračuna na svim razinama vlasti. Kvaliteta ove reforme ogleda se izradi Dokumenta okvirnog proračuna koji obuhvata naredne tri godine, a koji istodobno predstavlja podlogu za izradu Globalnog fiskalnog okvira. Drugi kvalitet reforme jeste harmoniziranje proračunskog kalendara i korištenje zajedničkih inputa - makroekonomskih projekcija i projekcija prihoda neizravnih poreza. Prema proračunskom kalendaru institucija BiH Odjeljenje je obavezno da u travnju izradi projekcije neizravnih poreza za tekuću i naredne tri godine. Nakon reforme sustav neizravnog oporezivanja projekcije prihoda od neizravnih poreza postaju značajne za sve razine vlasti podjednako, budući da su prihodi od neizravnih poreza dominantni u poreznim strukturama svih vlada u BiH. Projekcije prihoda od neizravnih poreza usko su vezane za projekcije makroekonomskih pokazatelja, te svako odstupanje od projektiranih vrijednosti predstavlja rizik za projekcije prihoda. Usporavanje ekonomskog oporavka glavnih izvoznih partnera BiH (EU, zemlje CEFTA) povećava razinu rizika za ostvarenje makroekonomskih projekcija, a time i projekcija prihoda od neizravnih poreza u cjelini. Kontinuirano povećanje stope posebne trošarine u cilju dostizanja minimalnih standarda EU donosi rast prihoda od trošarina na cigarete, ali i povećani rizik od nelegalne proizvodnje cigareta i krijumčarenja. Eventualne izmjene politika u području neizravnih poreza (kao npr. uvođenje diferencirane stope PDV-a, značajno povećanje standardne stope, dodano diferenciranje kod trošarina na derivate nafte – „plavi dizel“ i sl.) pored fiskalnih gubitaka i makroekonomskih implikacija, može destabilizirati naplatu prihoda, umanjiti efikasnost rada UNO, opteretiti gospodarske subjekte i značajno povećati rizik od prijevара. Pored navedenih rizika potrebno je navesti i sljedeća dva faktora koji mogu utjecati na naplatu prihoda u 2012.g. i narednim godinama kao što su konstantni rast cijena nafte na svjetskom tržištu, te implikacije ulaska Hrvatske u EU na ekonomski sustav BiH. S obzirom na osnovne postavke projekcija neizravnih poreza i ukupne ekonomske uvjete u BiH i u svijetu, ostvarenje projektiranog nivoa prihoda od neizravnih poreza u narednim godinama biće podložno mnogobrojnim rizicima kojih moraju biti svjesni kreatori ekonomske politike u BiH, ali i sve vlade koje se financiraju iz neizravnih poreza.

dr.sc. Dinka Antić
šef Odjeljenja

Sadržaj:

Oporezivanje energenata u BiH	2
Usporedna analiza bosanskohercegovačkog i njemačkog zakonodavstva o oporezivanju duhana	7
Konsolidirani izvještaji: JR, Institucije BiH, entiteti	13
Konsolidirani izvještaji: Županije	14

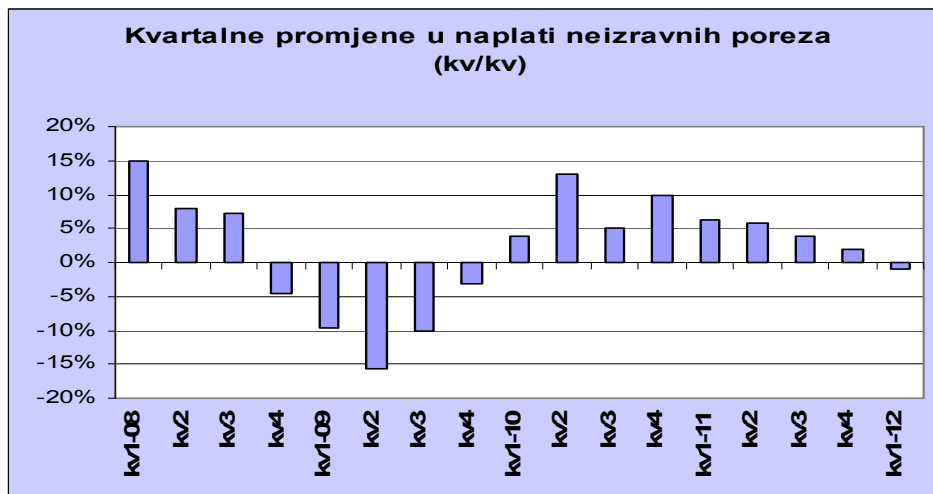
tehnička obrada : Sulejman Hasanović, IT suradnik
lektor : Darija Tošić, prof. anglistike

Naplata prihoda od neizravnih poreza po vrstama – ožujak 2012

(piše: dr.sc. Dinka Antić)

Uvod

Prema preliminarnom izvještaju UNO po vrstama prihoda u prvom kvartalu 2012. naplaćeno je, po odbitku povrata, 1,094 mlrd KM neizravnih poreza, što je za 0,38% manje nego u istom kvartalu 2011.g. U ovaj postotak je uključeno je i cca 18,5 mil KM naplaćenih prihoda koji su ostali neusklađeni nakon povezivanja uplata na JR sa podnesenim prijavama/deklaracijama u modulima IT sustava UNO. Za razliku od prethodne dvije godine kada je konstantno bilježeno povećanje povrata u prvom kvartalu 2012.g. povrati su smanjeni za 1,82%.



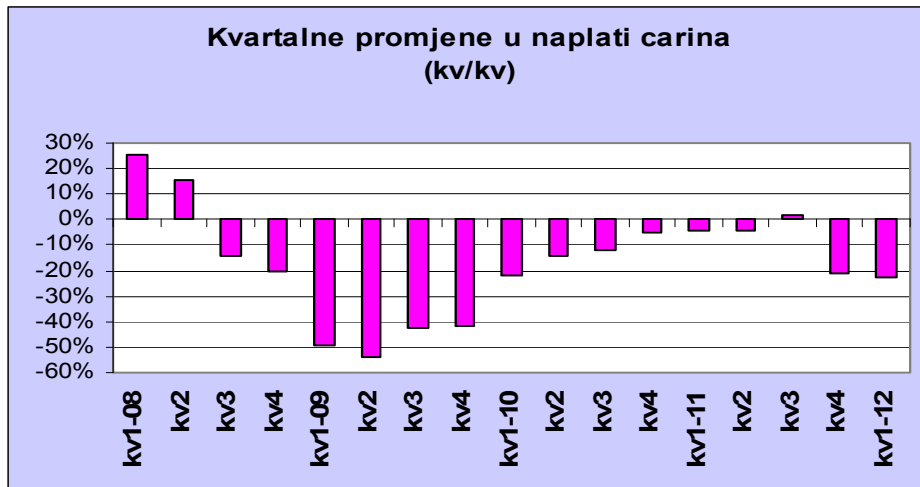
Grafikon 1

Glavne vrste prihoda

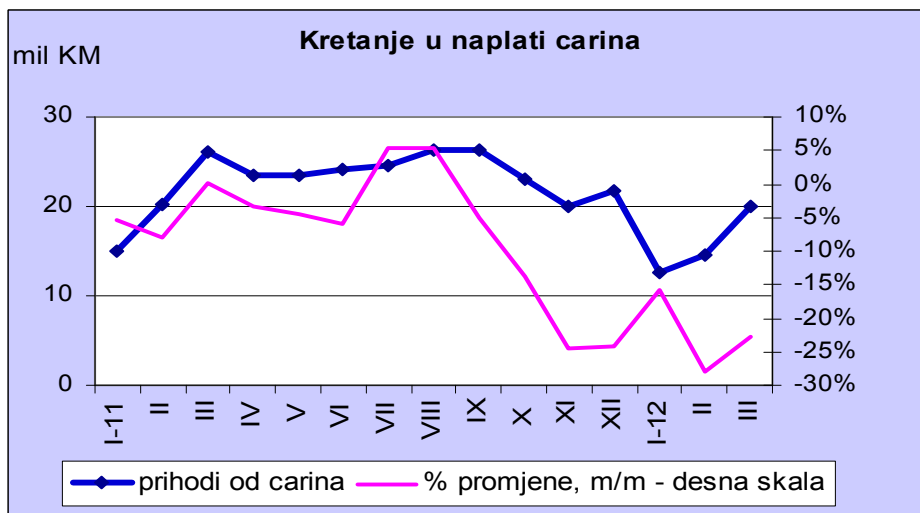
	III 2012/ III 2011	Kumulativ 2012/ 2011
carina	-22,67%	-22,77%
PDV	12,41%	-0,48%
trošarine	-15,31%	2,01%

Carine

U prvom kvartalu 2012.g. nastavljen je trend pada prihoda od carina. Smanjenje prihoda od carina je bilo očekivano zbog ukidanja 1% carinskog evidentiranja, ali, ipak ne s takvim intenzitetom, s obzirom da je veliki dio uvoza roba podrijetlom iz EU već pod bescarinskim režimom (Grafikon 2). Iako se u ožujku nazire blagi oporavak u naplati (Grafikon 3) smanjenje uvoza i vremenske nepogode koje su dovele do potpune blokade uvoza u veljači su u cjelini doprinijele značajnijem gubitku prihoda od carina u prvom kvartalu 2012.godine.



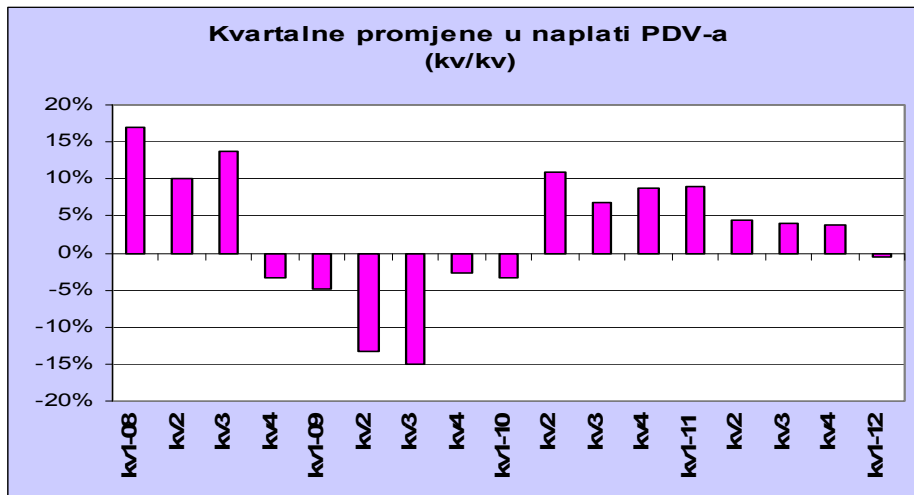
Grafikon 2



Grafikon 3

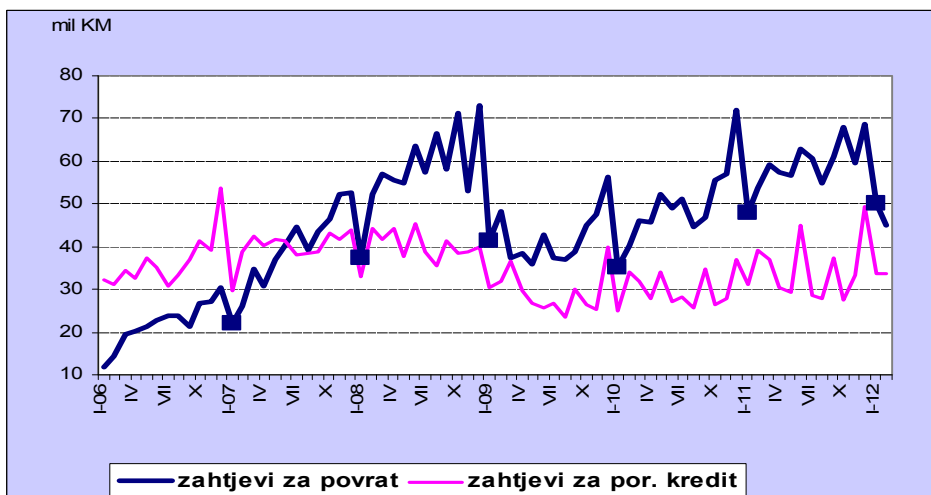
PDV

Kretanje naplaćenih prihoda od PDV-a u prvom kvartalu 2012.g. je u velikoj mjeri slično kvartalnoj shemi kretanja ukupnih prihoda od neizravnih poreza, s obzirom na dominantan udio ovih prihoda u ukupnim приходima (Grafikon 4). Smanjenje povrata PDV-a od 2,8% u prvom kvartalu 2012.g. je samo djelimično neutraliziralo gubitak prihoda od PDV-a uzrokovan vremenskim nepogodama, budući da je bruto naplata PDV-a smanjena i zbog rasta duga po osnovu prijave PDV-a. Potrebno je naglasiti da uobičajeno najveći dio neusklađenih prihoda bude naknadno uknjižen na PDV, stoga se može očekivati i određeno poboljšanje iznesenih pokazatelja nakon objave konačnog izvještaja UNO o naplati u ožujku 2012.



Grafikon 4

Zahtjevi za povrate i porezni kredit su u blagom padu (Grafikon 5), što, s obzirom na rokove isplate povrata, može pozitivno djelovati na neto naplatu PDV-a u travnju i svibnju 2012. Smanjenje zahtjeva za povrat i porezne kredite dijelom je rezultat i značajnog pada izvoza u prva dva mjeseca, ali i opsežnih i intenzivnih aktivnosti UNO na suzbijanju prijevara u sustavu PDV-a.



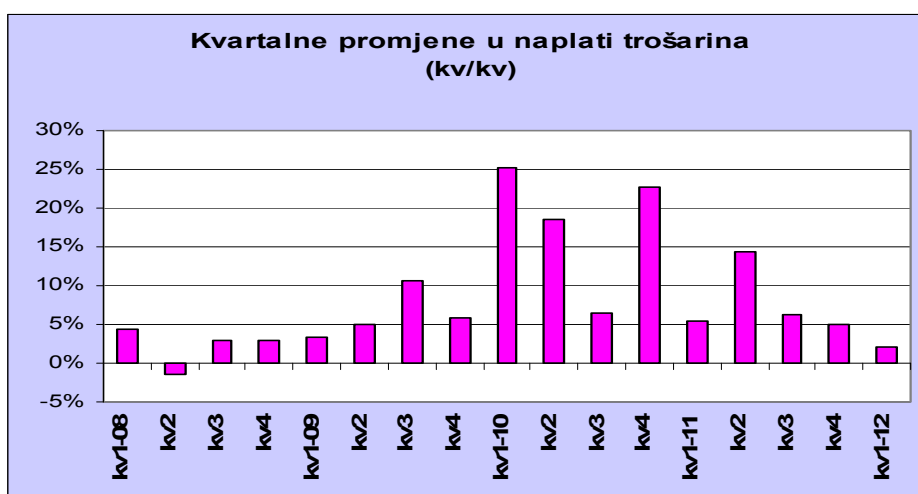
Grafikon 5

Trošarine i putarina

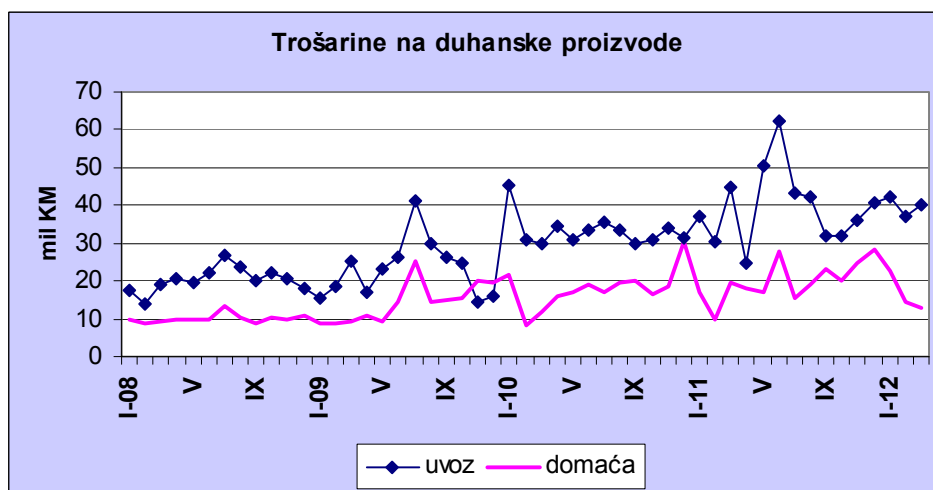
Prvi kvartal 2012.g. je obilježen snažnim mjesečnim oscilacijama u naplati prihoda od trošarina, posebno kod najznačajnijih trošarinskih proizvoda, derivata nafte i cigareta (vid. tabelu).

Naplata prihoda od trošarina u ožujku je u cjelini negativna, osim kod kave i grupacije proizvoda koju čine alkohol, pivo, vino, alkoholna i bezalkoholna pića. Kod trošarina na cigarete u ožujku je zabilježen značajan pad, no, na razini kvartala ostvaren je rast od 7,22%.

	I 2012 / I 2011	II 2012/ II 2011	III 2012/ III 2011	kumulativ 2012/ 2011
ukupno duhan	20,35%	29,16%	-17,44%	7,22%
duhan uvoz	13,56%	21,67%	-10,17%	6,44%
duhan domaći	35,17%	53,06%	-33,98%	9,11%
derivati nafte	5,92%	-6,46%	-16,39%	-6,18%
uvozni	-7,41%	-13,65%	-10,16%	-10,44%
domaći	24,28%	5,47%	-23,97%	-0,26%
kava	-0,12%	-0,38%	14,89%	5,37%
alkohol, pivo	4,90%	-24,21%	3,95%	-0,66%
putarina	11,79%	0,00%	-7,66%	0,60%



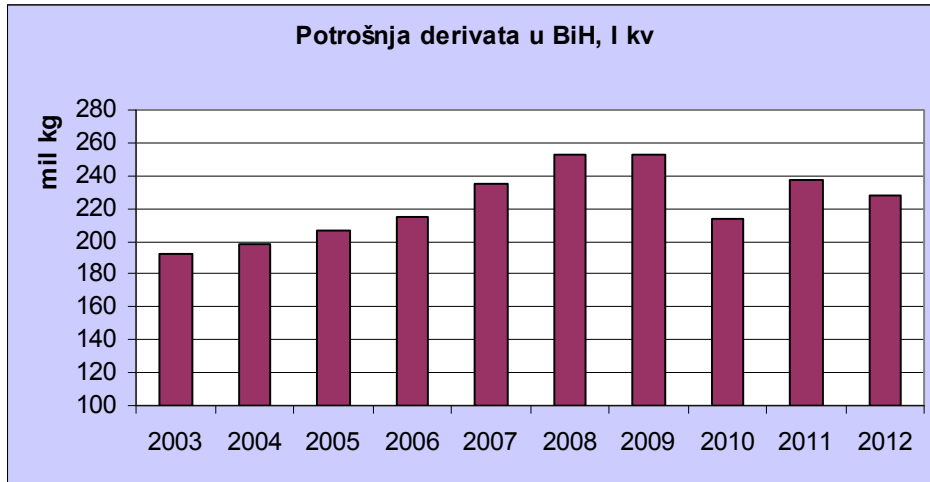
Grafikon 6



Grafikon 7

Nastavljaju se nepovoljni trendovi kod naplate trošarina na derivate nafte. Oni su, uglavnom rezultat smanjenja ekonomske aktivnosti i potrošnje građana, ali i politike diferenciranih stopa i oslobađanja određenih vrsta derivata, koja može predstavljati i snažan poticaj za zloporabe u sustavu oporezivanja trošarinom (npr. korištenje manje oporezivog lož-ulja kao pogonskog

goriva). Ukoliko se usporedi potrošnja derivata nafte u prvom kvartalu 2012.g. sa istim kvartalom u razdoblju 2007-2011, može se zaključiti da je niža potrošnja derivata zabilježena samo u 2010. (Grafikon 8).



Grafikon 8

Napominjemo da je za potrebe analiza potrošnja derivata izražena kao zbir uvezenih i proizvedenih količina derivata, uz pretpostavku držanja konstantnih rezervi derivata u BiH. Osim smanjenja potrošnje evidentna je i promjena u strukturi derivata. S jedne strane prisutno je snažno povećanje količina lož-ulja, a na drugoj strani smanjenje potrošnje dizela i benzina, s tim da je smanjenje količina benzina daleko oštrije nego kod dizela.

Zaključak

Naplata prihoda od neizravnih poreza je tradicionalno najniža u prvom kvartalu. No, bez obzira na tu činjenicu, može se zaključiti da nepovoljna kretanja u prvom kvartalu 2012. predstavljaju samo nastavak negativnih trendova iz druge polovice 2011.godine. Na prvom mjestu, nepovoljna kretanja u naplati prihoda od neizravnih poreza u prvom kvartalu 2012.godine odražavaju loše trendove u makroekonomskom sustavu BiH, pad izvoza, pad ekonomskih aktivnosti, investicija i potrošnje. Lošu sliku naplate u prvom kvartalu 2012.g. su dodano pogoršale vremenske nepogode u veljači. Veći dio privatne potrošnje esencijalnih dobara je izgubljen i ne može se nadoknaditi naknadnim kupovinama. Pored toga, gospodarski subjekti zbog nemogućnosti uvoza, odnosno izvoza su odlagali određene nabavke čime su ugrozili postojeće poslove i izvozne ugovore. Iz navedenog implicira da je određeni dio očekivanih prihoda od neizravnih poreza nepovratno izgubljen, što će u cijelosti obilježiti naplatu prihoda u fiskalnoj 2012.godini.

Uparedna analiza bosanskohercegovačkog i njemačkog zakonodavstva o oporezivanju duhana

(Autor: Aleksandar Eskić, makroekonomista u Odjeljenju)

Uvod

Tržište duhana i proizvoda od duhana postaje sve važnije sa aspekta javnih prihoda te prihod od trošarine na cigarete predstavlja trenutno najpotentniji prihod koji administrira Uprava za neizravno oporezivanje BiH¹. Trenutno važeće rješenje sadržano u Zakonu o trošarinama BiH je rezultat prethodno važećeg zakona, kao i odabranog puta postupnog usklađivanja domaćeg sa tada važećim europskim zakonodavstvom u ovoj oblasti. Neke od glavnih novina bile su uvođenje specifične trošarinske obveze kako bi se ispunili uvjeti u pogledu strukture trošarinske obveze na cigarete. Isto tako, uveden je institut minimalne trošarinske obveze koji kaže da, ako je obračunata trošarinska obveza manja od važeće minimalne trošarinske obveze, onda se primjenjuje minimalna trošarinska obveza. Minimalna trošarinska obveza utvrđuje se na osnovu najpopularnije (najzastupljenije) maloprodajne cijene cigareta. Činjenica je da se minimalna trošarinska obveza do sada odnosila na, procentom izraženo, zanemarivo malo cigareta, što, opet, nije slučaj sa većinom zemalja članica EU.

Isto tako, europsko zakonodavstvo u ovoj oblasti je znatno evoluiralo u posljednjih nekoliko godina. Minimalno trošarinsko opterećenje za cigarete je poraslo za cca. 45% uz istodobno drugačije definirane veze i odnose između različitih komponenti ukupnog poreznog opterećenja na cigarete. Prema važećoj regulativi, specifična trošarinska stopa je predstavljena novim Zakonom o trošarinama BiH i do tada nije postala u BiH. Zakonodavac je usvojio rješenje kojim se ova trošarinska obveza povećava propisanom dinamikom (min 0.15 KM po kutiji cigareta) ili više, prema odluci Upravnog odbora (UO) UNO BiH. Inače, UO UNO BiH je zadužen za kreiranje fiskalne politike iz oblasti neizravnog oporezivanja.

Kratak pregled njemačkog zakona o porezu na proizvode od duhana

Primjer njemačkog Zakona o oporezivanju duhana i proizvoda od duhana² je veoma interesantan. U nastavku su predstavljene samo neke od analiziranih odredaba ovog zakona koji je stupio na snagu polovicom srpnja 2009. godine. Nakon skoro 18 mjeseci zakon je doživio određene dopune kako bi se "produžio" njegov vijek trajanja, tj. kako ne bi bio „pretijesan“ u odnosu na ekonomsku stvarnost i time prouzročio dodane troškove u smislu izgubljenih prihoda, konfuzije koja može nastupiti na tržištu duhana i duhanskih proizvoda, neravnopravnog položaja tržišnih sudionika u ovoj industriji uzrokovanog neadekvatnim tretmanom proizvoda od duhana, potrebnog vremena i angažmana ljudskog faktora i ostalih povezanih faktora prilikom sprovođenja propisanih procedura za dopunu regulatornog okvira (zakona i podzakonskih akata), što sve pobrojano opet može naći svoj ekvivalent u novcu također. Daljnje reperkusije ovakvog stanja su brojne, ali za potrebe ove analize one će biti apstrahirane.

Zakon se sprovodi u okviru porezne teritorije, a proizvodi od duhana su predmet oporezivanja. Porezna teritorija predstavlja teritoriju Federalne Republike Njemačke, osim regiona Buesingen i otoka Heligoland. Dalje, u zakonu su dane opće definicije proizvoda od duhana, sa vrlo detaljnim opisima elemenata koji ih određuju. Tako imamo glavne proizvode od duhana u koje ubrajamo: cigare i cigarilose, cigarete, duhan za pušenje (fino rezani duhan i duhan za lule).

Još jedna bitna karakteristika ovog zakona je ta da su njime dana znatno veća ovlaštenja Federalnom ministarstvu financija. To je urađeno upravo zbog gore spomenute potrebe

¹ Ukupni prihodi od oporezivanja cigareta polako se kreću prema 1 milijardi KM što uključuje trošarinu na cigarete kao i porez na dodanu vrijednost koja se obračunava na maloprodajnu cijenu cigareta.

² The German Tobacco Tax Act (Federal Official Gazette – BGB – I, p.1870)

unapređenja "fleksibilnosti" ovog zakonskog rješenja. Federalno ministarstvo financija je autorizovano u smislu proceduralnog pojednostavljenja, kao i osiguranja uniformnosti i jednakosti prilikom oporezivanja bez posebnog odobrenja *Bundesrat-a*³, detalja kao što su određivanje bitnih svojstava proizvoda od duhana poput dimenzija, mase itd. Pojašnjenja radi, prilikom definiranja šta je cigareta, vodilo se računa o elementima kao što su veličina rezanog duhana, dužina cigarete, vrsta materijala koji se koristi za umotavanja duhana itd. Sve to u cilju adekvatnog i ujednačenog poreznog tretmana onoga što podrazumijevamo pod cigaretom. Isto tako, interesantno je i to da se specifična (posebna) trošarinska obveza obračunava po cigareti (komadu), s obzirom da se pakiranja cigareta mogu razlikovati u smislu broja cigareta. Time se sužava prostor za izbjegavanje plaćanja trošarinske obveze, konkurentnije tržišne cijene i time favoriziranja potrošnje jedne grupe proizvoda u odnosu na ostale proizvode od duhana. Svakako, možda nama najinteresantnija karakteristika ove javne politike je ta da se njome uvodi kategorija ponderirane prosječne maloprodajne cijene kao referentne točke umjesto dotadašnje najpopularnije (najzastupljenije) cjenovne kategorije cigareta.

Fleksibilnost analizirane javne politike se ogleda i u tome što je njome određena visina i struktura trošarinske obveze, kao i minimalna trošarinska obveza po budućim razdobljima. Bitno je spomenuti da se ova razdoblja ne poklapaju nužno sa kalendarskom tj. fiskalnom godinom. U nastavku je dan pregled visine i strukture trošarinske obveze na cigarete sa konkretnim primjerima kako bi bio omogućen bolji uvid u konkretne posljedice tih odredaba.

Na samom početku primjene zakona visina i struktura trošarinske obveze iznosila je 9,82 eurocenti po jedinici (cigareti) i 21,69 procenata od maloprodajne cijene cigareta koje se oporezuju. Ukoliko je trošarinska obveza izračunata korištenjem gore navedenih elemenata bila manja od minimalne trošarinske obveze, primjenjuje se visina trošarinske obveze izračunata u skladu sa posebnom odredbom⁴.

*Time se dolazi do trošarinske obveze za 20 jedinica (cigareta) od 1,964 eura specifične trošarinske obveze i 1,085 eura ad-valorem trošarinske obveze što ukupno iznosi **3,049 eura**. Ako pretpostavimo maloprodajnu cijenu od 5 eura i stopu poreza na dodanu vrijednost od 19%, dolazimo i do visine obračunatog PDV-a od 0,8 eura što rezultira ukupnim poreznim opterećenjem od cca. 3.85 eura (77% maloprodajne cijene).*

Za razdoblje od 01.05.2011. godine do 31.12.2011. godine trošarinska obveza iznosi 9,08 eurocenti po jedinici (cigareti) i 21,94 procenata maloprodajne cijene i najmanje 18,156 eurocenti umanjeno za iznos poreza na dodanu vrijednost na maloprodajnu cijenu cigareta.

*Time se dolazi do trošarinske obveze za 20 jedinica (cigareta) od 1,816 eura specifične trošarinske obveze i 1,097 eura ad-valorem trošarinske obveze što ukupno iznosi **2,913 eura**. Ako pretpostavimo maloprodajnu cijenu od 5 eura i stopu poreza na dodanu vrijednost od 19%, dolazimo i do visine obračunatog PDV-a od 0,8 eura što rezultira ukupnim poreznim opterećenjem od cca. 3.712 eura (74% maloprodajne cijene). Minimalna trošarinska obveza za ovo razdoblje iznosi **2,833 eura**.*

Za razdoblje od 01.01.2012. godine do 31.12.2012. godine trošarinska obveza iznosi 9,26 eurocenti po jedinici i 21,87 procenata maloprodajne cijene cigareta i najmanje 18,518 centi po jedinici minus porez na dodanu vrijednost na maloprodajnu cijenu cigareta.

*Time se dolazi do trošarinske obveze za 20 jedinica (cigareta) od 1,852 eura specifične trošarinske obveze i 1,093 eura ad-valorem trošarinske obveze što ukupno iznosi **2,945 eura**. Ako pretpostavimo maloprodajnu cijenu od 5 eura i stopu poreza na dodanu vrijednost od 19%, dolazimo i do visine obračunatog PDV-a od 0,8 eura što rezultira ukupnim poreznim opterećenjem od cca. 3.745 eura (75%*

³ Gornji dom njemačkog parlamenta koji se sastoji od predstavnika federalnih jedinica

⁴ Odredba 2:

Porez na cigarete treba biti **najmanje** jednak iznosu (**minimalna porezna stopa**) izračunatom tako što se 100 posto ukupnog poreznog opterećenja, koje se sastoji od poreza na cigarete i poreza na dodanu vrijednost, na ponderiranu prosječnu maloprodajnu cijenu umanjuje za porez na dodanu vrijednost na maloprodajnu cijenu cigareta koje se oporezuju. Prilikom određivanja poreznog opterećenja, porezna stopa na početku svake godine predstavlja novi ulazni faktor.

Banja Luka: Bana Lazarevića, 78 000 Banja Luka, Tel/fax: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba

Sarajevo: Đoke Mazalića 5, 71 000 Sarajevo, Tel:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

maloprodajne cijene). Minimalna trošarinska obveza za ovo razdoblje iznosi **2,904 eura**. Ravnotežna maloprodajna cijena je 4,89 eura.

$$1,852 + 0,2187 * RSP^5 = 3,7036 - 0,1597 * RSP \text{ odakle slijedi da je } RSP = 4,89 \text{ eura}$$

Za razdoblje od 01.01.2013. godine do 31.12.2013. godine trošarinska obveza iznosi 9,44 eurocenta po jedinici i 21,80 procenata maloprodajne cijene i najmanje 18,881 centi po jedinici minus porez na dodanu vrijednost na maloprodajnu cijenu cigareta.

Time se dolazi do trošarinske obveze za 20 jedinica (cigareta) od 1,886 eura specifične trošarinske obveze i 1,09 eura ad-valorem trošarinske obveze što ukupno iznosi **2,976 eura**. Ako pretpostavimo maloprodajnu cijenu od 5 eura i stopu poreza na dodanu vrijednost od 19%, dolazimo i do visine obračunatog PDV-a od 0,8 eura što rezultira ukupnim poreznim opterećenjem od cca. 3.776 eura (76% maloprodajne cijene). Minimalna trošarinska obveza za ovo razdoblje iznosi **2,976 eura**. Ravnotežna maloprodajna cijena je 5,00 eura. Ovdje se može vidjeti da se poklapaju obračunata trošarinska obveza i minimalna trošarinska obveza zato što je maloprodajna cijena cigareta jednaka ravnotežnoj cijeni cigareta.

$$1,886 + 0,218 * RSP = 3,7762 - 0,1597 * RSP \text{ odakle slijedi da je } RSP = 5,00 \text{ eura}$$

Za razdoblje od 01.01.2014. godine do 31.12.2014. godine trošarinska obveza iznosi 9,63 eurocenta po jedinici i 21,74 procenata maloprodajne cijene i najmanje 19,259 centi po jedinici minus porez na dodanu vrijednost na maloprodajnu cijenu cigareta.

Time se dolazi do trošarinske obveze za 20 jedinica (cigareta) od 1,926 eura specifične trošarinske obveze i 1,087 eura ad-valorem trošarinske obveze što ukupno iznosi **3,013 eura**. Ako pretpostavimo maloprodajnu cijenu od 5 eura i stopu poreza na dodanu vrijednost od 19%, dolazimo i do visine obračunatog PDV-a od 0,8 eura što rezultira ukupnim poreznim opterećenjem od cca. 3.813 eura (77% maloprodajne cijene). Minimalna trošarinska obveza za ovo razdoblje iznosi **3,052 eura**. Ravnotežna maloprodajna cijena je 5,10 eura. Ovdje se može vidjeti da je obračunata trošarinska obveza manja od minimalne trošarinske obveze, stoga se primjenjuje minimalna trošarinska obveza.

$$1,926 + 0,2174 * RSP = 3,8518 - 0,1597 * RSP \text{ odakle slijedi da je } RSP = 5,10 \text{ eura}$$

Za razdoblje od 01.01.2015. godine do 14.02.2016. godine trošarinska obveza iznosi **najmanje 19,636 eurocenti** po jedinici minus porez na dodanu vrijednost na maloprodajnu cijenu cigareta.

Upravo gore prikazani pregled dinamike promjene strukture i visine akzicnog i ukupnog poreznog opterećenja cigareta navodi na komparaciju sa rješenjem koje je sadržano u Zakonu o trošarinama BiH. Prije svega, primjetne su glavne osobine njemačkog zakona. A to su da je došlo do prekompozicije strukture trošarinske obveze sa, sa jedne strane, pojačanim naglaskom na specifičnu trošarinsku komponentu, uz istodobno postepeno smanjivanje *ad-valorem* trošarinske stope. Imajući u vidu da ukupna trošarinska obveza na cigarete raste većim dijelom usljed rasta specifične trošarinske obveze, te da paralelno raste i prosječna ponderirana maloprodajna cijena, opravdano možemo pretpostaviti da se prihodi od *ad-valorem* trošarinske obveze ne smanjuju iako sama stopa blago opada. Sa porastom maloprodajne cijene raste i prihod po osnovu poreza na dodanu vrijednost maloprodajne cijene cigareta. Sve to dovodi do porasta udjela ukupnog poreznog opterećenja u maloprodajnoj cijeni. To zapravo znači da se dio kolača koji ostaje proizvođaču i ostalima u lancu ubrzano smanjuje što oni, sasvim razumljivo, nastoje kompenzirati kroz povećanje maloprodajnih cijena, iscrpljivanjem unutarnjih rezervi u smislu ušteda i unaprjeđenja tehnologije i inovacija. Istodobno vidimo da raste i minimalna trošarinska obveza tijekom projektiranog razdoblja što dovodi do skromnog povećanja ravnotežne cijene. Zapravo bazični kvalitet ovog propisa je ogroman doprinos stabilnom i predvidivom poslovnom okruženju tj. njegovog regulatornog dijela. Uzevši sve u obzir, može se zaključiti da se tržište proizvoda od duhana nalazi u svojoj zreloj fazi.

Uspredbe radi, kao i u svrhu jasnijeg uvida u odnose strukture maloprodajne cijene, dana je sljedeća tabela u kojoj je secirana ravnotežna maloprodajna cijena za 2013. godinu prema

⁵ maloprodajna cijena cigareta – eng. *retail selling price* (RSP)

njemačkom zakonu, kao i primjena odredaba BiH zakona na istu i pretpostavljenu najzastupljeniju maloprodajnu cijenu.

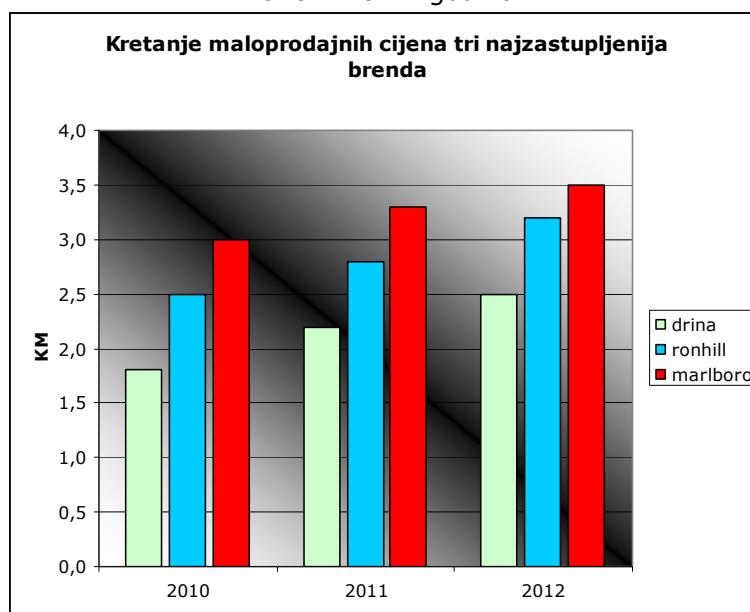
Tabela 1: Pregled strukture maloprodajne cijene cigareta odabranih cjenovnih kategorija

Zemlja	DE	DE-BiH*	BiH
Maloprodajna cijena (KM)	10	10	3,5
Specifična trošarina	3,80 (38%)	0,75 (7,5%)	0,75 (21,4%)
Ad-valorem trošarina	2,20	4,20	1,47
Ukupna trošarina	6,00	4,95	2,22
PDV	1,60	1,45	0,51
Ukupno opterećenje	7,60	6,40	2,73
% učešća	76%	64%	78%

* u koloni DE – BiH primjenjene su odredbe BiH zakona koje definišu strukturu ukupnog poreznog opterećenja

Prije svega primjetna je ogromna razlika između maloprodajnih cijena u Njemačkoj i BiH. Jedan od uzroka je svakako mnogo veći udio specifične trošarine prema njemačkom zakonu. To se najbolje vidi u srednjoj koloni. Automatski se može izvući zaključak da je cjenovna piramida spljoštenija u Njemačkoj tj. da je razlika u maloprodajnim cijenama cigareta izraženija u BiH. U nastavku je dana tabela koja ilustruje stanje na primjeru tri najzastupljenija brenda na tržištu BiH za razdoblje 2010 – 2012. godina.

Grafikon 1: Kretanje maloprodajne cijene tri najzastupljenija brenda na tržištu BiH za razdoblje 2010 – 2012. godina*



*) napomena: maloprodajne cijene su se mijenjale u promatranom ali je odabrana najčešća maloprodajna cijena u promatranom razdoblju

U 2010. godini razlika između najjeftinijeg i najskupljeg brenda iznosila je 1,20 KM što predstavlja 40% dok u 2012. godini ona iznosi 1,00 KM tj. 29%. I na samom grafikonu se vidi da je razlika u maloprodajnim cijenama odabranih brendova svake godina sve manja. Ponavljamo, ovo je prvenstveno rezultat rastućeg značaja specifične trošarine.

Prema istom njemačkom zakonu dužnost Federalnog ministarstva financija je da u mjesecu siječnju svake godine objavi u elektronskom izdanju Službenih novina ponderiranu prosječnu maloprodajnu cijenu cigareta i fino rezanog duhana na osnovu poslovne statistike za prethodnu godinu što će se početi primjenjivati od 15.02. iste godine. Ta cijena će biti zaokružena na tri decimale u slučaju cigareta, odnosno jednu decimalu u slučaju fino rezanog duhana. Minimalni

Banja Luka: Bana Lazarevića, 78 000 Banja Luka, Tel/fax: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba

Sarajevo: Đoke Mazalića 5, 71 000 Sarajevo, Tel:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

porez na cigarete treba biti zaokružen na jednu decimalu, dok za fino rezani duhan treba biti zaokružen na cijele brojeve.

Isto tako, njemačko Federalno ministarstvo financija je autorizirano da diže porez na cigarete dopunom prethodne odredbe u slučaju da ukupna minimalna trošarina na ponderiranu prosječnu maloprodajnu cijenu cigareta ne bude dostignuta. U ovom procesu, povećan porez na duhan treba biti fiksiran i to tako da bude u relaciji sa ponderiranim prosječnom maloprodajnom cijenom cigareta kako bi bio jednak ukupnoj minimalnoj trošarinskoj obavezi, uz istodoban uvjet da iznos udjela poreza po jedinici treba biti jednak iznosu izračunatog udjela *ad-valorem* trošarinske obaveze i poreza na dodanu vrijednost. Stoga, udjeli tako izračunatih komponenti poreznog opterećenja trebaju biti zaokruženi na dvije decimale.

Jedno rješenje je posebno interesantno, a odnosi se na ugrađeni automatski mehanizam sprječavanja induciranog povećanja *ad-valorem* trošarinske obaveze izazvanog povećanjem poreza na dodanu vrijednost⁶ kroz multiplikaciju koeficijenta:

$$\frac{100 + \text{stopa prethodnog poreza na dodanu vrijednost}}{100 + \text{stopa novog poreza na dodanu vrijednost}}$$

U nastavku je dano nekoliko kratkih primjera primjene gornje formule. Ukoliko bi došlo do povećanja stope PDV-a sa 17% na 20%, visina ad-valorem trošarinske obaveze bi bila 40,95% umjesto dotadašnjih 42%. Isto tako, ukoliko bi se stopa PDV-a povećala sa 19% na 21% koeficijent multiplikacije bi iznosio 0,983 koji bi se kao takav primjenio na ad-valorem trošarinsku stopu. U obrnutom, ukoliko bi se stopa PDV-a smanjila sa 19% na 17% koeficijent multiplikacije bi iznosio 1,017.

U ovom procesu, njemačko Federalno ministarstvo financija može zaokružiti koeficijent do 5 decimala, i zaokružiti novi udio poreza na duhan na dvije decimale. Ovakva promjena ne treba biti važeća ako rezultirajuće ukupno porezno opterećenje na duhan bude ispod minimalnih trošarinskih obaveza propisanih relevantnim smjernicama EU.

Zaključak

Nepobitna činjenica je da su se odredbe Zakona o trošarinama BiH, koje se odnose na oporezivanje cigareta, u velikoj mjeri približile tada važećim relevantnim smjernicama EU. Ovo se prvenstveno odnosi na strukturu trošarinske obaveze, dok se za potrebe dostizanja visine minimalne trošarinske obaveze odredila dinamika povećanja specifične trošarinske obaveze koja se vrši po Zakonu i odluci Upravnog odbora UNO BiH u iznosu od najmanje 0,15 KM po pakiranju od 20 cigareta. Uvedena je i minimalna trošarinska obaveza, a kao ishodišna veličina koristi se najpopularnija (najzastupljenija) cjenovna kategorija. Istodobno, na prethodnih nekoliko stranica predstavljene su neke od osnovnih odredaba njemačkog Zakona o oporezivanju proizvoda od duhana. U njemu su ponuđena drugačija rješenja u pogledu dostizanja strukture i visine trošarinske obaveze na cigarete, kao i minimalnog trošarinskog opterećenja. Naglasak je na specifičnoj trošarinskoj obavezi koja vremenom raste uz istodobni rast ukupnog poreznog opterećenja cigareta.

Isto tako, svakodnevno se mogu čuti inicijative za izmjenu trenutne politike koja regulira ovo područje. Najčešći zagovornici su sami porezni obveznici tj. sudionici na tržištu proizvoda od duhana. Jedan od mogućih pravaca u kojima treba razmišljati su odredbe njemačkog zakona o oporezivanju proizvoda od duhana. Ono što je posebno interesantno je uvođenje prosječne ponderirane maloprodajne cijene cigareta. Činjenica je da se trenutno koristi ovaj pokazatelj prilikom analize tržišta cigareta kao i prilikom izrade projekcija prihoda. U svakom slučaju, njemački zakon se odlikuje i po tom što ima ugrađeni stabilizator u smislu zaštite od povećanja PDV-a pri čemu se automatski umanjuje *ad-valorem* obaveza za nekoliko procentnih poena. U

⁶ Njemačko Federalno ministarstvo financija je autorizovano da mijenja, bez obaveznog odobrenja od strane *Bundesrat*-a. Banja Luka: Bana Lazarevića, 78 000 Banja Luka, Tel/fax: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba
Sarajevo: Đoke Mazalića 5, 71 000 Sarajevo, Tel:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

svakom slučaju, zakonsko rješenje je vrijedno pažnje domaćih vlasti prilikom eventualnog revidiranja postojećeg Zakona.

Konsolidirani izvještaji

(pripremila: Aleksandra Regoje)

Tablica 1. (Konsolidirani izvještaj: BiH, entiteti, JR)

Preliminarni konsolidirani izvještaj uključuje:

- prihode od neizravnih poreza koje prikuplja Uprava za neizravno oporezivanje na Jedinostveni račun,
- transfere sa Jedinostvenog računa UNO za servisiranje vanjskog duga,
- transfere sa Jedinostvenog računa UNO za financiranje Brčko Distrikta, županija, općina i Direkcija za puteve,
- prihode i rashode proračuna institucija Bosne i Hercegovine,
- prihode i rashode proračuna Federacije BiH,
- prihode i rashode proračuna Republike Srpske (uključujući i proračunske korisnike izvan sustava glavne knjige trezora Republike koji posjeduju vlastite bankovne račune).

Izvještaj ne uključuje neusklađene prihode prikupljene na JR UNO.

Tablica 2.1-2.3 (Konsolidirani izvještaji: županije)

1. Konsolidirani izvještaj uključuje:

- Prihode i rashode proračuna županija
- Prihode i rashode proračuna pripadajućih općina

2. Neto financiranje se odnosi na razliku primljenih zajmova i njihove otplate

Konsolidirani izvještaj: JR, Institucije BiH, entiteti, 2012

	I	II	Ukupno
Ukupni prihodi	418,23	402,51	820,74
Porezi	382,38	357,65	740,03
Izravni porezi	23,40	27,75	51,14
Porezi na dohodak i dobit	22,77	27,02	49,79
Porez na imovinu	0,63	0,72	1,35
Neizravni porezi (neto)	358,82	329,75	688,58
PDV	217,88	210,08	427,95
Trošarine	105,94	85,22	191,16
Putarina	21,18	18,96	40,14
Carine	12,60	14,48	27,09
Ostali neizravni porezi	1,22	1,02	2,24
Ostali porezi	0,16	0,15	0,31
Doprinosi za socijalno osiguranje	0,00	0,00	0,00
Grantovi od stranih vlada i međunarodnih organizacija	1,86	2,65	4,51
Neporezni prihodi	33,83	41,72	75,55
Transferi od ostalih budžetskih jedinica	0,16	0,49	0,65
Ukupni rashodi	421,03	383,58	804,61
Tekuci rashodi	416,54	379,83	796,37
Bruto plaće i naknade zaposlenih	130,31	131,21	261,52
Izdaci za materijal i usluge	13,38	15,48	28,86
Doznake na ime socijalne zaštite	51,64	52,67	104,31
Izdaci za kamate	4,93	5,78	10,71
Izdaci po osnovu kamata u inostranstvu	4,17	4,35	8,52
Izdaci po osnovu kamata u zemlji	0,76	1,43	2,19
Subvencije	2,23	2,44	4,67
Donacije (nerezidentima)	0,00	0,00	0,00
Transferi drugim budžetskim jedinicama	40,96	39,57	80,53
Transferi sa JR	162,97	128,67	291,64
Drugi rashodi	10,12	4,02	14,14
Neto izdaci za nefinansijsku imovinu	4,50	3,75	8,24
Izdaci za nefinansijsku imovinu	4,65	4,15	8,80
Primici od nefinansijske imovine	0,15	0,40	0,55
Bruto/Neto operativni bilans (prihodi minus tekući rashodi)	1,69	22,68	24,38
Neto pozajmljivanje/zaduživanje (ukupni prihodi minus ukupni rashodi)	-2,80	18,94	16,14
Neto financiranje = (Minus) Neto pozajmljivanje/zaduživanje	2,80	-18,94	-16,14

Tablica 1.

Bosansko-podrinjska županija, I-XII 2011

		I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	I-XII
1	Prihodi (11+12+13+14)	3.697.249	2.791.961	3.072.388	2.847.705	3.319.509	3.217.450	3.542.475	3.363.352	3.564.566	3.161.509	6.171.320	7.859.361	46.608.846
11	Prihodi od poreza	2.458.008	2.272.590	2.579.410	2.473.520	2.751.851	2.753.520	3.144.966	2.857.088	3.148.702	2.719.760	2.660.601	2.808.641	32.628.657
	Porezi na dohodak i dobit	185.229	231.726	260.066	266.829	254.359	288.785	293.240	273.934	293.877	239.902	262.115	376.204	3.226.267
	Porez na imovinu	36.696	57.396	17.098	18.943	32.594	16.238	17.212	38.266	7.930	27.894	22.722	24.011	316.999
	Neizravni porezi	2.236.037	1.983.262	2.302.100	2.187.529	2.464.619	2.448.225	2.834.328	2.544.691	2.846.677	2.451.748	2.375.496	2.407.858	29.082.569
	Ostali porezi	45	205	147	219	279	272	186	198	218	216	269	567	2.821
12	Neporezni prihodi	333.662	249.238	296.102	256.423	257.152	276.204	287.414	316.831	340.030	286.400	316.411	434.989	3.650.857
13	Grantovi	897.894	266.564	188.410	113.492	307.750	170.457	96.765	182.074	66.584	132.532	3.179.487	4.603.888	10.205.895
14	Ostali prihodi	7.686	3.569	8.466	4.271	2.756	17.269	13.329	7.360	9.250	22.816	14.822	11.843	123.437
2	Rashodi (21+22)	2.785.359	3.139.473	3.183.829	3.612.525	3.019.952	3.691.253	4.276.673	3.209.077	3.311.687	4.658.316	5.465.960	5.152.954	45.507.056
21	Tekući izdaci	2.785.359	3.139.473	3.182.929	3.612.525	3.020.200	3.691.253	4.276.673	3.209.077	3.311.687	4.658.316	5.466.040	5.153.034	45.506.565
	Bruto plaće i naknade	1.806.673	1.845.386	1.884.689	1.874.802	1.847.800	1.844.746	1.778.089	2.027.603	1.827.167	1.836.360	1.925.258	1.893.362	22.391.936
	Izdaci za materijal i usluge	250.893	490.418	380.919	350.159	301.222	285.043	375.387	265.136	316.587	412.447	505.516	688.681	4.622.408
	Grantovi	679.792	803.295	916.989	1.387.276	870.937	1.561.250	2.079.686	916.194	1.167.825	2.409.432	3.035.228	2.570.991	18.398.893
	Izdaci za kamate i ostale naknade	48.001	373	332	288	242	214	43.511	145	108	77	37	0	93.328
	Doznake nižim potrošačkim jedinicama	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
22	Neto pozajmljivanje	0	0	900	0	-249	0	0	0	0	0	-80	-80	491
3	Neto nabavka nefinancijskih sredstava	16.181	38.022	73.619	131.687	58.399	190.014	179.208	147.286	173.363	121.142	304.750	719.798	2.153.469
4	Vladin suficit/deficit (1-2-3)	895.709	-385.534	-185.060	-896.506	241.159	-663.818	-913.406	6.989	79.516	-1.617.949	400.611	1.986.609	-1.051.680
5	Neto financiranje	-144.272	-14.754	-14.623	-14.291	-14.291	-14.185	-152.815	-14.472	-14.391	-15.341	-14.757	0	-428.192

Tablica 2.1.

Sarajevska županija, I-XII 2011

		I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	I-XII
1	Prihodi (11+12+13+14)	51.622.152	52.652.211	61.202.577	67.153.382	58.611.696	60.914.086	67.473.949	66.420.544	62.732.433	58.475.140	57.944.245	57.139.304	722.341.718
11	Prihodi od poreza	42.114.077	41.974.212	49.071.979	48.508.628	48.706.993	49.153.631	54.382.600	52.350.426	50.157.221	47.476.444	46.464.913	53.001.742	583.362.865
	Porezi na dohodak i dobit	8.059.318	9.877.283	13.275.437	13.664.533	11.567.675	11.971.119	12.146.282	12.616.542	10.239.173	10.610.061	10.591.041	15.704.855	140.323.320
	Porez na imovinu	2.502.568	4.110.946	3.343.993	3.881.202	2.274.252	2.682.229	1.983.267	1.613.187	2.022.952	2.202.623	2.306.103	3.296.948	32.220.269
	Neizravni porezi	31.515.734	27.968.069	32.431.169	30.941.490	34.838.582	34.480.525	40.236.521	38.101.109	37.880.663	34.645.438	33.551.573	33.982.949	410.573.822
	Ostali porezi	36.457	17.913	21.381	21.403	26.483	19.758	16.530	19.588	14.432	18.322	16.195	16.990	245.454
12	Neporezni prihodi	8.628.638	9.259.151	10.016.677	15.462.000	10.325.780	9.866.457	10.842.503	11.825.015	10.051.569	8.930.035	10.141.444	2.706.608	118.055.877
13	Grantovi	879.437	1.129.024	1.534.270	2.787.829	842.083	1.893.998	2.248.746	2.245.103	2.123.643	2.068.661	1.337.888	1.430.954	20.521.636
14	Ostali prihodi	0	289.825	579.650	394.925	-1.263.160	0	100	0	400.000	0	0	0	401.340
2	Rashodi (21+22)	44.725.928	49.315.028	56.304.990	55.140.936	60.486.136	64.672.739	59.837.679	54.503.558	54.982.215	58.490.010	57.132.538	77.675.201	693.266.959
21	Tekući izdaci	44.794.307	49.386.709	56.402.535	55.312.974	60.611.369	64.826.848	59.996.291	54.556.716	55.110.799	57.872.442	56.849.946	79.697.968	695.418.904
	Bruto plaće i naknade	23.203.235	23.382.239	23.773.836	25.095.367	24.180.487	24.376.177	26.852.292	22.736.845	23.936.838	23.637.173	23.837.784	25.908.992	290.921.266
	Izdaci za materijal i usluge	2.672.925	5.176.923	6.441.675	6.515.849	5.322.520	5.678.051	4.654.890	4.403.902	5.753.238	4.982.611	5.844.040	10.159.750	67.606.375
	Grantovi	18.852.012	20.597.122	25.726.075	23.645.375	30.830.036	34.371.654	28.430.745	27.144.262	25.021.568	29.123.479	26.875.131	43.268.959	333.886.418
	Izdaci za kamate i ostale naknade	66.134	230.426	460.948	56.383	278.326	400.966	58.364	271.707	399.155	129.180	292.990	360.267	3.004.845
	Doznake nižim potrošačkim jedinicama	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
22	Neto pozajmljivanje	-68.379	-71.681	-97.546	-172.038	-125.233	-154.109	-158.611	-53.158	-128.585	617.568	282.592	-2.022.767	-2.151.945
3	Neto nabavka nefinancijskih sredstava	2.464.599	2.749.881	1.380.650	2.975.764	2.018.170	4.854.635	342.653	3.370.299	2.607.898	1.892.207	2.761.731	6.634.370	34.052.857
4	Vladin suficit/deficit (1-2-3)	4.431.624	587.302	3.516.937	9.036.682	-3.892.611	-8.613.287	7.293.617	8.546.687	5.142.321	-1.907.078	-1.950.025	-27.170.267	-4.978.098
5	Neto financiranje	-325.540	-260.602	-2.551.268	-269.699	-317.900	-2.303.393	4.669.304	-254.970	-2.585.985	-270.738	4.655.720	-2.331.408	-2.146.478

Tablica 2.2.

Unsko-sanska županija, I-XII 2011

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	I-XII
1 Prihodi (11+12+13+14)	19.263.874	16.405.053	19.282.566	18.578.366	18.851.551	20.765.687	21.850.154	20.460.659	22.271.247	19.805.686	18.328.926	18.728.268	234.592.036
11 Prihodi od poreza	15.185.987	13.341.201	15.322.108	14.875.171	15.536.856	16.735.093	17.391.648	17.096.116	17.051.849	15.627.278	15.324.325	15.447.200	188.934.833
Porezi na dohodak i dobit	1.481.240	1.423.380	2.263.603	2.461.237	1.637.749	1.811.396	2.184.379	1.423.538	1.723.151	1.556.877	1.576.105	1.970.183	21.512.837
Porez na imovinu	625.346	609.199	629.053	351.378	407.572	385.765	321.999	324.876	614.865	577.603	332.556	485.694	5.665.906
Neizravni porezi	13.069.829	11.306.190	12.425.926	12.059.914	13.489.669	14.533.149	14.883.638	15.346.643	14.711.958	13.491.060	13.069.570	12.990.059	161.377.605
Ostali porezi	9.573	2.432	3.526	2.641	1.866	4.782	1.631	1.059	1.876	1.738	346.095	1.265	378.484
12 Neporezni prihodi	3.167.182	2.533.691	3.376.067	3.272.591	3.230.101	2.949.296	3.856.686	2.751.805	4.747.809	3.553.234	2.521.009	2.038.390	37.997.862
13 Grantovi	851.697	396.366	393.839	430.603	84.250	1.081.358	601.820	612.737	471.588	625.175	483.592	1.221.375	7.254.401
14 Ostali prihodi	59.007	133.795	190.552	0	343	-60	0	0	0	0	0	21.302	404.940
2 Rashodi (21+22)	16.440.652	17.676.327	19.815.052	18.928.354	20.998.548	19.641.829	18.222.280	16.605.652	19.897.935	17.133.203	20.303.991	29.457.571	235.121.394
21 Tekući izdaci	16.440.652	17.676.327	19.416.625	18.928.354	20.998.548	19.641.829	18.222.280	16.605.652	19.897.935	17.083.696	20.303.991	29.457.571	234.673.460
Bruto plaće i naknade	13.619.010	11.934.914	12.816.769	13.564.743	11.648.672	12.784.196	11.565.531	10.762.381	12.368.327	11.641.848	13.736.090	13.814.719	150.257.199
Izdaci za materijal i usluge	900.713	1.439.588	2.538.286	1.947.240	2.779.372	1.987.831	2.288.172	2.049.457	1.868.256	2.105.976	2.646.523	4.469.332	27.020.746
Grantovi	1.380.994	3.890.567	2.779.259	2.906.299	6.194.097	3.910.443	4.043.234	3.018.851	4.258.547	3.132.899	2.920.116	9.296.556	47.731.863
Izdaci za kamate i ostale naknade	112.989	104.767	253.433	76.550	121.749	168.803	269.060	133.609	167.725	112.288	390.167	276.077	2.187.216
Doznake nižim potrošačkim jedinicama	426.946	306.493	1.028.879	433.521	254.657	790.557	56.283	641.353	1.235.080	90.685	611.095	1.600.887	7.476.436
22 Neto pozajmljivanje	0	0	398.427	0	0	0	0	0	0	49.507	0	0	447.934
3 Neto nabavka nefinancijskih sredstava	291.426	208.423	303.783	314.966	644.970	621.038	806.230	749.450	1.963.396	714.915	814.007	4.135.385	11.567.988
4 Vladin suficit/deficit (1-2-3)	2.531.795	-1.479.697	-836.269	-664.953	-2.791.968	502.820	2.821.644	3.105.557	409.915	1.957.568	-2.789.071	-14.864.689	-12.097.346
5 Neto financiranje	-5.515	-105.378	192.203	-263.772	-66.212	-172.678	-1.637.113	-324.620	1.286.833	-189.681	1.793.870	3.851.844	4.359.782

Tablica 2.3.