

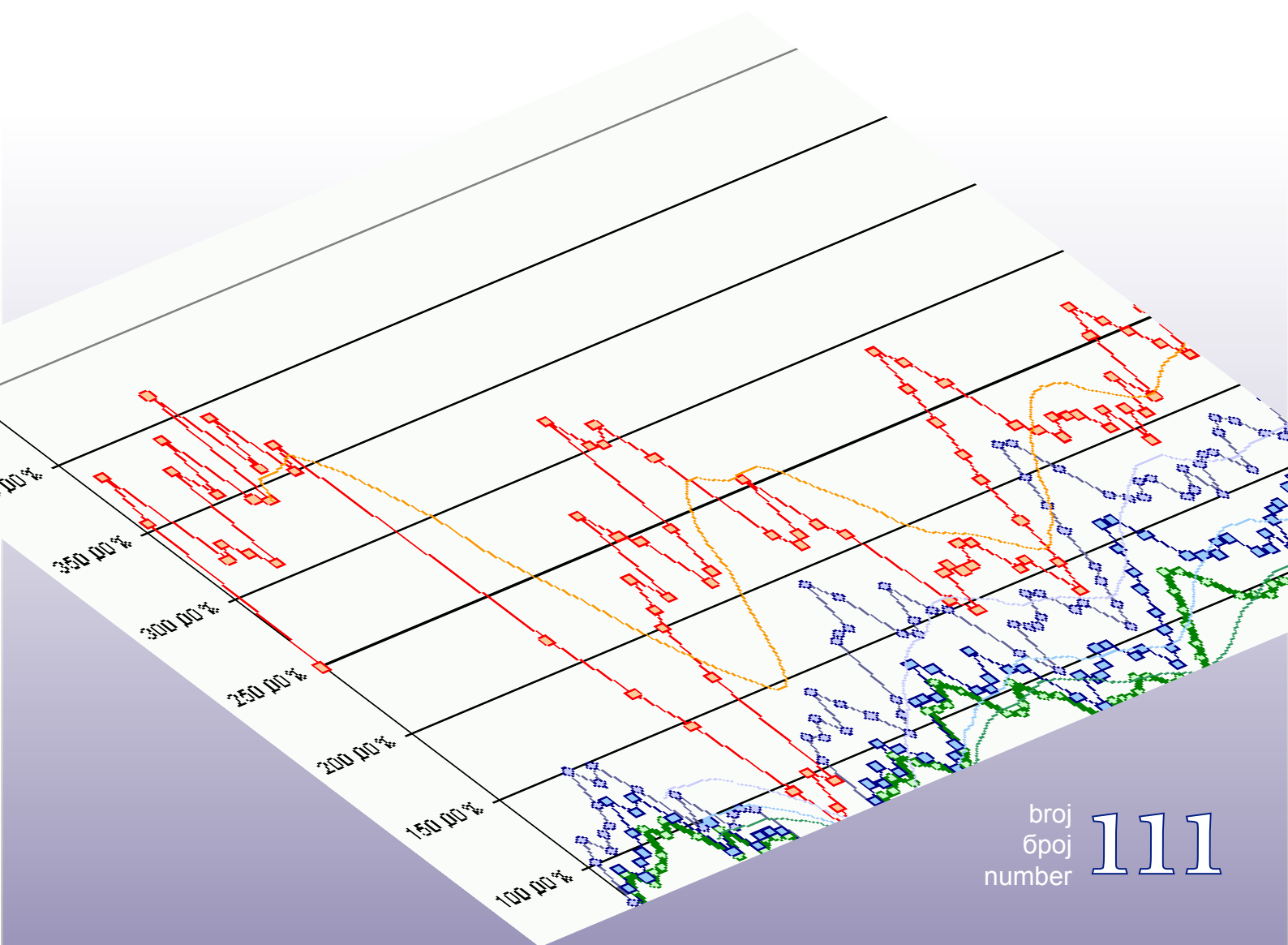
Bosna i Hercegovina
Odjeljenje za makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za indirektno-
neizravno oporezivanje



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

Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Tax Authority

Oma Bilten

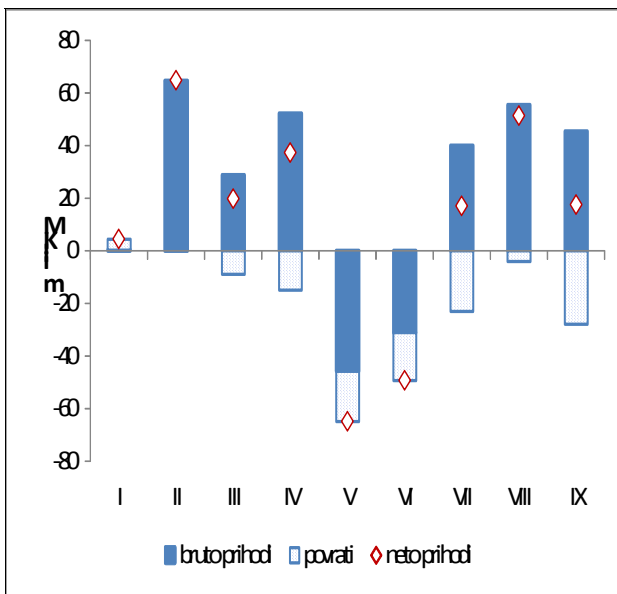


broj
број
number **111**

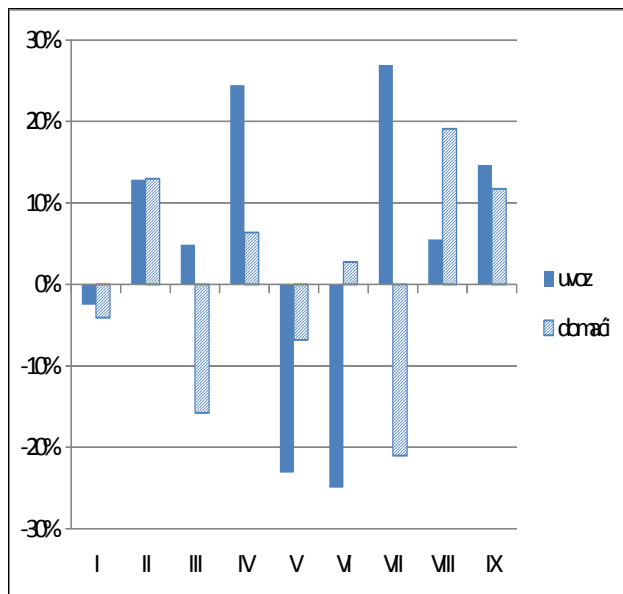
• Oktobar 2014 • Listopad 2014 • Октобар 2014 • October 2014 •

Уз овај број

Према прелиминарном извјештају о готовинском току на ЈР УИО је у септембру наплаћено 566,4 мил КМ бруто прихода од индиректних пореза или више за 46 мил КМ него у истом мјесецу 2013. Будући да су поврати повећани за 31,6% или 27,9 мил КМ нето наплата је износила 450,1 мил КМ. То је за 18 мил КМ више него у септембру 2013, односно за 4,2% (Графикон 1). На нивоу периода јануар – септембар наплаћено је 4,575 млрд КМ бруто прихода. Забиљежен је снажан раст поврата од 116,7 мил КМ или за 15,8%. Коначно, нето наплата у наведеном периоду је већа за 92,1 мил КМ или за 2,5% у односу на исти период 2013., што значи да су премашене ревидиране пројекције Одјељења из јуна 2014.



Графикон 1



Графикон 2

Главни генератор раста прихода у септембру су биле акцизе на дуван, те акцизе и путарина на увоз деривата нафте. Прилагођавање обвезника и потрошача измјенама Закона о акцизама донијело је раст акциза на увезени дуван од 37,7%, а домаћег од 11,8%. Како се диференциране стопе акциза на пиво, које су уведене измјенама Закона о акцизама, примјењују тек од 1.9.2014. још увијек је рано за поуздане закључке о ефектима. На основу прелиминарног извјештаја може се закључити да је први мјесец примјене диференцираних стопа донио пад прихода од акциза на домаће пиво и снажан раст прихода од акциза на увезено пиво, тако да је у цјелини остварен раст прихода од акциза од 6% (Графикон 2).

др Динка Антић
шеф Одјељења

Садржај:

Диференцирано опорезивање пива у БиХ у свјетлу права и праксе ЕУ	2
Консолидовани извјештаји	15

техничка обрада : Сулејман Хасановић, ИТ сарадник
лектор : Дарија Комленовић, проф. англистике

Диференцирано опорезивање пива у БиХ у свјетлу права и праксе ЕУ

(аутор: др Динка Антић)

Европска унија је приликом успоставе заједничког тржишта 1993. године омогућила чланицама увођење диференцираних стопа акциза на пиво за мале независне пиваре с циљем да се омогући опстанак локалне производње пива и задрже радна мјеста и становништво у руралним срединама, те да се осигура равномјернији регионални развитак унутар чланица. Измјенама Закона о акцизама у БиХ од 1. септембра 2014. БиХ је увела диференциране стопе акцизе на пиво. Увођење диференцираних стопа акциза на пиво отвара питања о могућим економским и фискалним импликацијама, са становишта обвезника и фискалних власти у БиХ.

УВОД: ПОРЕСКЕ ОЛАКШИЦЕ У ТЕОРИЈИ И ПРАКСИ

Савремени порески системи укључују различите пореске повластице које се одобравају одређеним категоријама пореских обвезника. Пореске повластице се називају и пореским олакшицама (енгл. *tax relief*). Пореске олакшице представљају "генерички појам којим се описује цјелокупност метода које се користе у циљу смањења или одлагања пореског терета без обзира на начин на који се постижу"¹. Селективност у опорезивању, које се налази у основи пореских олакшица, у подручју опорезивања привредних субјеката одређене привредне субјекте може да стави у повлаштени положај на тржишту у односу на конкуренте. Уколико скала пореских олакшица обухвата шири дијапазон добара и грана утолико су тржишне девијације веће, будући да се потрошачи не усмјеравају према најефикаснијим гранама, већ према гранама које имају повлаштени порески положај. Искривљавање стања на тржишту шаље погрешне сигнале инвеститорима о профитабилности и ефикасности одређених грана, чиме се угрожава и ефикасност алокације капитала. Негативна посљедица пореских олакшица је настанак нелојалне конкуренције, фаворизовањем једних економских субјеката и дискриминацијом других субјеката на тржишту.

Чланице ЕУ, у циљу осигурања исправног функционисања јединственог тржишта Уније строго ограничавају све пореске мјере, укључујући и пореске олакшице, које угрожавају тржишне механизме и одређене групације обвезника стављају у повољнији положај. ЕУ је 1997.г. усвојила Кодекс опорезивања компанија², у којем су прецизирана правила опорезивања која су супротна принципима слободног кретања добара, услуга, капитала и лица и принципа тржишне конкурентности унутар ЕУ. 1998.године објављена је детаљна листа мјера које доносе државе а које доводе до штетне пореске конкуренције. У документу, који је припремљен од стране ОЕCD, понуђена је листа контрамјера којима се настоје супротставити пореским мјерама које угрожавају конкуренцију, угрожавају доношење економских и финансијских одлука, те дерогирају пореску основицу (приходе) држава³.

Због негативних импликација развијене земље ЕУ и ОЕCD се залажу за укидање или драстично смањење пореских олакшица. У пореским системима задржавају се само олакшице које се уводе у циљу стимулисања истраживања и развоја (R&D – *Research & Development*)⁴, очувања животне средине, те олакшице за новооснована предузећа (енгл. *Start-Ups*) којима се подстиче отварање радних мјеста и економски раст. Глобална финансијска и економска криза је поновно у фокус ставила питање ефикасности пореских система.

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

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

³ Више: ОЕCD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, 1998.

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

Нова пореска стратегија ЕУ до 2020.г., те стратегије ММФ-а⁵, чланица ОЕЦД⁶, поткријепљене анализама из студије нобеловца Jamesa Mirrleesa⁷, заснивају се на ширењу пореске основе и смањењу пореских стопа. Приступ у конципирању пореских система који подразумијева шире пореске основе и ниже стопе би омогућио остварење низа предности, које су уједно карактеристике идеалног пореског система. Системи са широком основицом и ниским стопама су правичнији, јер не подразумијевају пореске олакшице. Економски положај привредних субјеката на тржишту не зависи од пореских преференција, већ од преференција купаца и ефикасности интерне економије. Укидањем пореских олакшица омогућена је равноправна конкуренција и пуно дјеловање тржишних механизма у алокацији капитала и других ресурса. Порески системи без олакшица су једноставнији и за пореске управе и за обвезнике, захтијевају мање времена и ресурса код поштивања пореских прописа, администрирања и контроле пореза. Ширењем пореске основе порезима се обухвата шири круг пореских обвезника, што повећава и убране приходе од пореза. С друге стране, ниже стопе демотивишу обвезнике да траже начине да избјегавају плаћање пореза, будући да „трошкови“ избјегавања пореза често могу да премаше износ пореске обавезе. Коначни ефекат новог правца опорезивања јесте смањење сиве економије и повећање прихода уз мањи „порески напор“ (енгл. *tax effort*).

ПОЛИТИКА ДИФЕРЕНЦИРАНИХ АКЦИЗА НА ПИВО У ЕУ

Правни оквир ЕУ

Минималне стопе акциза за пиво у ЕУ прописане су још 1984.године и до сада се нису мијењале, без обзира на раст инфлације. Зависно од политике чланица минимална акциза за чланице које акцизу утврђују према степену алкохола износи 1,87 EUR /hl/ % алкохола, а за чланице које користе скалу Platoа износи 0,748 EUR /hl/ ° Plato⁸.

Чланице ЕУ могу примијенити снижену стопу акцизе, која се може разликовати зависно од годишње производње пивара, на пиво које се производи у малим независним пиварама са сљедећим ограничењима:

- снижена стопа се може увести само за пиваре које производе мање од 200,000 hl пива годишње;
- снижена стопа не смије бити испод 50% стандардне стопе акцизе чланице;
- снижене стопе се могу увести само за пиво са садржајем алкохола који не прелази 2,8% вол⁹.

Земље чланице могу ограничити примјену овог члана на производе који садрже мјешавину пива са безалкохолним пићима који потпадају под тарифну ознаку CN 2206. Под условима који осигуравају исправну примјену ослобађања, земље чланице могу ослободити обавезе плаћања акцизе на пиво произведено од стране физичког лица и које конзумира произвођач, чланови његове породице, уколико оно није предмет продаје.

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

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

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

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

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

У смислу одредба Директиве појам "мала независна пивара" означава пивару која је правно и економски независна у односу на неку другу пивару, која користи простор физички одијељен од простора других пивара и не послује под лиценцом. У случају постојања сарадње двије или више малих пивара и уколико њихова спојена годишња производња не прелази 200,000 хектолитара, такве пиваре могу се третирати као једна мала независна пивара.

Чланице су дужне да осигурају једнаку примјену снижених стопа на пиво које на њиховом територију испоручују мале независне пиваре са сједиштем у другој земљи чланице.

У односу на опште одредбе опорезивања пива које вриједе за све чланице до сада је одобрена само једна дерогација у корист Португала. Савјет ЕУ је у јуну 2008.г. одобрио Португалу повећање максималног прага за увођење снижене стопе акцизе на 300,000 hl и то само на пиво које се производи и конзумира искључиво у региону Мадеира¹⁰. Ова мјера је уведена с циљем одржавања производње домаћег аутохтоног пива на Мадеири. Смањивање акцизе требало је да надокнади екстра трошкове домаће производње пива на дислоцираним, тешким за производњу и неприступачним теренима скупине острва региона Мадеира. Рок примјене наведене дерогације је био 31.12.2013., тако да тренутачно не постоје активне дерогације јединствених правила диференцираног опорезивања пива.

Дефиниција „независне пиваре“

Директивом 92/83/ЕЕС опција увођења диференцираних стопа акциза на пиво је омогућена само за независне пиваре. Директивом су дати основни критеријуми које мора да задовољи пивара која би се укључила у шему снижених стопа акцизе. У преамбули Директиве наведено је да је нужно прописати заједничке дефиниције свих акцизних производа у циљу осигурања исправног функционисања интерног тржишта ЕУ. У случају опорезивања малих независних пивара потребно је донијети заједничка рјешења која ће омогућити чланицама да примијене опцију диференцираног опорезивања пива. Међутим, истовремено је потребно осигурати да чланица, која примијени снижене стопе акцизе, не смије националним прописима угрозити конкуренцију унутар интерног тржишта Уније. Независност се може тумачити као физичка, у смислу простора, правна, у смислу власништва, и економска независност, у смислу управљања и пословања. Ипак, наведени критеријуми из Директиве нису били довољно прецизни да би обухватили различите ситуације у којима су се нашле чланице приликом одобравања примјене снижених стопа акциза. Проблем је у неким чланицама ескалирао до те мјере да су спорови између фискалних власти и пивара дошли до националних судова, а потом и до Европског суда правде (енгл. *European Court of Justice*). Предмет C-83/08¹¹, који је везан за Њемачку, изазвао је велику пажњу у ЕУ, тако да су се у расправу укључиле, поред Европске комисије, и владе Грчке и Португала.

Анализа¹² правног оквира показала је да пивара која жели да се укључи у шему снижених акциза треба да испуни два услова. Први је квантитативни и односи се на годишњи волумен производње пива који треба бити испод максималне количине од 200,000 hl пива прописане Директивом, док је други квалитативан, јер се односи на независност пиваре од других пивара. Квалитативни критеријум је нужен да би се избјегле злоупотребе да се различитим правним аранжманима између наводно независних пивара користи од снижених стопа *de facto* остваре велике пиваре. У односу на велике пиваре, које користе економске и финансијске предности величине компаније, мале пиваре су мање ефикасне због већих

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

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

¹² Извод из мишљења генералног адвоката Суда.

трошкова производње, дистрибуције и финансирања, што их доводи у слабију конкурентну позицију на тржишту. У том смислу, повољније опорезивање акцизом се сматра механизмом који треба малим пиварима створити једнаке шансе на тржишту пива. Снижене стопе акциза малим пиварима се уводе и у циљу задржавања радних мјеста и становништва у руралним подручјима чланица и остварења равномјернијег регионалног развоја ЕУ. Пореске олакшице уколико би се додијелиле великим пиварима могле би, због њиховог великог капацитета, донести до поремећаја на тржишту чланице и Уније у цјелини. Другим ријечима, интенција ЕУ је да подржи опстанак малих пивара чији је капацитет недовољан да би њихов повољнији фискални положај могао изазвати дисторзије на тржишту. Да би се то осигурало прописан је максимални праг годишње производње, те услови да је пивара независна правно и економски од других пивара, и то не само у смислу власничке структуре и економских веза, већ и у погледу производне структуре, простора и постројења. Поред тога, потребно је да мала независна пивара производи властити бренд, а не под лиценцом друге пиваре. На овај начин се осигурава очување локалних аутохтоних брендова пива у одређеним регионима чланица.

Према стајалишту Комисије концепт економске независности пивара се односи на капацитет пиваре да независно доноси пословне одлуке. При томе, самосталан наступ пивара на тржишту не може се сматрати доказом независности пиваре, јер он може бити резултат договора унутар матичне компаније – велике пиваре да би се избјегла међусобна конкуренција брендова које производе мање пиваре у њеном саставу. Из пресуде¹³ Суда, која постаје *case law* за све чланице, имплицира да се у циљу оцјене независности пивара требају користити правни и економски критеријуми. Правни критеријуми подразумевају да не постоје структуралне везе у смислу удјела у власништву и гласачких права, а економски да не постоје економске везе, у смислу управљачких и пословних веза, које доводе до утицаја менаџмента једне пиваре на пословне одлуке друге пиваре.

АКЦИЗНА ПОЛИТИКА ЧЛАНИЦА ЕУ

У погледу примјене одредаба Директиве 92/83/ЕЕС, којима се дозвољава диференцирано опорезивање пива под одређеним условима, чланице ЕУ примјењују различите приступе. Од 28 чланица ЕУ само шест чланица пиво опорезује јединственом стопом акцизе, док све остале чланице имају диференциране стопе акцизе. С обзиром да су Директивом дати само оквирни стандарди чланице примјењују различите модалитете опорезивања и диференцирања стопе акцизе.

Већина чланица користи критеријум обима производње за диференцирање акцизе. Према Директиви чланице које користе критеријум обима производње морају примијенити прописани максимални праг производње пива који може да подлијеже сниженим стопама акциза у висини од 200,000 hl. Један број чланица ЕУ је преузео максимални дозвољени праг из Директиве, док су остале чланице које имају диференциране стопе акцизе на пиво прописале нижи праг производње. Према стању на дан 1.7.2014. најнижи праг производње за примјену диференцираних стопа је прописала Естонија (3,000 hl), затим Мађарска (8,000 hl), Латвија (10,000 hl), Ирска (20,000 hl), Њемачка (40,000 hl), Аустрија (50,000 hl), Велика Британија (60,000 hl) и, на крају, Финска (100,000 hl)¹⁴. Три чланице, Холандија, Португал и Шпанија, немају јединствену стандардну акцизу, већ користе скалу са 4 до 5 нивоа шећера у пиву (° Plato), с тим да у Холандији мале пиваре плаћају 92,5% стандардне акцизе, зависно од скале, а у Португалу 50%. Ирска је специфична по томе што користи праг производње за диференцирање акциза, али се пореска олакшица не примјењује преко ниже стопе, већ

¹³ Пресуда Суда, ОЈ Ц 141, 20.6.2009.

¹⁴ Извор: Европска комисија, 1.7.2014.

путем поврата 50% плаћене акцизе само за оне пиваре које производње мање од 20,000 hl пива годишње.

Оквир 1: Скале опорезивања пива у ЕУ на бази обима производње

чланица	праг 1 (hl)	праг 2 (hl)	праг 3 (hl)	праг 4 (hl)	праг 5 (hl)
Луксембург	50,000	200,000			
Аустрија	12,500	25,000	37,500	50,000	
Финска	2,000	30,000	55,000	100,000	
Белгија	12,500	25,000	50,000	75,000	200,000
Чешка	10,000	50,000	100,000	150,000	200,000
Њемачка	5,000	10,000	20,000	40,000	
Француска	10,000	50,000	200,000		
Пољска	20,000	70,000	150,000	200,000	

Извор: Извјештај Европске комисије, 1.7.2014.

У неким чланицама праг производње за примјену снижене стопе акцизе је јединствен, док је у другим чланицама прописано неколико нивоа производње са различитим стопама акциза (скала стопа). У Оквиру 1 дат је преглед прописаних прагова производње за примјену диференцираних стопа акцизе на пиво у чланицама ЕУ.

У складу са Директивом чланице су дужне да осигурају једнаку примјену снижених стопа на пиво које на њиховом територију испоручују мале независне пиваре са сједиштем у другој земљи чланици. У сврху примјене ове одредбе чланице имају на располагању механизам EMSC (Excise Movement and Control System) који подразумева електронско праћење и контролу кретање акцизних производа под суспензијом унутар ЕУ¹⁵, као и електронски систем обавезне размјене података о акцизним обвезницима, држаоцима акцизних складишта и акцизним производима који омогућује и учествовање инспектора пореске управе једне чланице у контролама у другој чланици.¹⁶

ПОЛИТИКА И ПРАКСА ЕУ НА ПРИМЈЕРУ ВЕЛИКЕ БРИТАНИЈЕ

За евентуално увођење диференцираних стопа акциза на пиво у БиХ корисно је сагледати мотиве за увођење, правни оквир и праксу великих чланица ЕУ, попут Велике Британије, која у укупној производњи пива у ЕУ учествује са 13%, а у укупним приходима од акциза на пиво у ЕУ са 40%¹⁷. Овај несразмјер производње и убраних прихода указује на високу стопу опорезивања пива у В. Британији.

Диференцирано опорезивање у В. Британији је иницирано почетком 2002.године. Прогресивним опорезивањем пива фискалне власти су настојале остварити микроекономске и макроекономске циљеве. С обзиром на нижу профитабилност малих компанија, која се одражава на лошију тржишну позицију, било је нужно пореским олакшицама довести мале локалне пиваре у равноправну позицију на регионалном и националном тржишту. Јачање малих пивара требало је допринијети разбијању монопола неколико великих пивара и осигурати потребан динамизам и виши степен иновативности нужан за развој бранше и тржишта пива у складу са растућим преференцијама потрошача у погледу нових производа,

¹⁵ Систем је обавезан за све чланице од 1.1.2011.

¹⁶ Систем, који је на снази од 1. јула 2005., је успостављен Регулацијом 2073/2004 (Council Regulation No 2073/2004 of 16 November 2004 on administrative cooperation in the field of excise duties).

¹⁷ Извор: SIBA, the Society of Independent Brewers.

разноликости понуде и бољег квалитета. На макроекономском плану пореске олакшице за мале пиваре требале су допринијети задржавању радних мјеста у мањим локалним заједницама, смањењу регионалних диспаратета у развоју, јачању конкуренције на тржишту, смањивању продајних цијена и повећању извоза пива¹⁸.

Диференцирано опорезивање пива је уведено 1. јуна 2002.године. У почетку пиваре које су производеле мање од 30,000 хектолитара годишње могле су да уживају пореску олакшицу у виду 50% стандардне акцизе на пиво, с тим да се пуна снижена акциза (50%) примјењује на првих 5,000 хектолитара. Пиваре које производе између 5,000 и 30,000 hl могле су примјењивати ниже стопе акцизе које се обрачунавају сразмјерно нивоу производње. Од 1. јуна 2004. горњи праг производње који подлијеже пореској олакшици је повећан на 60,000, с тим да се олакшица смањује како производња расте према 60,000 hl (вид. Оквир 2).

Оквир 2: Формуле за израчун снижене стопе акцизе на пиво у В. Британији

i. годишња производња до 5,000 hl

снижена стопа акцизе = $ГП * 50\%$ ССА

ii. годишња производња 5,000 – 30,000 hl

$$\text{снижена стопа акцизе} = \frac{ГП - 2,500}{ГП} * ССА$$

iii. годишња производња 30,000 – 60,000 hl

$$\text{снижена стопа акцизе} = \frac{ГП - (2,500 - 8,33\% * ГП_1)}{ГП} * ССА$$

Легенда:

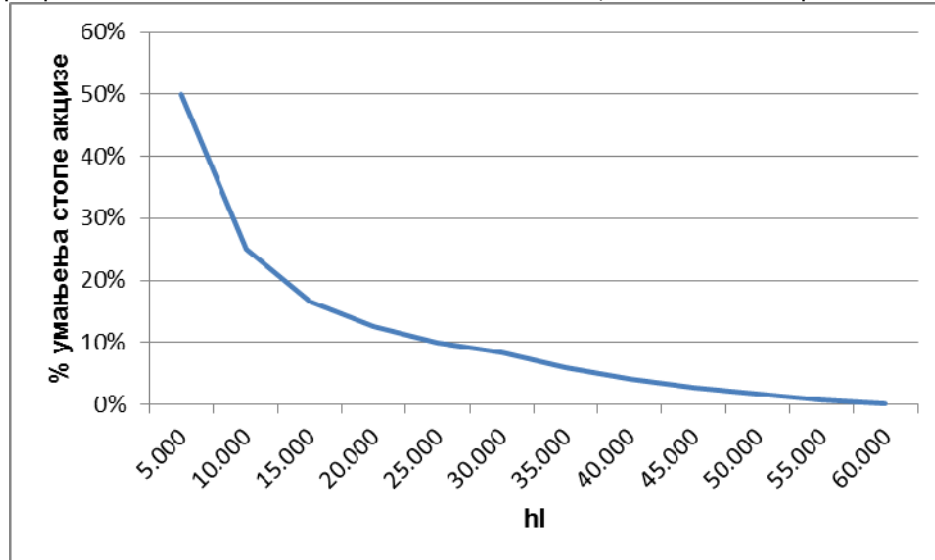
ГП = годишња производња (hl)
 ГП₁ = годишња производња (hl) изнад прага од 30,000 hl
 ССА = стандардна стопа акцизе

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

Иако су формуле за израчун снижене стопе акцизе комплексне може се закључити да наведени приступ осигурава остварење основног циља да се помогне малим пиварама. Пореске олакшице се не примјењују линеарно, већ дегресивно, што значи да се растом производње, поготово преко 30,000 hl олакшице рапидно смањују до нултог нивоа код производње од 60,000 hl (Графикон 1).

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

Графикон 1: Смањење стопе акцизе на пиво, као % стандардне акцизе



Извор: израчун аутора; HM Revenue & Customs

Занимљиво је анализирати и правни оквир опорезивања пива акцизом у В. Британији у свјетлу дилема које су чланице имале у вези са примјеном дефиниције „мала независна пивара“. Легислатива¹⁹ у В. Британији дефинише појам „пива којег производи мала пивара“ који обухвата пиво које је произведено од стране пивара у В. Британији или иностранству, сем пива које се производи под лиценцом друге пиваре.

Уколико двије или више пивара имају заједничку сарадњу оне чине групу у смислу опорезивања акцизом, те се за оцјену да ли група задовољава критеријуме за примјену снижене стопе узима укупна производња групе. Ово је нужно како би се избјегло да група пивара оствари исте пореске олакшице као што би био случај да не постоји повезаност између малих пивара које чине групу. У случају да једна пивара, која је повезана са другим пиварама у групи, има више од 50% производње под лиценцом цијела група се искључује из шеме снижених стопа.

Да би се мала пивара квалификовала за пореску олакшицу, поред испуњавања квантитативног ограничења производње 60,000 hl потребно је да докаже да је јединствена пивара која није повезана са другим пиварама. Пивара се сматра повезаном пиваром уколико производи пиво у једној или више пивара у току календарске године или је повезана са било којим лицем које производи пиво у некој другој пивари.

Концепт повезаности компанија се детаљније прописује Законом о порезу на доходак и корпорације из 1988 (*Income and Corporation Taxes Act 1988*). Повезаност постоји у сљедећем случајевима:

- уколико су лица повезана браком или родбинским везама;
- уколико постоје партнерство између лица;
- уколико постоји међусобна повезаност између компанија и са лицима која их контролишу (нпр. уколико лице директно и индиректно врши контролу над пословима компанија);
- уколико су компаније повезане преко акционара (појединаца или компанија) који контролишу компанију, било у своје име или заједно са лицима која су повезана са акционарима;

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

- уколико је повезаност настала као посљедица контроле повезаног лица (нпр. уколико муж контролише компанију X, а супруга компанију Y, тада се сматра да су компаније X и Y повезане).

Увођење диференцираних стопа акциза за мале независне пиваре донијело је снажне позитивне ефекте, тако да се може закључити да су циљеви власти испуњени. У протеклих дванаест година примјене нижих стопа акцизе број малих пивара је порастао са 235 на 723²⁰, што представља 65% од укупног броја пивара у Британији²¹. Данас мале пиваре у В. Британији запошљавају 5,500 радника на неодређено вријеме. Само у току 2013. отворено је 900 нових радних мјеста, с тим да се са процесом инвестирања у модерну опрему очекује спорији раст запошљавања²². Процјењује се да свако радно мјесто у малој пивари генерише 21 радно мјесту у ланцу снабдијевања и дистрибуцији²³. Малe пиваре су оствариле напредак и у погледу разноликости производног асортимана, тако да данас у својој понуди имају чак 3,000 сталних локалних брендова и око 4,000 специјалних и сезонских брендова²⁴. Ови резултати су још импресивнији уколико се узму у обзир двије околности. У периоду 2002-2012 акцизе на пиво су повећане са 11,89 GBP на 19,12 GBP, док је стопа ПДВ-а повећана са 17,5% на 20%. Раст пореза је негативно утицао на цијене и потрошњу, не само великих, већ и малих пивара. С друге стране, глобална економска криза је довела до пада потрошње грађана. Међутим, иако је укупна производње пива у Британији смањена за 22% мале пиваре у периоду 2009-2013 биљеже раст од 37%²⁵. Континуирани раст броја и производње малих пивара указује на чијеницу да је акцизна политика према малим пиварама представљала дјелотворну заштитну, али и превентивну мјеру, која је у вријеме глобалне економске кризе значајно помогла њиховом опстанку, а данас, у вријеме опоравка, пружа сигурност за улагања и иновације.

ПОЛИТИКА И ТРЕНДОВИ У ОПОРЕЗИВАЊУ ПИВА У БИХ

До реформе индиректног опорезивања политика опорезивања пива, администрација и расподјела прихода од акциза су биле у надлежности ентитета и Дистрикта Брчко. У почетку, ентитетска политика опорезивања пива је подразумијевала диференцирање стопа на домаће и увозно пиво. На домаће пиво у Федерацији БИХ (ФБИХ) плаћала се акциза у висини од 20 DEM / hl, а на увозно 30 DEM / hl. Стопа акцизе на домаће пиво у Републици Српској (РС) је била нижа и износила је 0,15 DEM/l, док је стопа акцизе на увозна пива била идентична стопи у ФБИХ. Дискриминација увозних пива је у ФБИХ окончана 1999, а у РС 2000.г. када су усвојене јединствене стопе од 0,20 KM/l. Брчко Дистрикт је након добијања фискалне аутономије увео идентичну стопу акцизе на пиво 2002.године. Реформа индиректног опорезивања у сегменту опорезивања пива донијела је само промјене у администрацији и расподјели прихода, док је стопа акцизе од 0,20 KM/l задржана све до посљедњих измјена Закона о акцизама у БиХ.

Подаци о наплати акциза у периоду 2006-2013 показују раст прихода који је трајао до глобалне економске кризе (Графикон 2). Најнижи ниво наплаћених прихода забиљежен је у 2011.г., када је наплаћено 14,1% прихода мање него у 2008.години. Након благог пораста наплаћених прихода у 2012. од 4%, већ у 2013. долази до поновног пада прихода (Графикон 3), који је настављен и током 2014. године.

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

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

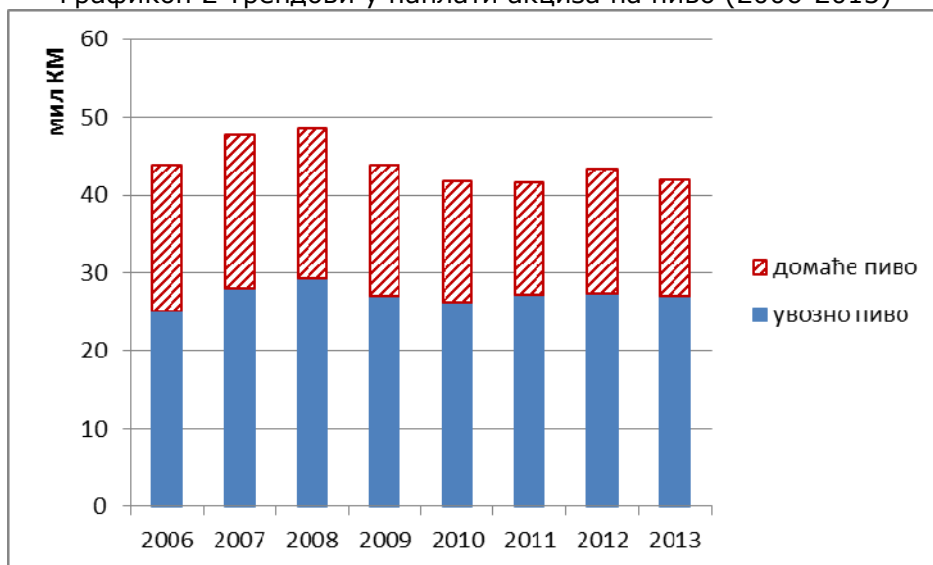
²² Ibid.

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

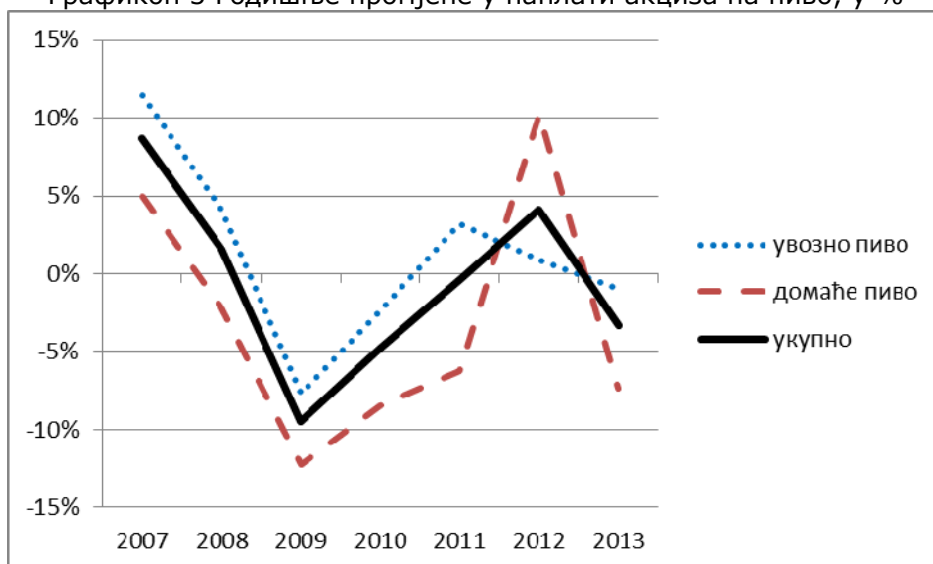
²⁴ Ibid.

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

Графикон 2 Трендови у наплати акциза на пиво (2006-2013)



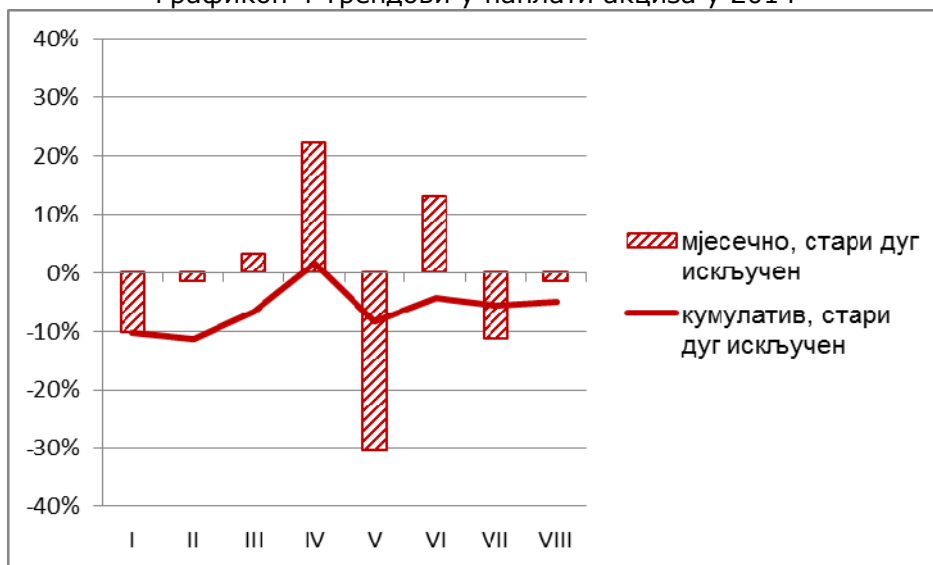
Графикон 3 Годишње промјене у наплати акциза на пиво, у %



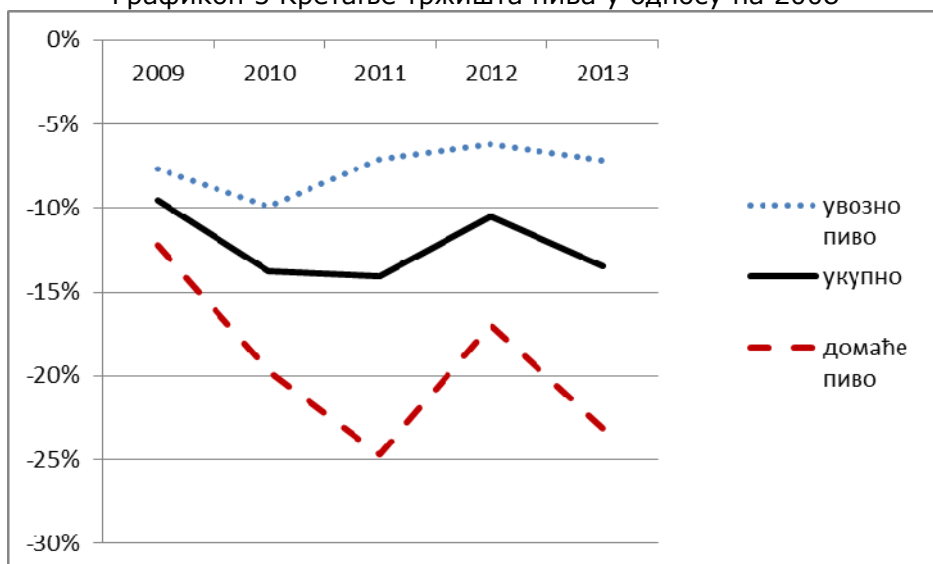
Наплату прихода од акциза на пиво у 2014.г. обиљежиле су снажне мјесечне осцилације (Графикон 4). Поред тога, почетком године наплаћен је значајан износ дуга по основу акцизе. Укупна наплата текућих акциза и дуга је за 14,2% већа од наплате акциза на пиво у 2013. С обзиром да се ради о једнократном ефекту искључивањем наплате старих дугова из укупне наплате акцизе умјесто позитивног тренда јавља се негативан раст од 4,7%.

Анализа трендова у наплати акциза на пиво указује на континуирану контракцију тржишта, које је данас за 14% мање него у 2008.години. Друга битна појава је стално смањивање удјела домаћег пива, чак и у тако смањеном тржишту. У односу на 2006.г. удио домаћег пива је смањен за 7 п.п. Док је пад тржишта увозног пива у периоду 2009-2013 односу на 2008. износио максимално 10%, код домаћег пива годишње се губила и четвртина тржишта (Графикон 5).

Графикон 4 Трендови у наплати акциза у 2014



Графикон 5 Кретање тржишта пива у односу на 2008



Измјенама Закона о акцизама БиХ је од 1. септембра БиХ увела диференциране стопе акцизе на пиво. Досадашња јединствена стопа од 0,20 КМ/л је повећана на 0,25 КМ/л, а уведена је нижа стопа од 0,20 КМ/л. С обзиром да се пиво опорезује специфичном акцизом временом је стопа акцизе подложна губљењу реалне вриједности због раста инфлације. Да би спријечиле ерозију прихода многе земље повремено мијењају стопе специфичне акцизе или уграђују аутоматску индексацију у законе²⁶. Полазећи од статистике цијена на мало у БиХ у периоду 2006-2013²⁷ кумулативни пораст цијена је износио 24,8%. С обзиром да пораст стандардне стопе акцизе на пиво износи 25% може се закључити да се повећањем стандардне акцизе анулира дјеловање инфлације у претходном периоду. Измјенама Закона начин утврђивања стопе акцизе није усклађен са стандардима ЕУ, те се и даље изражава у новчаним

²⁶ Вид. Закон о акцизама у Србији

²⁷ Подаци Агенције за статистику БиХ, www.bhas.ba

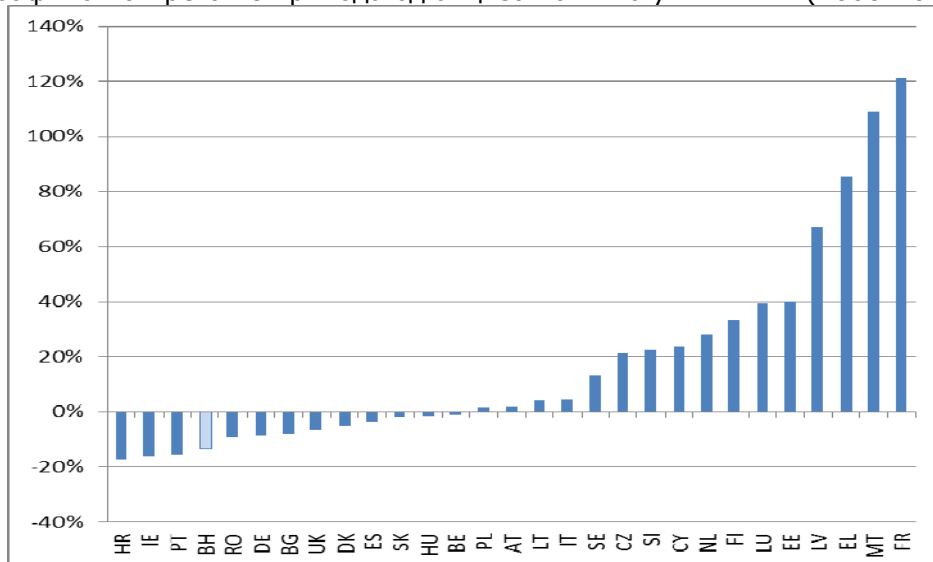
јединицама за литар пива. Стога наплата прихода од акциза овиси само о количини потрошње пива, док у ЕУ овиси и о степену алкохола или шећера ($^{\circ}$ Plato) садржаног у пиву.

Измјене Закона прописују да право на пореску олакшицу може остварити пивара са просјечном производњом пива у претходне три године мањом од 400,000 hl, као и увозници пива, под условом да је пиво набављено од произвођача чија је просјечна производња у претходне три године мања од 400,000 hl. Осим прага производње, као критеријума за примјену снижене стопе, измјене Закона не предвиђају примјену критеријума независне пиваре, како то прописују директиве ЕУ.

БИХ vs ЕУ

Подаци о наплати прихода од акциза на пиво у чланицама ЕУ указују на дивергентне трендове. Уколико се пореди наплата акциза у 2013. са 2008. може се закључити да је 16 чланица остварило раст, који се креће до максималних 120% у Француској (Графикон 6). У осталим чланицама забиљежен је пад који се креће до -17% у Хрватској. Поредићи наплату прихода у датом периоду у БиХ може се видјети да је БиХ у врху земаља по негативним ефектима у наплати акциза на пиво.

Графикон 6 Кретање прихода од акциза на пиво у ЕУ и БиХ (2008-2013)

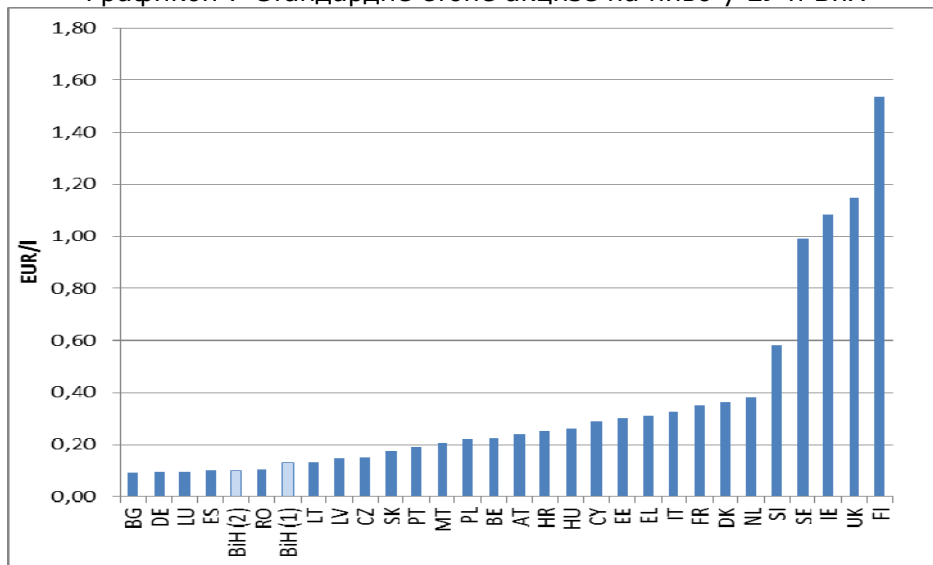


Извор: Европска комисија, 1.7.2014., подаци за Румунију (2008-2012), остале чланице (2008-2013); Министарство финансија Хрватске (подаци за 2008); израчун аутора.

Приказ на Графикону 7 показује да већина чланица ЕУ има далеко вишу стопу акцизе од БиХ. Само четири земље имају нижу стопу акцизе, која је тек нешто виша од минималне акцизе ЕУ. Са повећањем стандардне акцизе (у приказу БиХ(1)) БиХ се помјерила на љествици тек за једно мјесто.

Поредећи са минималном акцизом у ЕУ за 1 литру пива нова стандардна акциза у БиХ је већа за 37%, а снижена за 9%. С друге стране, акцизе у БиХ и након повећања су ниже од акциза на пиво у Хрватској, и то стандардна за 52%, а снижена за 62%.

Графикон 7 Стандардне стопе акцизе на пиво у ЕУ и БиХ



Извор: Европска комисија, 1.7.2014.; Закон о акцизама у БиХ, 1.9.2014.; израчун аутора.
Напомена: стопе су израчунате за пиво са 4,8% алкохола / 12° Plato и изражене су у EUR за 1 литар.

УМЈЕСТО ЗАКЉУЧКА: ПОУКЕ ЗА БИХ

Стандарди ЕУ у било којој области представљају оквире којих се чланице требају придржавати. При томе, отежавајуће околности за постављање заједничких стандарда представљају хетерогеност ЕУ у погледу величине чланица, степен економског и друштвеног развоја, историјско наслеђе и традиције, животни стандард и навике грађана и др. На примјер, стандарди за сврставање фирми на мале, средње и велике не могу бити исти у Њемачкој или на Малти. Слично је и са стандардима за диференцирано опорезивање пива акцизом. Максимални праг производње је постављен на 200,000 hl да би био довољно висок да обухвати мале пиваре у великим чланицама. Међутим, пракса указује да су се управо велике чланице попут Њемачке и В. Британије определијиле за знатно ниже лимите производње како би уистину обухватиле микро пиваре. Таква пракса указује на циљеве акцизне политике у овим чланицама. Ниже акцизе на пиво се не сматрају заштитном мјером, већ фискалном олакшицом којом би се требали остварити шири развојни, регионални и социјални циљеви, у правцу осигурања равномјернијег развојка унутар земље и смањења притиска миграција у урбане крајеве и велике градове. Примјер Велике Британије указује на чињеницу да фискална олакшица није линеарна за све независне пиваре чија је производња испод прописаног прага, већ дегресивна, стимулирајући искључиво микро пиваре. Осим тога, прецизно дефинисање појма „правне и економске независности“ пресудама Европског суда правде и националним прописима В. Британије максимално се сужава простор за евентуалне злоупотребе од стране већих пивара. В. Британија је примјер да добро промишљене и циљане фискалне мјере могу ефикасне уколико су праћене прецизним одредбама које ће појаву злоупотреба искључити или свести на минимум.

Увођење диференцираних акциза на пиво у БиХ у тренутној ситуацији може имати повољан ефекат на малобројне домаће пиваре, с обзиром да је ниво производње испод прописаног прага производње. У датим околностима, када све домаће компаније заједно покривају само 35% тржишта у БиХ, што је испод дозвољеног прага концентрације, пословне стратегије домаће пиварске индустрије требале би да иду у правцу повећања тржишног учешћа. Интерни раст компаније би подразумијевао инвестиције у додатне капацитете постојећих власника или улазак нових инвеститора, а екстерни спајање компанија (мерџери и

аквизиције). Повећање капацитета доводи до остварења позитивних ефеката економије обима и величине. Окрупњавање домаће производње може представљати извјесну стратешку опцију која може осигурати већу ефикасност интерне економије, ниже цијене и већу продају. Међутим, у ближој будућности пиваре, које су близу наведеног прага за примјену ниже стопе акцизе, могле би се суочити са проблемом даљег повећања капацитета производње преко прага за примјену ниже акцизе. Тако се фискална мјера, која у датом тренутку пословања компаније омогућава повољнију позицију на тржишту, врло брзо се може претворити у ограничавајући фактор раста компаније, затварајући компанију за улагања и ширење пословања (енгл. „lock-in effect“) и водећи прво стагнацији, а потом и назадовању у односу на конкуренцију.

Имајући у виду да је БиХ посљедњим измјенама Закона о акцизама повећала стандардану стопу акциза и увела нижу стопу поставља се питање фискалних ефеката наведене мјере. Увођење скале стопа акциза може представљати потицај за повећање шверца и пореске утаје, те се поред акцизе могу изгубити и приходи од ПДВ-а. Осим тога, диференцирање стопа производи додатне трошкове поштивања прописа за обвезнике у вези са доказивањем обима производње, потребног за остварење олакшица. Додатним трошковима администрација биће оптерећене царинске и пореске службе у вези са контролом и провјером документације за остварење права на олакшице, те праћењем кретања производње пива у земљи и код добављача увозника. С обзиром на ограничене капацитете царинске и пореске службе комплексније контроле опорезивања пива ће довести до помјерања фокуса инспектора са осталих обвезника који доносе већину прихода од индиректних пореза. Будући да акцизе на пиво представљају свега 0,9% индиректних пореза додатни порески напор обвезника и фискалних власти вјероватно ће премашити додатне приходе од диференцирања стопе акцизе²⁸.

²⁸ Према посљедњим процјенама Одјељења за макроекономску анализу УО УИО додатни приходи од акциза на пиво се процјењују на 6-7 мил КМ годишње. Више: Ревидиране пројекције прихода од индиректних пореза, ОМА билтен бр. 108/109, јули/август 2014., www.oma.uino.gov.ba.

Консолидовани извјештаји

Табела 1 (Консолидовани извјештај: ЈР, Институције БиХ, ентитети)

Консолидовани извјештај укључује:

- приходе од индиректних пореза које прикупља Управа за индиректно опорезивање на Јединствени рачун,
- трансфере са Јединственог рачуна УИО,
- приходе и расходе буџета институција Босне и Херцеговине,
- приходе и расходе буџета Федерације БиХ,
- приходе и расходе буџета Републике Српске*

Извјештај не укључује неусклађене приходе прикупљене на ЈР УИО.

**Обухваћено: (А) буџет Републике и ванбуџетска средства евидентирана у Главној књизи трезора РС, (Б) укупно ино-задужење за пројекте који се реализују преко општина и предузећа, (В) податке корисника буџета Републике који имају властите банковне рачуне (укључујући и неке јединице за имплементацију ино-пројеката формиране при министарствима).*

Прелиминарни извјештај: БиХ Институције, ентитети и ЈР, I-VIII 2014

(у мил КМ)	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	Укупно
Укупни приходи	441,3	457,7	544,0	582,4	470,7	507,3	581,1	516,6	4.101,1
Порези	414,6	411,3	426,0	459,4	410,3	422,8	481,8	503,8	3.530,0
Директни порези	23,5	27,5	56,6	42,8	25,0	25,9	30,6	24,4	256,2
Порези на доходак и добит	22,8	26,6	55,6	41,7	24,0	24,7	29,1	23,1	247,7
Порез на имовину	0,7	0,8	1,0	1,1	1,0	1,2	1,5	1,3	8,6
Индијектни порези (нето)	391,0	383,8	369,2	415,3	385,2	396,5	451,2	478,9	3.271,1
ПДВ	245,3	257,5	240,3	251,8	245,7	238,9	277,1	312,1	2.068,8
Акцизе	109,5	86,3	86,6	115,6	99,6	112,6	126,0	117,2	853,3
Путарина	22,2	20,6	20,2	27,1	20,9	24,3	26,6	29,1	191,2
Царине	12,8	18,3	20,7	19,3	17,4	18,8	19,8	18,9	146,0
Остали индијектни порези	1,1	1,1	1,4	1,4	1,7	1,8	1,7	1,6	11,8
Остали порези	0,1	0,0	0,2	1,4	0,1	0,4	0,0	0,4	2,7
Доприноси за социјално осигурање	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,7	8,0	6,3	14,9
Грантови	1,7	0,4	7,9	0,2	0,5	12,8	0,9	5,8	30,2
Грантови од страних влада и међународних организација	1,7	0,4	7,8	0,2	0,5	12,6	0,9	5,6	29,8
Трансфери	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,1	0,0	0,2	0,4
Непорески приходи	25,0	46,0	110,1	122,7	59,9	71,1	90,4	0,8	526,0

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	Укупно
Укупни расходи	416,4	449,2	421,2	445,6	439,4	437,4	532,1	600,6	3.741,8
Текући расходи	414,4	435,5	416,5	437,4	428,1	436,0	519,8	553,9	3.641,6
Бруто плате и накнаде запослених	124,7	126,6	130,5	128,1	129,5	132,1	136,5	126,1	1.034,0
Издаци за материјал и услуге	12,9	30,8	30,9	27,3	22,5	32,5	28,5	21,7	207,1
Дознаке на име социјалне заштите	52,5	54,1	65,3	53,6	53,5	55,5	60,5	63,9	458,9
Издаци за камате	5,9	10,4	17,3	9,4	19,8	20,0	7,1	9,1	99,0
Издаци по основу камата у иностранству	2,4	7,9	10,1	5,9	12,5	9,1	4,4	5,7	58,1
Издаци по основу камата у земљи	3,4	2,5	7,2	3,5	7,3	10,9	2,7	3,4	40,9
Субвенције	2,1	6,5	5,1	8,4	10,9	17,8	19,2	33,0	102,9
Донације, трансфери (укључујући трансфере са ЈР**)	211,1	200,7	161,9	207,5	185,6	169,1	256,8	281,6	1.674,2
Други расходи	5,2	6,4	5,6	3,1	6,3	8,9	11,3	18,7	65,5
Нето издаци за нефинансијску имовину	2,0	13,6	4,6	8,2	11,4	1,5	12,3	46,6	100,2
Издаци за нефинансијску имовину	2,2	14,2	5,0	8,9	11,6	2,8	18,0	47,9	110,5
Примици од нефинансијске имовине	0,1	0,6	0,4	0,8	0,2	1,3	5,7	1,2	10,4
Бруто/Нето оперативни биланс (приходи минус текући расходи)	26,9	22,2	127,5	145,0	42,6	71,4	61,3	-37,4	459,5
Нето позајмљивање/задуживање (ук. приходи минус ук. расходи)	24,9	8,5	122,9	136,8	31,2	69,9	49,1	-84,0	359,3

** трансфери са ЈР укључују неконсолидоване трансфере БД, кантонима, општинама и дирекцијама за цесте

Табела 1