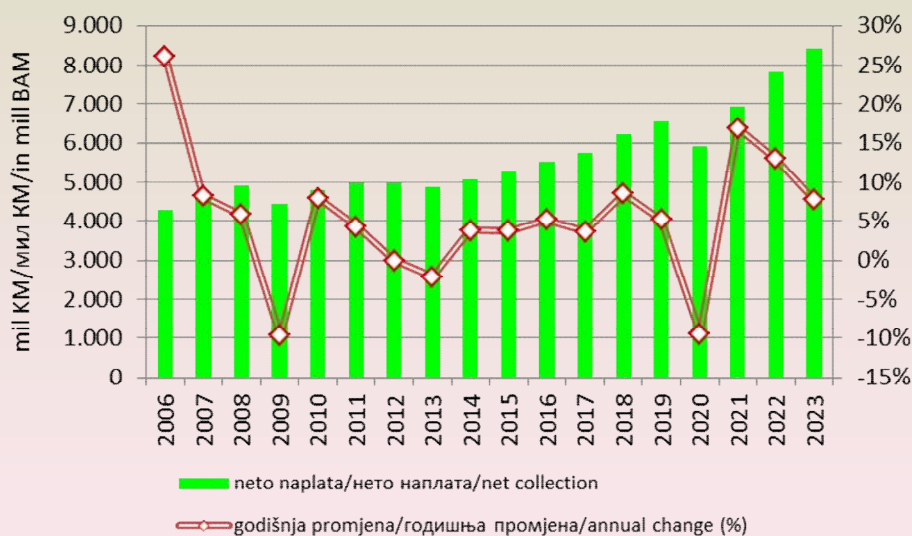




Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Taxation Authority

ОМЈА Билтен



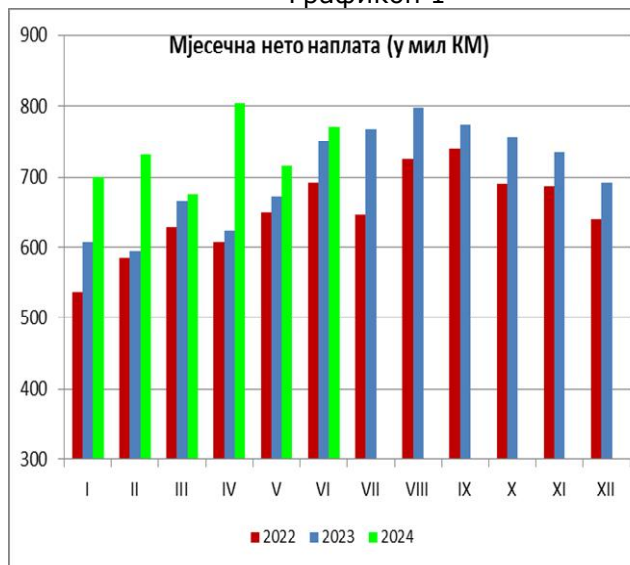
Broj
Број
Number **229/230**

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

У фокусу...

Према прелиминарном извјештају о готовинском току на ЈР УИО у јуну 2024. је наплаћено 924,7 мил КМ бруто прихода од индиректних пореза, што је за 1,5% или 14,1 мил КМ више него у истом мјесецу 2023., док су исплате поврата биле мање за 6,5 мил КМ. Нето наплата индиректних пореза је износила 771,2 мил КМ, што представља раст од 2,7% у односу на јуни 2023. На нивоу првог полугодишта 2024. бруто приходи од индиректних пореза су износили 5,422 млрд КМ, што је 8,4% више него у првом полугодишту 2023. Исплате поврата су биле мање за 66,3 мил КМ, те је остварена нето наплата индиректних пореза у износу од 4,399 млрд КМ. У првом полугодишту 2024. остварен је раст нето прихода од индиректних пореза од 12,5%, односно 487,4 мил КМ више у поређењу са истим периодом 2023.

Графикон 1



Графикон 2



Упоредни преглед нето наплате индиректних пореза (Графикон 1) показује снажне осцилације у мјесечној наплати, које су у великој мјери посљедица ефекта ниже основице у првих пет мјесеци 2023., због високих исплата поврата ПДВ-а и губитка прихода од акциза услед преласка на нови режим плаћања акциза на дуванске прерађевине. Најнижа стопа раста од 1,4% је остварена у марту, а највиша од 29,2% у априлу 2024. (Графикон 2, „мјесечна наплата“). У посљедња два мјесеца евидентно је успоравање наплате, како у апсолутном износу тако и у стопама раста, као што је и предвиђено у априлским пројекцијама прихода од индиректних пореза за период 2024-2027 (вид. ОМА Билтен #227/228, мај/јуни 2024). Успоравање мјесечне наплате у посљедња два мјесеца се одразило и на кумулативну стопу раста, која је у јуну мања чак за 4,5 п.п. у односу на април (Графикон 2, „кумулатив“).

др Динка Антић
шеф Одјељења

Садржај:

Акцизе на деривате нафте и путарина у периоду 2006-2023	2
Анализа наплате прихода од акциза на безалкохолна пића и текући трендови	10
Реформа одлучивања у сфери пореза у ЕУ у свјетлу проширења на западни Балкан	24

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

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba
Сарајево: Змаја од Босне 476, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 246 081, Факс:+387 033 246 080, Web: www.oma.uino.gov.ba

Акцизе на деривате нафте и путарина у периоду 2006-2023

(припремила: Александра Регоје, макроекономиста)

Увод

У наставку је анализирана потрошња деривата нафте у периоду од 2006. до 2023. године, који је карактеристичан по великим турбуленцијама на свим пољима у економији, с обзиром да покрива период измјене стопа акциза и путарине, огромна колебања на свјетском тржишту нафте, избијање глобалне финансијске кризе 2008. године, избијање кризе узроковане вирусом корона, а онда и кризу узроковану дешавањима у Украјини.

У Дијелу 1. су анализирани акцизе на деривате нафте у БиХ и то: (а) кретање њихове основице; (б) кретање стопа опорезивања; (в) приходи од акциза на деривате нафте, те (г) однос прикупљених прихода од акциза и цијена сирове нафте на свјетском тржишту.

У Дијелу 2. су за путарину обрађене све наведене тематике: (а) до (г).

1. Акцизе на деривате нафте

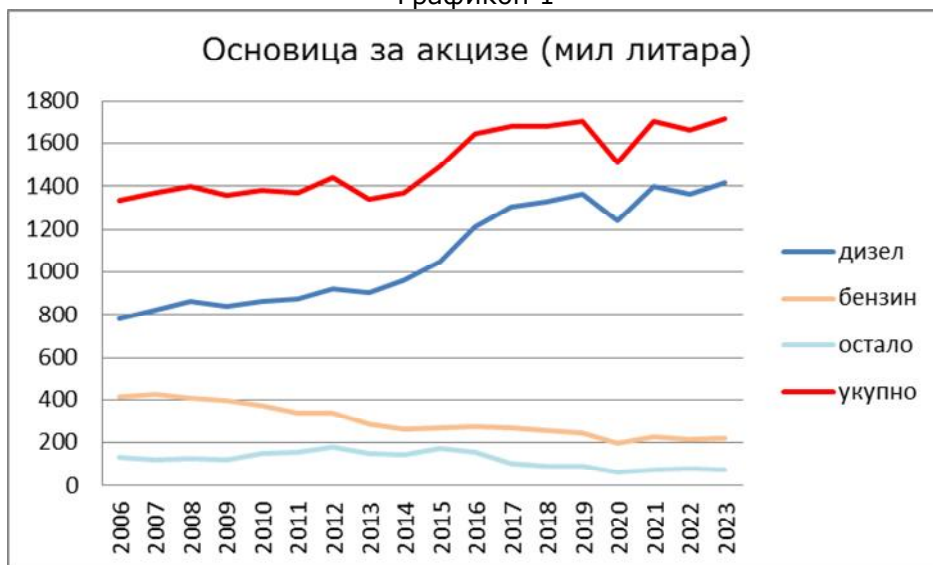
(а) Основица за обрачун акциза на деривате нафте

У овом дијелу анализирана је потрошња деривата нафте¹ који улазе у основицу за акцизе у периоду 2006-2023. Посматрано у укупном износу, потрошња деривата који улазе у основицу за акцизе (дизел, бензин, лож уље и керозин) била је поприлично стабилна у периоду 2006-2014 са распоном² од сса 100 мил литара. У 2015. и 2016. години, са падом цијена нафте на свјетском тржишту и деривата нафте на тржишту БиХ, основица за акцизе је снажно порасла (годишњи раст +124,4 и + 148,7 мил литара, респективно), а онда је благи тренд раста трајао све до 2019. године. Упркос ниским цијенама деривата нафте, као посљедица рестриктивних мјера у борби против вируса корона, у 2020. години је потрошња деривата из ове групе опала за високих 192,4 мил литара. Наредне, 2021. године, године потрошња је поново порасла (+193,1 мил л) и достигла ниво који је благо виши него у 2019. години, а 2022. године поново је уследио пад потрошње (-44,1 мил литара), као посљедица високих цијена деривата нафте због ратних дешавања у Украјини. У 2023. години је потрошња деривата нафте који улазе у основицу за акцизе порасла за 53,7 мил литара или 3,2% у односу на претходну годину.

¹ Треба напоменути да појам „потрошња деривата“ у овом прилогу подразумијева количине израчунате од стране аутора, те да укључују количину увезених деривата нафте и количину домаћих деривата нафте стављених у промет. Количине домаћих деривата из акцизних пријава узете су са временским помаком м-1, како би основица била исправно приказана у складу са одредбама Закона о акцизима у БиХ које се односе на настанак обавезе обрачунавања и плаћања акцизе. Посљедња година у којој су домаћи деривати стављени у промет је 2019, због обуставе производње Рафинерије нафте Брод након хаварије која се догодила у октобру 2018. године.

² Разлика максималне и минималне вриједности.

Графикон 1



Извор: Израчун и презентација аутора на основу података УИО

У односу на 2006. годину, потрошња деривата нафте који улазе у основицу за акцизе порасла је за 28,5% (Графикон 2, црвена линија). Занимљиво је анализирати кретање категорија потрошње које улазе у основицу за акцизе. У односу на 2006. годину, потрошња дизел горива је порасла за високих 80,8%, док се компонента потрошња бензина и осталих деривата који улазе у основицу (керозин и лож уље) скоро уполовила (-46,8% и -42,9%, респективно).

Графикон 2



Извор: Израчун и презентација аутора на основу података УИО

(б) Стопе акциза на деривате нафте

Кретање компоненти основице за акцизе релевантно је за прикупљање прихода од акциза, с обзиром на диференциране стопе њиховог опорезивања. Политика акциза на нафтне деривате у БиХ дефинисана је Законом о акцизама у Босни и Херцеговини („Службени гласник БиХ“ 49/09) из 2009. Наведени Закон је од 2009. године измијењен / допуњен четири пута, два пута у 2014. години, у 2017. години те у 2022. години. Измјене Закона из 2017. године (у примјени од 1.2.2018. године) односиле су се на опорезивање деривата нафте (акциза и путарина). Измјене политике акциза на деривате нафте (Табела 1) подразумијевале су: повећање стопе акцизе на лож уље са 0,30 на 0,45 КМ/л и увођење акцизе на биогорива и биотечности (0,30 КМ/л)

Табела 1. Стопе акцизе на деривате нафте (КМ/л)

	Основица	Закон из 2009	Измјене Закона (2017)	разлика
а)	дизел горива и остала плинска уља	0,30	0,30	
б)	петролеј (керозин)	0,30	0,30	
ц)	моторни бензин –безоловни	0,35	0,35	
д)	моторни бензин	0,40	0,40	
е)	лож уље екстра лако и лако специјално	0,30	0,45	0,15
ф)	течни нафтни плин за погон моторних возила		0,00	
г)	биогорива и биотечности		0,30	0,30

Напомена: Закон из 2009. године у примјени је од 1.7.2009. године. Измјене Закона из 2017. године у примјени су од 1.2.2018. године.

(в) Приходи од акциза на деривате нафте

У периоду 2006-2023 приходи од акциза на деривате нафте су били релативно стабилни (коэф. вар. 9,2%), а кретали су се у интервалу од 417,9 мил КМ до 532,4 мил КМ. У посматраном периоду 2006-2023. године, приходи од акциза на деривате нафте нису у потпуности пратили кретање укупне основице за акцизе због сљедећих фактора:

- Политике диференцираног опорезивања деривата,
- Измјене стопа акциза на одређене врсте деривата у посматраном периоду (лож уље, биогорива и биотечности; фебруар 2018),
- Праксе компензације обавеза за акциза и путарине из потраживања по основу ПДВ кредита, која је посебно била изражена у 2018. години,
- Кретања висине дуга по основу акциза на деривате.

На основу Графикана 3. можемо видјети да нема великих разлика у кретању укупне количине потрошње деривата који улазе у основицу за акцизе и прихода од акциза, иако је у периоду 2006-2023 дошло до значајне промјене у структури основице, односно снажног раста потрошње дизел горива, која је релативно мање опорезована, те до пада компоненти основице са релативно вишом стопом акцизе (бензин, лож уље). Треба такође напоменути да раније занемарива потрошња керозина постепено добила на значају због раста авио промета (нискобуџетски летови), те да је у 2023. години чак премашила потрошњу лож уља. Коначно, базни индекс за 2023. годину (2006=100) је за 2,1 поена нижи у случају прихода од акциза на деривате нафте у односу на укупну потрошњу деривата обухваћених у основици.

Графикон 3



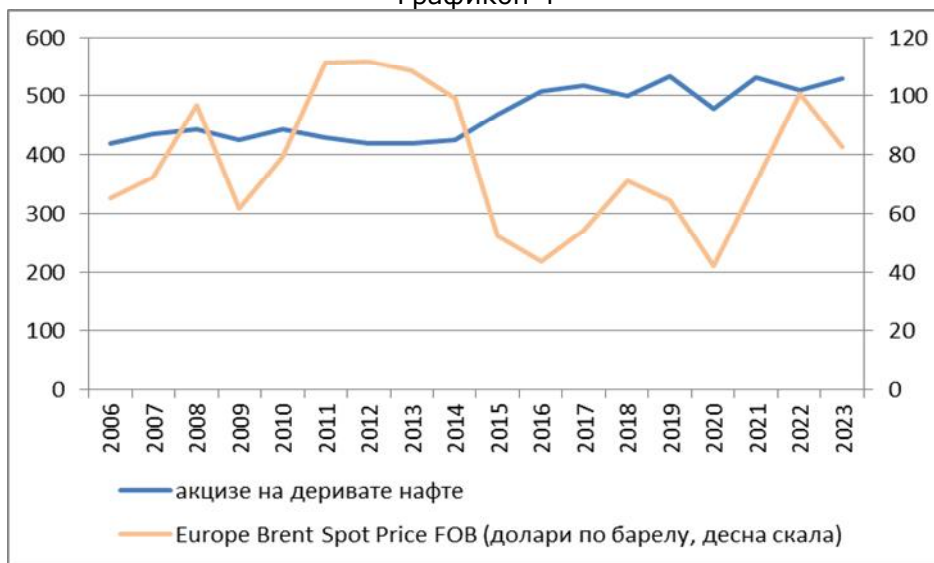
Извор: Израчун и презентација аутора на основу података УИО

(г) Приходи од акциза на деривате нафте у односу на цијене нафте на свјетском тржишту

У првих девет година анализираног периода, од 2006. до 2014.г. наплата акциза на деривате нафте била је поприлично уједначена, са просјеком од 428,1 мил КМ (мин 417,9 мил; мах 442,1 мил КМ) и коефицијентом варијације од свега 2,1%. Са друге стране, цијене нафте на свјетском тржишту у наведеном периоду снажно су варирале³, а кретале су се између 61,7 и 111,6 долара по барелу (коеф. варијације 21,1%). Цијене нафте на свјетском тржишту снажно су пале у 2015. години, што је довело до пада цијена деривата на тржишту БиХ и раста наплате акциза на деривате нафте. У периоду 2015-2019 године, цијене нафте на свјетском тржишту кретале су се у рангу 43,6-71,3 долара по барелу (коеф. варијације 29,9%), а наплата акциза на Јединствени рачун УИО БиХ у рангу 468,9-532,4 мил КМ (коеф. варијације 4,2%). Наредни период, 2020-2023 био је јако турбулентан, како по питању цијена нафте тако и по питању наплате акциза на деривате нафте. Цијене деривата су јако пале у 2020. години (на свега 42 долара по барелу), а супротно законима тржишне економије, као посљедица рестриктивних мјера у борби против вируса корона и посљедичног губитка потрошње, пала је и наплата акциза на деривате нафте (477,5 мил КМ). Године 2021. порасле су и цијене нафте на свјетском тржишту (на 70,9 долара по барелу) али и наплата акциза на деривате (531,2 мил КМ) због опоравка потрошње. Године 2022. поново је наступио пад наплате акциза (509,7 мил КМ) и високе цијене нафте на свјетском тржишту (100,9 долара по барелу) због ратних дешавања у Украјини, а у 2023. години су забиљежена обрнута кретања (цијене нафте на свјетском тржишту 82,5 долара по барелу, наплата акциза на деривате нафте 528,6 мил КМ). На основу горе наведеног може се закључити да су цијене нафте на свјетском тржишту много више варирале од прикупљених акциза на деривате нафте у БиХ.

³ Треба напоменути да овај период укључује годину избијања глобалне финансијске кризе 2008. године. У односу на 2008. годину, у 2009. години су цијене нафте на свјетском тржишту пале за 36,3% (подаци *U.S. Energy Information Administration, Europe Brent Spot Price FOB*, долари по барелу). Према истом извору, цијене нафте на свјетском тржишту су у 2022. у односу на 2009. годину порасле за високих 80,2%.

Графикон 4



Извор: Презентација аутора на основу података УИО (наплата прихода) и *U.S. Energy Information Administration* (цијене нафте на свјетском тржишту)

Уколико поставимо модел једноставне регресије и анализирамо однос наплаћених акциза на деривате нафте у Босни и Херцеговини и цијена нафте на свјетском тржишту у периоду 2006-2023 видјећемо да коефицијент детерминације R^2 износи свега 20,4% (коефицијент корелације износи -0,45). Са друге стране, у регресионом моделу наплаћених акциза на деривате нафте и висине БДП-а у БиХ, R^2 је доста значајнији и износи 68,4% (коефицијент корелације износи +0,82). Уколико поставимо модел вишеструке регресије, који омогућава да се утврди здружени утицај више независних варијабли на зависну варијаблу, са зависном варијаблом „наплаћене акцизе на деривате нафте“, и независним варијаблама: (1) БДП и (2) цијене нафте на свјетском тржишту (долари по барелу), R^2 расте на високих 88,6%, што значи да варијабилност наплаћених акциза са динамиком БДП-а и цијена нафте на свјетском тржишту у наведеном регресионом моделу износи тај проценат. П-вриједност (p -value) за обје варијабле износи нула, што значи да су обје независне варијабле важне за модел.⁴

2. Путарина

(а) Основица за обрачун путарине

Динамика основице за обрачун путарине нешто се разликује од основице за акцизе на деривате нафте из разлога што иста не обухвата потрошњу керозина и лож уља, а укључује потрошњу течног нафтног плина, те због постојања олакшица, у виду ослобађања плаћања путарине, за руднике, термоелектране и жељезнице. Међутим, због рјешења Савјета за државну помоћ БиХ⁵ ослобађање плаћања путарине за наведене категорије обвезника је суспендовано у 2023. години.

⁴ Година 2020. је изузета из анализе, због специфичности. Извор података: УИО (наплата прихода), *U.S. Energy Information Administration* (цијене нафте на свјетском тржишту), БХАС (подаци за БДП) и пројекције ДЕП-а (БДП за 2023. год)

⁵ „Службени гласник БиХ“ 49/23 и „Службени гласник БиХ“ 63/23

(б) Стопа путарине

Ненамјенска путарина, за изградњу путева, износи 0,15 КМ/л и није се мијењала током посматраног периода 2006-2023. Намјенска путарина је уведена 1.7.2009. године и од тада до фебруара 2018. године је износила 0,10 КМ/литар деривата нафте, намијењена у цијелости за изградњу аутопутева. Измјене политике путарине из 2017. године (у примјени од 1.2.2018. године) односиле су се на раст стопе намјенске путарине са 0,10 на 0,25 КМ/л (уз раздвајање стопа⁶ и средстава према намјени за аутопутеве и друге путеве), те промјене обухвата основице за путарину у смислу укључивања у основицу биогорива и биотечности, те течног нафтног плина за погон моторних возила. Укупна стопе путарине (ненамјенска + намјенска) износила је као у Табели 2.

Табела 2. Стопе путарине на деривате нафте (КМ/л)

	Основица	Закон из 2009	Измјене Закона (2017)	разлика
а)	дизел горива и остала плинска уља	0,25	0,40	0,15
б)	петролеј (керозин)			
ц)	моторни бензин –безоловни	0,25	0,40	0,15
д)	моторни бензин	0,25	0,40	0,15
е)	лож уље екстра лако и лако специјално			
ф)	течни нафтни плин за погон моторних возила		0,40	0,40
г)	биогорива и биотечности		0,40	0,40

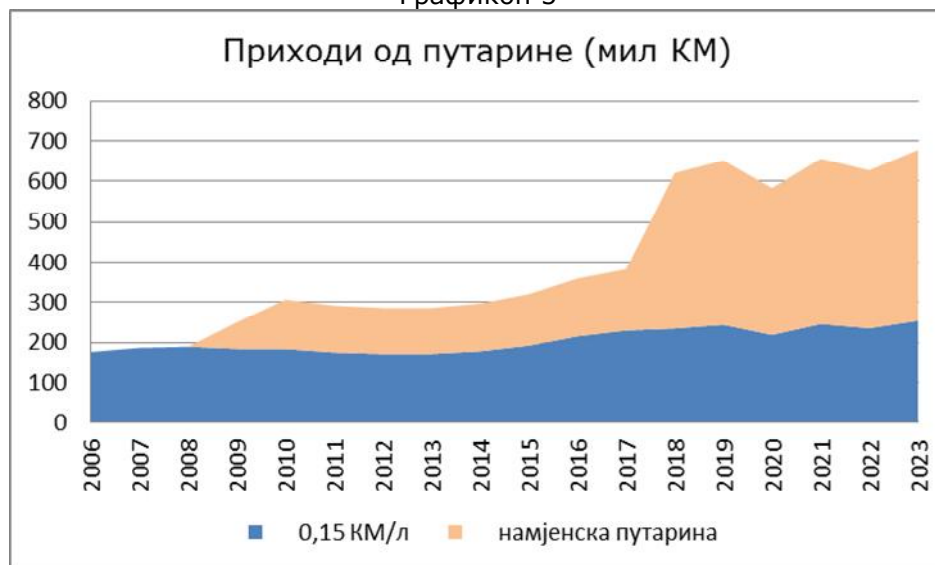
Напомена: Путарина на течни нафтни плин је изражена у КМ/кг. Закон из 2009. године у примјени је од 1.7.2009. године. Измјене Закона из 2017. године у примјени су од 1.2.2018. године

(в) Приходи од путарине

За разлику од акциза на деривате нафте, на динамику прихода од путарине су највише утицале измјене стопа опорезивања. До 2009. године, учешће прихода од путарине није било значајно у приходима од индиректних пореза, а они су се кретали у распону 176,6-189,5 мил КМ. Са растом стопе намјенске путарине на средини 2009. године, приходи од путарине имају значајније ућешће у индиректним порезима. Посматрано у апсолутним износима, у периоду 2009-2014 приходи од путарине су се кретали у распону 250,2-307 мил КМ. Са падом цијена нафте на свјетском тржишту и цијена деривата нафте на тржишту БиХ у 2015. години, као и у случају акциза на деривате нафте, расту приходи од путарине. У периоду 2015-2017, приходи од путарине су се кретали у распону 320,5-382,7 мил КМ. У фебруару 2018. године поново долази до раста стопе намјенске путарине, а приходи од путарине биљеже нагли скок наплате. У периоду 2018-2023 кретали су се у распону 584-677,8 мил КМ, а значајно колебање у овом периоду послједица је рестриктивних мјера у борби против вируса корона, рата у Украјини и послједичних огромних разлика у цијенама нафте на свјетском тржишту и деривата нафте на тржишту БиХ. Примјера ради, цијене нафте на свјетском тржишту (Еurope Brent Spot Price FOB) биле су 2,4 пута више у 2022. години (почетак рата у Украјини) у односу на 2020. годину (година појаве вируса корона).

⁶ За изградњу аутопутева 0,20 КМ/л а за изградњу и реконструкцију других путева 0,05 КМ/л.

Графикон 5



Извор: Презентација аутора на основу података УИО

(г) Приходи од путарине у односу на цијене нафте на свјетском тржишту

Видјели смо да су приходи од путарине су у наведеном периоду снажно варирали (коеф. вар. 44,7%), односно порасли са 176,6 мил КМ у 2006. години на 677,8 КМ у 2023. години. Осим колебања на тржишту нафте, томе је највише допринијело увођење, а касније и повећање стопе намјенске путарине. Приликом извођења регресионе анализе код прихода од путарине стога треба узети у обзир значајне разлике у стопама опорезивања у наведеном периоду. Уколико поставимо модел вишеструке регресије, са зависном варијаблом „наплаћена путарина“, и независним варијаблама: (1) БДП, (2) цијене нафте на свјетском тржишту (долари по барелу) и (3) стопа путарине, R^2 је доста висок али п-вриједност за варијаблу БДП износи 0,09, што значи да варијабла није сигнификантна на нивоу поузданости од 5%. Када се из модела искључи варијабла (1) БДП, R^2 износи високих 95%, а обје преостале варијабле имају задовољавајући ниво п-вриједности. У анализи су узети подаци период 2006-2023, с тим да није узета 2020. година (када су на снази биле бројне забране кретања због борбе против коронавируса), те године измјена стопе намјенске путарине.⁷

⁷ 2009 и 2018, пошто примјена виших стопа није била на снази од самог почетка године. Као извор података кориштени су: подаци УИО (наплата прихода), *U.S. Energy Information Administration* (цијене нафте на свјетском тржишту), БХАС (подаци за БДП) и пројекције ДЕП-а (БДП за 2023. год).

Умјесто закључка

Динамика потрошње деривата нафте редовно је предмет анализе Одјељења јер је од изузетне важности за наплату прихода од индиректних пореза у Босни и Херцеговини. Приходи од акциза на деривате нафте и путарине имају значајан удио у приходима од индиректних пореза. Посматрано у укупном износу (приходи од акциза на деривате нафте + путарина) у периоду 2006-2023 наведени приходи су се више него удвостручили (стопа раста +102,8%). У периоду од 2006. до 2023. године учешће бруто прихода од акциза на деривате нафте и путарине у укупним бруто приходима од индиректних пореза на ЈР УИО кретао се у рангу од 10,8% (мин, 2008. година) до 14,8% (мах, 2018. и 2019. године). Највећи годишњи пораст наведеног учешћа забиљежени су 2009. и 2018. године, а ради се о годинама када је уведена, односно повећана стопа намјенске путарине. У 2023. години тај удио је износио 11,3%. Ако приходима од акциза на деривате нафте и путарине додамо припадајуће приходе од ПДВ-а, онда се удио тако израчунатих прихода у укупним бруто приходима од индиректних пореза на ЈР УИО кретао у рангу између 12,6% и високих 17,3%, са удјелом од 13,3% у 2023. години.

Из овог прилога може се закључити да су приходи од акциза на деривате нафте у периоду 2006-2023 били изразито стабилни, упркос бројним кризама у свјетској економији и турбуленцијама на тржишту нафте и њиховим реперкусијама на економију БиХ. Са друге стране, приходи од путарине снажно су порасли у наведеном периоду, а осим раста бруто друштвеног производа у БиХ, то је првенствено био резултат раста стопе опорезивања намјенском путарином.

Архива билтена:

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

Анализа наплате прихода од акциза на безалкохолна пића и текући трендови

(пише: Мирјана Поповић, стручни савјетник - макроекономиста)

Сажетак

Анализа кретања наплате прихода од акциза на безалкохолна пића у Босни и Херцеговини (у даљем тексту: БиХ) наставак је анализа објављених у претходним бројевима билтена Одјељења⁸. У фокусу ове анализе је:

- Годишња наплата и годишња стопа раста укупних прихода од акциза на безалкохолна пића, прихода од акциза на увозна и домаћа безалкохолна пића. Анализирана је наплата у периоду 2021.-2023.⁹ година¹⁰ и стопа раста за 2022. и 2023. годину.
- Квартална наплата и квартална стопа раста укупних прихода од акциза на безалкохолна пића, прихода од акциза на увозна и домаћа безалкохолна пића. Анализирана је наплата за период први квартал (Q1) 2021.-први квартал (Q1) 2024. године¹¹ и стопа раста за период први квартал (Q1) 2022.-први квартал (Q1) 2024. године.
- Мјесечна наплата и мјесечна стопа раста укупних прихода од акциза на безалкохолна пића, прихода од акциза на увозна и домаћа безалкохолна пића. Анализирана је наплата за период јануар 2021.-април 2024. године¹² и стопа раста за период јануар 2022.-април 2024. године.

1. Годишње кретање прихода од акциза на безалкохолна пића

Укупни приходи од акциза имају велико учешће у укупним приходима од индиректних пореза. Међутим, учешће укупних прихода од акциза на безалкохолна пића у укупним приходима од акциза на годишњем нивоу у посљедње три године може се сматрати релативно малим¹³ у поређењу са приходима од акциза на друге акцизне производе као што су духански производи, алкохолна пића и гориво.

Графиконом један приказано је кретање годишње наплате прихода од акциза на безалкохолна пића за период 2021.-2023. година, у милионима КМ. Приказана је годишња наплата укупних прихода од акциза на безалкохолна пића у посматраном временском периоду и годишња наплата прихода од акциза на безалкохолна пића раздвојена на компоненте – приходи од акциза на увозна безалкохолна пића и приходи од акциза на домаћа безалкохолна пића.

⁸ О политици опорезивања безалкохолних пића и наплати прихода од акциза на безалкохолна пића више у: Поповић, М. (2022). "Анализа наплате прихода од акциза на безалкохолна пића". ОМА билтен бр. 205/206. О кретањима наплате ових прихода и текућим трендовима више у: Поповић М. (2023) "Анализа наплате прихода од акциза на безалкохолна пића и текући трендови". ОМА билтен бр. 217/218.

⁹ Посљедњи расположиви годишњи подаци

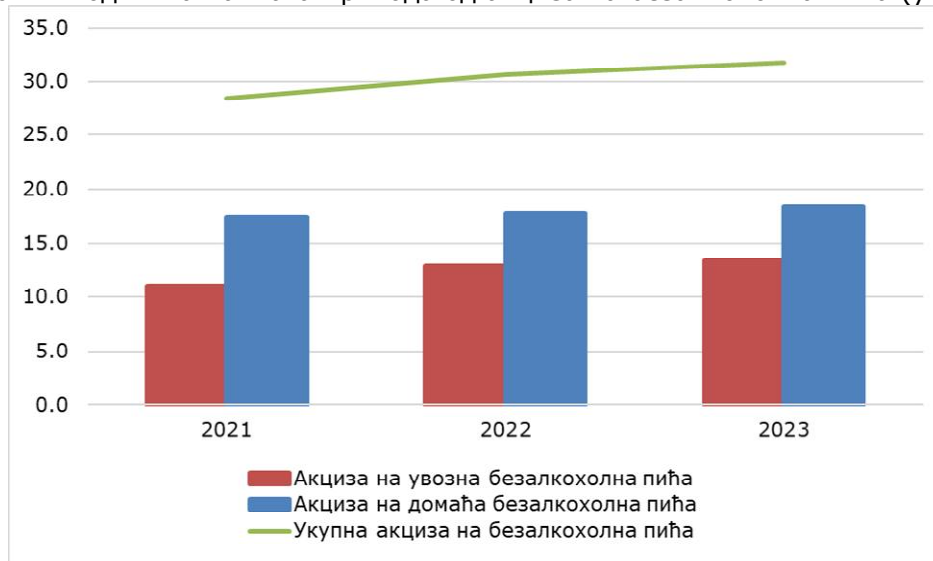
¹⁰ Због појаве пандемије Covid-19 и периода економске несигурности када су потрошачи смањили потрошњу, 2020. година није релевантна за поређење.

¹¹ Посљедњи расположиви квартални подаци

¹² Посљедњи расположиви мјесечни подаци

¹³ Ови приходи учествују са 1,9% у укупним приходима од акциза на годишњем нивоу у периоду 2021.-2023. година.

Графикон 1. Годишња наплата прихода од акциза на безалкохолна пића (у мил. КМ)



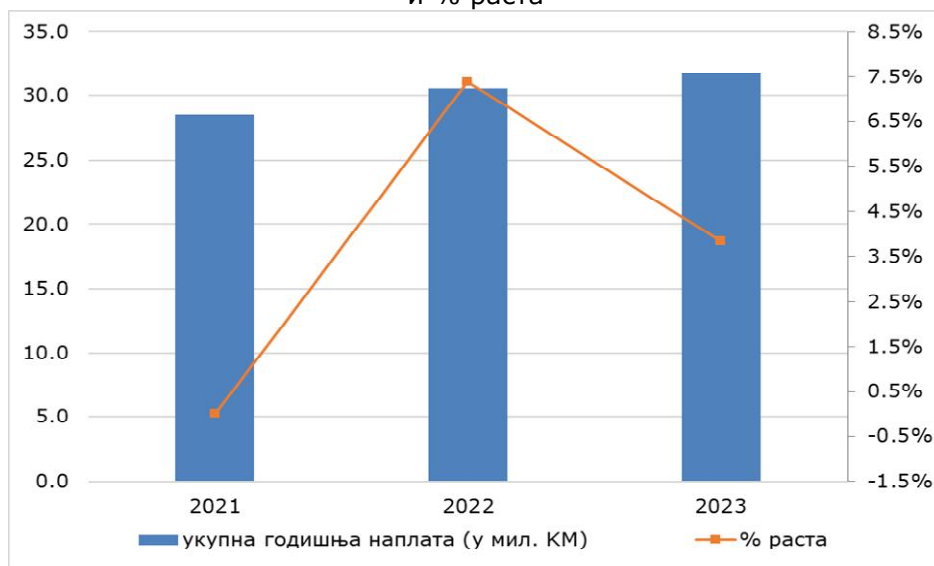
Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

У задње три године укупни приходи од акциза на безалкохолна пића у БиХ имали су тренд раста, достигавши рекордни ниво наплате ових прихода од оснивања Управе за индиректно опорезивање. Ово је значајан показатељ повећане потрошње, односно пораста животног стандарда и побољшања ефикасности прикупљања акциза у земљи, односно смањења неформалног тржишта. Међутим, оно што је примјетно јесте бржи раст прихода од акциза на безалкохолна пића из увоза у односу на приходе од акциза на домаћа безалкохолна пића, што би требао да буде знак за узбуну домаћим произвођачима. У складу с тим, у наставку је приказана детаљна анализа укупних прихода од акциза на безалкохолна пића и прихода од акциза на безалкохолна пића по компонентама, као и стопа раста ових прихода на годишњем нивоу. Анализа наплате прихода од акциза на безалкохолна пића раздвојена по компонентама – увозна и домаћа акциза, пружа детаљније информације о преференцијама потрошача те утицају других спољних фактора на потрошњу безалкохолних пића која су предмет опорезивања акцизом.

1.1. Годишње кретање укупних прихода од акциза на безалкохолна пића

Графиконом два приказана је годишња наплата укупних прихода од акциза на безалкохолна пића за период 2021.-2023. година, у милионима КМ (лијева вертикална скала) и годишња стопа раста ових прихода у 2022. и 2023. години (десна вертикална скала).

Графикон 2. Годишња наплата укупних прихода од акциза на безалкохолна пића (у мил. КМ) и % раста



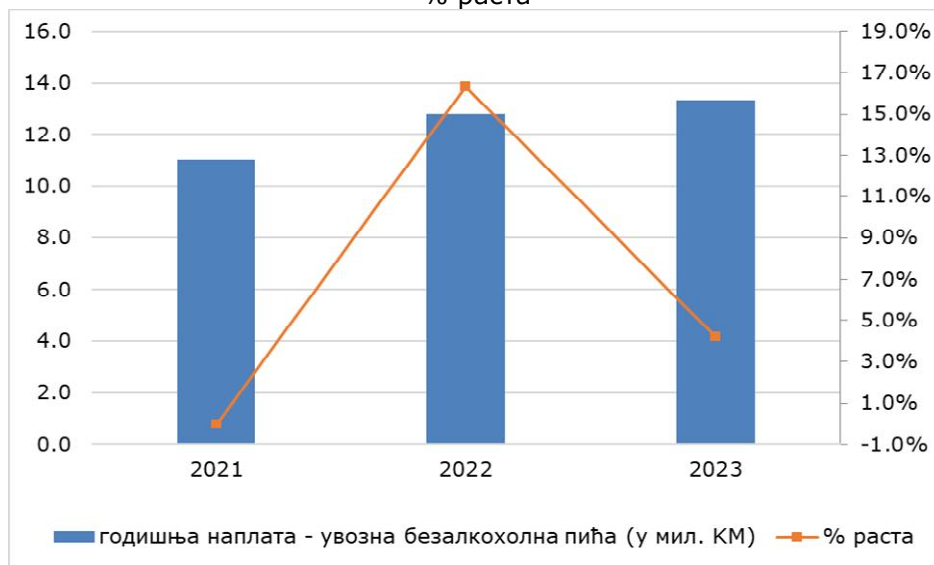
Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

У 2023. години наплата укупних прихода од акциза на безалкохолна пића је у порасту за 3,8% у односу на претходну годину (графикон 2, % раста), док је у 2022. години забиљежен пораст од 7,4% у односу на 2021. годину (графикон 2, % раста).

1.2. Годишње кретање прихода од акциза на увозна безалкохолна пића

Графиконом три приказана је годишња наплата прихода од акциза на увозна безалкохолна пића за период 2021-2023. година, у милионима КМ (лијева вертикална скала) и годишња стопа раста ових прихода у 2022. и 2023. години (десна вертикална скала).

Графикон 3. Годишња наплата прихода од акциза на увозна безалкохолна пића (у мил. КМ) и % раста



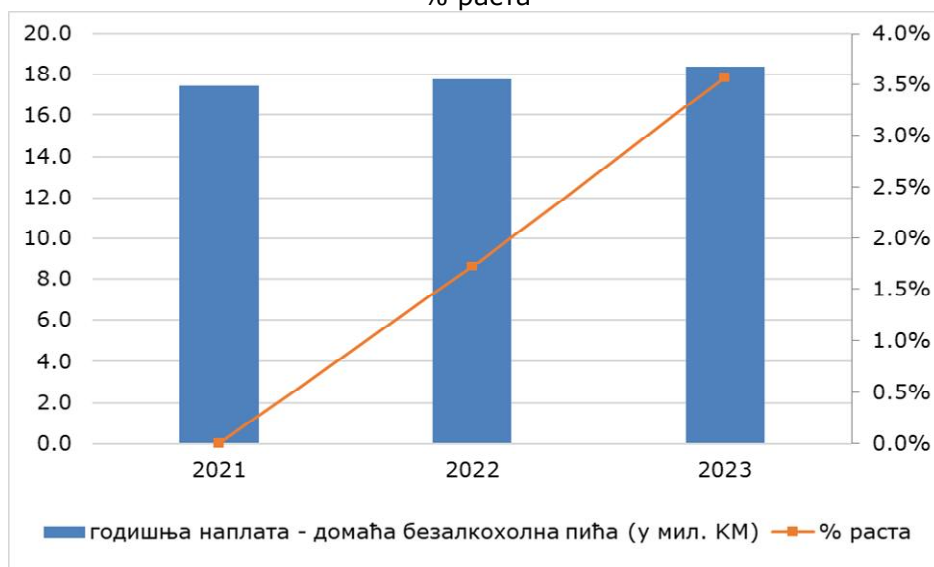
Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

Графикон приказује пораст за 4,2% прихода од акциза на безалкохолна пића из увоза у 2023. години у односу на претходну, те пораст за 16,4% у 2022. години у односу на 2021. годину. Интензивне маркетиншке кампање произвођача и дистрибутера увозних безалкохолних пића путем online и offline канала као што су све популарније друштвене мреже, билборди и штампа, преференције потрошача ка иностраним брендovima због квалитета, укуса и конкурентне цијене те велика понуда безалкохолних пића из увоза, доприносе повећању потрошње овог акцизног производа.

1.3. Годишње кретање прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића

Графиконом четири приказана је годишња наплата прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића за период 2021.-2023. година, у милионима КМ (лијева вертикална скала) и годишња стопа раста ових прихода у 2022. и 2023. години (десна вертикална скала).

Графикон 4. Годишња наплата прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића (у мил. КМ) и % раста



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

У 2023. години забиљежено је повећање од 3,6%, док је у 2022. години забиљежено повећање од 1,7% прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића у односу на претходну годину (графикон 4, % раста).

Иако су и даље приходи од акциза на домаћа безалкохолна пића већи у односу на приходе од акциза на безалкохолна пића из увоза, важно је нагласити да се учешће прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића из године у годину смањује у укупним приходима од акциза на безалкохолна пића, док се учешће прихода од акциза на безалкохолна пића из увоза повећава. Преференције потрошача, цијена, маркетинг, понуда и други поменути фактори највећи су узрочници све веће разлике између стопе раста прихода од акциза на увозна и домаћа безалкохолна пића.

2. Квартално кретање прихода од акциза на безалкохолна пића

Графиконом пет приказана је квартална наплата прихода од акциза на безалкохолна пића за период од првог квартала (Q1) 2021. године до првог квартала (Q1) 2024. године, у милионима КМ. Графиконом је приказана квартална динамика кретања укупних прихода од акциза на безалкохолна пића, као и прихода од акциза на безалкохолна пића по

компонентама – приходи од акциза на увозна безалкохолна пића и приходи од акциза на домаћа безалкохолна пића.

Графикон 5. Квартална наплата прихода од акциза на безалкохолна пића (у мил. КМ)



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

Квартални приходи од акциза на безалкохолна пића највећи су у трећим кварталима као посљедица комбинације различитих сезонских и друштвених фактора. Трећи квартал обухвата љетне мјесеце када је потрошња безалкохолних пића највећа због високих температура и потребе становништва за хидратацијом. Ово су мјесеци повећане туристичке сезоне у земљи што повећава укупну потрошњу пића укључујући и безалкохолна пића. Трећи квартал је такође период који укључује многе друштвене догађаје као што су фестивали и манифестације које подстичу на повећану потрошњу безалкохолних пића те многи произвођачи и дистрибутери организују посебне промоције и маркетиншке кампање како би искористили повећану потражњу у овом периоду.

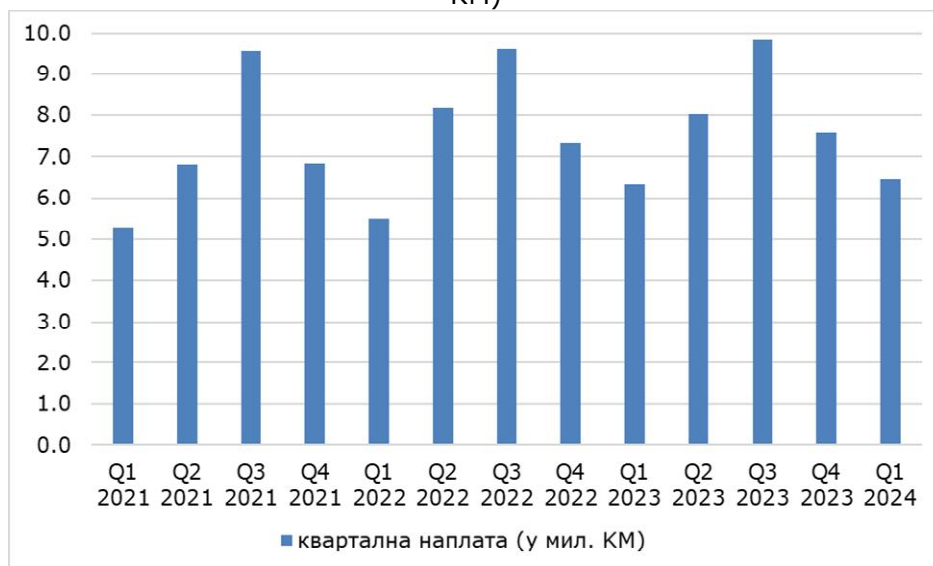
2.1. Квартално кретање укупних прихода од акциза на безалкохолна пића

Графиконом шест приказана је квартална наплата укупних прихода од акциза на безалкохолна пића за период Q1 2021.–Q1 2024. године, у милионима КМ.

Као посљедица сезонског утицаја, из графикона се може видјети да је наплата ових прихода у трећим кварталима знатно већа од наплате у осталим кварталима. Стопа раста ових прихода приказана је наредним графиконом.

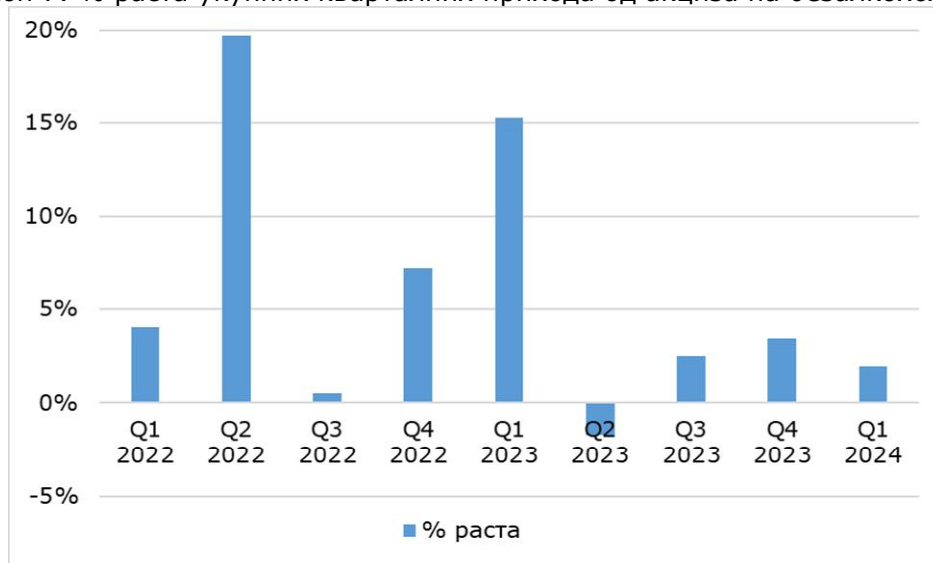
Графиконом седам приказана је квартална стопа раста укупних прихода од акциза на безалкохолна пића за период Q1 2022.–Q1 2024. године.

Графикон 6. Квартална наплата укупних прихода од акциза на безалкохолна пића (у мил. КМ)



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

Графикон 7. % раста укупних кварталних прихода од акциза на безалкохолна пића



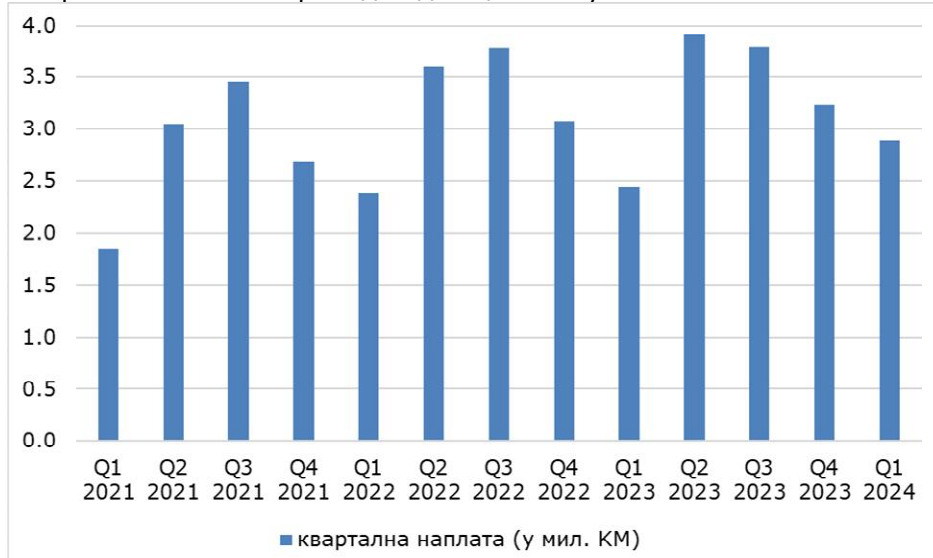
Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

Анализом кварталних кретања укупних прихода од акциза на безалкохолна пића примјетан је већи раст у наплати ових прихода у другом кварталу 2022. године 19,7%, четвртм кварталу исте године 7,2% и првом кварталу 2023. године 15,3%. У преосталим кварталима забиљежено је мање повећање наплате, док је једино смањење наплате евидентирано у другом кварталу 2023. године 1,7%, а у односу на исти квартал 2022. године.

2.2. Квартално кретање прихода од акциза на увозна безалкохолна пића

Графиконом осам приказана је квартална наплата прихода од акциза на увозна безалкохолна пића за период Q1 2021.–Q1 2024. године, у милионима КМ.

Графикон 8. Квартална наплата прихода од акциза на увозна безалкохолна пића (у мил. КМ)

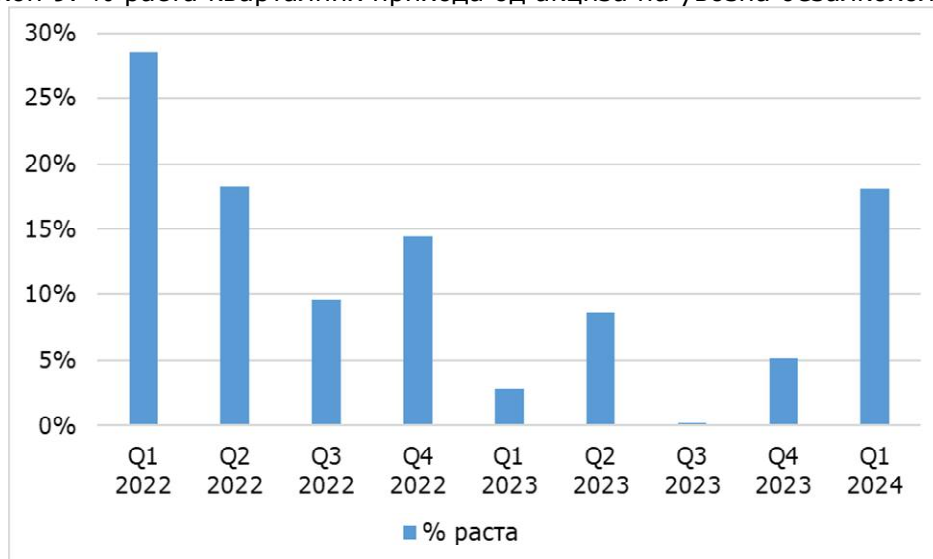


Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

Као и код кварталне наплате укупних прихода од акциза на безалкохолна пића, квартална наплата прихода од акциза на увозна безалкохолна пића је такође сезонског карактера те је највећа наплата ових прихода у трећим кварталима, односно љетним мјесецима. Љето је често период када произвођачи и продавци спровode интензивне маркетиншке кампање, повећан долазак туриста, спортски и културни догађаји у земљи током љета додатно утичу на повећање потрошње безалкохолних пића.

Графиконом девет приказана је квартална стопа раста прихода од акциза на увозна безалкохолна пића за период Q1 2022.–Q1 2024. године.

Графикон 9. % раста кварталних прихода од акциза на увозна безалкохолна пића



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

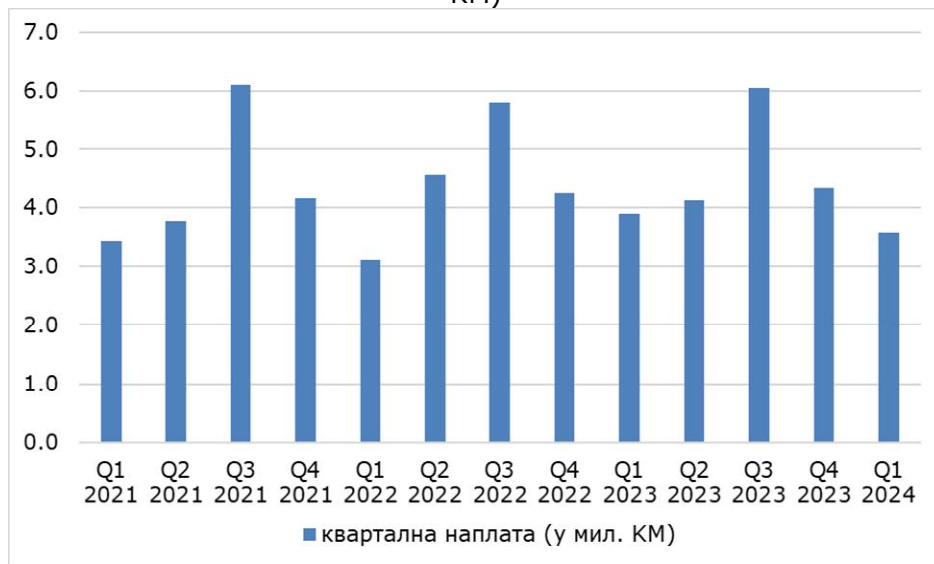
Квартална наплата прихода од акциза на увозна безалкохолна пића има позитиван тренд током свих квартала приказаних табелом. Међутим највеће повећање ових прихода

забијежено је у првом кварталу 2022. године 28,5% као резултат економског опоравка након пандемије COVID-19. Економија се почела опорављати што је повећало расположиви доходак потрошача и њихову куповну моћ укључујући потрошњу безалкохолних пића из увоза, укидање и ублажавање рестрикција везаних за пандемију повећало је потрошњу у ресторанима, кафићима и другим угоститељским објектима што је довело до већег увоза безалкохолних пића. Опоравак туризма у првом кварталу 2022. године, промјене у навикама потрошача и стабилизација глобалних трговинских токова, фактори су који су додатно утицали на повећање потражње за безалкохолним пићима из увоза. Тренд раста ових прихода настављен је и у осталим кварталима исте и наредне године, док је већи раст забијежен и у другом кварталу 2022. године 18,3%, као и у првом кварталу текуће године 18,1%, а у односу на исти квартал претходне године.

2.3. Квартално кретање прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића

Графиком 10 приказана је квартална наплата прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића за период Q1 2021.–Q1 2024. године, у милионима КМ.

Графикон 10. Квартална наплата прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића (у мил. КМ)

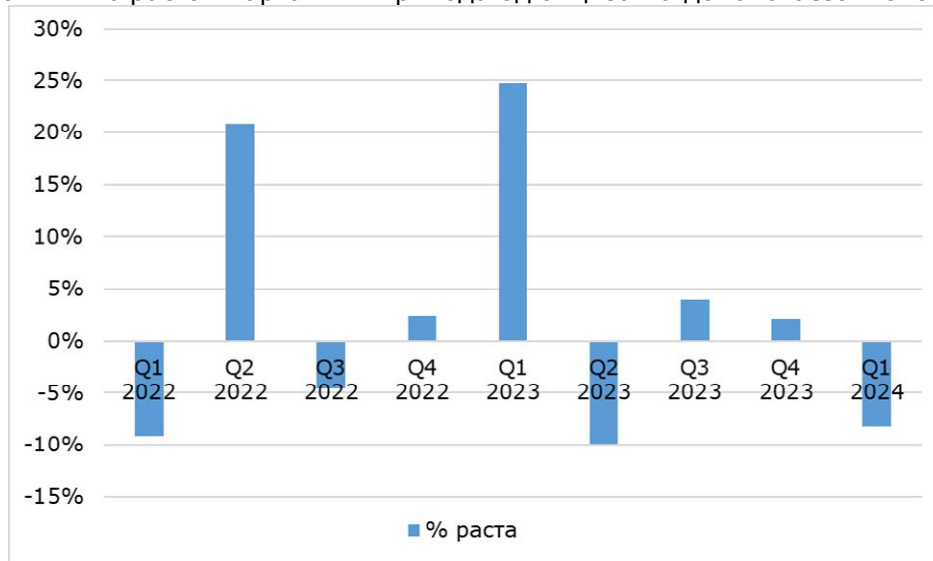


Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

Као и код кварталне наплате укупних прихода од акциза на безалкохолна пића, те кварталне наплате прихода од акциза на увозна безалкохолна пића, квартална наплата прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића сезонског је карактера те је у посматраном периоду највећа наплата забијежена у љетним мјесецима, односно у трећим кварталима.

Графиком 11 приказана је квартална стопа раста прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића за период Q1 2022.–Q1 2024. године.

Графикон 11. % раста кварталних прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

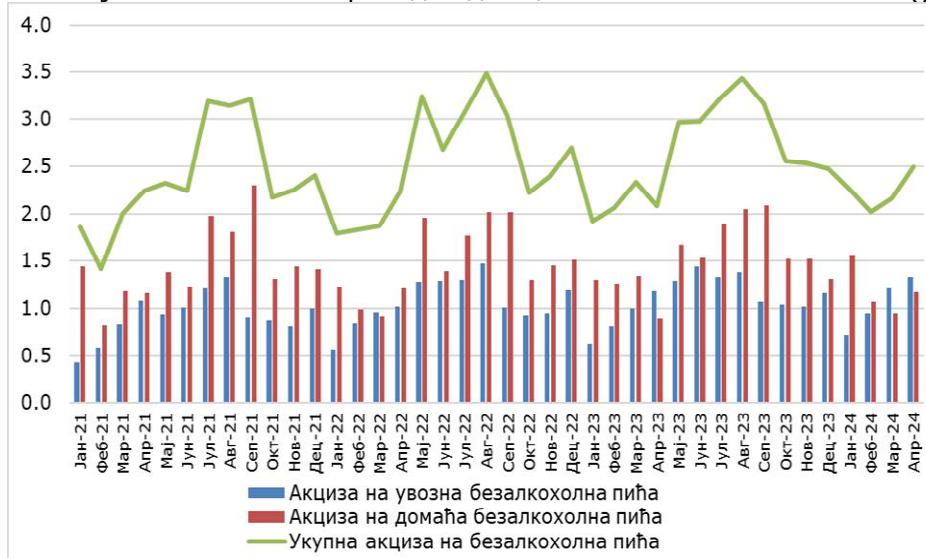
Највеће повећање ових прихода забиљежено је у другом кварталу 2022. године 20,8% као генерални пораст потрошње домаћих производа услед економског опоравка након пандемије. Такође, велики раст ових прихода забиљежен је и у првом кварталу 2023. године 24,8%. Поједини квартали забиљежили су смањење наплате ових прихода које се кретало од 4,6% у трећем кварталу 2022. године до 9,9% у другом кварталу 2023. године када је забиљежено и највеће смањење у посматраном периоду.

3. Мјесечно кретање прихода од акциза на безалкохолна пића

Мјесечна динамика кретања наплате прихода од акциза на безалкохолна пића приказана је за период од јануара 2021. године до априла 2024. године. Циљ анализе мјесечног кретања наплате прихода од акциза на безалкохолна пића је детаљнији приказ кретања ових прихода под утицајем актуелних спољних фактора као што су цијене сировина попут воде, шећера и других састојака који утичу на цијену крајњег производа, опште економско стање и куповна моћ потрошача која утиче на потрошњу безалкохолних пића, сезонски утицај, инфлација и други фактори.

Графиконом 12 приказано је мјесечно кретање прихода од акциза на безалкохолна пића за период јануар 2021.-април 2024. година, у милионима КМ. Приказано је мјесечно кретање укупне наплате прихода од акциза на безалкохолна пића у посматраном временском периоду, као и мјесечно кретање наплате прихода од акциза на безалкохолна пића раздвојено по компонентама – приходи од акциза на увозна и домаћа безалкохолна пића.

Графикон 12. Мјесечна наплата прихода од акциза на безалкохолна пића (у мил. КМ)



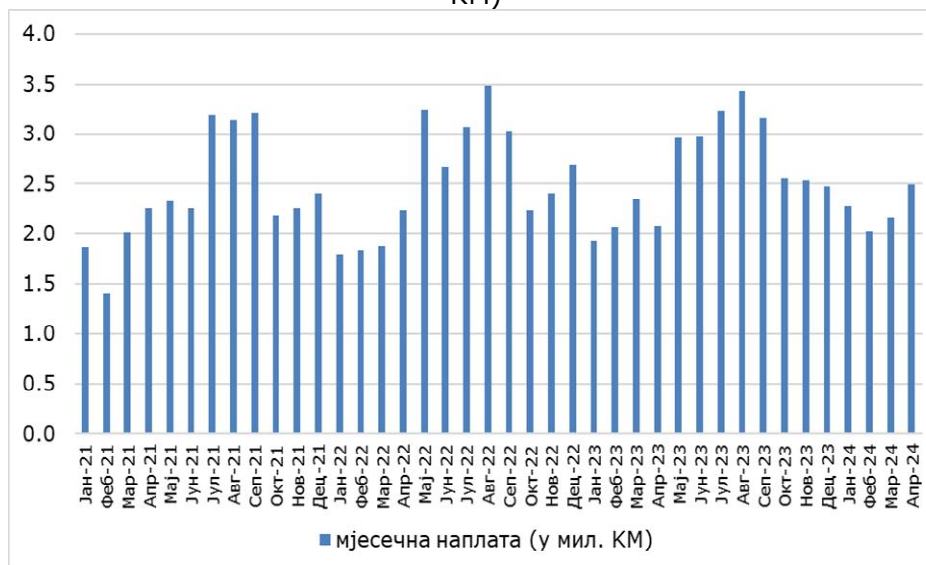
Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

Из мјесечних података о наплати прихода од акциза на безалкохолна пића, може се закључити да сезонски утицај, односно временски услови имају највећи утицај на потрошњу. Детаљнија анализа кретања укупних мјесечних прихода од акциза на безалкохолна пића, као и прихода од акциза на безалкохолна пића по компонентама - увозна и домаћа безалкохолна пића на мјесечном нивоу, приказана је у наставку.

3.1. Мјесечно кретање укупних прихода од акциза на безалкохолна пића

Графиконом 13 приказана је мјесечна наплата укупних прихода од акциза на безалкохолна пића за период јануар 2021.–април 2024. године, у милионима КМ.

Графикон 13. Мјесечна наплата укупних прихода од акциза на безалкохолна пића (у мил. КМ)

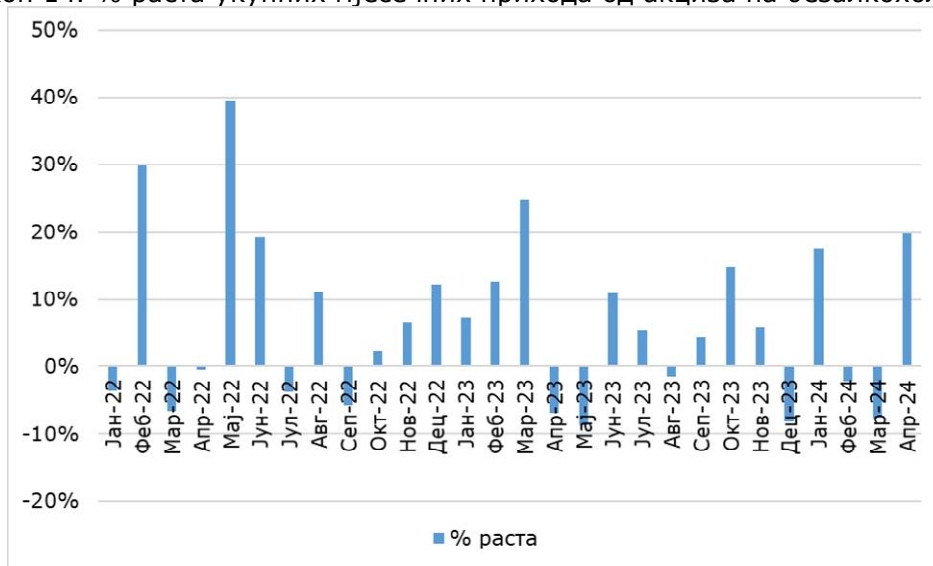


Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

У посматраном периоду на мјесечном нивоу, највећа наплата укупних прихода од акциза на безалкохолна пића забиљежена је у лјетним мјесецима, односно у периоду од маја до септембра сваке године, док је најмања наплата ових прихода на мјесечном нивоу забиљежена почетком године, у јануару и фебруару, у посматране три године. Разлог ниских прихода од акциза на безалкохолна пића почетком године јесте највећим дијелом потрошња која због нижих температура опада током зимских мјесеци јер потрошачи мање конзумирају хладне напите, што резултује мањом продајом и, посљедично, мањим приходима од акциза. Такође, почетак године је период такозване празничне сезоне те су потрошачи обезбједили залихе прије, углавном у децембру.

Графиком 14 приказана је мјесечна стопа раста укупних прихода од акциза на безалкохолна пића за период јануар 2022.–април 2024. године, а у односу на исти мјесец претходне године.

Графикон 14. % раста укупних мјесечних прихода од акциза на безалкохолна пића



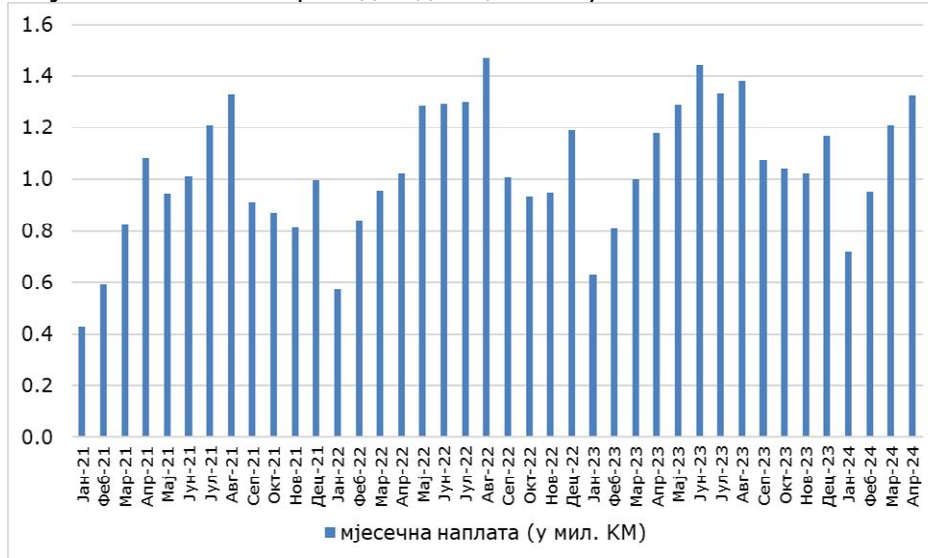
Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

Највеће повећање у наплати укупних прихода од акциза на безалкохолна пића забиљежено је у мају 39,6% и фебруару 29,8% 2022. године, као и у марту 2023. године 24,8%, а у односу на исти мјесец претходне године. У посматраном периоду није забиљежено веће смањење у наплати ових прихода, односно већа негативна стопа раста. Највеће смањење евидентирано је у мају 2023. године 8,6%, а због лошег времена и великог броја кишних дана што је утицало на смањење друштвених догађања и окупљања.

3.2. Мјесечно кретање прихода од акциза на увозна безалкохолна пића

Графиком 15 приказано је мјесечно кретање наплате прихода од акциза на увозна безалкохолна пића за период јануар 2021.–април 2024. године, у милионима КМ.

Графикон 15. Мјесечна наплата прихода од акциза на увозна безалкохолна пића (у мил. КМ)

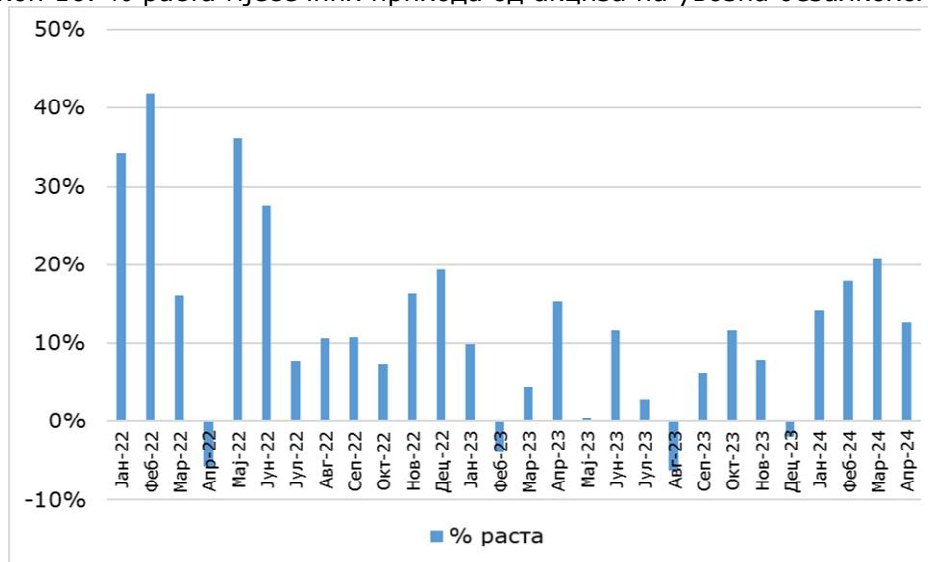


Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

Као и код укупних прихода од акциза на безалкохолна пића приказаних на мјесечном нивоу, највећа наплата прихода од акциза на увозна безалкохолна пића је такође у љетним мјесецима, док је најмања мјесечна наплата ових прихода из године у годину забиљежена у јануару.

Графиконом 16 приказана је мјесечна стопа раста прихода од акциза на увозна безалкохолна пића за период јануар 2022.–април 2024. године, а у односу на исти мјесец претходне године.

Графикон 16. % раста мјесечних прихода од акциза на увозна безалкохолна пића



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

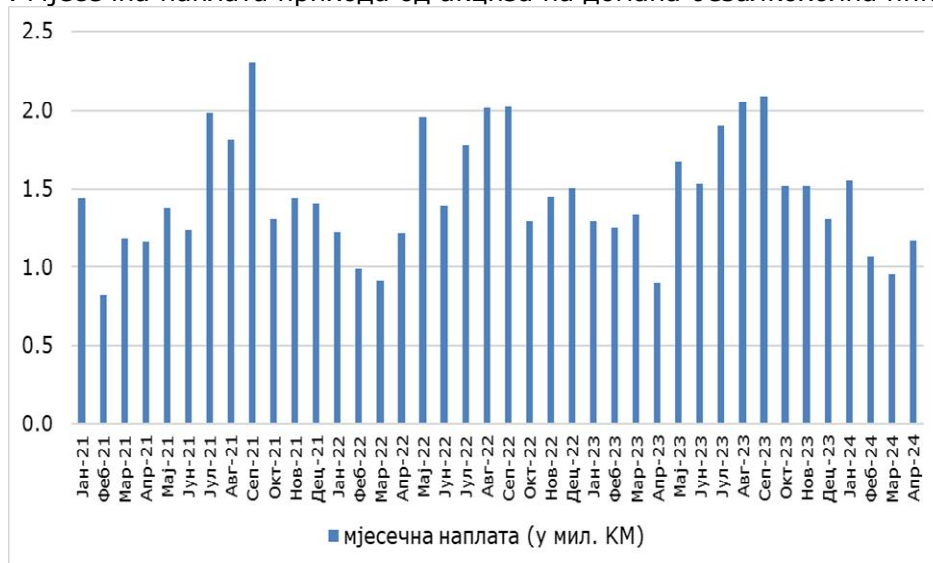
Највећи раст наплате прихода од акциза на увозна безалкохолна пића на мјесечном нивоу забиљежен је почетком 2022. године као резултат попуштања мјера, постпандемијског опоравка и промјене потрошачких навика што је довело до повећане потрошње. Тако је у

јануару исте године забиљежен пораст наплате 34,3%, у фебруару 41,9%, мају 36,1% и јуну 27,5% у односу на исти мјесец претходне године. У посматраном периоду забиљежена је веома ниска негативна стопа раста прихода од акциза на увозна безалкохолна пића у априлу 2022. године, фебруару, августу и децембру 2023. године која се кретала од 2,0% до 6,3%, а у односу на исти мјесец претходне године.

3.3. Мјесечно кретање прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића

Графиком 17 приказано је мјесечно кретање наплате прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића за период јануар 2021.–април 2024. године, у милионима КМ.

Графикон 17. Мјесечна наплата прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића (у мил. КМ)

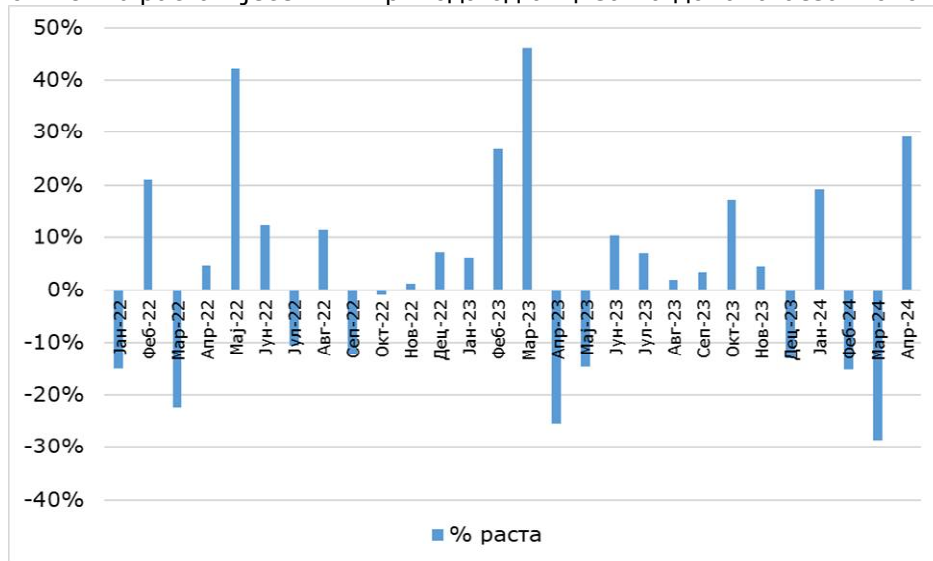


Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

Сличан тренд у наплати као и код укупних прихода од акциза на безалкохолна пића и прихода од акциза на безалкохолна пића из увоза, биљежи и наплата прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића. Највећа наплата ових прихода забиљежена је у љетним мјесецима, међутим најмања наплата забиљежена је у фебруару 2021., марту 2022. и априлу 2023. године што се не може приписати смањењу потрошње услед изразито ниских температура и пост празничне потрошње.

Графиком 18 приказана је мјесечна стопа раста прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића за период јануар 2022.–април 2024. године, а у односу на исти мјесец претходне године.

Графикон 18. % раста мјесечних прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ, приказ ОМА

Стопа раста прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића биљежи највећи раст у мају 2022. године 42,0%, марту 2023. године 46,1%, априлу текуће године 29,2% у односу на исти мјесец претходне године. Негативна стопа раста прихода од акциза на домаћа безалкохолна пића на мјесечном нивоу чешћа је појава од негативне стопе раста прихода од акциза на увозна безалкохолна пића, што би требало да алармира домаће произвођаче да иновирају, побољшају квалитет својих производа, смање трошкове или развију нове маркетиншке стратегије. Тако је у текућој години забиљежена негативна стопа раста у фебруару 15,0% и марту 28,7%, што указује на кретање преференција потрошача ка безалкохолним пићима из увоза у односу на домаћа безалкохолна пића.

Реформа одлучивања у сфери пореза у ЕУ у свјетлу проширења на западни Балкан

(аутор: др Динка Антић)

УВОД

"Зелено свјетло" за Босну и Херцеговину значи поновно отварање тема које су важне за европски пут након вишегодишњег застоја.

Случајност или не, непосредно прије давања "зеленог свјетла" БиХ и подршке проширењу ЕУ на западни Балкан у институцијама ЕУ су донесене двије значајне одлуке везано за политику опорезивања у ЕУ, што ће, уједно, постати и дио "пореског" *acquis*-а за нове чланице. Прво је Савјет ЕУ 19/3/2024 усвојио уредбу којом се, у циљу повећања ефикасности рада Суда правде ЕУ, надлежности за одлучивање о предметима у подручју пореза у ЕУ преносе са Суда правде на Општи суд, а већ наредни дан је Европска комисија објавила коминике о прегледу предприступних реформи и политика, који се, између осталог, фокусира и на проблем једногласног одлучивања о пореским питањима, те заговара прелазак на одлучивање квалификованом већином. У основи, ради се о јачању кохезије у два сегмента пореске интеграције на нивоу ЕУ – негативне пореске интеграције, која се реализује примјеном *case law* Суда правде ЕУ у сфери пореза, и позитивне пореске интеграције, која се остварује примјеном уредаба и директива из сфере пореза, које Савјет ЕУ, према досадашњем начину одлучивања, једногласно усваја на приједлог Европске комисије.

У сваком случају, усвајање два важна документа, којима се мијења или жели промијенити одлучивање у сфери пореза на нивоу ЕУ, непосредно пред доношење одлуке о давању "зеленог" свјетла БиХ и подршке приступању осталих земаља западног Балкана и источне Европе, представља позитиван политички сигнал да ЕУ већ креће са припремама за проширење.

ПРАВНИ ОКВИР И МЕХАНИЗМИ ПОРЕСКЕ ИНТЕГРАЦИЈЕ

Уговор о оснивању ЕУ садржи експлицитни правни основ за хармонизацију индиректних пореза, прописујући надлежност Савјета ЕУ да „једногласно, у одређеној процедури и након консултације са Европским парламентом и Економским и социјалним комитетом, усваја прописе којима ће се осигурати хармонизација законодавства из сфере пореза на промет, акциза и других облика индиректних пореза, до обима у којем је хармонизација нужна да би се осигурала упостава и функционисање интерног тржишта и да би се избјегло угрожавање конкурентности”¹⁴. За разлику од индиректних пореза хармонизација директних пореза у ЕУ није прописана, већ се потреба за усклађивањем директних пореза на нивоу ЕУ, с обзиром на утицај опорезивања на функционисање тржишта, може назријети из одредаба којима се Савјет овлашћује да „доноси директиве којима ће се извршити приближавање закона, уредби и подзаконских аката чланица, којима се директно утиче на успоставу и функционисање интерног тржишта”¹⁵. Овако правно позиционирање хармонизације пореза у ЕУ представља баланс између два, међусобно супротстављена захтјева: да се, на једној страни, осигура функционисање Уније, а да се при томе, на другој страни, не наруши фискални суверенитет чланица. Одређени ниво интеграције пореза је био нужен, јер би задржавање аутономних националних пореских система довело до пореске конкуренције између чланица и фрагментације јединственог тржишта по националним границама, што директно угрожава основне постулате тржишта Уније – слободно кретање људи, добара, услуга и капитала.

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. (превод аутора).

¹⁵ Ibid. čl. 115. (превод аутора).

Рјешење је нађено у избалансираном приступу који укључује следеће три групе механизма:

- i. законодавне механизме
- ii. судске механизме
- iii. институционалне механизме¹⁶.

Законодавна интеграција, која је позната и под називом „чврсто законодавство“, у пракси се остварује на три начина:

- доношењем регулативе на нивоу ЕУ
- хармонизацијом националног правног оквира са регулативом ЕУ
- координацијом између чланица.

Судска интеграција пореских система спроводи се дјеловањем Суда правде ЕУ. Пресуде Суда као „*case law*“ су обавезујуће за све чланице. Чланице које су странка у спору су дужне да ускладе националне пореске прописе са пресудама Суда. Међутим, и остале чланице су приморане да ускладе националне прописе са пресудама да не би у будућности дошле под удар Суда. На тај начин судске пресуде постају механизам путем којег се принудно, без иницијативе чланице, врши хармонизација националних пореских прописа и интеграција националних пореских система.

Последњих година у пракси се све више јавља **институционална интеграција** путем обавезујућих и необавезујућих инструмената. Институционална интеграција је позната и под називом „меко законодавство“. Необавезујући инструменти укључују препоруке и извјештаје Европске комисије, која, позивајући се на овласти које су јој дате Уговором („чувар Уговора“), често покреће процедуре против чланица које националним пореским прописима нарушавају темељне принципе функционисања Уније, слободу кретања добара, услуга, капитала и радне снаге, угрожавајући и функционисање јединственог тржишта ЕУ. У случајевима кршења правних прописа ЕУ Комисија доноси утемељена мишљења која су обавезујућа за чланице. Захтјев Комисије у облику утемељеног мишљења представља другу фазу процедуре у случају повреде права ЕУ, у складу са чл. 258 Уговора¹⁷. У случају да чланице не удовоље захтјеву предмет ће бити упућен Суду правде ЕУ. У највећем броју пореских случајева утемељена мишљења се односе на примјену Шесте ПДВ директиве (од 1.1.2007. Директиве Савјета 2006/112/ЕС), али и на директве из подручја опорезивања акцизом, те у свим другим случајевима када Комисија оцијени да национални порески закони представљају пријетњу за исправно функционисање јединственог тржишта ЕУ.

Већина од побројаних механизма су обавезујући, док је само мали број институционалних механизма савјетодавног карактера (нпр. извјештаји и препоруке Европске комисије, смјернице комитета и радних тијела који дјелују под окриљем Комисије). Обавезност механизма интеграције се може остварити на разне начине, примјеном једног механизма или више њих. Могуће је да чланица без притисака или судских налога инкорпорира европско право у национални законодавни систем или да то учини у другом кораку након интервенције Комисије и пријема обавезујућег мишљења о кршењу Уговора. Међутим, могуће је да чланица измијени националне прописе у трећем кораку тек када Суд правде ЕУ донесе пресуду, након покретања поступка пред Судом од стране Европске комисије.

¹⁶ Више: 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 Бивши чл.226 Уговора из Нице.

ИНТЕРАКЦИЈА ИЗМЕЂУ МЕХАНИЗАМА

Теорије интеграције праве разлику између позитивне и негативне интеграције. Позитивна интеграција подразумијева доношење заједничких правила од стране супранационалног нивоа (ЕУ), док се уклањање препрека између чланица назива негативном интеграцијом. У духу овакве подјеле пореска интеграција преко закона ЕУ сматра се позитивном интеграцијом пореских система. С друге стране, због осигурања интеграције путем прохибитивних и рестриктивних учинака на националне прописе и праксу свих чланица, судска интеграција се сматра негативном интеграцијом пореских система (вид. Графикон 1). У начелу, механизми позитивне интеграције примјењују се на индиректне порезе, док се интеграција система директног опорезивања врши углавном на основу пресуда Суда правде ЕУ.

Наведени слијед механизма пореске интеграције (законодавни, судски, институционални) истовремено представља и хронолошки слијед. Након доношења основног правног оквира хармонизације пореза на нивоу ЕУ друга фаза интеграције је подразумијевала судску интервенцију да би се исправно примијенили усвојени закони ЕУ. Како је временом расло оптерећење Европског суда правде Европска комисија је интензивирала институционалне механизме заштите правног оквира опорезивања на нивоу ЕУ. У том смислу, институционална пореска интеграција се може сматрати механизмом којим се на посредан начин осигурава примјена законодавства у подручју пореза без интервенције Суда. Институционална пореска интеграција временом је све више добијала на значају. Поред растерећења Суда правде ЕУ значајан разлог за већи уплив Комисије у пореске системе чланица налази се у чињеници да је процес законодавне пореске интеграције (на првом мјесту система ПДВ-а) застао на законском оквиру. Доношење директива није било праћено усвајањем проведених прописа, што је довело до дивергентне пореске праксе у чланицама. Заједничке одредбе из сфере опорезивања ПДВ-ом тумачиле су се на различите начине у појединим чланицама, што је ескалирало ширењем Уније на 25, односно 27 чланица. Свјесни посљедица штетне пореске конкуренције у сфери индиректних пореза институције ЕУ су настојале да правну празнину надомјесте дјеловањем институционалних механизма, савјетодавног и обавезујућег карактера, да би се на тај начин остварио виши степен хармонизације у примјени заједничких правила опорезивања ПДВ-ом.

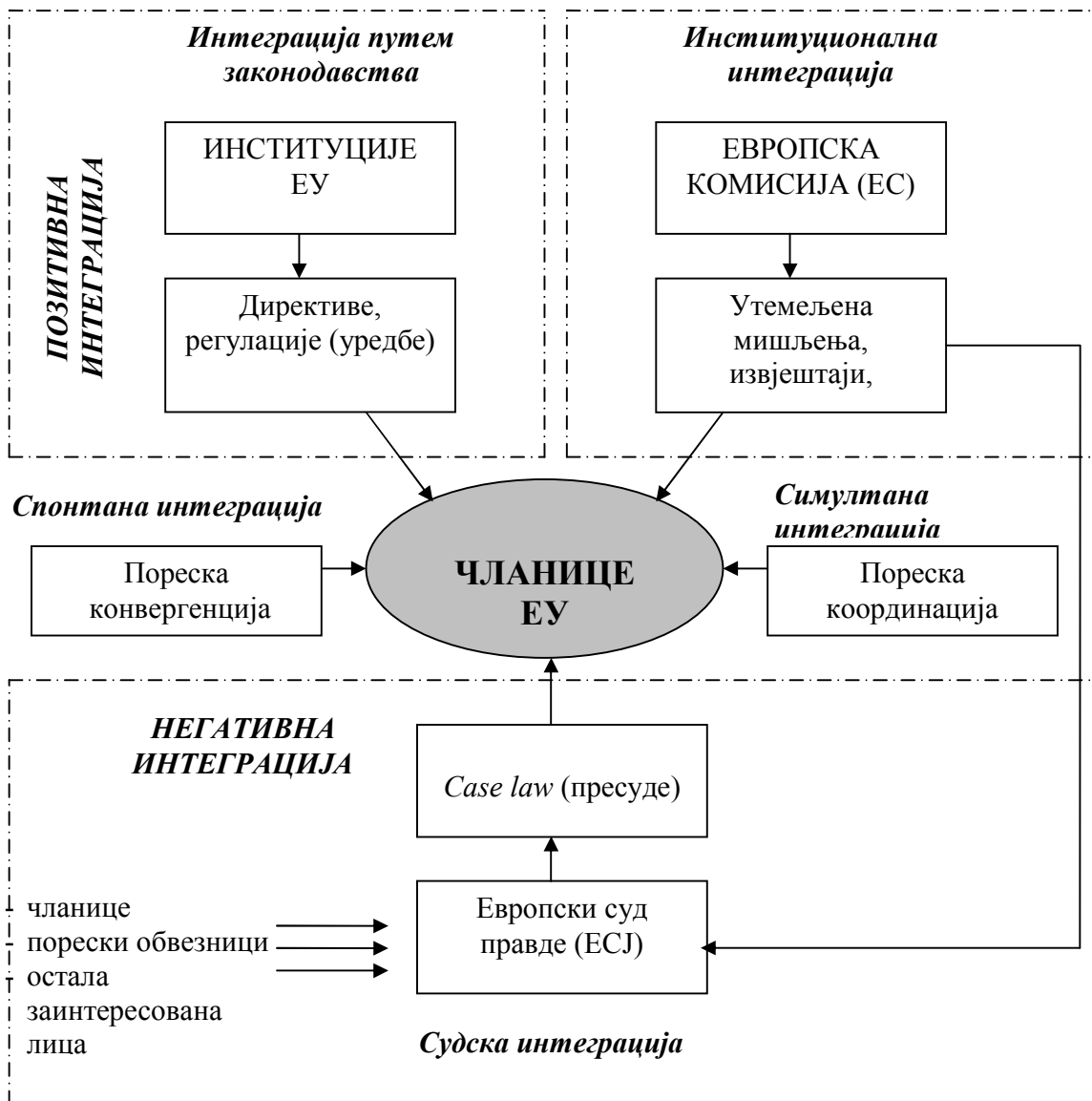
Горе наведени примјери функционисања механизма пореске интеграције у ЕУ указују на постојање међусобне интеракције. Национални фискални суверенитет чланица је с једне стране ограничен опсегом позитивне интеграције (тј. постојањем легислативе на нивоу ЕУ), а с друге стране циљевима ЕУ. С обзиром на остварење циља „четири слободе“ и конкурентности на тржишту ЕУ чланицама није дозвољено да усвајају пореске прописе или прописе из сфере фискалне (државне) помоћи, нити да одржавају управну праксу која води дискриминацији или ограничава успоставу и пословање компанија, кретање радника, капитала, добара и услуга. Поред тога, национални порески суверенитет чланица ограничен је и донетима негативне пореске интеграције (тј. капацитетом и мандатом Суда).

Примјена различитих механизма интеграције у одређеним сегментима опорезивања довела је до различитог степена хармонизације, зависно од тога да ли су у питању директни или индиректни порези.

Код индиректног опорезивања постигнут је висок степен хармонизације на нивоу ЕУ. То је омогућено доношењем сљедећих прописа: Царинског закона ЕУ, редизајниране ПДВ Директиве 2006/112/ЕС, сета директива из подручја опорезивања акцизом (енергената, дуванских производа, алкохолних пића), уредбама о службеној сарадњи пореских управа чланица у подручју ПДВ-а и акциза. Царински закон и регулације о службеној сарадњи пореских управа директно се примјењују у чланицама, док директиве из сфере ПДВ-а и акциза садрже минималне стандарде и правила која се морају уградити у националне

прописе чланица. Европска комисија је задужена да надзире процес инкорпорирања директива у национално законодавство чланица. У неким случајевима директивама се прописује начин хармонизације националних прописа¹⁸. Негативна пореска интеграција у сфери индиректних пореза се остварује само у ограниченом сегменту - пресудама Суда правде ЕУ у предметима које је покренула Комисија против чланица и пресудама у споровима између обвезника и националних пореских управа у вези са имплементацијом уредби и директива из сфере царина, ПДВ-а и акциза.

Графикон 1: Механизми пореске интеграције у ЕУ и међусобне интеракције (приказ аутора)



Велику улогу у интеграцији индиректних пореза имају савјетодавни институционални механизми. С обзиром на доминантну улогу ПДВ-а у процесу пореске интеграције

¹⁸ Најчешће се оставља чланицама да изаберу између директног преузимања одредаба директива у националне прописе или да се у националним прописима додају референце које упућују на одредбе директиве ЕУ.

најзначајнији савјетодавни механизми се односе на имплементацију ПДВ директиве у чланицама ЕУ. Савјетодавни механизми пореске интеграције ПДВ-а у ЕУ укључују:

- најбољу праксу чланица
- смјернице ПДВ комитета.

Најбоља пракса у подручју ПДВ-а подразумева практичну примјену одређених правила или шема опорезивања у неким чланицама, прописаних директивом о ПДВ-у или дерогацијама које је Савјет ЕУ одобрио одређеној чланици. Практика укључује и примјену различитих метода за операционализацију заједничких правила, које су прописане националним подзаконским актима (правилници, инструкције) из сфере ПДВ-а. Врло често се дешава да и остале чланице прихвате најбољу праксу неке од чланица, уколико се показала ефикасном и исправном. У том случају процес хармонизације у наредном кораку подразумева проширење дерогација и на остале чланице које то затраже од Савјета ЕУ, потом, уколико се покаже ефикасном за цјелокупни систем ПДВ-а, најбоља пракса се уграђује као опција у ПДВ Директиву¹⁹, и, на крају, у посљедњој фази хармонизације, постаје обавезујућа одредба за све чланице²⁰.

Други савјетодавни механизам интеграције система ПДВ-а у ЕУ представља Комитет за ПДВ-е, успостављен Шестом ПДВ директивом. Смјернице које доноси Комитет немају законску снагу и не објављују се у Службеним новинама ЕУ, али се од стране чланица и обвезника примјењују као јединствена и обавезујућа правила опорезивања. Тиме се на индиректан начин убрзава процес пореске интеграције у ЕУ, али се и на директан начин спрјечава трошење буџета чланица, с обзиром да би евентуално непоступање по смјерницама Комитета било предметом поступака пред Комисијом и Судом правде ЕУ, који би били унапријед изгубљени имајући у виду да и Комисија и Суд приликом одлучивања уважавају смјернице Комитета. Оба савјетодавна механизма, будући да воде вишем степену хармонизације без метода принуде, иако институционалног карактера, *de facto* представљају облике позитивне интеграције система ПДВ-а на нивоу ЕУ.

За разлику од интеграције индиректних пореза, која се углавном ослања на законодавне и институционалне механизме, интеграција директних пореза (пореза на добит и доходак) се остварује механизмима негативне интеграције. Елементе позитивне интеграције директних пореза путем директива ЕУ налазимо само у ограниченом сегменту опорезивања (матичних и зависних предузећа, мерџера, камата и тантијема, камата на штедњу), те у сфери заједничке сарадње на разрезу и надокнади пореских потраживања. Разлози за такав тренд налазе се у карактеру пореза. Индиректни порези, као порези на трансакције промета, директно погађају слободу трговине. Да би се успоставила слободна трговина унутар ЕУ чланице су морале пристати на укидање фискалних граница између чланица, што је захтијевало хармонизацију правила опорезивања промета добара и услуга између чланица. Давањем сагласности на успоставу јединственог тржишта чланице су се одрекле дијела националног фискалног суверенитета у сфери индиректних пореза. Међутим, чланице нису биле вољне да приступе хармонизацији директних пореза, сматрајући их битним елементом фискалног суверенитета који им омогућава вођење активне макроекономске политике.

С обзиром на ограничено подручје позитивне интеграције у сфери директних пореза дјеловање Суда правде ЕУ се у мањој мјери односило на имплементацију директива ЕУ. Углавном, Суд одлучује у предметима који се односе на сукоб слобода и принципа из Уговора

¹⁹ Нпр. механизам преноса обавезе за ПДВ са продавца на купца (*reverse charge mechanism*), у БиХ познат као посебна шема у грађевинарству, је неким чланицама био одобрен као дерогација само за одређене трансакције промета и одређене подухвате (нпр. градња заједничких мостова). Након што се механизам показао ефикасним у борби против ПДВ превара укључен је прво као опција у Шесту ПДВ директиву, а потом са ширим опсегом примјене и у Директиву 2006/112/ЕС.

²⁰ Велики број дерогација одобрених неким чланицама, које нису биле објављене, нити су саставни дио Шесте директиве, су у процесу њеног редизајна уграђене у нову Директиву 2006/112/ЕС.

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba

Сарајево: Змаја од Босне 476, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 246 081, Факс:+387 033 246 080, Web: www.oma.uino.gov.ba

и одредаба националних пореских прописа²¹. Суд нема могућности да пресуђује у питањима двоструког опорезивања или неких других фискалних питања (нпр. надлежности за порезе, алиментирање и алоцирање буџета ЕУ), премда се све више позива на међународне пореске споразуме, попут модела пореских конвенција које примјењују чланице OECD-а. Због непостојања легислативе ЕУ из сфере директних пореза Суд може да испитује да ли спорни национални порески прописи представљају „непрописани бијег од одредаба Уговора“. У овим предметима Суд примјењује тзв. „правило разлога“, процјењујући степен рестриктивности националне пореске мјере у односу на Уговор, да ли се слободе, осигуране Уговором, ограничавају националним прописима у већој мјери него што је то нужно за остварење јавног интереса у чланици чији је закон предмет преиспитивања од стране Суда. Према „правилу разлога“ рестриктивна национална пореска мјера је допуштена, иако није као таква експлицитно поменута у Уговору, (i) уколико је нужна за заштиту јавног интереса, (ii) уколико не уводи различит третман домаћих и увозних добара и (iii) уколико њени рестриктивни ефекти не иду изван онога што је нужно за заштиту легитимних интереса.

ИМПЛИКАЦИЈЕ ПОРЕЗНЕ КОНКУРЕНЦИЈЕ НА ИНТЕГРАЦИЈУ ПОРЕЗА

Од оснивања Европске заједнице пореска интеграција је било питање око којег се тешко долазило до компромиса. С друге стране, компромис је нужен уколико се жели једногласно, у складу са одредбама Уговора о оснивању ЕУ, донијети европски закон из области пореза. Немогућност постизања компромиса је увелико ограничила домете постојећег нивоа пореске интеграције, поготово у подручју директних пореза, чиме је отворен простор дјеловању пореске конкуренције између чланица ЕУ.

Како не постоји сагласност у вези пожељног степена пореске интеграције у ЕУ, тако не постоји ни сагласност око конкуренције у порезима између чланица. У сложеној економској интеграцији, попут Уније, коју одликује високо пореско оптерећење²², пореска конкуренција између чланица може довести до повећања ефикасности пореских система чланица и смањења укупног пореског оптерећења. Имајући само то у виду, било каква супранационална интервенција у порезима са нивоа ЕУ би угрозила здраву пореску конкуренцију између влада и онемогућила пореска растерећења. Заговорници пореске конкуренције у ЕУ сматрају супранационалну интервенцију у порезима својеврсном „међународном пореском картелизацијом“, без обзира на форму и јачину интервенције, да ли је рестриктивна или прохибитивна или подразумијева међувладину координацију. Међутим, не треба занемарити ни негативне економске и фискалне ефекте пореске конкуренције. Неконтролисана пореска конкуренција²³ може да апсорбује буџете других чланица, доводећи до неприхватљивог смањења финансирања јавних услуга и фискалне деградације, те сиромашења Уније у цјелини. ЕУ, као јединствени економски простор, може бити регионално и глобално конкурентна само уколико је постигнута ефикасна алокација капитала и других ресурса унутар Уније. Постојање различитих пореских режима и ниских пореских стопа у чланицама доводи до тога да компаније одлуке о инвестирању, успостави сједишта компаније и запошљавању доносе на бази повољнијег пореског третмана, а не на темељу преференција потрошача и ефикасности улагања. Стога, посматрано са нивоа ЕУ, пореска конкуренција између чланица доводи до неефикасне алокације капитала и других ресурса Уније и

²¹ Мјера мора да задовољи принцип пропорционалности. Према овом темељном принципу функционисања ЕУ садржај и облик акције Уније неће прећи оно што је нужно да се постигну циљеви из Уговора. Вид. чл. 5 Лисабонског уговора.

²² Пореско оптерећење ЕУ-27 износи 40,1% БДП Уније, више него код чланица OECD (33,8%) и знатно више од глобалних конкурената САД (25,5%) и Јапана (31,4%). Извор: European Commission, Taxation trends in the European Union, 2022 Edition.

²³ Нпр. трка између чланица у снижавању стопа пореза како би се привукли инвеститори, која се у литератури назива „трка до дна“ може имати за посљедицу ефекат „осиромашења сусједа“ или колоквијално „дренажу“ прихода и економских активности у чланицама које су погођене мјерама, али и у чланицама које спроводе мјере.

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba

Сарајево: Змаја од Босне 476, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 246 081, Факс:+387 033 246 080, Web: www.oma.uino.gov.ba

нарушавања принципа неутралности опорезивања. Неефикасна алокација капитала, пореска фрагментација и пореска конкуренција унутар ЕУ највише погађају компаније из ЕУ које послују на свјетском тржишту, које због виших трошкова и неефикасности постају неконкурентне у односу на глобалну конкуренцију. Постојање 27 различитих пореских система отежава и поскупљује пословање компанијама унутар ЕУ, те одвраћа компаније из трећих земаља да улазе на тржиште Уније, чиме ЕУ, у глобалним размјерама, постаје неатрактивним тржиштем за улагања и инвестиције.

Пореска конкуренција, која се посљедњих година симултано одвијала између чланица, имала је за посљедицу достизање одређеног степена конвергенције директних пореза у чланицама, чиме је *de facto* постигнут већи степен пореске интеграције без активирања механизма негативне интеграције. Због својих посредних интегративних ефеката конвергенција пореских система чланица може се сматрати одређеном формом **спонтане пореске интеграције** која се дешава између чланица, без дјеловања институција ЕУ и њених правних механизма. Међутим, од 2004.г., након пријема нових 13 чланица, дивергенција између пореских система чланица се повећала. Постојала је опасност да конкуренција у порезима између „нових“ и „стarih чланица“, осим продубљивања разлика између пореских система чланица, може довести до контраефеката и за чланицу која форсира такве мјере. Да би се спријечило да спонтана пореска конкуренција пређе границу „корисности“ и ескалира у неконтролисани процес, који би могао угрозити приходе чланица и Уније, постигнута је сагласност око координације процеса конвергенције пореских система у ЕУ.

Координација пореских система подразумијева усклађивање ефеката конвергенције појединих врста пореза и интеракцију и балансирање пореских политика чланица у свим сегментима: између директних и индиректних пореза, између пореза и социјалних доприноса, унутар сваке групације пореза, те у односу на увођење еколошких („зелених“) пореза. У еволуцији пореске интеграције у ЕУ пореска координација представља нови механизам, која се заснива на симултаним активностима институција ЕУ и свих чланица. Њоме је на одређен начин заокружен концептуални оквир механизма пореске интеграције у ЕУ (вид. Графикон 1).

РЕФОРМЕ ОДЛУЧИВАЊА У ВЕЗИ СА ПОРЕЗИМА (МАРТ 2024)

і. Репорма судске пореске интеграције

Репорма одлучивања у предметима из сфере пореза започела је крајем 2022., по захтјеву Суда правде, да би се амандмани релевантних прописа договорили крајем 2023., као резултат преговора између Европског парламента и Савјета ЕУ, уз судјеловање Суда правде и Европске комисије.

У основи се ради се о преносу надлежности за одлучивање о претходним питањима на Општи суд у одређеним посебним подручјима, у циљу повећања ефикасности правосудног система ЕУ.

Општи суд (*General Court*) је, заједно са Судом правде, саставница Суда правде ЕУ. Основни задатак Суда правде ЕУ, па тако и Општег суда, јесте осигурање уједначеног тумачења права ЕУ и његова једнообразна примјена у чланицама. Прије усвајања Уговора из Лисабона (ступио на снагу 1.12.2009.), Општи суд се називао Првостепеним судом (*the Court of First Instance*). Имајући то у виду на одлуке Општег суда могуће је уложити жалбу Суду ЕУ. Од 1.9.2019. свака чланица именује по двоје судија у Општи суд на мандате од 6 година, који се може обновити уколико се постигне сагласност свих чланица о томе.

До најновије реформе Општи суд је био надлежан за следеће:

- спорове између особа/компанија и институција ЕУ, укључујући и радне спорове између запослених у институцијама ЕУ и институција ЕУ, као и тужбе повезане с правима интелектуалне својине;
- спорове које покрећу чланице ЕУ против Европске комисије и/или одлука Савјета;
- захтјеве за накнаду штете коју су проузрочиле институције и тијела ЕУ.

Као разлог за пренос надлежности Суда правде на Општи суд наводи се повећање броја неријешених предмета у вези са захтјевима за одлучивање о претходном питању, као и просјечно вријеме за рјешавање предмета, што угрожава ефикасност правосудног система ЕУ у цјелини. С друге стране, већ је Уговором о оснивању ЕУ, чл. 256(3) предвиђен трансфер надлежности на Општи суд у посебним подручјима која су прописана Статутом Суда правде ЕУ²⁴. Било је потребно прецизно дефинисати што су то "посебна подручја" која се могу пренијети у надлежност Општег суда, како би се осигурала правна сигурност за све стране. Од кључне важности је да посебна подручја буду јасно дефинисана и јасно разграничена од осталих подручја, како би се избегле дилеме и различита поступања.

Друго важно питање приликом одабира подручја за пренос надлежности на Општи суд је било постојање опсежне судске праксе (*case law*) којом се Општи суд може водити приликом доношења одлука о претходним питањима. Као посебно подручје, погодно за пренос надлежности, препознати су систем индиректних пореза на нивоу ЕУ и царински систем. Ради се о специфичном подручју у којем постоји опсежни *case law*, имајући у виду да само у подручју опорезивања ПДВ-ом хармонизовани систем на нивоу Уније, темељем Шесте ПДВ Директиве, функционише скоро шест деценија.

Уредбом²⁵ су таксативно наведена следећа подручја из сфере пореза и царина у којима се врши пренос надлежности са Суда правде на Општи суд:

- (а) заједнички систем пореза на додану вриједност;
- (б) акцизе;
- (ц) Царински закон;
- (д) класификација роба према Комбинованој номенклатури²⁶.

У преамбули Уредбе је детаљније појашњен садржај посебних подручја о којима ће одлучивати Општи суд:

- одлучивање о пореској основици за разрез ПДВ-а
- одлучивање о ослобађању од плаћања ПДВ-а
- тумачење општих аранжмана и плаћања акциза на алкохол, алкохолна пића, дуван, енергенте и електричну енергију
- примјена увозних и извозних царина у контексту трговине робом (заједничка царинска тарифа, поријекло и царинска вриједност робе, увозни и извозни поступци, укључујући настанак, утврђивање и престанак царинског дуга, посебни царински поступци, систем ослобођења од царина)
- тумачење посебних тарифних бројева и критеријума за разврставање одређене робе у комбинованој номенклатури.

За имплементацију Уредбе потребно је да Суд правде и Општи суд измијене своје правила процедуре.

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

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

²⁶ Поред наведених ставки пренос надлежности код одлучивања на Општи суд се односи и на компензацију и помоћ путницима у случају ускраћивања, отказивања или кашњења услуга превоза, као и на систем трговања дозволама за емисију CO₂.

ii. Реформа законодавне пореске интеграције

Проблем једногласног одлучивања о порезима

У склопу припрема за будуће проширење ЕУ и реформи које ЕУ треба урадити како би адекватно припремила правни систем и институције на улазак земаља западног Балкана и осталих земаља источне Европе, Европска комисија је 20/3/2024 усвојила Коминике²⁷ о прегледу предприступних реформи и политика, у којем су наглашене потенцијалне импликације у неколико области. Једно од важних питања која су апострофирана у Коминикеу јесте питање једногласног одлучивања у пореским стварима. ЕУ, као интеграција 27 чланица, већ се суочава са проблемом једногласног одлучивања у вези пореза. То је очекивано, јер порези, као сегмент фискалног суверенитета, представљају важну макроекономску полугу сваке чланице. Потешкоће да се постигне консензус нису специфичност само пореза, већ се јављају и у другим областима, јер поред опорезивања, једногласно одлучивање је потребно и код спољних послова и социјалних питања. Реално је очекивати да ће наставак проширења ЕУ на западни Балкан још више повећати разлике у развијености унутар ЕУ, укључујући и повећање разлика између пореских система старих чланица ЕУ, нових 12 чланица које су ушле у периоду 2004-2013, те будућих чланица из западног Балкана. Имајући то у виду биће тешко постићи консензус око измјена пореских прописа, а ризик блокирања приједлога који подржава већина чланица од стране једне чланице ће бити све већи.

У циљу креирања услова за социјалну, економску и територијалну конвергенцију Комисија је предложила проширење "пореског *acquis-a*", што би требало подстакнути прекограничне активности и трговину у ЕУ за грађане и компаније, те допринијети развоју јединственог тржишта на принципима равноправности свих учесника. У проширеној ЕУ (због још увијек непознате динамике уласка нових чланица – "у пакету" или појединачно - користи се скраћеница "ЕУ 30+") постојећи захтјев за једногласним одлучивањем Савјета о пореским питањима ће представљати велики изазов. Да би се осигурала проходност одлучивања о пореским питањима Комисија предлаже да се размотри примјена квалификоване већине приликом доношења одлука и у сфери пореза, као што је то сада случај за већину одлука која се доносе од стране Савјета²⁸.

Квалификована већина приликом гласања Савјета се постиже уколико су симултано задовољена два услова:

- (i) да је за приједлог гласало 55% чланица (тј. 15 од 27),
- (ii) да приједлог подржава 65% становништва ЕУ.

Због наведена два услова процедура је названа "двоструко правило већине" ("*double majority rule*").

Из угла земаља кандидата²⁹ за чланство у ЕУ примјена одлучивања квалификованом већином значи да ће, уколико све земље западног Балкана и остале источне земље, буду чланице ЕУ, за испуњавање услова "55% чланица" бити потребно да најмање 20 чланица гласа за приједлог (односно пет више него данас). У погледу испуњавања другог услова "65% становништва", Украјина је једина велика земља од будућих чланица, која има значајнији

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.

²⁸ Око 80% одлука Савјета се донесе квалификованом већином. Извор: <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu>

²⁹ Тренутно су преговори отворени са 4 земље (Србија, Црна Гора, Албанија, Сј. Македонија), а 4 земље су кандидати (БиХ, Украјина, Грузија, Молдавија).

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba

Сарајево: Змаја од Босне 476, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 246 081, Факс:+387 033 246 080, Web: www.oma.uino.gov.ba

пондер с обзиром на број становника. Укупан пондер осам земаља западног Балкана и осталих источних земаља износиће око 11% становништва проширене ЕУ³⁰.

"Пасарела"³¹ клаузула

Новина у Коминикеу Комисије је приједлог да се приликом преласка са једногласног одлучивања на одлучивање у Савјету квалификованом већином примијени тзв. "пасарела" клаузула. Међутим, да би се тај приједлог усвојио потребно је да га подрже све постојеће чланице.

Уговор предвиђа двије опште "пасарела" клаузуле у оквиру чл. 48(7)ТЕУ³² и посебне "пасарела" клаузуле за одређене области³³. Општа клаузула је новитет Лисабонског уговора, док су неке од посебних "пасарела" клаузула егзистирале и у претходним уговорима³⁴. Оба типа клаузуле се односе само на акте које доноси Савјет ЕУ. Први тип опште "пасарела" клаузуле, чл. 48(7)(1)ТЕУ, подразумијева промјене једногласног одлучивања у Савјету ЕУ у квалификовану већину. Примјењује се у случају када се предлажу прописи који се односе на заједничку спољну и социјалну политику. Други тип опште "пасарела" клаузуле, чл. 48(7)(2)ТЕУ, подразумијева замјену посебне процедуре са уобичајеном процедуром доношења прописа.

Често се сматра да се "пасарела" клаузулама "заобилази" једногласно одлучивање у Савјету. Међутим, ова тврдња се односи само на први тип опште клаузуле, док други тип, који подразумијева да се акти умјесто у посебној доносе у редовној процедури, *de facto* оснажује улогу Парламента ЕУ и повећава транспарентност одлучивања на нивоу ЕУ.

Посебним "пасарела" клаузулама се модификује уобичајени начин одлучивања у сљедећим областима: породични закон са прекограничним посљедицама, социјална политика, политика заштите околине и политика унапријеђене сарадње.

Основна разлика између општих и посебних "пасарела" клаузула је у томе да се опште клаузуле односе на одређену политику у цијелости, док се посебне клаузуле односе само на процес доношења одлуке појединачних аранжмана. Посебне клаузуле се разликују од општих јер најчешће захтијевају једноставније процедуре за одобравање и увођење, а улога Парламента је значајно смањена или је савјетодавног карактера. Код општих клаузула Комисија нема формалну улогу, за разлику од посебних гдје јој је улога појачана.

³⁰ Према подацима за 2023. у ЕУ живи 448 мил становника, а укупан број становника осам земаља кандидата је 59,1 мил.

³¹ У документима се назива и „мост“ клаузула

³² TEU – Treaty of the EU

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

³⁴ Клаузуле за животну средину и социјална питања. Више: European Parliament, Passerelle clauses in the EU Treaties, Opportunities for more flexible supranational decision-making, European Parliamentary Research Service, December 2020.

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba

Сарајево: Змаја од Босне 476, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 246 081, Факс:+387 033 246 080, Web: www.oma.uino.gov.ba

"Пасарела" клаузула у одлучивању о порезима

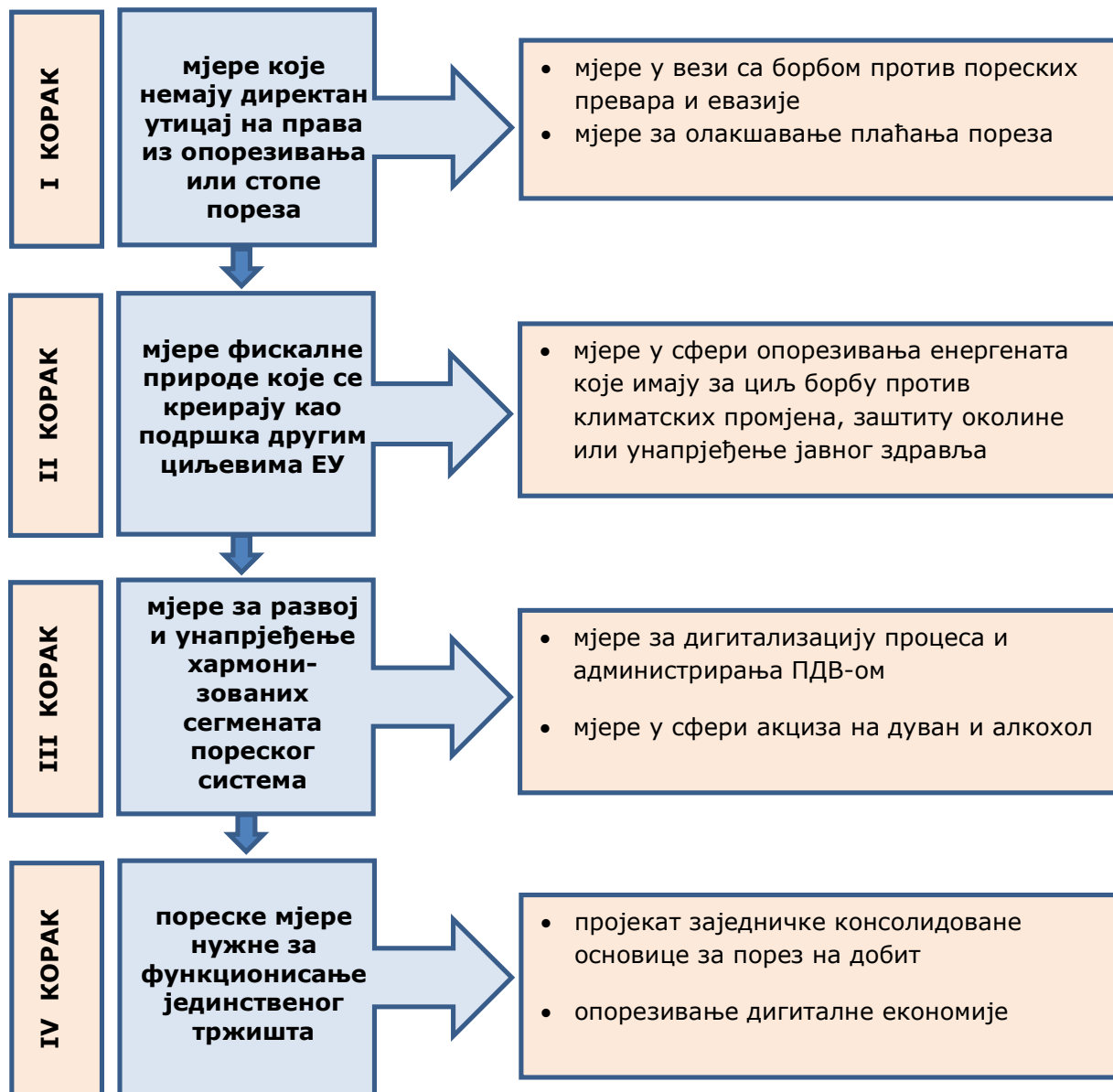
Комисија је још 2018. иницирала приједлог³⁵ о примјени "пасарела" клаузуле за области спољне политике, пореза, социјалне и енергетске политике, али није било консензуса у вези с тим, иако се Парламент ЕУ позитивно изјаснио. Постојао је страх у чланицама да ће бити искључене из одлучивања о питањима од стратешког значаја за чланицу.

Комисија је тада у објашењењу приједлога истакнула да, поред веће ефикасности у одлучивању о пореским питањима, важан циљ који се жели постићи промјеном начина одлучивања о порезима јесте убрзавање реформи пореског система ЕУ које не иду укорак са брзим промјенама у ЕУ и окружењу и са изазовима глобализације и дигитализације. Опорезивање је представљено као важна политика за развој јединственог тржишта ЕУ, економски развој, раст и креирање нових радних мјеста. Исто тако, опорезивање је значајна полуга за вођење одговорне социјалне политике. Сложеност у одлучивању о реформама у сфери пореза, које у коначници захтијева сагласност свих чланица, је према процјенама коштала ЕУ у вријеме израде приједлога око 440 млрд евра годишње. Највећи губитак прихода због успоравања реформи процјењује се у наплати ПДВ-а (45%) због одбијања увођења стандардне ПДВ пријаве, затим због неусвајања заједничке консолидоване основице за порез на добит, пореза на финансијске трансакције и пореза на дигиталне услуге. Исто тако, проблем у вези постизања договора о ревизији опорезивања енергената негативно утиче на остварење циљева енергетске политике и политике заштите околине.

Свјесна значаја пореза за фискални суверенитет чланица Комисија је предложила етапну реформу начина одлучивања у сфери пореза, почевши од лакших питања, око којих не постоје значајнији пријепори између чланица, односно постоји висок степен сагласности, до најсложенијих пореских реформи. Заговарајући активирање "пасарела" клаузуле Комисија је предложила план преласка на квалификовану већину код одлучивања о порезима. План подразумијева увођење квалификоване већине у четири корака, од мање захтјевних интервенција у пореском систему ЕУ до сложених реформи значајних сегмената опорезивања (Графикон 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.

Графикон 2: Фазе преласка на одлучивање квалификованом већином (приказ аутора)



Треба имати у виду да Комисија у најновијем коминикеу не мијења његову садржину, већ настоји да отклони препреке које су онемогућиле усвајање приједлога у 2019. години. Овај пут, како би се елиминисао отпор чланица увођењу квалификоване већине у одлучивању, Комисија предлаже да се уз активирање "пасарела" клаузуле коју омогућује Уговор усвоји сет мјера којима ће се заштитити стратешки национални интереси чланица. У пракси би то значило да се уз одлуку Савјета о активирању "пасарела" клаузуле треба усвојити закључак који омогућава чланицама које сматрају да су погођене одлуком Савјета да се позову на разлог изузетних националних интереса. Тако би могле да наставе дискусију у циљу постизања задовољавајућег рјешења или могу затражити да Савјет настави промишљати о том питању.

УМЈЕСТО ЗАКЉУЧКА

Опорезивање представља важан стуб суверености сваке земље, па тако и чланица ЕУ. Међутим, улазак у економску интеграцију нужно захтијева и одрицање од фискалних надлежности, како би ЕУ функционисала као јединствена цјелина и била конкурентна на свјетском тржишту. Унутрашње велике разлике између западних и источних чланица уласком земаља кандидата биће повећане. На другој страни, ЕУ треба да одговори на изазове из окружења, као што су глобализација и дигитализација, те политичке, економске и финансијске кризе у свијету. Да би се пружио адекватан одговор нужна је флексибилност у доношењу прописа у ЕУ и њиховој операционализацији. У таквим околностима постојање једногласног одлучивања у сфери пореза постаје великом препреком снажењу конкурентности ЕУ на свјетском тржишту. Спорост у доношењу пореских реформи и њиховом спровођењу се манифестује у високом пореском оптерећењу обвезника у ЕУ у односу на обвезнике у САД, Јапану и другим развијеним земљама свијета, чинећи ЕУ мање атрактивном дестинацијом за боравак, пословање и инвестирање.

Активирање "пасарела" клаузуле за пореска питања не захтијева измјену Уговора о оснивању ЕУ, а тиме ни ратификовање од стране свих чланица. Ради се о флексибилном механизму који омогућава Савјету да по потреби примијени другачији начин гласања у односу на иницијално прописани. Исто тако, преношење надлежности за спорове у сфери пореза са Суда правде на Општи суд треба да допринесе ефикасности правосудног система, како на нивоу ЕУ, тако и у чланицама. Проширење надлежности за порезе и јачање интерних капацитета Општег суда значајно прије планираног проширења ЕУ има за циљ да се избјегну шокови уласком нових чланица западног Балкана и осигура континуитет и једнообразност у рјешавању предмета из сфере пореза, што је темељ правне сигурности за обвезнике и националне пореске и судске институције.

Наставак проширења ЕУ, који подразумијева приступање најмање осам нових чланица, поновно отвара „стара“ питања из претходних десет година. Реално је очекивати продубљавање разлика између националних пореских система, јер будуће чланице имају одлике наслијеђених пореских система из ере социјализма, имајући у виду доминацију индиректних пореза у пореској структури у односу на низак удио директних пореза. Висок значај индиректних пореза за финансирање буџета имплицира и интерес нових чланица да се њихов удио не угрози, што може да успори реформе индиректних и директних пореза које заговарају западне чланице у чијој пореској структури доминирају порези на доходак и добит. Различита капацитираност пореских администрација у свим сегментима (људски ресурси, материјално-техничка опремљеност, ниво дигитализације процеса, расположиви буџет и др.) може онемогућити једнообразну примјену права ЕУ (прописа и пресуда Суда правде). Разлике у пореском оптерећењу могу довести до штетне пореске конкуренције имајући у виду ниже стопе пореза у будућим чланицама. Проширење ЕУ доводи и до повећања комплексности поштивања пореских прописа за оне субјекте који послују у више чланица, што повећава трошкове обвезницима, а поготово малим фирмама. Систем размјене података између пореских администрација чланица може бити угрожен с обзиром на нижи ниво техничке и ИТ опремљености пореских администрација будућих чланица. Пословање у проширеној Унији отвара простор за пореске преваре и повећава рањивости пореског система ЕУ.

Имајући све наведено у виду **последње одлуке институција ЕУ у сфери пореза треба разумјети као први корак како би се у зачетку неутрализовали могући проблеми и уклониле препреке, те правовремено створиле претпоставке за успјешну интеграцију пореских система и администрација будућих чланица у порески систем ЕУ.**