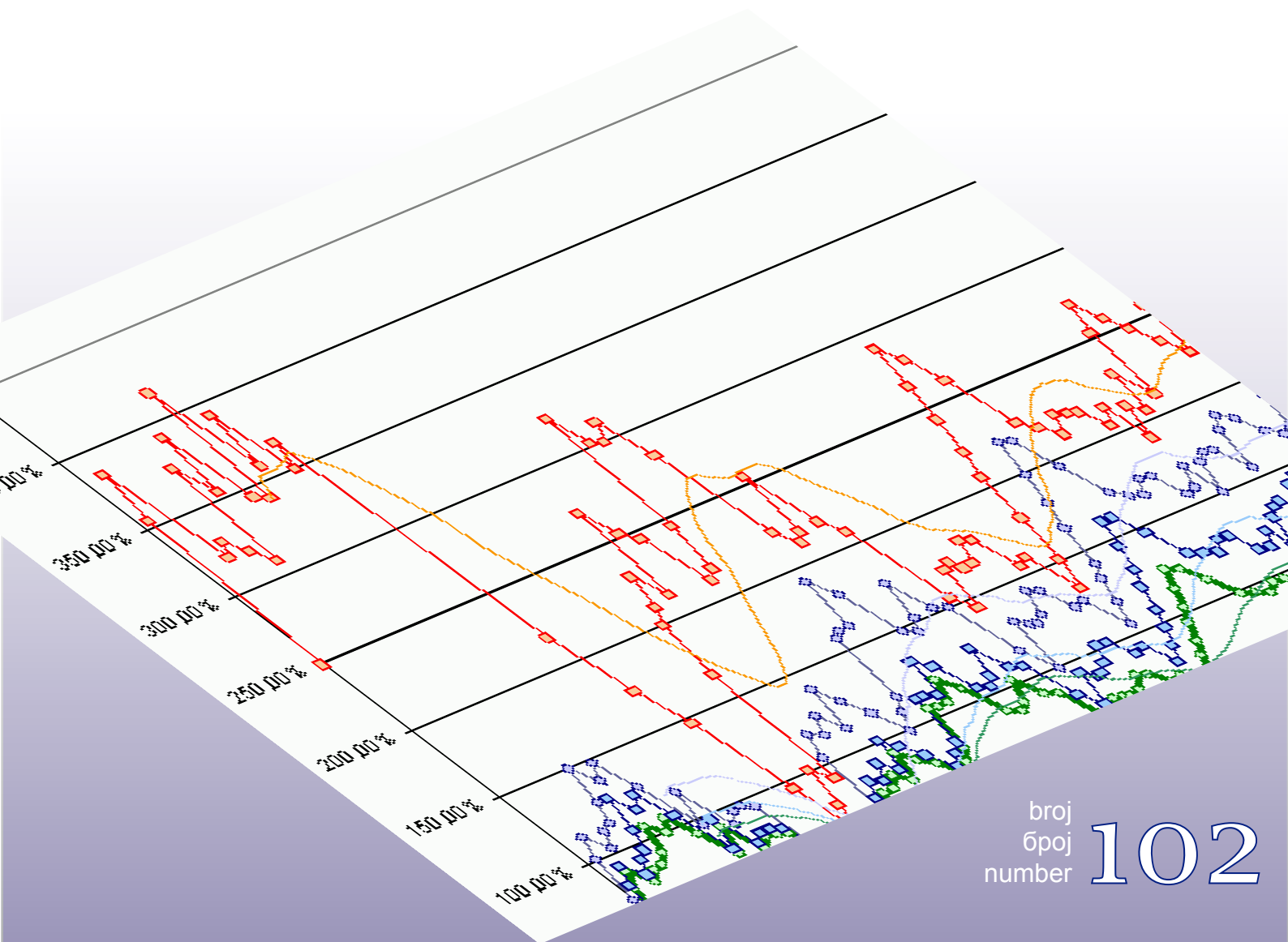




Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Tax Authority

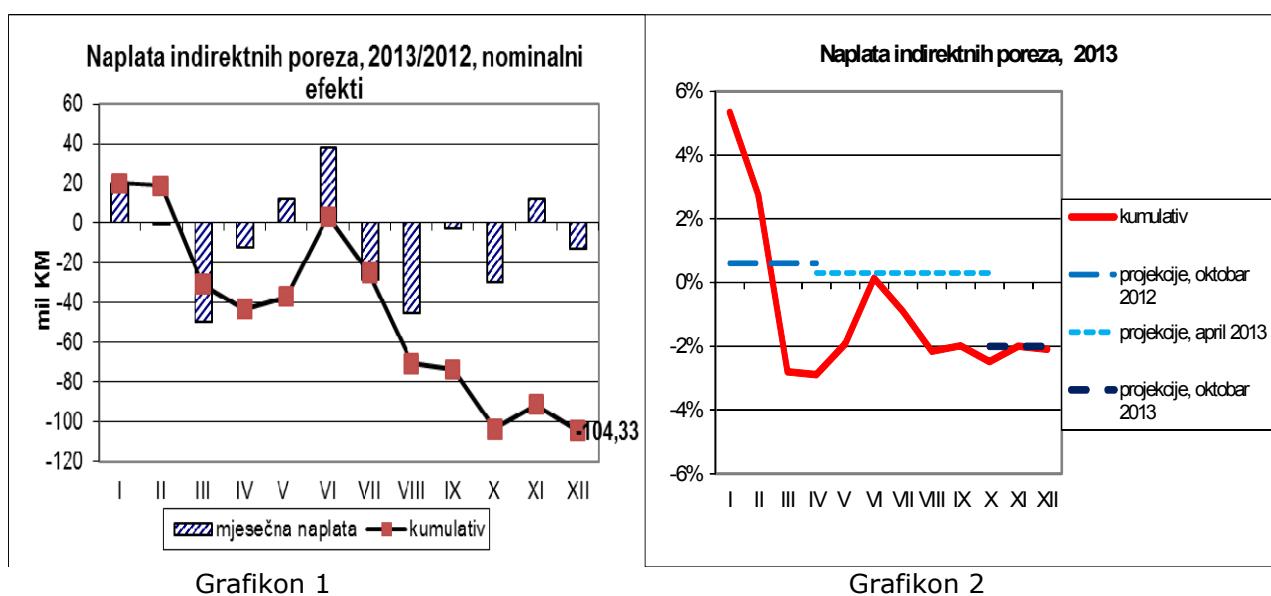
Oma Bilten



broj
број
number **102**

Uz ovaj broj

Nakon porasta naplate prihoda od indirektnih poreza u novembru 2013. bilo je realno očekivati nastavak pozitivnih trendova i u decembru, imajući u vidu istorijske trendove i tradicionalno povećanje potrošnje krajem godine zbog praznika. Prema preliminarnom izvještaju UIO u decembru 2013 je naplaćeno 490,2 mil KM bruto prihoda od indirektnih poreza, što je bilo na nivou decembra 2012. Međutim, kako su isplate povrata bile veće za 12,4 mil KM, neto naplata u decembru je bila za 13 mil KM manja u odnosu na decembar 2012. ili za 3,2 %. Pad naplaćenih prihoda u decembru značajno se odrazio i na kumulativnu naplatu za cijelu 2013., pogoršavajući dotadašnje negativne trendove (Grafikon 1). Iako je bruto naplata prihoda u 2013. bila veća za 9,4 mil KM u odnosu na 2012. (ili za 0,2%), zbog rasta povrata od 113,7 mil KM u odnosu na 2012., neto prihodi su bili manji za 104,3 mil KM ili za 2,1% u odnosu na 2012.



Pad prihoda od 2,1% kreće se u okvirima revidiranih projekcija Odjeljenja iz oktobra 2013 (vid. Bilten br. 101). U pogledu projekcija naplate indirektnih poreza protekla godina je unijela visoku dozu neizvjesnosti. U tom smislu, usklađivanja projekcija koje je Odjeljenje vršilo u posljednjih godinu dana (Grafikon 2) sa tekućim trendovima su bila nužnost kako bi se budžeti svih nivoa vlasti u BiH za 2014. utvrdili na što realnijim osnovama. U narednom biltenu, nakon što budu poznati konačni podaci o naplati, Odjeljenje će objaviti detaljnu analizu naplate prihoda od indirektnih poreza u 2014.

dr.sc. Dinka Antić
šef Odjeljenja

Sadržaj:

Deset godina reforme indirektnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini	2
Modeli međunarodne saradnje u području poreza	11
Konsolidovani izvještaji	19

tehnička obrada : Sulejman Hasanović, IT saradnik
lektor : Darija Komlenović, prof. anglistike

Deset godina reforme indirektnog oporezivanja u Bosni i Heregovini

(piše: dr.sc. Dinka Antić)

Dana 29.12.2013. navršilo se deset godina od usvajanja Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja kojim je započela implementacija reforme indirektnog oporezivanja u BiH. Reforma je okončana uvođenjem poreza na dodatnu vrijednost 1.1.2006. godine. Iz današnje perspektive reforma indirektnog oporezivanja predstavlja najznačajniju ekonomsku reformu u BiH u poslijeratnom periodu.

Odjeljenje će u ovom i narednim biltenima tokom 2014.godine analizirati pojedine aspekte i rezultate ove složene i opsežne reforme. U ovom broju analiziraćemo evoluciju i osnovne elemente sistema i politike indirektnog oporezivanja u BiH od 1996. do uvođenja PDV-a, sa naglaskom na karakteristike novog institucionalnog aranžmana administriranja poreza i carina u BiH.

USTAVNE NADLEŽNOSTI U SFERI INDIREKTNIH POREZA

Bosna i Hercegovina je u mnogome specifična zemlja, počevši od činjenice da BiH nema klasičnog ustava. Sadašnji Ustav sastavni je dio Daytonskog mirovnog sporazuma¹. Ustav BiH (Aneks 4 Sporazuma²) jedan je od najkraćih ustava u svijetu. Čl. 1(3) Ustava je definirano da se BiH sastoji od dva entiteta, Federacije BiH (FBiH) i Republike Srpske (RS). Sloboda kretanja roba, usluga, kapitala i osoba je istaknuta kao jedna od temeljnih sloboda u čl. 1(4). Nadležnosti BiH i entiteta, kao i međusobni odnosi između državnog i entitetskog nivoa definirane su čl. 3 Ustava. Isključivu nadležnost, prema čl. 3(1)(a-j), BiH ima *inter alia* za vanjsku politiku, vanjskotrgovinsku politiku, carinsku politiku, monetarnu politiku, finansiranje institucija i za međunarodne obaveze BiH. U ustavu BiH nisu navedene isključive nadležnosti entiteta, nego je čl. 3(3)(a) precizirano da sve nadležnosti koje nisu Ustavom dodijeljene nivou BiH pripadaju entitetima. Iz ovog proizilazi da je porezna politika (direktnog i indirektnog oporezivanja) u isključivoj nadležnosti entiteta. Međutim, u čl. 3(5) precizirano je da BiH može preuzeti odgovornosti i drugim pitanjima o kojima se slože entiteti, u okviru Aneksa 5-8, ili koja su "nužna za ostvarenje suvereniteta, teritorijalnog integriteta, političke neovisnosti i međunarodnog subjektiviteta BiH". Za potrebe realizacije takvih nadležnosti nivoa BiH može osnivati institucije, čl. 3(3)(a).

POLITIKA INDIREKTNIH POREZA U BIH (1996-2003)

Indirektni porezi obuhvataju carine i carinske dažbine, porez na promet (jednofazni, višefazni) i akcize. Iako je prema Ustavu vanjskotrgovinska i carinska politika u isključivoj nadležnosti države neposredno nakon rata carinske uprave, kao operativa, djelovale su na nivou entiteta. Već 1998.g. donesen je set državnih propisa kojima se regulira vanjskotrgovinska politika, carinska politika i preuzima carinska tarifa³, koje su entiteti počeli primjenjivati od 1999.g. Carinske uprave entiteta, a potom i Brčko Distrikta⁴ (BD) su prikupljale sve prihode koji se ubiru pri uvozu (carine, akcize),

¹ Puni naziv sporazuma na engleskom glasi: „The General Framework Agreement for Peace in Bosnia and Herzegovina”

² Iako je u posljednjem stavu Sporazuma navedeno da je sklopljen na tri jezika naroda BiH i na engleskom jeziku, u javnosti nikada nije predstavljana službena verzija Sporazuma na domaćim jezicima. Za potrebe ovog članka koristimo izvornu englesku verziju preuzetu sa Internet stranice Ureda Visokog predstavnika u BiH (www.ohr.int).

³ Zakon o carinskoj tarifi Bosne i Hercegovine, Službeni glasnik BiH br. 1/98, Zakon o carinskoj politici Bosne i Hercegovine, Službeni glasnik br. 21/98 i Zakon o vanjskotrgovinskoj politici, Službeni glasnik BiH br. 7/98.

⁴ 2001.g. osnovana je Uprava prihoda Brčko Distrikta koje je bila nadležna za prikupljanje svih javnih prihoda u Distriktu, uključujući i iz vanjskotrgovinske razmjene (Zakon o upravi prihoda, Službeni glasnik Brčko Distrikta br. 02/01)

a potom i porez na promet akciznih proizvoda, u skladu sa državnim propisima i entitetskom legislativom, koja je uređivala područje oporezivanja porezom na promet i akciza. Carinske uprave entiteta i Distrikta egzistirale su do kraja 2004.g., kada su integrirane u Upravu za indirektno oporezivanje.

FBIH

U poreznom sistemu FBIH porez na promet i akcize na standardne vrste akciznih proizvoda zadržale su se do kraja 2004., tj. do prenosa nadležnosti u sferi indirektnih poreza na nivo BiH. Pravni okvir oporezivanja indirektnim porezima u FBIH uključivao je set propisa. Posebnim zakonima i podzakonskim aktima je regulirano oporezivanje porezom na promet i oporezivanje akcizom za svaki pojedini akcizni proizvod.

Pravni okvir indirektnog oporezivanja mijenjan je nekoliko puta, u pravcu smanjenja broja poreznih stopa i smanjenja standardne stope poreza. U pravilu, skala stopa poreza na promet je uključivala nultu stopu, te jedinstvenu nižu stopu za oporezivanje usluga. U periodu do 2000. za oporezivanje proizvoda primjenjivala se skala od četiri stope, a od 2000. skala je reducirana na višu, kojom su se, uglavnom, oporezovali akcizni proizvodi, i nižu, identičnu stopi po kojoj su se oporezovale usluge. Pred reformu indirektnih poreza stope poreza na promet su, osim nulte, iznosile 20% i 10% za proizvode i 10% za usluge.

Oporezivanje akcizom u FBIH primjenjivalo se na naftne derivate, pivo, alkohol i alkoholna pića, kahvu i duhanske prerađevine. Do 1999.godine primjenjivale su se više akcize za pivo, vino, alkoholna i bezalkoholna pića i cigarete iz uvoza, a niže na domaće proizvode. Naknada za puteve iz cijene naftnih derivata uvedena je tek 2002.godine i iznosila je 0,15 KM/l.

RS

U RS se prakticalo da se jednim zakonom regulira i oporezivanje akcizom i oporezivanje porezom na promet dobara i usluga. Sistem poreza na promet je uključivao oporezivanje proizvoda, usluga i porez za potrebe željezničkog saobraćaja, koji je uveden 1996.g. posebnim zakonom. U periodu do 2004.g. u nekoliko navrata su se mijenjale stope poreza na promet. Za razliku od FBIH u periodu 1996-2002 propisivala se skala stopa samo za oporezivanje usluga. Skala je 2002. reducirana sa tri na jednu stopu. Pred reformu indirektnih poreza stope poreza na promet su, osim nulte, iznosile 18% i 8% za proizvode i 8% za usluge, te posebni porez za željeznice u visini od 2% na sva dobra i usluge koje podliježu oporezivanju porezom na promet.

U RS, zakonom koji je bio na snazi do 1998.g., u akcizne proizvode su se ubrajali: derivati nafte, duhanske prerađevine, alkoholna pića, alkohol, kahva, luksuzni proizvodi, južno voće iz uvoza i obla i rezana građa. Zanimljivo je bilo oporezivanje luksuznih proizvoda po stopi od 50%. Kod južnog voća akciza se plaćala u visini 3% od uvozne vrijednosti. Zakon je propisivao i plaćanje akciza na izvoz oble i rezane građe u visini od 3% do 10%, ovisno o vrsti drveta. Do 2000.godine primjenjivale su se više akcize za pivo, vino, alkoholna pića, cigarete i motorna ulja iz uvoza, a niže na domaće proizvode. Izmjenama zakona iz 2000.g. ukinuta akciza na alkohol (etanol). Od 2002.g. akcizom su se oporezovali samo duhan i cigarete, derivati nafte, alkoholna i bezalkoholna pića i kahva. Od 2001.g. na uvoz i promet motornog benzina i dizel goriva se ubirala taksa, koja je 2003.g. iznosila 0,20 KM/l.

BD

Nakon proglašenja Konačne odluke o Distriktu, kojom je data fiskalna autonomija Distriktu, doneseni su zakoni iz sfere indirektnih poreza. Zakonom o porezu na promet proizvoda i usluga iz 2002.g. propisana je stopa u visini od 18% na promet proizvoda i 8% na promet usluga.

U Brčko Distriktu oporezivanje akcizom je regulirano zakonom koji je donesen krajem 2001.godine. Akcizom su se oporezovali derivati nafte, duhanske prerađevine, alkoholna i bezalkoholna pića i kahva, dok je posebnim zakonom utvrđena maksimalna naknada za puteve iz cijene naftnih derivata u visini od 0,15 KM/l.

OSVRT NA POLITIKU INDIREKTNIH POREZA U BIH (1996-2003)

Analizirajući sistem indirektnih poreza u BiH od 1996. do kraja 2004.g. može se zaključiti da je u periodu neposredno nakon rata na teritoriju BiH postojala široka skala stopa poreza na promet. Domaći akcizni proizvodi su bili favorizirani u odnosu na uvozne, budući da su stope akcize na domaće akcizne proizvode bile niže od stopa akciza na uvozne proizvode. Tokom perioda izvršena je harmonizacija stopa poreza na promet i akciza, koja je rezultirala u sljedećem:

- skala stopa poreza na promet je smanjena na samo tri tarifna stava: standardnu stopu, nižu stopu i 0%,
- stope poreza na promet su snižavane, od početnih 24% za proizvode i 12% na usluge, da bi se u oba entiteta zadržale na 20% i 10% respektivno (tj. u RS 18%+2% za ŽTO i 8%+2% za ŽTO),
- ukinuto je favoriziranje domaćih akciznih proizvoda u odnosu na uvozne,
- uspostavljen je visok stepen harmonizacije akciza na cijeloj teritoriji BiH.

U periodu 2002-2004 pristupilo se procesu konvergencije stopa poreza u entitetima, koja je okončana harmonizacijom poreznih stopa u oba entiteta. Međutim, i pored napora entiteta za harmonizacijom stopa poreza na promet na nivou BiH, postojala je jaka porezna konkurencija između Distrikta, na jednoj strani, i entiteta, na drugoj strani. Zbog nižih stopa poreza na promet (18% i 8%) Brčko Distrikt je postao atraktivniji za lociranje poslovanja, pogotovo za uvoznike nafte i derivata, gdje niži porezi za nekoliko procenata znače veliku uštedu. Isto tako, koristeći pravnu neuređenost i rascjepkanost ekonomskog prostora, firme iz entiteta su za gotovinu nabavljale robu u Distriktu za kupce u entitetima. Povoljniji porezni položaj Distrikta predstavljao je element asimetričnosti u fiskalnom sistemu BiH, koji je ukinut reformom indirektnih poreza 2005.g.

Fiskalna autonomija entiteta, uspostavljena Daytonskim ustavom, shvaćena je kao autarhija i zatvaranje u entitetske granice. Ekonomski prostor BiH kao da i nije postojao. Zbog ratnih recidiva međuentitetska trgovina je bila malog obima, a trgovina između entiteta se tretirala kao "uvoz" i "izvoz". Porezni tretman kompanija iz drugog entiteta ili Distrikta bio je jednak onome koji su imale strane kompanije, što znači da je promet rijetkih kompanija koje su poslovale na cjelokupnom tržištu BiH bio dva puta oporezovan. Ovakav sistem oporezivanja je odvrćao strane investitore od ulaska na tržište BiH.

Tokom 2002-2003.g. donesene su dvije važne mjere u pravcu uvezivanja tržišta entiteta i Distrikta u jedinstveni ekonomski prostor i smanjenja porezne evazije.

- i. Dvostruko oporezivanje prometa između entiteta ukinuto je sporazumom između vlada entiteta i Distrikta. Izmjenama entitetskih zakona i zakona o porezu na promet Brčko Distrikta, kao i svih propisa koji reguliraju oporezivanje akcizom, obaveza za akcizu i porez na promet na akcizne proizvode je nastajala u entitetu gdje se desilo konačno stavljanje u promet. Uvedena su uvjetna oslobađanja, koja su podrazumijevala oslobađanje plaćanja poreza na promet proizvoda ukoliko krajnji kupac ima sjedište u drugom entitetu/Distriktu. Kod prometa akciznih proizvoda uvjeti za obavljanje međuentitetskog prometa su bili rigorozniji. Bilo je neophodno i da kupac-akcizni obveznik u drugom entitetu/Distriktu ima odobrenje nadležne institucije (ministarstva finansija, porezne uprave) za međuentitetski promet. Da bi se izbjegla porezna evazija prodavac-akcizni obveznik iz jednog entiteta,

koji je prodavao u drugom entitetu, uplaćivao je porez na promet i akcizu u svom entitetu. Nakon podnošenja dokaza da je roba prodana obvezniku koji ima licencu za međuentitetski akcizni promet, kao i dokaza da su porezne obaveze plaćene u drugom entitetu, uplaćeni porez/akciza se mogao koristiti kao akontacija za buduće obaveze.

- ii. Propisano je plaćanje poreza na promet akciznih dobara iz uvoza na granici u rokovima plaćanja carinskog duga (tj. 10 dana od uvoza). Ova mjera je doprinijela značajnijem rastu prihoda od poreza na promet u 2003.g. i smanjenju poreznih utaja. U odnosu na 2002. prihodi od poreza na promet na akcizne proizvode u RS su povećani za 50%, a u FBiH za 35%⁵.

Međutim, uvođenje uvjetnih oslobađanja u međuentitetskom prometu stvorilo je prostor za nove vrste poreznih prevara, zloupotrebom instituta uvjetnih oslobađanja. Pojavile su se fiktivne kompanije, koje su, kao posljednje u prometnom lancu, nestajale a da nisu uplatile porez na promet. Ova vrsta poreznih prevara, koja je imanentna decentraliziranom sistemu poreza na promet, nije se mogla eliminirati dok god je bio na snazi sistem oporezivanja porezom na promet.

REFORMA INDIRECTNIH POREZA U BIH (2003-2006)

Reforma u području indirektnih poreza bila je dugotrajan i složen proces jer je bilo potrebno izvršiti cjelovitu reformu fiskalnog sistema. Reformna je obuhvatila uspostavu nove fiskalne arhitekture, političke, upravljačke i operativne, kao i unutrašnju harmonizaciju propisa iz sfere indirektnih poreza. Fiskalna reforma u sferi indirektnih poreza, zbog svoje obimnosti, složenosti i političke osjetljivosti, odvijala se postupno, u nekoliko faza, u periodu 2003-2006.g.. Okončana je uvođenjem PDV-a.

Prije uvođenja PDV-a bilo je potrebno izvršiti cjelovitu reformu fiskalnog sistema koja je uključila:

- *politički aspekt*: prenos ustavnih nadležnosti za politiku indirektnih poreza sa entiteta na državu,
- *upravljačko-operativni aspekt*: spajanje carinskih administracija i uspostavu nove fiskalne arhitekture na nivou države koju čine Uprava za indirektno oporezivanje – UIO (operativni nivo) i Upravni odbor UIO (političko-upravljački nivo)
- *fiskalni aspekt*: uspostavu sistema jedinstvenog računa UIO za naplatu svih indirektnih poreza u BiH i redefiniranje sistema raspodjele prihoda na centralne vlade i za finansiranje državnih institucija.

Reforma u oblasti indirektnih poreza započela je osnivanjem Komisije indirektnu poreznu politiku, početkom 2003.g., a završila je uvođenjem PDV-a 1.1.2006.

Prenos nadležnosti za indirektnu poreze

Uvođenje PDV-a na nivou države je zahtijevalo prethodno ispunjavanje značajnih preduvjeta. Prema Dayton-skom sporazumu fiskalne ovlasti nisu dodijeljene centralnom nivou, što po automatizmu podrazumijeva da su entiteti imali isključive fiskalne nadležnosti. Prvi preduvjet za reformu sistema indirektnog oporezivanja podrazumijevao je prenos nadležnosti za indirektnu poreze sa entiteta na državnu nivo. U načelu postojala je politička saglasnost entiteta da se politika indirektnog oporezivanja centralizira.

⁵ Izvor: podaci poreznih uprava FBiH i RS, EU CAFAO. Procenti se odnose na rast ukupnog poreza na promet na akcizne proizvode, budući da kontni plan budžetskog računovodstva u oba entiteta u to vrijeme nije predviđao posebna konta (vrstu prihoda) za porez na promet na uvozne i za domaće akcizne proizvode.

Odlukom Visokog predstavnika formirana je Komisija BiH za indirektnu poreznu politiku⁶. Prema Odluci postavljena su sljedeća dva cilja fiskalne reforme:

- ujedinjenje carinskog sistema, kako bi se zaustavilo dupliciranje poslova i prevare,
- uvođenje PDV-a na državnoj nivou, da bi sistem oporezivanja postao efikasniji i da bi se stvorili uvjeti za porezno rasterećenje obveznika.

Komisija je bila odgovorna za izradu nacrtu potrebnih zakona ili dopuna postojećih, a koji su se odnosili na spajanje carinskih administracija, uvođenje PDV-a, izradu formule raspodjele prihoda i uspostavu Uprave za indirektno oporezivanje (UIO). Jedinствена UIO, vodeći se principima efikasnosti, profesionalnosti, transparentnosti, treba da radi u cilju unaprjeđenja makroekonomske stabilnosti i u pravcu integriranja BiH u EU i WTO⁷. Komisiju su činili ministri finansija BiH i entiteta, tri stručnjaka iz oblasti indirektnog oporezivanja, dok je sedmog člana imenovao Visoki predstavnik.

Iz sastava komisije očigledno je da je ona prethodnik Upravnog odbora UIO. UIO je nastala spajanjem carinskih uprava entiteta i carinske službe Distrikta. Polovicom 2003.g. donesen je Prelazni zakon o spajanju carinskih uprava i osnivanju UIO⁸. Prelazni zakon imao je prednost u odnosu na entitetske propise iz sfere koju pokriva UIO. U prvoj fazi nastanka UIO je predstavljala jedinstvenu carinsku administraciju. UIO je samostalna upravna organizacija, kojom rukovodi direktor, koji za svoj rad odgovara prelaznom Upravnom odboru i Vijeću ministara.

Formalni prenos nadležnosti na polju indirektnog oporezivanja desio se krajem 2003.g. Narodna skupština Republike Srpske je 30. oktobra 2003.g. donijela zaključke kojima se⁹:

- daje saglasnost da se nadležnosti iz oblasti politike indirektnog oporezivanja prenesu na Parlamentarnu skupštinu, kako bi se usvojio Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja,
- daje ovlast Vladi RS da potpiše sa FBiH Sporazum o prenosu nadležnosti.

Parlament FBiH je 3. decembra 2003.g donio odluku kojom se daje saglasnost na Sporazum o prenosu nadležnosti u oblasti indirektnog oporezivanja između FBiH i RS, i ovlašćuje Vlada FBiH da potpiše sporazum¹⁰. Krajem decembra 2003.g. donesen je Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja kojim se *"upostavlja organizacijski osnov za jedinstveni sistem indirektnog oporezivanja u BiH"*¹¹, kako bi se podržala makroekonomska stabilnost i fiskalna održivost. Zakonom se osigurava jedinstvena politika indirektnih poreza, jedinstveno provođenje politike i jedinstvena naplata indirektnih poreza u BiH, te uspostavlja jedinstvena institucionalna struktura koju čine UIO i Upravni odbor UIO. Specifičnost novoformirane institucije nalazi se u tome da UIO, iako formirana na nivou države i finansirana iz budžeta institucija BiH, predstavlja agenta nivoa vlasti u BiH, koji u njihovo ime prikuplja indirektnu poreze u BiH.

Upravni odbor UIO je nadležan za utvrđivanje prijedloga politike o indirektnom oporezivanju i za njeno sprovođenje na cijeloj teritoriji BiH, kao i za pripremu zakonskih propisa iz te oblasti, koji se tiču poreznih stopa i struktura. Odbor donosi podzakonska akta potrebna za implementaciju propisa iz sfere indirektnih poreza. Odbor se sastoji od šest članova: ministara finansija BiH, FBiH i RS, koji djeluju *ex officio*, i tri eksperta iz oblasti indirektnih poreza. Pored toga, funkciju posmatrača u Odboru imaju direktor UIO, predstavnik Centralne banke i Distrikta Brčko. Do 2008. godine Odbor je imao sedam članova. Funkciju predsjedavajućeg u tom prelaznom periodu vršio je stranac (dodatni član Odbora). Od jula 2008. Odbor ima šest članova.

⁶ Odluka o uspostavi Komisije za indirektnu poreznu politiku („Službeni glasnik BiH“, broj 4/03).

⁷ Ibid. Aneks A

⁸ „Službeni glasnik BiH“ broj 18/03

⁹ „Službeni glasnik RS“ broj 95/03

¹⁰ „Službene novine FBiH“ broj 64/03

¹¹ „Službeni glasnik BiH“ broj 44/03

Model jedinstvenog administriranja indirektnim porezima u BiH

Prema zakonu UIO je nadležna za naplatu svih indirektnih poreza u BiH: uvoznih i izvoznih dažbina, akciza, PDV, putarine i ostalih prihoda i naknada. Do uvođenja PDV-a UIO je bila nadležna za naplatu poreza na promet na akcizne proizvode i poreza na promet na uvoz dobara za krajnju potrošnju. UIO vodi jedinstveni račun na koji se prikupljaju svi indirektni porezi. Prema zakonu UIO je dužna da osigura minimalni iznos za povrat indirektnih poreza, te da redovito doznačuje transfere državi, entitetima i Distriktu.

UIO predstavlja moderan i funkcionalni spoj carinske i porezne administracije u jednoj instituciji. U odnosu na modele administriranja porezima i carinama u svijetu, koji obično podrazumijevaju postojane samostalne carinske uprave, koja prikuplja prihode iz uvoza, i samostalne porezne uprave, koja prikuplja direktne i indirektno poreze naplaćene u zemlji, organizacijski i funkcionalni ustroj UIO, koji objedinjava sve indirektno poreze, uključujući i carine, u jednu administraciju, je u to vrijeme bio jedinstven primjer u svijetu (vid. Okvir 1).

Okvir 1: Modeli administriranja PDV-om u vrijeme uspostave UIO

Prema istraživanju MMF-a iz 2001. od 108 zemalja čak njih 90 je organizovalo administriranje PDV-om u okviru porezne uprave, 14 zemalja je osnovalo posebnu PDV administraciju, dok samo njih 4 u okviru carinske uprave.

Modeli administriranja PDV-om	Prednosti	Nedostaci
carinska uprava i uprava za akcize	<ul style="list-style-type: none"> • olakšava razmjenu informacija o uvozu i izvozu 	<ul style="list-style-type: none"> • procedure i sistem carinske uprave ili uprave za akcize nisu pogodni za PDV administraciju • carinsko osoblje nema potrebnih vještina • onemogućava saradnju sa poreznom upravom
posebna PDV uprava	<ul style="list-style-type: none"> • isključiv fokus na PDV • postoji jasno razgraničenje između postojećih i PDV procedura 	<ul style="list-style-type: none"> • potreban je politički konsenzus za uspostavu nove administracije • postoji otpor osoblja u poreznoj upravi prema osnivanju nove administracije • povećava fragmentaciju poreznog sistema
porezna uprava	<ul style="list-style-type: none"> • modernija, efektivnija i efikasnija administracija • olakšava koordinaciju između PDV i porezne uprave • bolje izvršavanje poreznih obaveza 	<ul style="list-style-type: none"> • nedovoljan fokus na PDV može dovesti do smanjenja naplate

Izvor: Ebrill L., Keen M., Bodin J-P, Summers V., "The Modern VAT", IMF, Washington, 2001, p.p 125 - 137.

Ustroj UIO, u kojem se obveznici za sve indirektno poreze obraćaju samo jednoj instituciji – UIO - preko određenog regionalnog centra gdje imaju sjedište, značajno olakšava obveznicima izvršavanje carinskih i poreznih obaveza, smanjuje troškove i vrijeme administriranja. S druge

strane, spajanje carinske i porezne uprave u okviru iste institucije omogućava jedinstveno administriranje, kontrole, revizije i istrage, doprinoseći racionalnom korištenju resursa, ostvarenju sinergetskih efekata i boljoj zaštiti javnih prihoda. Imajući u vidu reformu modeliranja administriranja porezima i carinama koja je prisutna u svijetu u posljednje dvije godine, a koja podrazumijeva spajanje porezne i carinske funkcije u jedinstvenu instituciju, može se reći da je BiH bila uspješan pilot projekat čiji primjer danas slijedi i drugih 20 država (vid. Okvir 2).

Okvir 2: Pravci reforme modela administriranja porezima i carinama u svijetu

Prema istraživanju institucionalnih aranžmana poreznih uprava članica OECD-a i ostalih država, od 52 anketirane države njih 34 je uspostavilo odvojene porezne i carinske administracije, s tim da je u 18 država administriranje akciza prepušteno carinskim administracijama. Sve države, osim njih pet, su spojile administriranje direktnih i indirektnih poreza u jedinstvenu instituciju.

Od sredine 2012. dvanaest članica OECD je spojilo poreznu i carinsku administraciju u jedinstvenu instituciju, s tim da su od članica OECD još Češka i Malta i ostalih pet država, koje nisu članice, najavile spajanje u 2014. OECD navodi dvije najvažnije prednosti spajanja poreznih i carinskih administracija:

- S obzirom da je PDV u većini država dominantan izvor prihoda budžeta logično se nameće potreba za jedinstvenom kontrolom PDV-a naplaćenog pri uvozu i PDV-a naplaćenog u zemlji na osnovu prijave;
- Objedinjavanje porezne i carinske funkcije dovodi do ispoljavanja pozitivnih efekata ekonomije obima, npr. kod ljudskih resursa i IT sistema.

S druge strane, najava izdvajanja carinske funkcije iz jedinstvene administracije u Kanadi i Velikoj Britaniji ukazuje na činjenicu da je kod razmatranja modela administriranja poreza i carina potrebno voditi računa i o faktoru otvorenosti granica (obje zemlje imaju dugu obalu), te da li je moguće granice uspješno kontrolirati od strane jedinstvene institucije pomoću standardnih metoda ili je potrebno uspostaviti odvojenu agenciju koja će se isključivo baviti ubiranjem prihoda na granici.

Izvor: OECD, "Tax Administration 2013, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies", 2013.

Harmonizacija indirektnih poreza (2005)

Kraj 2004. i početak 2005. obilježilo je donošenje tri važna zakona na nivou BiH, kojima je izvršen prenos nadležnosti zakonodavstva iz sfere indirektnih poreza sa entiteta/Distrikta na nivo BiH. Prvo je donesen zakon¹² kojim se centralizira naplata indirektnih poreza na nivou BiH. Na jedinstvenom računu (JR UIO) tokom 2005.g. prikupljali su se sljedeći prihodi: carine i carinske dažbine, domaća i uvozna akciza, porez na promet na domaće i uvozne akcizne proizvode, putarina, porez na promet na uvoz proizvoda za krajnju potrošnju i ostali prihodi. Jedinstveni račun je složeni sistem koji povezuje ovlaštene komercijalne banke kod kojih obveznici uplaćuju obaveze po osnovu indirektnih poreza, Centralnu banku BiH i račune koje drže korisnici raspodjele – država BiH, Republika Srpska, Federacija BiH i Distrikt Brčko¹³.

¹²Zakon o uplatama na jedinstveni račun i raspodjeli prihoda (Službeni glasnik BiH broj 55, 13.12.2004).

¹³ Više o tome u članku eksperata CAFAO: OMA Bilten br. 7/06, str. 6 – 10, www.oma.uino.gov.ba

Banja Luka: Bana Lazarevića, 78 000 Banja Luka, Tel/fax: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba
Sarajevo: Đoke Mazalića 5, 71 000 Sarajevo, Tel:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

Drugi važan događaj je bio donošenje državnih zakona o porezu na promet¹⁴ i zakona o akcizama¹⁵, čijim donošenjem su stavljeni van snage svi entitetski propisi i propisi Distrikta koji reguliraju ovu materiju. Specifičnost Zakona o porezu na promet je bila u tome da je *de facto* ostao na snazi samo jednu godinu, do uvođenja PDV-a. Ovim zakonom je uspostavljena jedinstvena skala stopa u BiH: 20% i 10% za proizvode i 10% za usluge, jedinstven mehanizam utvrđivanja osnovice, oslobađanja i olakšica. Zakon je specifičan i po tome što propisuje odvojene nadležnosti UIO, entiteta i Distrikta za naplatu poreza na promet. Tako su, do uvođenja PDV-a, entiteti i Distrikt bili nadležni za naplatu poreza na promet na sva ostala dobra osim akciznih i na porez na promet usluga. Prihodi po tome osnovu su se uplaćivali na entitetske račune, dok su se ostali prihodi od poreza na promet uplaćivali na JR UIO.

Državnim zakonom o akcizama je uspostavljena jedinstvena skala stopa, jedinstven sistem oporezivanja, evidencija i poreznih/kontrolnih markica, kontrole i naplate, osim u segmentu domaće akcize. Upoređujući sa stopama akcize koje su bile na snazi u BiH prije 1.1.2005.g. može se primijetiti veliki porast stope akcize na duhanske prerađevine i ulje za loženje, kako bi se preventivno djelovalo na carinske prevare kod prijavljivanja na granici.

Specifičnost ova dva zakona jeste i podijeljena nadležnost u kontroli akcize i poreza na promet domaćih akciznih proizvoda, koje su kontrolirale entitetske porezne uprave, dok je evidencija naplate poreza na promet uvoznih akciznih proizvoda bila kod UIO. Ovakav način kontrole gdje institucija koja prikuplja prihode (UIO) *de facto* nema evidencije obveznika i njihovih obveza i ne može vršiti kontrolu kod domaćih akciznih obveznika je otvorila mogućnosti za porezne utaje. UIO je u 2005.g. povećala naplatu poreza na promet uvoznih akciznih proizvoda, dok je naplata poreza na promet od domaćih akciznih proizvođača u 2005.g. bila manja nego u 2004.g. za čak 12%.

Krajem decembra 2005.g. donesena su tri zakona kojima je omogućena puna operativnost UIO: Zakon o postupku prinudne naplate, Zakon o postupku indirektnog oporezivanja i Zakon o UIO. U skladu sa odredbama Zakona o postupku indirektnog oporezivanja svi dugovi po osnovu indirektnih poreza se tretiraju kao jedinstven dug. U praksi to znači da se neće obvezniku isplatiti povrat PDV-a ukoliko isti obveznik ima dug po osnovu carine, akcize ili nekih drugih indirektnih poreza.

Uvođenje poreza na dodatnu vrijednost (2006)

Prema odredbama Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja obaveza fiskalnih vlasti (Upravnog odbora UIO) je bila da se uspostavi sistem PDV-a u BiH koji će biti u skladu sa europskim standardima. U svim državama koje su do sada uvele PDV-e proces prelaza sa poreza na promet na sistem oporezivanja PDV-om trajao je više godina. Pored političke odluke i kreiranja i donošenja potrebnih zakonskih i podzakonskih akata, proces uvođenja PDV-a podrazumijeva i složene tehničke pripreme, uspostavu IT platforme i obuku službenika, kao i slične pripreme kod obveznika. Poznato je da su neke države u okruženju (Hrvatska, Srbija) čak pomjerale uvođenje PDV-a u odnosu na planirane rokove. S obzirom na iskustva drugih država, ukupnu situaciju u BiH u to vrijeme i opseg reforme, koja nije značila samo zamjenu jednog poreznog oblika (poreza na promet) novim poreznim oblikom (PDV-e), već i prenos ustavnih nadležnosti, uspostavljanje potpuno nove institucije i sistema jedinstvenog računa, donošenje seta operativnih propisa i propisa iz indirektnih poreza i redefiniranje sistema finansiranja institucija BiH i nižih nivoa vlade (entiteta, kantona, općina), može se zaključiti da se radi o vrlo uspješnoj reformi. Za pripremu i uvođenje PDV-a trebalo je manje od dvije godine, s tim da treba uvijek imati u vidu da su u istom periodu uspješno okončane sve gore navedene ustavne, pravne, organizacijske i tehničke pretpostavke (imovina, zapošljavanje osoblja, dizajn i implementacija složenog IT sistema,

¹⁴ Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga (Službeni glasnik BiH broj 62, 30.12.2004).

¹⁵ Zakon o akcizama u BiH (Službeni glasnik BiH broj 55, 13.12.2004).

budžet, obuke,..) nužne za implementaciju PDV-a. BiH se počela pripremati za uvođenje PDV-a u martu 2004.g. kada je osnovan Državni tim za implementaciju projekta PDV-a, koji su činili domaći eksperti iz poreznih uprava entiteta i Distrikta i eksperti iz privatnog sektora. Državni tim je zajedno sa EU-CAFAO, radio na pripremi pravnih, organizacijskih i materijalnih pretpostavki za uvođenje PDV-a, te intenzivnoj obuci zaposlenih i obveznika. Pod nadzorom Europske komisije i uz tehničku i ekspertnu asistenciju EU-CAFAO¹⁶ u sistem PDV-a u BiH su ugrađeni najbolja praksa i iskustva članica EU u to vrijeme, koja će tek nakon dvije godine biti uključena u Šestu PDV direktivu EZ¹⁷.

LITERATURA

Antić D., "Makroekonomska stabilnost i fiskalni federalizam u Bosni i Hercegovini", FIRCON, Mostar, 2009, str. 350.

Antić D., "Upravljanje poreznim upravama: uloga upravnih odbora", "Računovodstvo i poslovne finansije" br. 11, FEB, Sarajevo, novembar 2009, str. 20-27.

Antić D., "VAT in Bosnia-Herzegovina: Institutional and Legal Aspects", *International VAT Monitor*, IBFD, Amsterdam, Vol 17, No 6-2006, November/December 2006, pp. 448 – 455.

Ebrill L., Keen M., Bodin J-P, Summers V., "The Modern VAT", IMF, Washington, 2001.

OECD, "Tax Administration 2013, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies", 2013.

Rasmussen, B.T., „Funkcioniranje sistema jedinstvenog računa UIO“, OMA Bilten br. 7, februar 2006, str. 6-10.

Tait A. A., "Value Added Tax, International Practice and Problems ", IMF, Washington, 1988.

¹⁶ EU Customs and Fiscal Assistance Office

¹⁷ Radi se o posebnoj shemi u građevinarstvu, koja je kao opcija propisana Direktivom od 2007.g. Vid. čl. 199 Direktive Vijeća 2006/112/EC (Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006.).

Banja Luka: Bana Lazarevića, 78 000 Banja Luka, Tel/fax: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba
Sarajevo: Đoke Mazalića 5, 71 000 Sarajevo, Tel:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

Modeli međunarodne saradnje u području poreza

(piše: dr.sc. Dinka Antić)

Dopunskim pismom namjere fiskalne vlasti BiH su se obavezale da će uspostaviti sistem službene saradnje poreznih uprava u BiH koji će poreznim upravama od 1. januara 2014. osigurati uzajamno stalni, neograničeni i automatizirani pristup podacima o poreznim obveznicima. Imajući u vidu opredjeljenje BiH za evropske integracije operativni model službene saradnje poreznih uprava u BiH trebao bi se temeljiti na mehanizmima, standardima i najboljoj praksi EU. Zahtjev MMF-a u skladu je sa standardima EU i obavezama iz poglavlja „Oporezivanje“ koje BiH treba ispuniti u procesu preuzimanja pravne stečevine (acquis). Odredbe čl. 98 Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju obavezuju BiH da se uključi i u sistem razmjene podataka iz područja oporezivanja koji je uspostavljen od strane OECD-a.*

* IMF, Country's Policy Intentions Documents -- Bosnia and Herzegovina: Letter of Intent, and Technical Memorandum of Understanding, October 9, 2013, <http://www.imf.org/External/NP/LOI/2013/BIH/100913.pdf>

1. UVOD

Proces globalizacije krajem XX vijeka vijeka stvorio je od svijeta „globalno selo“ u kojem se odvijaju snažne migracije ljudi, kapitala, tehnologije i *know-how*, dobara i usluga. Međunarodne tokove dobara i usluga prate i međunarodni finansijski tokovi. Osim prihoda po osnovu prometa dobara i usluga, prihode izvan nacionalnih granica mogu ostvarivati i pojedinci: menadžeri u inostranim kompanijama, osobe koje obavljaju određene profesionalne djelatnosti (konsultanti, advokati, računovođe, revizori, vještaci,..), kao i osobe koje ostvaruju autorske honorare za pisana djela, članke, nastupe, stručna i naučna izlaganja na međunarodnim simpozijima i dr. Osim toga, značajan udio u finansijskim tokovima imaju i doznake (transferi) zaposlenih u inostranstvu, pogotovo u zemljama, poput BiH, koje su iz različitih razloga, ekonomskih, socijalnih i političkih, podložne snažnim migracijama stanovništva. Poseban vid transfera iz inostranstva predstavlja isplata penzija osobama koje su bile „na privremenom radu“ izvan nacionalnih granica, isplata stipendija studentima, te kamata, dividendi i tantijema za udjele u međunarodnim korporacijama. Konačno, osim finansijskih tokova (prihoda i dohotka), mnoge osobe posjeduju imovinu u drugim zemljama. Te nepokretnosti mogu biti zemljište i imovina koje služi za obavljanje privredne djelatnosti ili zemljište i imovina namijenjena za stanovanje, rekreaciju ili izdavanje. Posjedovanje imovine, ostvarenje dohotka (prihoda) i obavljanje transakcija izvan matične države predstavljaju različite osnove za nastanak porezne obaveze. Ukoliko se isti porezni događaj oporezuje u dvije države zbog različitog poreznog tretmana ista transakcija može biti oporezovana u obje zemlje. Za eliminaciju ili ublažavanje nastanka dvostrukog oporezivanja države imaju na raspolaganju različite mjere, nacionalne i međunarodne. Međutim, globalizacija, usljed nedostatka globalnih regulacija i sporosti nacionalnih regulatora u odnosu na ekspanziju međunarodnih kretanja kapitala, osoba, dobara i usluga, proizvodi dva divergentna procesa – dvostruko oporezivanje i dvostruko neoporezivanje. Edward Kane¹⁸, tvorac „regulatorne dijalektike“, smatrao je da se manje regulirani „igrači“ brže kreću i slobodnije djeluju od onih koji su regulirani, da se „igrači“ koji su pod regulacijom brže kreću i slobodnije djeluju od samih regulatora, a da se nacionalni regulatori brže kreću i slobodnije djeluju od međunarodnih regulatora.

Dvostruko neoporezovanje se može javiti kao rezultat neusklađenih pravila oporezivanja (npr. zbog različitih pravila oporezivanja usluga u EU koja su bila na snazi do 2010. i pravila oporezivanja usluga koje primjenjuju ostale države kao što su SAD, Japan i dr.) ili zbog tzv.

¹⁸ Kane, Edward J., „Competitive Financial Regulation: An International Perspective“, Cambridge University Press, 1987, p. 115., Kane, E.J., „Regulation and Supervision: An ethical Perspective“, Working Paper 13895, National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA, USA, March 2008, <http://www.nber.org/papers/w13895>.

agresivnog poreznog planiranja korporacija i menadžera koji posluju u više država. Termin „porezno planiranje“ se često koristi kao sinonim za dopušteno izbjegavanje poreza. Brojne su zemlje koje priznaju pravo obvezniku da uredi svoje poslovanje na način da se porezna obaveza minimizira. S druge strane, aktivnosti obveznika koje se pokreću samo s ciljem umanjavanja porezne obaveze se smatraju utajom poreza, odnosno poreznim prekršajem ili kaznenim djelom. Linija razgraničenja između izbjegavanja poreza i poreznog planiranja je tanka i vezana je za visinu porezne obaveze i sankcije. Za razliku od izbjegavanja poreza, koje porezne vlasti mogu sankcionirati, kod poreznog planiranja postoje samo minimalne šanse nastanka porezne obaveze i nikakve sankcije¹⁹.

Pojava agresivnog poreznog planiranja, koje rezultira prekograničnim i međunarodnim poreznim prevarama, osim što ugrožava budžete država, narušava pravednost oporezivanja, jer regularni porezni obveznici plaćaju više poreza nego što bi trebali, ali i efikasnost alokacije kapitala i ravnopravnu konkurenciju na tržištu²⁰. Jedan od odgovora država na rastuću internacionalizaciju poslovanja obveznika i pojavu novih finansijskih instrumenata, prevara i agresivnog poreznog oporezivanja jeste adekvatna internacionalizacija službene saradnje poreznih uprava. Razmjena podataka o obveznicima i transakcijama omogućuje državama da ispravno razrežu porezne obaveze svojih rezidenata, da suzbiju poreznu evaziju i utaju poreza i eliminiraju dvostruko oporezivanje i neoporezivanje.

U cilju eliminacije ili sprječavanja novog globalnog fenomena - dvostrukog neoporezivanja razvijene države, pod okriljem Vijeća Evrope i OECD-a, kreirale su modele multilateralne razmjene podataka koji će sve podatke o obveznicima i transakcijama relevantnim za razrez poreza učiniti transparentnim. S druge strane SAD državama nudi model razmjene podatka o finansijskim transakcijama koje su prihvatile i velike članice EU. Nedavno je Evropska komisija predstavila prijedlog izmjena Direktive 2011/16/EU²¹ o obavezujućoj automatskoj razmjeni podataka u polju oporezivanja koje se odnose na proširenje razmjene podataka potrebnih za razrez direktnih poreza u EU. S obzirom da su direktni porezi u isključivoj nadležnosti članica izmjena Direktive 2011/16/EU u skladu sa globalnim procesom transparentnosti oporezivanja predstavlja važan korak ka punoj transparentnosti finansijskih transakcija između članica EU i na globalnom planu.

2. GLOBALNI MODELI RAZMJENE PODATAKA IZ PODRUČJA POREZA

2.1. Model OECD-a

Razvijene države u okviru OECD-a kreirale su pravni okvir za različite modele razmjene informacija iz područja poreza²². U osnovi modeli se zasnivaju na automatskoj razmjeni informacija u smislu sistemske i periodične transmisije velikog broja informacija o poreznim obveznicima nerezidentima iz države koja dostavlja podatke prema državi u kojoj su obveznici o kojima se informacije dostavljaju rezidenti. Informacije se odnose na različite kategorije oporezivog dohotka (dividende, kamate, tantijeme, plate, mirovine). Modeli saradnje podrazumijevaju:

- bilateralnu razmjenu informacija
- multilateralnu razmjenu informacija.

2.1.1. Bilateralna razmjena

¹⁹ Finnerty C., Merks P., Petriccione M., Russo R., "Fundamentals of International Tax Planning", IBFD, Amsterdam, 2007., pp. 49-61.

²⁰ Terra, B. J.M. and Wattel, P.J., „European Tax Law“, Fifth Edition, Kluwer Law International, 2008, p.661.

²¹ COM(2013)248 final

²² Više: Lang M., "Introduction to the Law of Double Taxation Convention", Linde – IBFD, Wien – Amsterdam, 2010.

Razmjena informacija iz područja poreza između dvije države bazira se na čl. 26 OECD Modela konvencije u vezi sa porezima na dohodak i kapital (*OECD Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital*). Države se obavezuju da će razmjenjivati informacije koje su predvidivo relevantne za izvršavanje odredaba Konvencije ili za izvršavanje ili sprovođenje domaćih poreznih propisa svih nivoa vlasti. Prilikom razmjene informacija države se obavezuju na čuvanje tajnosti informacija. Informacije mogu biti objavljene samo osobama ili institucijama (uključujući i sudove i tijela državne uprave) u vezi sa razrezom ili naplatom poreza, istragama ili procesuiranjem predmeta iz područja oporezivanja. Informacije mogu biti objavljene u toku sudskih postupaka ili u sudskim presudama. Tokom 2012.godine dodana je i odredba da se primljene informacije mogu koristiti i za druge svrhe ukoliko je to propisano u obje države potpisnice i ukoliko nadležna institucija (porezna uprava) države koja dostavlja podatke odobri takvu upotrebu²³.

Navedena pravila razmjene informacija ne treba shvatiti u smislu da se državama koje dostavljaju podatke nameću obaveze da izvršavaju administrativne procedure koje nisu u skladu sa propisima i praksom druge države, niti da dostavljaju informacije koje se ne mogu pribaviti prema propisima ili u toku normalnih aktivnosti porezne uprave, niti da dostavljaju informacije kojima bi se mogle otkriti informacije koje predstavljaju trgovinsku, poslovnu, industrijsku, komercijalnu ili profesionalnu tajnu, trgovinski proces ili informaciju koja bi bila suprotna javnoj politici (*ordre public*). Međutim, država potpisnica ne može da odbije dostavu informacija iz razloga što je informacija u posjedu banke, druge finansijske institucije, fiducijara ili zbog toga što se informacija odnosi na vlasničke udjele u subjektu.

Modelom su predviđeni sljedeći mehanizmi razmjene informacija:

- razmjena informacija na zahtjev
- automatska razmjena
- spontana razmjena
- simultane porezne istrage
- sudjelovanje u poreznim istragama u drugim državama
- razmjena informacija vezanih za oporezivanje određene industrijske grane ili sektora privrede.

2.1.2. Multilateralna razmjena

Na globalnom planu u okviru OECD-a razvijen je i model multilateralne konvencije o uzajamnoj pomoći u području poreza (engl. *Multilateral Convention on Mutual Assistance in Tax Matters*)²⁴. Izvorno, Konvencija je zajednički produkt Vijeća Evrope i OECD. Od 1988.g. konvenciji mogu pristupiti članice obje organizacije²⁵. Najrazvijenije zemlje svijeta, okupljene u grupi G-20, u novembru 2011.g. su pozvale i druge zemlje, pogotovo zemlje u razvoju, da pristupe revidiranoj multilateralnoj konvenciji o uzajamnoj saradnji u području poreza²⁶. Nadzor nad primjenom konvencije vrši polustalno tijelo koje čine predstavnici država koje su potpisale konvenciju. Do decembra 2013. Konvenciji je pristupilo 63 države.

Konvencija predstavlja međunarodni pravni okvir za saradnju između država u cilju sprječavanja izbjegavanja plaćanja poreza i porezne evazije na međunarodnom planu. Konvencija je kreirana u

²³ OECD, Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its commentary, approved by the OECD Council on 17 July 2012, www.oecd.org

²⁴ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax transparency 2011: Report on Progress, <http://www.oecd.org/document/>

²⁵ Izvorna Konvencija je izmijenjena 2010., u cilju usklađivanja sa međunarodnim standardima u području razmjene podataka za porezne svrhe. Nova Konvencija je stupila na snagu 1.6.2011. Više: www.oecd.org/ctp/eoi/mutual

²⁶ OECD, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, text amended by the provisions of the Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, which entered into force on 1st June 2011, www.oecd.org.

cilju da se pomogne vladama u sprovođenju poreznih propisa. Ona nudi veliki broj instrumenata za službenu saradnju u poreznim pitanjima, osiguravajući sve oblike razmjene informacija i pomoć pri naplati svih vrsta poreza opće vlade (osim carina), uključujući i socijalne doprinose, bez obzira na nivo vlade koji ih ubire (Tabela 1).

Tabela 1: Opseg razmjene informacija u području poreza u modelu OECD-a (prikaz autora)

Vrsta poreza	Nivoa vlade
Porezi koji se ubiru od strane države	Porezi koje ubiru niži nivoi vlade (uključujući i lokalni) i ostale jedinice javnog sektora
Porezi na dohodak ili dobit	Porez na dohodak
Porezi na kapitalne dobitke*)	Porezi na dobit
Porezi na neto bogatstvo	Porez na kapitalne dobitke
Porezi na imovinu, nasljeđe i darove	Porez na neto bogatstvo
Porezi na nepokretnosti	
Porezi na potrošnju (PDV, porez na promet)	Obavezni socijalni doprinosi koji se uplaćuju u budžet vlade ili u javne fondove
Posebni porezi na dobra i usluge (akcize)	
Porezi na upotrebu ili vlasništvo nad motornim vozilima	
Porezi na upotrebu ili vlasništvo nad pokretnom imovinom, osim motornih vozila	
Ostali porezi	Ostali porezi u nadležnosti nižih nivoa vlada

*) porezi koji se ubiru odvojeno od oporezivanja dohotka i dobiti

Konvencija olakšava sprovođenje zajedničkih kontrola i razmjenu informacija vezanih za pranje novca i korupciju. S druge strane, osigurana su prava poreznih obveznika u punoj mjeri, njihov integritet, povjerljivost informacija koji se razmjenjuju, pogotovo ličnih podataka. Konvencijom su predviđene sljedeći mehanizmi razmjene informacija:

- razmjena informacija na zahtjev
- automatska razmjena
- spontana razmjena
- simultane porezne istrage
- sudjelovanje u poreznim istragama u drugim državama.

2.2. Američki model - FATCA

Model razmjene informacija u svrhu oporezivanja u SAD razvijen je na bazi Zakona o poštivanju poreza na finansijske transakcije (FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act*), koji je usvojen 2010. od strane Kongresa SAD. Cilj usvajanja zakona je da se razmjenom informacija djeluje u pravcu sprječavanja ili smanjenja utaje poreza američkih obveznika putem računa u nerezidentnim bankama. Prema odredbama FATCA svaka strana finansijska institucija je dužna da obavijesti Upravu prihoda o finansijskim računima koje drže obveznici SAD. Podatke Upravi prihoda su dužni dostavljati i strani subjekti čiji su vlasnici u značajnoj mjeri obveznici SAD²⁷. Veliki broj zemalja, uključujući i neke članice EU (Njemačka, V. Britanija, Španjolska, Irska, Danska) je zaključilo sporazum sa SAD o obavezujućoj razmjeni podataka koji se bazira na američkom modelu razmjene podataka FATCA, tako da bi u perspektivi model razmjene podataka SAD u porezne svrhe mogao postati univerzalni model za razmjenu podataka na globalnom nivou.

2.3. Globalni forum za saradnju poreznih uprava

²⁷ Izvor: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>

Globalni forum o transparentnosti i razmjeni informacija za porezne svrhe (*Global Forum on Transparency and Exchange Information for Tax Purpose*), predstavlja najopsežniji multilateralni okvir za razmjenu informacija u svrhu oporezivanja koji okuplja 120 država na ravnopravnoj osnovi. Forum je iniciran od strane najrazvijenih država 1996. u cilju borbe protiv štetne porezne prakse i poreznih rajeva. Do danas 38 država ("poreznih rajeva") se obavezalo da će poboljšati transparentnost i uspostaviti efektivnu razmjenu informacija iz područja poreza. Forum je restrukturiran 2009. na zahtjev grupe od 20 najrazvijenijih zemalja.

Standardi transparentnosti i razmjene informacija iz područja poreza podrazumijevaju sljedeće:

- uspostavu mehanizma razmjene podataka na osnovu zahtjeva;
- raspoloživost pouzdanih informacija (od strane banaka, o vlasništvu, identitetu i računovodstvene informacije);
- nadležnost za blagovremeno pribavljanje i pružanje informacija prema specifičnim zahtjevima;
- poštivanje zaštite i ograničenja, te postojanje pravila povjerljivosti za razmjenu informacija.

U principu, članica Globalnog foruma može biti svaka država u svijetu koja se želi obavezati na poštivanje međunarodnih standarda transparentnosti i razmjene informacija. Pored toga, članica mora dopustiti pregled pravnog i regulatornog okvira za razmjenu informacija u vezi oporezivanja i implementacije standarda transparentnosti i razmjene u praksi. Pregled, koji vrši grupa od 30 država članica Foruma, ima za cilj da se procijeni raspoloživost informacija u svrhu oporezivanja, posebno računovodstvenih, finansijskih (u posjedu banaka) i informacija o vlasništvu. Raspoloživost potrebnih informacija se procjenjuje i sa aspekta mogućnosti pristupa informacijama, u smislu njihovog pribavljanja od nadležnih organa i postojanja prepreka pristupu (npr. u vidu bankarske tajne, domaćih zahtjeva ili drugih barijera) koje mogu neopravdano da odlože razmjenu informacija. Pored navedenog, pregledom se analizira efikasnost postojećih mehanizma razmjene informacija u porezne svrhe. Države primjenjuju različite mehanizme, najčešće bilateralne sporazume ili sporazume o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, sporazume o razmjeni poreznih informacija ili multilateralne konvencije, a mnogo rjeđe pitanja razmjene informacija u svrhu oporezivanja uređuje unilateralno, nacionalnim propisima²⁸.

3. EVOLUCIJA EU PLATFORME SLUŽBENE SARADNJE U PODRUČJU POREZA

U nekoliko prethodnih brojeva biltena²⁹ analizirali smo platformu saradnje poreznih uprava članica EU. Koliki značaj ima sveobuhvatna razmjena informacija u području oporezivanja pokazuje i činjenica da je u ovom kratkom vremenu od objave prvog nastavka došlo do evolucije platforme saradnje u EU.

Iako se smatralo da je usvajanjem Direktive 2011/16/EU za određeno vrijeme zaokružen pravni okvir sistema službene saradnje poreznih uprava članica EU nedavno su prezentirane izmjene kojima se značajno proširuje opseg razmjene informacija u području izravnih poreza, sa planom daljeg proširenja od 2017. S obzirom da su neke velike članice potpisale sporazum sa SAD (FATCA) o razmjeni finansijskih informacija Vijeće EU je, u cilju prevencije poreznih prevara, utaje poreza i agresivnog poreznog planiranja, u maju 2013. tražilo proširenje obavezujuće razmjene podataka članica i na globalni nivo. Sadašnji pravni okvir obavezujuće saradnje u području poreza već omogućuje proširenje platforme saradnje i na treće zemlje, međutim, potrebno je zaključivati bilateralne i multilateralne ugovore između članica i trećih zemalja. Na inicijativu velikih članica EU razmatra dalje širenje opsega razmjene informacija i na finansijske transakcije, po ugledu na FATCA. Širenjem opsega razmjene podataka unutar EU, osim što bi se postigla vanjska

²⁸ OECD, "Tax Transparency 2012 – Report on Progress", 2012., p. 13.

²⁹ Članci su objavljeni u Biltenu br. 93, april 2013, Biltenu br. 95, juni 2013. i Biltenu br. 96/97, juli/august 2013.

konvergencija prema FATCA modelu, osigurala bi se veća kohezija poreznih administracija na razini EU. U tom slučaju ne bi bilo potrebno da članice EU pojedinačno zaključuju bilateralne ili multilateralne sporazume o razmjeni poreznih podataka sa trećim zemljama. Istodobno bi Unija postala globalni lider u razmjeni podataka za potrebe oporezivanja, jer bi EU platforma saradnje postala najopsežnija platforma u svijetu, uključujući i razmjenu informacija o svim porezima i finansijskim transakcijama koje predstavljaju predmet oporezivanja.

Pored postojećih kategorija dohotka i kapitala³⁰ Prijedlogom³¹ izmjena Direktive 2011/16/EU EU propisuje obavezu automatske razmjene i podataka o:

- dividendama
- kapitalnim dobitima
- bilo kojem drugom iznosu koji se isplaćuje od strane finansijskih institucija u svojstvu povjerioca ili dužnika, uključujući i isplate za otkup vrijednosnih papira
- saldu na računima.

Navedene dodatne stavke, prema stavu Evropske komisije, indirektno se odnose na korisnike prihoda koji su fizičke osobe ili na kapital koji takve osobe direktno ili indirektno posjeduju. Podaci o navedenim stavkama su u posjedu finansijskih posrednika, koje će svakako morati da prosljeđuju poreznim upravama, u skladu sa sporazumima koje su članice zaključile sa SAD u okviru FATCA.

Prijedlogom izmjena Direktive 2011/16/EU Komisija je obavezana da do 1.7.2017. dostavi izvještaj o procjeni statistike i podataka koju su članice dostavile u tom razdoblju kako bi analizirala troškove i koristi sistema automatske razmjene podataka. Isto tako, Komisija može predložiti proširenje opsega podataka koji su predmet razmjene između članica i na ostale podatke relevantne za razrez poreza na dohodak, npr. tantijeme i ostale prihode od intelektualnih prava. Na ovaj način bi platforma saradnje poreznih uprava članica EU postala bi integralna platforma za razmjenu informacija iz područja poreza, za razliku od OECD modela, koji se fokusira na informacije o porezima, i američkog modela FATCA, koji se, uglavnom, fokusira na finansijske transakcije.

4. MEĐUNARODNI STANDARDI RAZMJENE INFORMACIJA O OBVEZNICIMA

4.1. Pravilo „predvidive važnosti“ informacija

Informacije iz područja poreza da bi bile predmetom međunarodne razmjene trebaju biti „predvidivo važne“. Karakteristika „predvidive važnosti“ poreznih informacija je uvedena kao globalni standard razmjene informacija. U načelu, ovaj standard podrazumijeva da razmjena podataka treba da obuhvati samo relevantne informacije. U EU standard istodobno obavezuje članicu koja potražuje podatke da potražuje samo podatke koji su relevantni za domaće istrage, ali i drugu članicu da dostavi sve relevantne informacije koje se tiču određenog slučaja ili obveznika. Slično EU pojam „predvidive važnosti“ je evoluirao i u modelima bilateralnih konvencija OECD-a (čl. 26). Umjesto pojma „nužne informacije“ članice OECD-a su 2002. uvele odrednicu „predvide važnosti“ informacija koje se razmjenjuju. Namjera OECD je bila da pojasni državama da one nemaju slobodu da poduzimaju tzv. „pecačke ekspedicije“, odnosno da dostavljaju spekulativne zahtjeve koje nemaju očiglednu vezu sa otvorenim upitom ili istragom ili da zahtijevaju informacije za koje se može utvrditi da nisu relevantne za poreznu upravu. Kao „pecačka ekspedicija“ podrazumijeva se zahtjev za dostavu informacija bez jasne identifikacije

³⁰ Radi se o kategorijama osobnih primanja, primanja (naknada) direktora, proizvoda životnog osiguranja koji nisu obuhvaćeni nekim drugim propisima EU o razmjeni podataka, penzija, vlasništva nad nepokretnostima, prihodima od nepokretnosti.

³¹ European Commission, Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, COM(2013) 348 final 2013/0188 (CNS), Brussels, 12.6.2013.

obveznika ili grupe obveznika, ukoliko se radi o povezanim osobama. Potrebno je da država koja traži informacije dostavi detaljan opis grupe obveznika, činjenice bitne za predmet i okolnosti koje su dovele do potrebe za dodatnim informacijama, opis odredaba zakona kojeg primjenjuje na konkretan predmet, te da navede razloge zbog kojih se vjeruje da obveznici za koje se traže informacije ne poštuju porezne propise i da ih potkrijepe dokazima.

4.2. Standard sigurnosti

Svi globalni modeli razmjene informacija iz poreza podrazumijevaju primjenu međunarodnih standarda. Poštivanje prava obveznika, fizičkih i pravnih osoba, predstavlja temelj funkcioniranja modernih poreznih sistema. Neovisno da li se radi o bilateralnim ili multilateralnim sporazumima o razmjeni podataka države su dužne da poštuju standarde sigurnosti i zaštite interesa obveznika čiji se podaci razmjenjuju. Prema OECD države se trebaju pridržavati sljedećih temeljnih pravila³²:

- povjerljivost se odnosi i na informacije koje su pribavljene na zahtjev i na informacije koje su dostavljene na zahtjev
- države treba da primjenjuju i odredbe sporazuma i odredbe domaćih propisa u cilju osiguranja povjerljivosti
- razmijenjene informacije su mogu koristiti samo za određene svrhe
- razmijenjene informacije mogu se objaviti samo određenim osobama.

Za efikasnu razmjenu informacija relevantnih za razrez poreza, naplatu poreza i borbu protiv poreznih utaja bitno je uspostaviti zajedničku tehničku (IT) platformu, koja podrazumijeva standardizaciju procedura, obrazaca i formata izvještavanja država, primjenu procedura zaštite podataka prilikom transmisije (npr. kriptovanje)³³

5. ZAKLJUČAK

Imajući u vidu tekuće globalne trendove zahtjev MMF-a za uspostavljanje službene razmjene podataka između poreznih uprava u BiH treba posmatrati samo kao prvi korak nužan za internu integraciju informacija potrebnih za efikasno prikupljanje poreza u BiH. Drugi korak će predstavljati integriranje poreznih struktura BiH u platformu saradnje poreznih uprava EU, a treći uključivanje poreznih struktura BiH u globalni proces transparentnosti u području oporezivanja.

³² OECD, Guide on the Protection of Confidentiality of Information exchanged for Tax Purpose, 2012.

³³ Više: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/commontechnicalsolutions.htm>

Konsolidovani izvještaji

(pripremila: Aleksandra Regoje)

Tabela 1. (Konsolidovani izvještaj: JR, Institucije BiH, entiteti)

Preliminarni konsolidovani izvještaj uključuje:

- prihode od indirektnih poreza koje prikuplja Uprava za indirektno oporezivanje na Jedinštveni račun,
- transfere sa Jedinštvenog računa UIO,
- prihode i rashode budžeta institucija Bosne i Hercegovine,
- prihode i rashode budžeta Federacije BiH,
- prihode i rashode budžeta Republike Srpske*

Izvještaj ne uključuje neusklađene prihode prikupljene na JR UIO.

**Obuhvaćeno: (A) budžet Republike i vanbudžetska sredstva evidentirana u Glavnoj knjizi trezora RS, (B) ukupno ino-zaduženje za projekte koji se realizuju preko općina i preduzeća, (C) podatke korisnika budžeta Republike koji imaju vlastite bankovne račune (uključujući i neke jedinice za implementaciju ino-projekata formirane pri ministarstvima).*

Preliminarni izvještaj: BiH Institucije, entiteti i JR , I-XI 2013

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	Ukupno
Ukupni prihodi	434,7	382,4	446,3	489,5	554,8	560,5	550,8	492,9	490,4	531,9	479,2	5413,4
Porezi	409,4	348,7	402,9	424,1	477,1	478,0	473,9	455,1	460,4	468,5	440,9	4839,0
Direktni porezi	22,7	29,7	53,5	45,4	27,0	31,6	39,1	27,3	27,8	28,8	28,5	361,3
Porezi na dohodak i dobit	22,0	29,0	52,5	44,3	25,9	30,6	37,9	26,2	26,8	27,7	27,6	350,7
Porez na imovinu	0,6	0,7	0,9	1,1	1,0	0,9	1,2	1,1	0,9	1,1	0,9	10,5
Indirektni porezi (neto)	386,7	318,9	349,4	378,3	450,1	445,9	434,5	427,6	432,6	439,6	412,0	4475,5
PDV	240,7	210,2	227,6	243,4	274,7	254,2	291,5	269,6	280,0	289,2	259,9	2841,1
Akcize	112,0	76,4	82,4	93,0	129,9	150,3	99,2	111,2	103,7	103,1	106,2	1167,2
Putarina	20,3	16,8	18,9	22,5	26,6	23,9	25,6	28,2	27,8	24,9	25,8	261,2
Carine	12,6	14,5	18,9	18,2	17,4	16,2	16,8	17,3	19,7	20,7	18,7	190,9
Ostali indirektni porezi	1,0	1,0	1,7	1,3	1,5	1,3	1,5	1,3	1,4	1,7	1,3	15,1
Ostali porezi	0,0	0,0	0,1	0,4	0,0	0,5	0,3	0,2	0,0	0,1	0,4	2,2
Doprinosi za socijalno osiguranje	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Grantovi od stranih vlada i međunarodnih org.	1,4	0,7	1,8	2,4	0,8	2,9	3,5	0,7	0,2	0,7	10,1	25,3
Neporezni prihodi	23,9	33,0	40,2	64,3	76,6	79,4	73,2	37,1	29,8	61,8	27,5	546,8
Transferi od ostalih budžetskih jedinica	0,0	0,0	1,4	-1,4	0,2	0,2	0,2	0,0	-0,1	1,0	0,7	2,3

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	Ukupno
Ukupni rashodi	411,9	400,9	410,4	416,0	459,3	478,6	532,1	492,2	462,5	500,4	463,9	5028,1
Tekući rashodi	407,5	397,9	402,9	411,1	455,9	469,1	515,3	485,2	452,6	482,6	453,0	4933,2
Bruto plaće i naknade zaposlenih	123,1	124,6	126,9	124,2	125,0	128,9	130,5	124,4	128,3	127,3	128,2	1391,4
Izdaci za materijal i usluge	14,6	24,1	28,3	24,7	24,6	37,9	26,2	29,2	31,6	28,8	27,6	297,7
Doznake na ime socijalne zaštite	52,6	54,4	53,4	53,3	51,7	57,4	55,3	55,3	59,3	63,1	58,2	614,0
Izdaci za kamate	4,2	7,1	18,9	8,7	13,7	23,1	5,4	9,9	15,0	10,8	15,7	132,5
Izdaci po osnovu kamata u inostranstvu	2,3	5,5	10,1	6,0	6,2	14,1	3,1	5,4	7,9	5,8	9,7	76,3
Izdaci po osnovu kamata u zemlji	2,0	1,6	8,8	2,7	7,5	9,0	2,3	4,4	7,1	5,0	5,9	56,2
Subvencije	2,2	2,4	6,0	3,7	8,3	19,3	19,2	24,5	20,6	15,2	18,9	140,3
Donacije	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Transferi drugim budžetskim jedinicama	40,3	42,2	41,5	37,8	42,4	49,7	60,1	48,3	48,6	47,9	46,4	505,4
Transf.sa JR (BD, kant, opć, fondovi, dir.za c.)	165,4	134,4	119,1	153,2	184,6	144,8	197,2	187,9	142,5	182,7	149,4	1761,1
Drugi rashodi	5,1	8,6	8,9	5,4	5,6	8,0	21,4	5,8	6,6	6,9	8,7	90,8
Neto izdaci za nefinancijsku imovinu	4,4	3,0	7,5	4,9	3,4	9,5	16,8	7,0	9,8	17,8	10,9	95,0
Izdaci za nefinancijsku imovinu	4,6	3,3	8,2	5,6	3,9	10,1	17,4	7,2	10,7	18,4	11,6	101,0
Primici od nefinancijske imovine	0,2	0,2	0,7	0,7	0,5	0,6	0,5	0,2	0,9	0,7	0,7	6,0
Bruto/Neto operativni bilans (prihodi minus tekući rashodi)	27,1	-15,5	43,3	78,4	98,9	91,4	35,5	7,8	37,8	49,3	26,2	480,2
Neto pozajmljivanje/zaduživanje (uk. prihodi minus uk. rashodi)	22,8	-18,5	35,9	73,5	95,4	81,9	18,7	0,8	27,9	31,5	15,3	385,2
Neto financiranje = (Minus) Neto pozajmljivanje/zaduživanje	-22,8	18,5	-35,9	-73,5	-95,4	-81,9	-18,7	-0,8	-27,9	-31,5	-15,3	-385,2

Tabela 1