

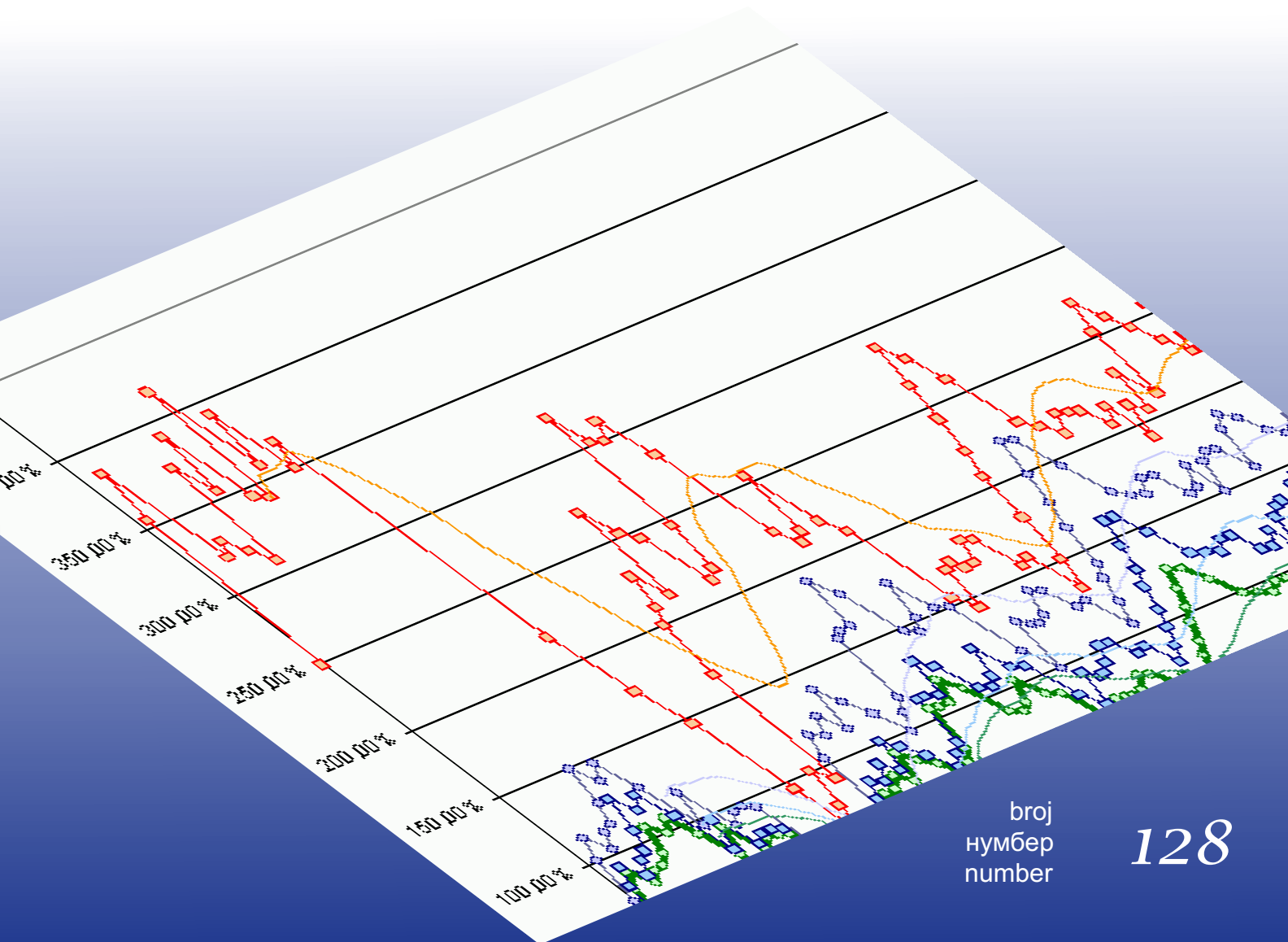
Bosna i Hercegovina
Odjeljenje za makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za indirektno-
neizravno oporezivanje



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

Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Tax Authority

Oma Bilten



broj
нумбер
number

128

Mart 2016

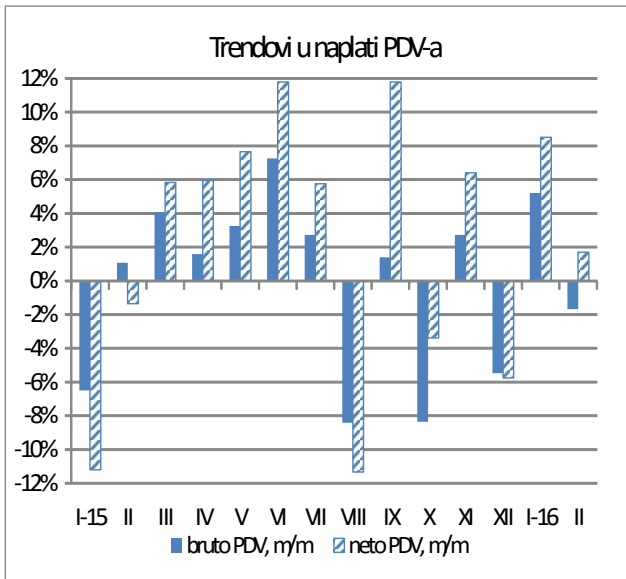
Ožujak 2016

Март 2016

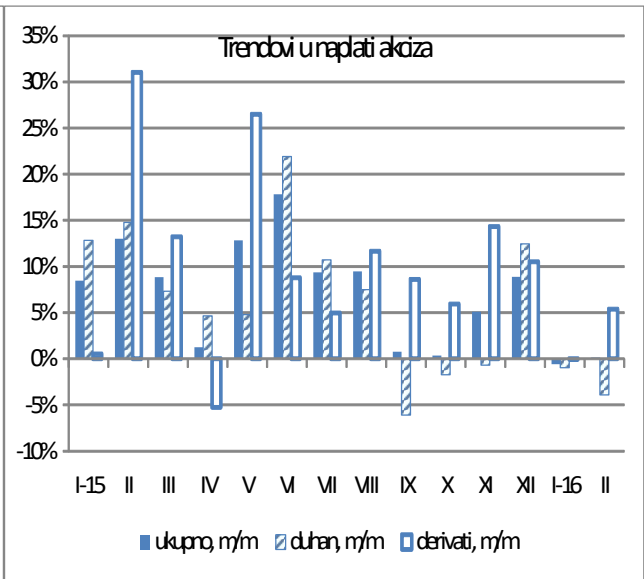
March 2016

Uz ovaj broj

Prema preliminarnom izvještaju UIO je u februaru 2016. naplatila, po odbitku povrata, 412,8 mil KM indirektnih poreza, što je za 4,3% više nego u istom mjesecu 2015.g. Na nivou prva dva mjeseca ostvaren je rast bruto naplate prihoda od indirektnih poreza od 2,1%. Zbog smanjenih isplata povrata neto kumulativna naplata je u konačnici porasla za 30,5 mil KM ili za 3,9% u odnosu na isti period 2015. Najveći doprinos efektima kod neto naplate je dala naplata PDV-a, 22,9 mil KM. Nakon pada i bruto i neto naplate u decembru 2015. početak 2016. je donio snažan uzlet neto prihoda od PDV-a, kao posljedice kumulativnog pozitivnog efekta pada povrata PDV-a i rasta bruto naplate. Pozitivni efekti smanjenja povrata u februaru od 11,3% umanjeni su zbog pada bruto naplate od 1,7%, te je neto naplata PDV-a u februaru rasla po stopi od 1,7% (Grafikon 1).



Grafikon 1



Grafikon 2

U prva dva mjeseca 2016.g. naplata prihoda od akciza je bila na nivou naplate u istom periodu prethodne godine (Grafikon 2). Povećanje akciza na cigarete od 1.1.2016. očekivano je rezultiralo padom potrošnje cigareta. Prema podacima UIO broj izdatih markica za cigarete u januaru je bio manji za 13,9%, a u februaru čak 21,1%. Povećanje specifične akcize nije uspjelo kompenzirati pad potrošnje cigareta, te je za dva mjeseca naplaćeno 2,2% prihoda od akciza manje nego lani. Prihodi od akciza na derivate su rasli po umjerenoj stopi od 2,7%, što je i očekivano, s obzirom na visoku statističku osnovicu za poređenje i rast cijena derivata na tržištu. U prva dva mjeseca 2016. zabilježen je snažni rast prihoda od akciza na pivo (+12,4%), a pad prihoda je zabilježen kod akciza na alkohol i alkoholna pića (-13,4%) i akciza na bezalkoholna pića (-5,2%).

dr.sc. Dinka Antić
 šef Odjeljenja

Sadržaj:

Porezne reforme u funkciji promjene poreznih struktura	2
Konsolidovani izvještaji	11

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

Porezne reforme u funkciji promjene poreznih struktura

(piše: dr.sc. Dinka Antić)

UVOD

Akadske studije su pokazale da poželjna nacionalna porezna struktura, koja može podstaknuti rast, investicije, štednju i zaposlenost, podrazumijeva odmak od oporezivanja dohotka i socijalnih doprinosa u pravcu oporezivanja potrošnje (PDV i akcize), imovine i ekološkim porezima¹, uz neutralizaciju negativnih implikacija po pravičnost i redistribuciju. U opticaju su dva koncepta: zamjena poreza (engl. *tax shifting*) i porezna devalvacija (engl. *fiscal devaluation*). U osnovi oba koncepta je premještanje težišta poreza sa oporezivanja rada na oporezivanje potrošnje (EC, 2013b). Općenito, oporezivanje rada se smatra distorzivnim za produktivnost i efikasnost radne snage u odnosu na potrošnju. Nadalje, osnovica kod oporezivanja potrošnje je manje mobilna u odnosu na osnovicu kod oporezivanja rada. Vrlo često visoki porezi na dohodak i dobit izazivaju migraciju kompanija i zaposlenih u zemlje u kojima su stope poreza niže. Kod potrošnje veliki dio dobara ili usluga je lokalnog karaktera sa niskom elastičnošću potražnje, što osigurava stabilne prihode i uz povećanje stope. Kao idealni kandidati za primjenu ova dva koncepta mogu poslužiti i oporezivanje nepokretnosti zbog statičnosti porezne osnovice i ekološki porezi, koji pogađaju proizvode koji imaju neelastičnu potražnju (derivati nafte, cigarete, alkohol). Može se zaključiti da oba koncepta u konačnici dovode do promjene porezne strukture (vertikalni aspekt) u smislu smanjivanja udjela poreza na dobit i dohodak, kao i socijalnih doprinosa, na račun povećanja udjela poreza na potrošnju. Iako se oba koncepta često koriste kao sinonimi postoje bitne razlike u ciljevima koji se njima žele ostvariti.

OBLICI POREZNIH REFORMI

Zamjena poreza (*tax shifting*)

Cilj koncepta zamjene poreza je promjena porezne strukture u smislu ostvarenja dugoročnih ciljeva – rasta i zaposlenosti. Na dugi rok premještanjem oporezivanja na potrošnju porezni sistem postaje efikasniji zbog nižeg opterećenja radne snage i povećanja produktivnosti, nižih troškova proizvodnje, povećanja prodaje i dobiti, te konkurentnije pozicije na svjetskom tržištu. Pored toga, niži porezi na dohodak po automatizmu znače i veći raspoloživ dohodak za potrošnju, ali i za ulaganja i štednju. Pomjeranje poreza u smislu smanjenja poreza na radnu snagu, pogotovo ako su progresivni, stimulira štednju i investicije, odnosno djeluje propulzivno na razvoj finansijskih tržišta i finansijskog sistema u cjelini.

Istraživanje Evropske komisije o potrebi (Okvir 1) i opsegu (Okvir 1) reforme koja podrazumijeva zamjenu poreza u članicama bazirano je na LAF² metodologiji za analizu nivoa oporezivanja (EC, 2014).

¹ Najveću pažnju akademske i stručne javnosti su privukle studije nobelovca Mirrleesa („Reforming the tax system for the 21st century – Tax by Design”, i “Dimensions of Tax Design”, Institute for Fiscal Studies, London, UK, November 2010.

² LAF (Lisbon Assessment Framework) je okvirna metodologija za procjenu efekata poreznih politika. Smatra se da se članica suočava sa poteškoćama u određenoj oblasti ukoliko učinci značajno odstupaju od prosjeka EU („LAF minus”), odnosno da ima izvanredne učinke ukoliko su efekti bolji od prosjeka („LAF plus”) i nalazi se u gornjoj trećini ukupnog broja članica.

Okvir 1: Indikatori potrebe za reformom zamjene poreza

Smatra se da su porezi na rad problematično visoki ukoliko je zadovoljen jedan od sljedeća dva indikatora:

- Ukupno porezno opterećenje rada je visoko. Rad je visoko oporezovan ukoliko je visoka implicitna stopa - ITR na rad ili je porezni klin kod prosječne zarade značajno iznad prosjeka;
- Ukupno porezno opterećenje određene kategorije (npr. osoba sa najnižim dohocima ili sljedeće grupe po visini dohotka) je jako visoko. Visoko opterećenje se ustanovljava ukoliko je porezni klin na najniže dohotke jako visok ili ukoliko je zamka neaktivnosti ili zamka nezaposlenosti¹ jako visoka.

¹ Zamka neaktivnost/nezaposlenosti predstavlja implicitnu stopu poreza na povratak na posao za neaktivne/nezaposlene osobe. Pokazateljem se mjeri udio dodatne bruto plaće koja se oporezuje u slučaju kada se zaposli neaktivna/nezaposlena osoba, odnosno finansijski poticaj da osoba pređe sa neaktivnosti i socijalne pomoći u radni odnos.

Izvor: Evropska komisija.

Opseg oporezivanja koji je najmanje distorzivan može se povećati povećanjem stopa, širenjem osnovice ili povećanjem efikasnosti ubiranja poreza. Opseg efekata zamjene poreza se smatra ograničenim ukoliko su povećanja moguća jedino kod ekoloških poreza ili kod poreza na imovinu, te ukoliko ta povećanja proizvode male učinke u smislu prihoda u odnosu na poreze na potrošnju.

Okvir 2.: Indikatori opsega efekata reforme zamjene poreza

- 1) Opseg oporezivanja potrošnje može se povećati:
 - ukoliko je udio poreza na potrošnju mjereno % BDP ispod prosjeka EU ili
 - ukoliko je implicitna porezna stopa na potrošnju značajno ispod prosjeka EU ili
 - ukoliko je jaz između ITR¹ na rad i ITR na potrošnju vrlo visok a ITR na potrošnju nije jako visoka.
- 2) Opseg oporezivanja imovine se može povećati u slučaju kada su prihodi od periodičnih poreza na imovinu mjereni % BDP jako niski, značajno ispod prosjeka EU.
- 3) Opseg oporezivanja ekološkim porezima se može povećati ukoliko su prihodi od ekoloških poreza mjereni % BDP ili ITR na energiju značajno ispod prosjeka.

¹ ITR = *Implicit Tax Rate* (implicitna porezna stopa)

Izvor: Evropska komisija.

Istraživanje je pokazalo da u većini članica postoji potreba za zamjenom poreza. Od 28 članica poreze na potrošnju bi moglo povećati 11 članica, porez na nepokretnosti uvesti/povećati 19 članica, a ekološke poreze 13 članica. Međutim, potreba za zamjenom poreza ne znači po automatizmu i veliku efikasnost reforme. U većini članica opseg reforme bi bio uzak, a time i efekti, pogotovo ukoliko se radi o oporezivanju imovine ili ekološkim porezima. U konačnici, u samo sedam članica porezna reforma koja bi podrazumijevala zamjenu poreza bi bila efikasna³.

³ Radi se o Belgiji, Češkoj, Francuskoj, Italiji, Latviji, Mađarskoj i Rumuniji. Izvor: Ibid.

Fiskalna devalvacija (*fiscal devaluation*)

Fiskalna devalvacija predstavlja zamjenu poreza na rad porezima na potrošnju u pravcu podsticaja konkurentnosti zemlje u smislu vanjskotrgovinske razmjene i smanjenja deficita tekućeg računa. Vrlo često se naziva „internom devalvacijom“ po uzoru na devalvaciju kursa valute. Pomjeranje poreza se primarno vrši u cilju ispravljanja makroekonomskih neravnoteža i dovođenja domaćih kompanija u konkurentniju poziciju na svjetskom tržištu. Sprovodi se na način da se smanji opterećenje radne snage, pogotovo ono koje ide na teret poslodavaca (socijalni doprinosi) na račun povećanja stope PDV-a. Niži troškovi radne snage znače i niže prodajne cijene, što kod izvoznika ima za posljedicu značajno povećanje plasmana na stranim tržištima, a za ostale kompanije predstavljaju poticaj da se orijentiraju i na izvoz, tim više što povećane stope PDV-a nemaju efekta na izvoz. Povećanjem izvoza poboljšao bi se trgovinski bilans, a time i platni bilans. Mjera može biti vrlo efikasna barem privremeno dok i ostale zemlje, pogotovo zemlje koje su konkurentne jedna drugoj, ne primijene istu reformu. U konačnici, kada bi sve zemlje sprovele fiskalnu devalvaciju situacija u pogledu porezne konkurentnosti bi odgovarala situaciji prije reforme. U tom slučaju bi se mogućnosti za konkurentniju poziciju mogle tražiti samo u poboljšanju interne ekonomije, primjeni tehničkih i tehnoloških inovacija.

Fiskalne devalvacije su bile implementirane još 1987. u Danskoj, kada su pomoću zamjene poreza (smanjenje poreza na rad i povećanje stope PDV-a sa 22% na 25%) smanjeni troškovi radne snage i povećana cjenovna konkurentnost. Reforma je pokrenuta da bi se očuvala stabilnost u okviru EMU. Prema podacima OECD-a konkurentnost Danske, mjerena relativnim izvoznim cijenama, je povećana za 5%. Sličnu reformu je sprovela Njemačka 2007.godine koja je sačuvala budžetsku ravnotežu povećanjem stope PDV-a sa 16% na 19% i smanjenjem socijalnih doprinosa za nezaposlenost na teret poslodavca (Orsini i dr., 2014). Slične reforme je poduzela i Nizozemska 2001.godine, kada je smanjila stope poreza na dohodak i dobit na račun proširenja njihove osnovice, uz povećanje indirektnih poreza. Francuska je poduzela reformu koja je uključila smanjenje socijalnih doprinosa na teret poslodavaca na način da je uvela porezni kredit kompanijama na bruto plaću za zaposlene sa najnižom i srednjom plaćom. Efekat smanjenja, procijenjen na 1% BDP biće kompenziran povećanjem standardne stope PDV-a sa 19,6% na 20% i snižene stope PDV-a sa 7% na 10% (Koske, 2013).

Simulacija OECD-a je pokazala da prelazak sa socijalnih doprinosa na PDV-e može poboljšati trgovinski bilans, smanjujući relativne izvozne cijene, a povećavajući uvozne cijene. Preduvjet za uspjeh reforme je široka osnovica za PDV. Ipak, model pokazuje jako skromne efekte na zaposlenost i rast ekonomije, iz čega se izvodi zaključak da je fiskalna devalvacija samo jedan od instrumenata ekonomske politike, koji ne može zamijeniti strukturalne ekonomske reforme. Evropska centralna banka je analizirala efekte fiskalne devalvacije na primjeru Španjolske i Portugala. Analiza je pokazala da se poboljšao trgovinski bilans zbog rasta izvoza, koji je rastao brže od uvoza. Prema Gomesu i Pisaniu (2014) rast investicija, i posljedično zaposlenosti, je doveo do porasta BDP-a. Evaluacija različitih scenarija koji su uključivali pojedinačne članice i Euro-zonu pokazala je da je fiskalna devalvacija najbolja opcija za zemlje koje žele povećati BDP, samo ukoliko se sprovodi unilateralno (EC, 2013a). Ukoliko bi više članica sprovođile istu reformu ostvarili bi se znatno manji efekti. Nedostatak koncepta reforme je da je trgovinska razmjena jedini faktor koji doprinosi ekspanziji BDP-a. Široka fiskalna devalvacija u cijeloj euro-zoni ne bi bila učinkovita, jer bi se potirali efekti prema trgovinskim partnerima zone. Međutim, ukoliko je cilj stimulacija ekonomije EU u cjelini poželjna je široka implementacija reforme. Iako se fiskalna devalvacija smatra privremenom reformom, budući da njeni uspjesi ovise o rigidnosti tečaja valute i minimalnih plaća, pozitivni efekti se mogu povećati redizajnanjem sistema PDV-a. Istraživanja efikasnosti sistema PDV-a u razvijenim državama, koje su sproveli de Mooij i Keen (2012) su pokazala da postoji prostor za poboljšanje efikasnosti, preko redizajna PDV sistema (ukidanje nulte i sniženih stopa, reduciranje oslobođanja, povećanje praga za oporezivanje) i u pogledu efikasnosti naplate.

EFEKTI REFORMI

Ekonomisti MMF-a smatraju da se strukturalne reforme koje će dugoročno imati efekte najčešće dešavaju u „dobrim“ vremenima, potencirajući efekte reformi u gore navedenim članicama EU prije globalne ekonomske krize. Međutim, MMF (2013) zaključuje da vremensko podešavanje reformi u „dobra“ vremena nije samo po sebi garancija uspješnosti reforme ukoliko se zagovaraju neefikasni porezni aranžmani. Porezne reforme koje se fokusiraju na snažnije oporezivanje potrošnje i relaksiranje oporezivanja rada trebale bi da pomire često nepomirljiva dva načela oporezivanja: efikasnost i pravičnost.

Polazeći od činjenice da porezni sistemi koji se temelje na oporezivanju rada umanjuju ekonomski rast reforme koje vode promjeni porezne strukture u korist poreza na potrošnju mogu biti efikasne u pogledu dugoročnog rasta. Ekonomisti imaju podijeljena mišljenja o efektima reformi na zaposlenost i rast. Većinom smatraju da smanjenje socijalnih doprinosa ima umjeren utjecaj na agregatnu zaposlenost (Orsini i dr., 2014). Istraživanje Thomasa i Picos-Sánchez (2012) na članicama OECD pokazalo je da rezultati reforme koja podrazumijeva zamjenu poreza na rad porezima na potrošnju uveliko ovise o efektima smanjenja socijalnih doprinosa na zaposlene sa niskim dohocima koji su elastičniji u odnosu na visinu poreza. Kako bi reforma bila stimulatívna za tu grupaciju zaposlenih u smislu poticaja za rad i veću ponudu radne snage predlaže se fazona redukcija na način da se najveće smanjenje socijalnih doprinosa odobri za niske dohotke. Ukoliko se reforma fokusira na smanjenje doprinosa na teret poslodavaca ispoljiće se efekti u vidu rasta potražnje za radnom snagom, što bi trebalo dovesti do smanjenja nezaposlenosti. Ekonomisti OECD zaključuju da bi i rezanje samo socijalnih doprinosa na teret poslodavaca moglo dovesti do veće ponude radne snage ukoliko u međuvremenu zbog rasta ekonomije u uvjetima manjih socijalnih doprinosa dođe do rasta plaća. U tom slučaju porezni sistem bi bio mnogo efikasniji nego u slučaju smanjenja socijalnih doprinosa na zaposlenike i stopa poreza na dohodak. Osnovna karakteristika poreza na potrošnju, pogotovo sa jednom stopom, je regresivnost na osobe sa niskim dohocima. Imajući to u vidu porezna reforma koja se temelji na povećanju stopa PDV-a u svakom slučaju povećava regresivnost oporezivanja i ugrožava pravičnost poreznog sistema. Neutralizacija efekata više stope PDV-a podrazumijeva povećanje transfera iz budžeta osobama sa nižim dohocima. Ukoliko se želi postići pravičnost reforme ekonomisti zagovaraju specifične pristupe kod dizajna reforme prema osobama sa niskim dohocima i ostalim kategorijama koje bi bile pogođene višom stopom PDV-a, uključujući i ciljano indeksiranje socijalnih transfera.

POREZNE REFORME U EU

EU je inicirala poticaje za promjenu težišta u oporezivanju sa direktnih na indirektnu poreze u cilju smanjenja poreznog opterećenja rada, pogotovo nekvalificiranih osoba i osoba sa niskim dohocima, prije desetak godina prilikom formuliranja Lisabonske strategije⁴, da bi se isti zahtjev ponavljao i u redovitim godišnjim izvještajima i strategijama EU. U svakoj prilici se naglašavalo da porezne reforme, koje bi podrazumijevale smanjenje direktnih poreza koji opterećuju rad indirektnim porezima, trebaju biti prihodovno neutralne, ne proizvodeći dodatno porezno opterećenje. Ekspanzijom globalne krize na realni sektor članice EU su sve više postajale svjesne dubine krize, tako su počele da formaliziraju aktivnosti na ublažavanju negativnih efekata, donošenjem strategija i ekonomsko-fiskalnih programa. Ovisno o fiskalnoj situaciji članice su se uglavnom fokusirale na programe restrukturiranja javne potrošnje i njenog svodjenja u moguće okvire, no, postalo je jasno da bez aktivne porezne politike neće biti moguće ostvariti programe fiskalne konsolidacije. Produbljavañje krize u nekim članicama euro-zone pokazalo je da je nužna zajednička strategija na nivou EU. Osnovni stubovi porezne strategije EU 2010-2020⁵ su kvalitet oporezivanja, oporezivanje za održiv rast i dobro upravljanje u području poreza, u cilju promjene

⁴ Lisbon European Council 23 and 24 March 2000, Presidency Conclusions.

⁵ Strategija je predstavljena Vijeću i Evropskom parlamentu 28.6.2010., www.europa.eu.

porezne strukture u pravcu potpore ekonomskom rastu i novom zapošljavanju. Već 2011.godine nekoliko članica se odlučuje da slijede preporuke EU. Italija i Estonija se odlučuje za zamjenu poreza na radnu snagu porezima na potrošnju i naknadama za korištenje resursa kao cilj poreznih reformi (Mathé i dr., 2015). Ostale članice su se odlučile za različite modele reformi, koji nužno ne slijede osnovne karakteristike dva osnovna koncepta – zamjene poreza i fiskalne devalvacije (Okvir 3). Međutim, i pored izvršenih reformi ili obvezivanja da će se reforme sprovesti, prema izvještajima Evropske komisije, članice su se, uglavnom vodeći se pragmatičnim ciljem fiskalne konsolidacije, odlučile za povećanje oporezivanja potrošnje, bez smanjenja poreza na rad.

Okvir 3.: Porezne reforme u članicama EU

Belgija	Ciljano smanjenje poreznog opterećenje dohotka zaposlenih iz kategorije sa niskim i srednjim dohocima koje se treba kompenzirati budžetskim instrumentima, povećanjem poreza na dohodak od kapitala, zelenih poreza i poreza na bankarski sektor
Francuska	Pomjeranje težišta oporezivanja sa rada i kompanija prema oporezivanju koje se temelji na ekološkim i zdravstvenim ciljevima, uključujući i povećanje standardne stope PDV-a i poreza na dohodak od ulaganja
Njemačka	Smanjenje poreznog opterećenja rada
Litvanija	Opsežne porezne reforme uključujući zamjenu poreza sa porezima koji su manje distorzivni za ekonomski rast i kreiranje radnih mjesta
Nizozemska	Porezni poticaji za zaposlene sa niskim dohocima
Italija	Smanjenje poreza na rad (smanjenje stopa socijalnih doprinosa i povećanje porezovog kredita za osobe sa niskim dohocima) sa kompenzacijom u vidu povećanja standardne stope PDV-a
Latvija	Smanjenje poreza na dohodak i socijalnih doprinosa uz povećanje ekoloških poreza
Španija	Smanjenje stope socijalnih doprinosa uz povećanje porezne osnovice
Austrija	Smanjenje stope poreza na dohodak i socijalnih doprinosa na teret poslodavaca, uz povećanje poreza na imovinu i ekoloških poreza

Izvor: Mathé i dr. (2015).

Fiskalna konsolidacija je bila primarni imperativ za porezne politike članica. Postojali su i drugi objektivni razlozi koji su onemogućavali efikasno sprovođenje preporuka Komisije. U članicama u kojima postoji snažna uzajamna veza između socijalnih doprinosa i financiranja socijalnih rizika smanjenje stopa socijalnih doprinosa je bilo kontraproduktivno za održivost fiskalnog i socijalnog sistema. Sve razvijene države danas suočene sa ozbiljnim problemom financiranja socijalnih rizika (zdravstvenih, starosnih, nezaposlenost), pogotovo pod presijom globalnog procesa starenja stanovništva (*ageing*). Smanjivanje uplata u socijalne fondove bi dovelo do socijalnih potresa i potrebe za dodatnom intervencijom iz budžeta.

Analitičari (Mathé i dr., 2015) naglašavaju još nekoliko važnih ograničavajućih faktora za sprovođenje fiskalnih reformi. Osim socijalnog aspekta poreznih reformi radi se i o problemu redistribucije i konkurentnosti. Prebacivanje fokusa oporezivanja sa rada na potrošnju (PDV) pojačava konceptualnu regresivnost PDV-a, koja, da bi se ublažila, zahtijeva, ili uvođenje sniženih stopa ili širenje njihovog opsega, što proizvodi mnogobrojne distorzije u fiskalnom, mikro- i makroekonomskom sistemu, ili povećane budžetske dotacije kategorijama stanovništva sa nižim dohocima, koje zahtijeva dodatne izvore financiranja. Prebacivanje težišta oporezivanja na ekološke poreze (npr. na energente ili transport) zbog njihovog specifičnog karaktera može oslabiti konkurentnost članica. Nadalje, osim ekonomskih faktora, značajan utjecaj imaju i politički faktori. Političke elite uglavnom nisu voljne da sprovode radikalne porezne reforme, te se

radije okreću postepenim poboljšanjima poreznih sistema koja su manje dramatična i sa manje kratkoročnih posljedica za birače.

POREZNE REFORME U SLOŽENIM DRŽAVAMA

Institucionalni faktor, u smislu fiskalne arhitekture i složenosti međuvladnih odnosa, može predstavljati značajno ograničenje reformi, pogotovo u složenim državama. Mathé i dr., (2015) navode primjer Belgije u kojoj federalna vlada i regioni dijele porez na dohodak, dok PDV isključivo pripada federalnoj vladi, većina ekoloških poreza je u nadležnosti regiona, a porez na imovinu se dijeli između regiona i lokalnih zajednica.

U zemljama koje su unitarne u fiskalnom smislu, odnosno u kojima su ovlasti za poreze centralizirane, dizajniranje i implementacija reformi je u nadležnosti centralne vlade i njenih ministarstava i agencija. Međutim, u složenim zemljama, sa više nivoa vlada složeni fiskalni odnosi, vertikalni i horizontalni, mogu kreiranje i sprovođenje reformi učiniti kompleksnim, pa čak i nemogućim u odnosu na unitarne zemlje. Vertikalni odnosi između različitih vlada podrazumijevaju različite nadležnosti za poreze i različite porezne aranžmane (podjela poreza, podjela prihoda). Horizontalni odnosi nastaju između vlada teritorijalno-političkih jedinica na istom nivou vlasti, a mogu podrazumijevati sisteme dotacija i transfera prihoda od bogatijih ka siromašnim jurisdikcijama u cilju sprovođenja fiskalnog izjednačavanja odnosno i horizontalnim fiskalnim odnosima. Konačno, složenost fiskalnog sistema složenih država se ogleda u postojanju porezne konkurencije između jurisdikcija istog nivoa vlasti ukoliko nije uspostavljen mehanizam koordinacije vlada.

U pogledu implikacija poreznih reformi koje podrazumijevaju zamjenu poreza ili fiskalnu devalvaciju moguće je nekoliko situacija, ovisno o raspodjeli fiskalnih nadležnosti između nivoa vlasti (Brys, 2011). Ukoliko su nadležnosti za najvažnije porezne oblike centralizirane (za porez na dohodak, porez na dobit, socijalni doprinosi, PDV, akcize) niži nivoi vlasti mogu se financirati prirezom i/ili podjelom prihoda, najčešće PDV-a. U takvoj situaciji biće potrebno revidirati formulu za raspodjelu prihoda između centralne i nižih nivoa vlasti. Povećanje stope PDV-a, u cilju kompenzacije prihoda od poreza na dohodak ili socijalnih doprinosa, neminovno će dovesti do povećanja prihoda. Ukoliko se formula raspodjele ne izmijeni dodatni prihodi će se slijevati u budžete nižih nivoa vlada, dok će se u budžetu centralne vlade pojaviti deficit prihoda. Formula će se morati revidirati i ukoliko se niži nivoi vlasti dijelom financiraju iz poreza na dohodak kojeg ubire centralna vlast, jer će smanjenjem tih prihoda biti smanjen priliv u njihove budžete. Isto tako, ukoliko dizajn reforme podrazumijeva kompenzaciju smanjenja poreza na rad povećanjem poreza na imovinu, koji je uglavnom prihod lokalnog nivoa vlasti, biće potrebno revidirati vertikalni sistem raspodjele između centralnog, srednjeg i lokalnog nivoa vlasti. Razlog za to je što će povećani prihodi od poreza na imovinu puniti lokalne budžete, dok će budžeti centralne i srednjih nivoa vlasti biti u deficitu. Poseban problem nastaje ukoliko nadležnosti za direktne i indirektno poreze pripadaju različitim nivoima vlasti. U složenim državama centralni nivo vlasti je obično nadležna za indirektno poreze i socijalne doprinose. Porezna reforma će imati neutralan prihodovni efekat ukoliko podrazumijeva smanjenje stopa socijalnih doprinosa u korist PDV-a. Međutim, ukoliko dizajn reforme podrazumijeva i rezanje poreza na dohodak budžeti srednjeg nivoa vlasti, koji su nadležni za direktne poreze, biće u deficitu. Rješenje u ovom slučaju je u tome da se kompenzacija vrši u korist poreza na imovinu i posebnih poreza (akciza, zelenih poreza) koje mogu biti u nadležnosti nižih nivoa vlasti. Postoje i države u kojima je centralni nivo vlasti nadležna za porez na dohodak, a niži nivoi vlasti za porez na promet/PDV i porez na imovinu. U ovom slučaju posljedice zamjene poreza bi trpio federalni budžet, dok bi niži nivoi ostvarili suficite. Navedeni slučajevi zahtijevaju prekompoziciju nadležnosti ili uvođenje novih aranžmana raspodjele prihoda/poreza. Poseban izazov predstavlja različit pristup jurisdikcija dizajnu reforme. Imajući u vidu da u složenim zemljama nije ujednačen razvitak po regionima porezna reforma

koja se dizajnira i sprovodi od strane centralne vlade može proizvesti različite efekte u svakom od njih. Pored toga, vlade mogu imati različite interese iz kojih proizilaze različita stajališta o ciljevima i dizajnu reforme. Porezne reforme, koje nisu koordinirane i za koje ne postoji konsenzus svih, mogu produbiti nejednakosti između regiona i pojačati međusobnu poreznu konkurenciju. Ekonomisti predlažu da se u takvim slučajevima kreira mehanizam za međuregionalnu kompenzaciju regiona (Brys, 2011).

OGRANIČENJA POREZNE REFORME U BIH

U odnosu na navedene scenarije BiH predstavlja specifičan slučaj. Istraživanje na uzorku kojeg su činili porezni eksperti iz RS je pokazalo da se u pogledu poželjne porezne strategije eksperti zalažu za pomjeranje fokusa sa oporezivanja dobiti i dohotka na (i) veće oporezivanje potrošnje, odnosno na (ii) oštrije oporezivanje imovine, s tim da, u cjelini, treba težiti smanjenju poreznog opterećenja (Antić, 2014). Međutim, postoje značajna ograničenja koja proizvode odstupanja od željenog dizajna reforme, a time i od očekivanih rezultata kod dizajna reforme.

S obzirom na različite makroekonomske sisteme entiteta i ciljeve ekonomskih politika realno je očekivati da se neće podudariti ni ciljevi porezne politike. Nadalje, razlike u poreznim strukturama i udjelima i značaju pojedinih poreza za određeni nivo vlasti mogu otežati dogovaranje zajedničke reforme. Čak i u slučaju podudaranja ciljeva i efekata reformi sprovođenje reforme koja uključuje izmjene politike indirektnih i direktnih poreza može biti ugroženo pravno-tehničkim problemima implementacije. Potrebno je istodobno izvršiti potrebna prilagođavanja u poreznoj politici na nivou BiH i u poreznim politikama oba entiteta, uključujući i izmjene sistema socijalnih doprinosa. Pored toga, potrebno je istodobno izmijeniti i propise iz direktnih poreza i socijalnih doprinosa u Distriktu, kako ne bi izmjenom politike indirektnih poreza i entitetskim politikama socijalnih doprinosa, na koje Distrikt ne može utjecati, bio narušen njegov fiskalni i ekonomski položaj unutar BiH. Specifičan fiskalni položaj Distrikta podrazumijeva i primjenu entitetskih propisa o doprinosima za penziono osiguranje, koji u značajnoj mjeri utječu na cijenu rada i konkurentnost kompanija iz Distrikta. Sprovođenje reforme bi zahtijevalo simultane izmjene propisa o financiranju vanbudžetskih fondova u entitetima i Distriktu.

Drugi mogući pravac reformi podrazumijevao bi samo promjene u poreznoj strukturi i politici koja je u nadležnosti entiteta, odnosno smanjenje opterećenja rada na račun povećanja poreza na imovinu ili poreza na vozila (transport). U tom slučaju bilo bi potrebno redefinirati raspodjelu indirektnih poreza unutar entiteta, jer će suvišak prihoda od poreza na imovinu pripadati lokalnim zajednicama. Međutim, situacija u kojoj kantoni u FBiH uređuju pitanje oporezivanja imovine i podjele prihoda sa općinama uveliko otežava postizanje konsenzusa na nivou FBiH, jer se ne radi samo o interesima entiteta i kantona, već i interesima lokalnih zajednica. Konačno, u takvim okolnostima vrlo je teško osigurati prihodovno neutralnu reformu. Uvođenje jedinstvene porezne stope u RS nakon usvajanja novog Zakona o oporezivanju nepokretnosti krajem oktobra 2015. moglo bi olakšati balansiranje dobitaka i gubitaka u poreznim reformama u RS koje se odnose na entitetske i lokalne izvorne poreze.

S obzirom na vrlo nisku stopu poreza na dohodak od 10% u oba entiteta i Distriktu treći mogući pravac reformi rasterećenja rada može se odvijati, po uzoru na Španjolsku, unutar politike socijalnih doprinosa, na način da se smanjenje stopa doprinosa kompenzira širenjem porezne osnovice, uz povećanje efikasnosti naplate.

Može se zaključiti da polazište za strateško promišljanje pravaca reformi u poreznom sistemu BiH treba biti činjenica da je to *de facto* sistem "spojenih posuda". Treba imati u vidu da radikalnija izmjena poreznog sistema i porezne politike, na prvom mjestu, zahtijeva široki politički konsenzus u BiH u području zajedničkog odlučivanja o politici indirektnih poreza na nivou BiH.

LITERATURA

- Antić, D. 2014. "Mogući pravci redefinisiranja porezne politike u BiH i RS", FINRAR br. 9, Banjaluka, septembar 2014, str. 10-16.
- Brys, B., 2011. "Making Fundamental Tax Reform Happen", OECD Taxation Working Papers, No. 3, OECD Publishing.
- European Commission, 2013a. "Study on the impacts of fiscal devaluation". Final report. TAXUD/2011/DE/338 FWC No. TAXUD/2010/CC/104, *Taxation Papers*, working paper N.36 – 2013.
- European Commission, 2013b. „Tax reforms in EU Member States - Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability“. *European Economy* 5/2013.
- European Commission, 2014. Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability, 2014 Report.
- Gomes, S., Jacquinet, P. and Pisani, M., 2014. "Fiscal Devaluation in the Euro Area: A Model-based Approach". Working Paper Series No 1725, European Central Bank, August 2014.
- IMF, 2010. „Fiscal Exit: From Strategy to Implementation, Fiscal Monitor. Washington: International Monetary Fund.
- IMF, 2013. "Taxing Times". *Fiscal Monitor*, October 2013.
- Koske, I., 2013. "Fiscal Devaluation – Can It help to boost Competitiveness?, OECD, Economic Department Working Paper No. 1089.
- Mathé, M., Nicodème, G., Ruà, S., 2015. "Tax Shifts", *Taxation Papers N. 59*. European Commission.
- Mirrlees J. , 2010. "Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design", preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK.
- Mirrlees J., 2010. "Mirrlees Review: Reforming the tax system for the 21st century – Tax by Design", preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK.
- Mooij, R. de, and Keen, M., 2012. "Fiscal Devaluation" and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times", Working Paper WP/12/85, IMF.
- OECD, 1998. Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue.
- OECD, 2002. „Fiscal Decentralisation in the EU Applicant States and Selected EU Members States“, Report p.p. 87-100 & Executive Summaries, prepared for the Workshop on "Decentralisation: Trends, Perspective and Issues at the Threshold of EU Enlargement", Paris.
- Orsini, K., Burgert, M., Grevesmühl, O. and Suardi, M., 2014. 2014. "Assessing the impact of a revenue-neutral tax shift away from labour income in Spain". *ECFIN Country Focus*, Volume 11(5).
- Schön W. (ed.), 2003. „Tax Competition in Europe“, European Association of Tax Law Professors, IBFD, Amsterdam.
- Thomas, A. and F. Picos-Sánchez (2012), "Shifting from Social Security Contributions to Consumption Taxes: The Impact on Low-Income Earner Work Incentives", OECD Taxation Working Papers, No. 11, OECD Publishing.

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 Jedinstveni račun,
- transfere sa Jedinstvenog 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 jedinice za implementaciju ino-projekata formirane pri ministarstvima).*

Preliminarni izvještaj: JR, Institucije BiH i entiteti , I 2016

(u mil KM)	januar
Ukupni prihodi	493,3
Porezi	409,8
Direktni porezi	20,7
Porezi na dohodak i dobit	20,0
Porez na imovinu	0,7
Indirektni porezi (neto)	389,0
PDV	236,5
Akcize	118,1
Putarina	21,3
Carine	12,1
Ostali indirektni porezi	1,1
Ostali porezi	0,0
Doprinosi za socijalno osiguranje	49,3
Grantovi	1,3
Grantovi od stranih vlada i međ. organizacija	0,2
Transferi	1,1
Neporeski prihodi	32,9
Ukupni rashodi	487,4
Tekući rashodi	481,3
Bruto plaće i naknade zaposlenih	136,2
Izdaci za materijal i usluge	14,7
Doznake na ime socijalne zaštite	132,5
Izdaci za kamate	5,5
Izdaci po osnovu kamata u inostranstvu	3,3
Izdaci po osnovu kamata u zemlji	2,2
Subvencije	0,1
Donacije, transferi (uklj. i transfere sa JR**)	188,6
Drugi rashodi	3,7
Neto izdaci za nefinansijsku imovinu	6,1
Izdaci za nefinansijsku imovinu	6,5
Primici od nefinansijske imovine	0,4
Bruto/Neto operativni bilans (prihodi minus tekući rashodi)	12,0
Neto pozajmljivanje/zaduživanje (ukupni prihodi minus ukupni rashodi)	5,9

Tabela 1.

** Transferi sa JR uključuju nekonsolidovane transfere BD, kantonima, općinama, fondovima i direkcijama za ceste