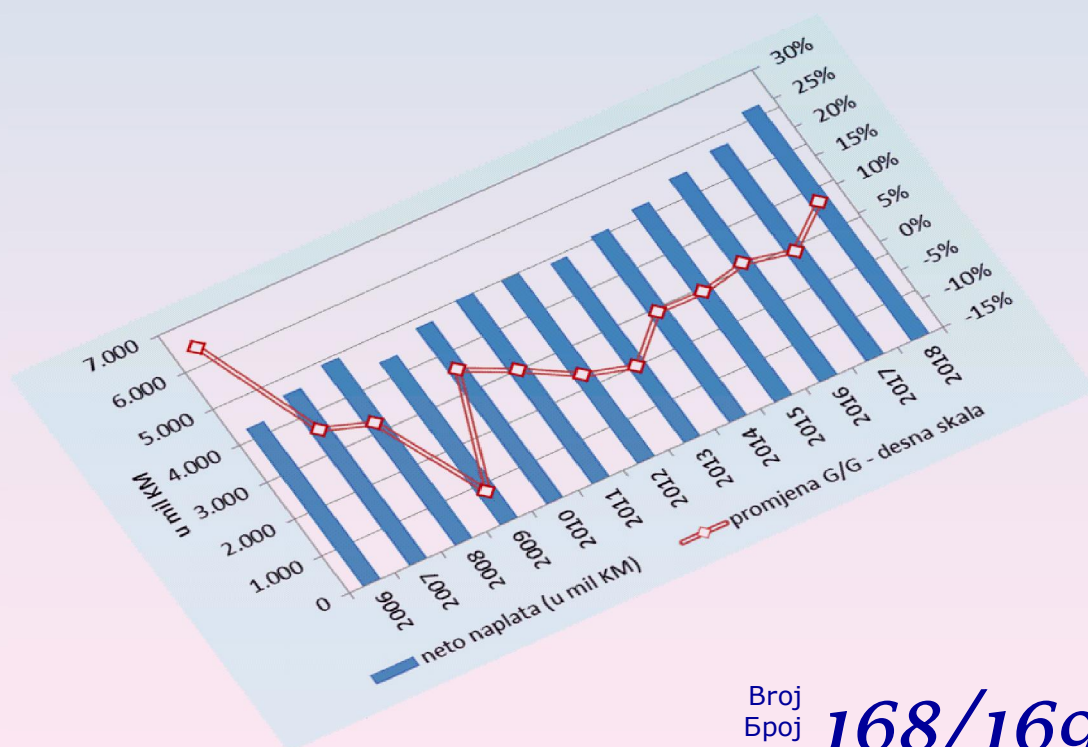




Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Taxation Authority

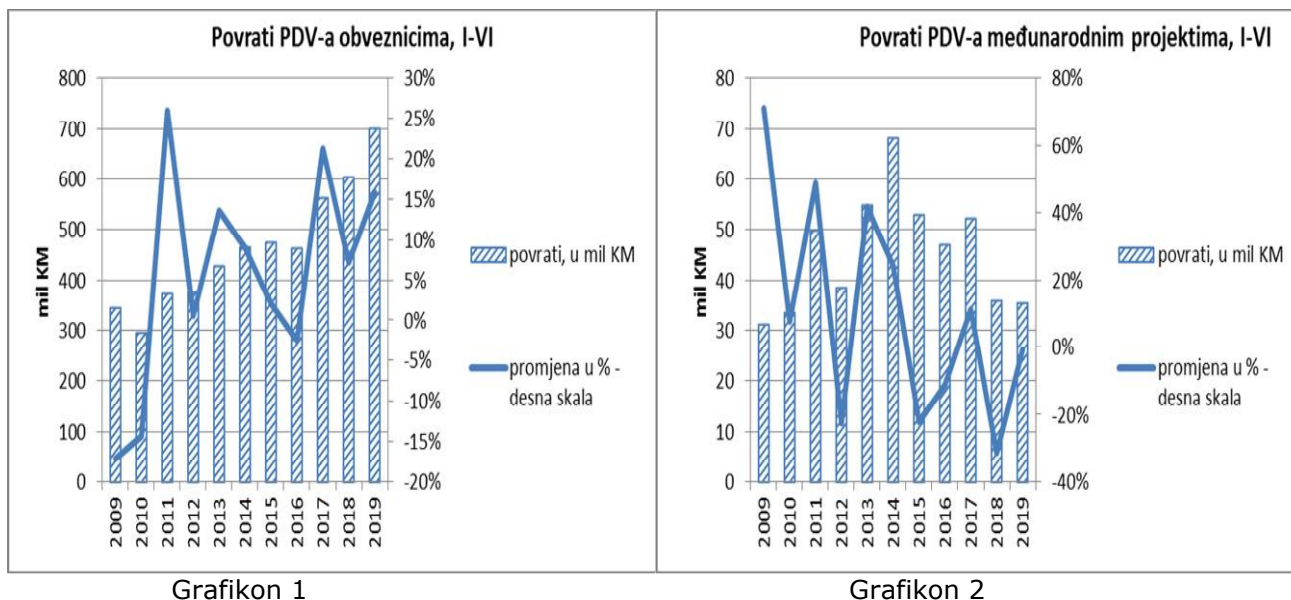
OMA Bilten



Broj
Број
Number **168/169**

Uz ovaj dvobroj

Prema preliminarnom izvještaju o gotovinskom toku na nivou prvog polugodišta 2019. bruto naplata indirektnih poreza je veća za 232,1 mil KM, dok su povrati veći za 97,2 mil KM. Zbog rasta povrata kumulativna neto naplata je veća za 134,9 mil KM, odnosno za 4,6%.



U odnosu na isto prvo polugodište 2018. obveznicima je u 2019. isplaćeno povrata više za 95,3 mil KM, što predstavlja povećanje od 15,8% (Grafikon 1). S druge strane, nakon naglog rasta isplata povrata međunarodnim projektima u prvom kvartalu 2019., u drugom kvartalu je došlo do usporavanja, tako da je za šest mjeseci 2019. ostvaren isti nivo isplata kao i prošle godine (Grafikon 2).

dr.sc. Dinka Antić
šef Odjeljenja

Sadržaj:

Analiza raspodjele prihoda od indirektnih poreza za period 2006-2018 – trendovi i struktura	2
Projekcije poreznih prihoda kao element procesa budžetiranja i srednjoročnog fiskalnog upravljanja: međunarodni standardi i praksa vs BiH	14

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

Analiza raspodjele prihoda od indirektnih poreza za period 2006-2018 – trendovi i struktura

(piše: Mirjana Popović, stručni savjetnik – makroekonomista)

1. Uvod

Usvajanjem Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja u Parlamentarnoj skupštini Bosne i Hercegovine (29.12.2003. godine) otpočeo je proces uspostavljanja sistema indirektnog oporezivanja u cilju jedinstvenog ekonomskog prostora i podržavanja fiskalne i makroekonomske stabilnosti Bosne i Hercegovine (BiH), nakon čega je formirano jedinstveno tijelo na nivou BiH, odnosno Uprava za indirektno oporezivanje BiH (UIO) u čijoj nadležnosti je prikupljanje svih indirektnih poreza. Pojam "indirektni porez" obuhvata uvozne i izvozne dažbine, akcize, porez na dodatnu vrijednost (PDV) i sve druge poreze zaračunate na robu i usluge¹. Od 01.01.2005. godine svi prihodi od indirektnih poreza prikupljaju se na Jedinstveni račun (JR) otvoren u Centralnoj banci BiH. UIO upravlja Jedinstvenim računom te osigurava da stanje na računu sadrži neophodan minimum potreban za izmirivanje obaveza koje se odnose na naplaćene indirektno poreze, te da se raspodjela prema budžetima institucija BiH, entiteta i Brčko Distrikta vrši u skladu sa zakonskim propisima. Upravni odbor UIO (Odbor) je donio Pravilnik o izračunu koeficijenata doznačavanja entitetima² (Pravilnik) kojim je propisana metodologija i postupak raspodjele indirektnih poreza. U skladu s Pravilnikom, raspodjela sredstava sa Jedinstvenog računa vrši se na bazi „koeficijenata doznačavanja“ koji prikazuju učešće u krajnjoj potrošnji koje se izračunava na osnovu podataka koji su prikazani u prijavama PDV-a za određene jedinice (Federacija BiH, Republika Srpska i Brčko Distrikt).

Prihodi od indirektnih poreza koji se na bazi koeficijenata doznačavaju entitetima i Brčko Distriktu čine osnovu njihovih budžeta. Raspodjela ovih prihoda regulirana je entitetskim zakonima, odnosno Zakonom o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji BiH³ i Zakonom o budžetskom sistemu u Republici Srpskoj⁴. BiH je karakteristična po složenoj i asimetričnoj administrativnoj strukturi sastavljenoj od više nivoa uprave, kao i visokom stepenu fiskalne decentralizacije, te je samim tim i raspodjela prihoda od indirektnih poreza izuzetno složena. Naime, BiH se sastoji od dva entiteta: Federacije BiH sa 10 kantona i 79 jedinica lokalne samouprave i Republike Srpske sa 64 jedinice lokalne samouprave, te Brčko Distrikta sa posebnim statusom koji ima određeni stepen fiskalne autonomije. Sistem financiranja više nivoa uprave prihodima od indirektnih poreza sastoji se od njihove raspodjele na dva nivoa. Osnovni korisnici prvog nivoa raspodjele su institucije BiH, entiteti i Brčko Distrikt, dok su osnovni korisnici drugog nivoa raspodjele kantoni, jedinice lokalne samouprave, "Direkcija za ceste Federacije BiH" i Javno preduzeće "Putevi Republike Srpske".

O raspodjeli prihoda od indirektnih poreza odlučuje Upravni odbor UIO prostom većinom glasova članova Odbora uključujući i glasove sva tri ministra financija⁵. S obzirom da predstavnik Brčko Distrikta ima status posmatrača u Odboru, te samim tim ne učestvuje u raspodjeli indirektnih poreza sa Jedinstvenog računa, Visoki predstavnik je, štiteći fiskalnu autonomiju utvrđenu Konačnom arbitražnom odlukom, 01.06.2007. godine nametnuo fiksni koeficijent za Brčko Distrikt u visini od minimalno 3,55% ili najmanje 124 miliona KM godišnje u apsolutnom iznosu.

¹ član 1. Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja

² "Službeni Glasnik BiH" broj 62/08

³ "Službeni glasnik FBiH" br. 22/06

⁴ "Službeni glasnik RS" br. 121/12, 52/14, 103/15, 15/16

⁵ član 19. Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja

2. Primjena Pravilnika o izračunu koeficijenata doznačavanja entitetima

Pravilnikom se propisuju metodologija i postupak raspodjele prihoda od indirektnih poreza koji se doznačavaju entitetima, a koji preostanu nakon raspodjele prihoda od indirektnih poreza prikupljenih na Jedinstvenom računu za: minimalne rezerve, isplatu povrata indirektnih poreza i financiranje institucija BiH. Od preostalog iznosa izdvaja se iznos za financiranje Brčko Distrikta. Od iznosa koji se dostavlja entitetima oduzimaju se iznosi potrebni za financiranje vanjskog duga u visini dospjelih obaveza i direktno se uplaćuju Ministarstvu financija i trezora BiH koje vodi plan otplate vanjskog duga.

Pravilnikom je definirano sljedeće:

- dinamika izračuna koeficijenta je kvartalna
- kvartalni koeficijenti su privremenog karaktera do konačnog poravnanja za tu fiskalnu godinu
- za jednu fiskalnu godinu vrše se dva privremena poravnanja
- nakon izvršene eksterne revizije vrši se konačno poravnanje između entiteta
- nakon konačnog poravnanja za određenu fiskalnu godinu nije moguće vršiti dalje korekcije u raspodjeli za datu fiskalnu godinu.

Privremena poravnanja i konačno poravnanje između entiteta izvršava UIO na teret tekućih prihoda entiteta u roku od 30 radnih dana od dana donošenja odluke o poravnanju. Korisnici raspodjele mogu dogovoriti rok za izvršenje privremenih i konačnog poravnanja koji je kraći od tog roka. Kvalitet podataka o krajnjoj potrošnji je u interesu UIO i svih korisnika koji se financiraju sa Jedinstvenog računa, te je konstantan rad na poboljšanju podataka o krajnjoj potrošnji cilj svih učesnika u raspodjeli. U skladu s tim, pri Upravnom odboru UIO formirana je Jedinica za krajnju potrošnju (JKP) čiji zadaci su definirani Pravilnikom.

2.1. Privremena kvartalna raspodjela

Izračun kvartalnih koeficijenata doznačavanja za kalendarske kvartale vrši se na osnovu kumulativa krajnje potrošnje iskazane na prijavama PDV-a u tromjesečnom periodu koji pokriva period (t-2) u odnosu na prvi mjesec kvartala na koji se primjenjuju. Naime, 21. dana u mjesecu koji prethodi kvartalu za koji se utvrđuju privremeni kvartalni koeficijenti ili prvi sljedeći radni dan, UIO dostavlja Upravnom odboru UIO potpisan izvještaj o krajnjoj potrošnji korisnika raspodjele, prikazanoj na prijavama PDV-a za svaki mjesec prethodne i za svaki mjesec tekuće godine. Ovi podaci o krajnjoj potrošnji uključuju i sve korekcije prijave PDV-a, koje su unesene u IT sistem na dan 20. u mjesecu u 12:00 sati, a koje se odnose na prijave PDV-a uključene u izračun krajnje potrošnje za posmatrani period. Kvartalni koeficijenti privremenog doznačavanja izračunavaju se iz podataka o krajnjoj potrošnji iz prijave PDV-a na sljedeći način:

Tabela 1. Kvartalni koeficijenti privremenog doznačavanja

Kvartal za koji se računaju koeficijenti:	Mjesečne PDV prijave o krajnjoj potrošnji:
kvartal K1 (I-III)	IX, X, XI prethodne godine
kvartal K2 (IV-VI)	XII prethodne godine, I i II mjesec tekuće godine
kvartal K3 (VII-IX)	III, IV i V tekuće godine
kvartal K4 (X-XII)	VI, VII i VIII tekuće godine

Kvartalni koeficijenti privremenog doznačavanja izračunavaju se na način da se kumulativ krajnje potrošnje svakog od entiteta u tromjesečnim periodima iz tabele 1. (kolona lijevo) stavi u odnos sa kumulativom krajnje potrošnje oba entiteta za isti period. Odjeljenje za makroekonomsku

analizu formirano pri Upravnom odboru UIO priprema prijedlog koeficijenata za privremenu kvartalnu raspodjelu, koji dostavlja članovima Odbora. Po odobrenju članova Upravnog odbora UIO kvartalni koeficijenti doznačavanja dostavljaju se direktoru UIO na izvršenje.

2.2. Privremena poravnanja

Pravilnikom su definirana dva privremena poravnanja između korisnika raspodjele indirektnih poreza:

- prvo privremeno poravnanje koje se vrši 31.07. tekuće godine, a odnosi se na period januar - juni tekuće godine, i
- drugo privremeno poravnanje koje se vrši 31.01. tekuće godine, a odnosi se na prethodnu fiskalnu godinu.

Privremena poravnanja vrše se stavljanjem u odnos kumulativa krajnje potrošnje svakog korisnika raspodjele po prijavama PDV-a za posmatrani period, u zavisnosti da li se vrši prvo ili drugo privremeno poravnanje, sa kumulativom krajnje potrošnje oba entiteta za isti period, a u skladu sa metodologijom propisanom Pravilnikom.

2.3. Konačno poravnanje

Konačno poravnanje vrši se nakon prihvatanja izvještaja eksterne revizije. Prilikom izračuna prijedloga konačnog poravnanja eksterna revizija uzima u obzir i informaciju Odjeljenja za makroekonomsku analizu u vezi ispunjenja minimalnog iznosa za financiranje Brčko Distrikta. Upravni odbor UIO donosi Odluku i utvrđuje datum konačnog poravnanja. Odluka o konačnom poravnanju dostavlja se direktoru UIO na izvršenje. Koeficijent konačnog poravnanja za svakog korisnika raspodjele izračunava se stavljanjem u odnos kumulativa krajnje potrošnje svakog korisnika raspodjele po prijavama PDV-a u periodu januar - decembar za godinu za koju se vrši poravnanje sa kumulativom ukupne krajnje potrošnje dva entiteta za isti period. Iznos koji je trebao biti alociran korisniku raspodjele izračunava se primjenom koeficijenata konačnog poravnanja na ukupan iznos sredstava sa Jedinstvenog računa koji je u periodu januar - decembar za godinu za koju se vrši poravnanje bio raspodijeljen entitetima. Prijave PDV-a za određeni mjesec mogu se naknadno mijenjati u periodu od pet godina, mada je vremenski rok do kojeg je moguće vršiti korekcije u raspodjeli sa Jedinstvenog računa za prethodnu godinu ograničen na jednu godinu. Privremenim i konačnim poravnanjima koriguju se prethodno alocirani iznosi entitetima, kako bi oni odgovarali izračunu po krajnjoj potrošnji obračunatoj za taj određeni period bez vremenskog pomaka.

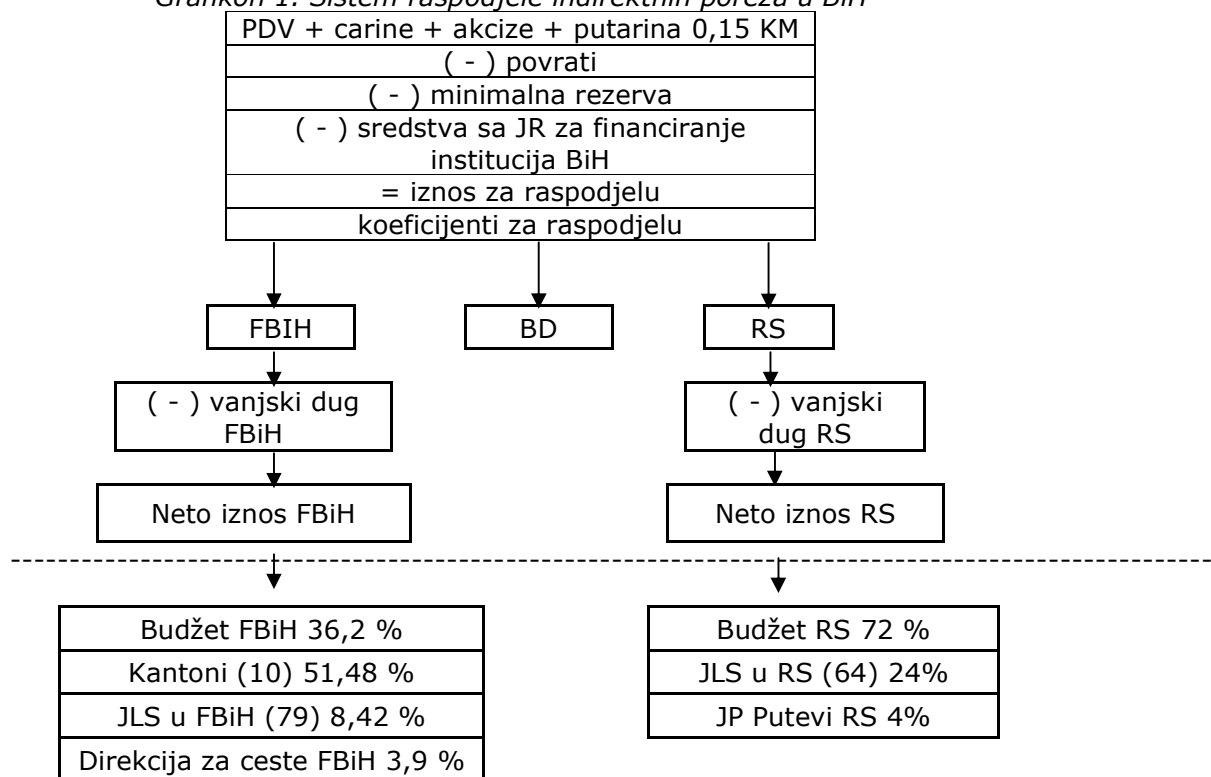
2.4. Efekti metodologije definirane Pravilnikom

Sistem raspodjele prihoda od indirektnih poreza karakteriše određeni stepen automatizma kod utvrđivanja privremenih kvartalnih koeficijenata. Ukoliko Upravni odbor UIO do petog dana tekućeg kalendarskog kvartala za koji se usvajaju koeficijenti raspodjele ne odobri koeficijente predložene od strane Odjeljenja za makroekonomsku analizu, UIO će primijeniti kvartalne koeficijente doznačavanja koji su bili osnova za raspodjelu u prethodnom kalendarskom kvartalu, odnosno posljednje usvojene koeficijente za raspodjelu. Ukoliko Upravni odbor UIO u toku tekućeg kalendarskog kvartala usvoji privremene kvartalne koeficijente, UIO će iste primijeniti i izvršiti preračun od prvog dana kvartala do datuma usvajanja koeficijenata od strane Odbora. Na ovaj način je onemogućena blokada Jedinstvenog računa što nižim nivoima vlasti osigurava punjenje njihovih budžeta prihodima od indirektnih poreza. Kvartalni koeficijenti raspodjele imaju mnoge prednosti ekonomske, fiskalne i političke prirode jer donose visok stepen stabilnosti i predvidivosti, te manje oscilacije u punjenju budžeta. Mjesečni koeficijenti izračunati na bazi mjesečnih prijava PDV-a donosili bi veće oscilacije i manju stabilnost.

3. Sistem raspodjele prihoda od indirektnih poreza

Sistem raspodjele prihoda od indirektnih poreza u BiH prikazan je na grafikonu 1. iz kojeg se vidi da prioritet u raspodjeli imaju povrati poreznim obveznicima. Nakon izdvojenog dijela sredstava za povrate, ukupan iznos prikupljen na Jedinstvenom računu (PDV, carine, akcize, putarina 0,15 KM) umanjuje se za iznos minimalne rezerve koja je potrebna UIO za kontinuirano i nesmetano poslovanje. Držanje rezervi na Jedinstvenom računu je od strateškog značaja za fiskalni i privredni sistem BiH. Nedovoljne rezerve uzrokuju zastoje u privredi zbog blokiranja isplate povrata, lošu i nekonkurentnu sliku ekonomije, te povećanje rashoda zbog plaćanja kamata za svaki dan zakašnjenja isplate povrata i druge rashode koje je moguće izbjeći. S druge strane, prekomjerne rezerve takođe dovode do zaduživanja nižih nivoa uprave usljed deficita u prilivu sa Jedinstvenog računa. Iznos minimalne rezerve utvrđen je u skladu sa Pravilnikom o prikupljanju, savjetovanju, raspodjeli prihoda i izvještavanju⁶.

Grafikon 1. Sistem raspodjele indirektnih poreza u BiH⁷



Sljedeći korak u raspodjeli je doznačavanje pripadajućeg iznosa budžetu institucija BiH. Ovaj iznos izračunava se kao iznos budžeta institucija BiH za tekuću godinu pomnožen sa koeficijentom koji se dobije kada se 1 podijeli sa brojem radnih dana UIO u tekućoj godini. Preostali iznos nakon odbijanja rezervi i iznosa koji pripada budžetu institucija BiH predstavlja dio za raspodjelu entitetima. Iz ukupnog iznosa za raspodjelu entitetima odbija se vanjski dug s obzirom da je isti obaveza entiteta dok je dinamika plaćanja određena rasporedom Ministarstva financija i trezora BiH, a samu proceduru plaćanja vanjskog duga vrši Centralna banka BiH kao fiskalni agent. Preostali iznos za raspodjelu dostavlja se Federaciji BiH, Republici Srpskoj i Brčko Distriktu, a iznos

⁶ „Službeni glasnik BiH“, br. 05/05

⁷ Izvor: Antić, D., 2013. „Multi-level fiscal system in Bosnia and Herzegovina: evolution and coping with economic crisis“. Financial Theory and Practice, 37 (3), 279-310. <http://www.fintp.hr/upload/files/ftp/2013/3/antic.pdf>

se utvrđuje na osnovu njihovog učešća u krajnjoj potrošnji prikazanog u prijavama PDV-a, dok se koeficijent raspodjele računa stavljajući krajnju potrošnju entiteta i Brčko Distrikta u odnos sa krajnjom potrošnjom na nivou BiH.

3.1. Raspodjela prihoda od indirektnih poreza u Federaciji BiH

Raspodjela prihoda od indirektnih poreza uplaćenih u budžet Federacije BiH sa Jedininstvenog računa definirana je Zakonom o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji BiH⁸, prema kome se indirektni porezi nakon izdvajanja dijela sredstava za financiranje vanjskog duga Federacije BiH dijele na sljedeći način:

- i) budžet Federacije 36,2%,
- ii) budžeti kantona 51,48%,
- iii) budžeti jedinica lokalne samouprave 8,42%
- iv) "Direkcija za ceste Federacije BiH" 3,9%

Ukoliko dublje analiziramo raspodjelu prihoda od indirektnih poreza važno je naglasiti da se pojedinačno učešće u raspodjeli kantona u Federaciji BiH vrši u skladu sa formulom koja se zasniva na sljedećim kriterijima:

- i) 57% na osnovu broja stanovnika kantona
- ii) 6% na osnovu površine kantona
- iii) 24% na osnovu broja učenika u osnovnom obrazovanju i
- iv) 13% na osnovu broja učenika u srednjem obrazovanju⁹.

Dalje, pojedinačno učešće jedinica lokalnih samouprava (JLS) u Federaciji BiH u raspodjeli prihoda sa Jedininstvenog računa zasniva se na sljedećem:

- i) 68% na osnovu broja stanovnika u JLS;
- ii) 5% na osnovu površine JLS;
- iii) 20% na osnovu broja učenika u osnovnom obrazovanju;
- iv) 7% na osnovu nivoa razvijenosti JLS, definiranog kroz indeks razvijenosti.

3.2. Raspodjela prihoda od indirektnih poreza u Republici Srpskoj

Raspodjela prihoda od indirektnih poreza uplaćenih u budžet Republike Srpske sa Jedininstvenog računa definirana je Zakonom o budžetskom sistemu Republike Srpske¹⁰, prema kome se indirektni porezi nakon izdvajanja dijela sredstava za financiranje vanjskog duga Republike Srpske dijele na sljedeći način:

- i) budžet Republike 72%
- ii) budžeti jedinica lokalne samouprave 24%
- iii) Javno preduzeće "Putevi Republike Srpske" 4%

Ukoliko dublje analiziramo raspodjelu prihoda od indirektnih poreza važno je naglasiti da se pojedinačno učešće u raspodjeli jedinica lokalne samouprave (JLS) u Republici Srpskoj vrši u skladu sa sljedećim kriterijima:

- i) 75% na osnovu broja stanovnika JLS
- ii) 15% na osnovu površine JLS
- iii) 10% na osnovu broja učenika u srednjim školama na teritoriji JLS

⁸ član 6. Zakona o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji BiH, "Službeni glasnik FBiH" br. 22/06,43/08,22/09,35/14,94/15

⁹ član 9. Zakona o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji BiH, "Službeni glasnik FBiH" br. 22/06,43/08,22/09,35/14,94/15

¹⁰ član 9. Zakona o budžetskom sistemu RS, "Službeni glasnik RS" br. 121/12, 52/14, 103/15, 15/16

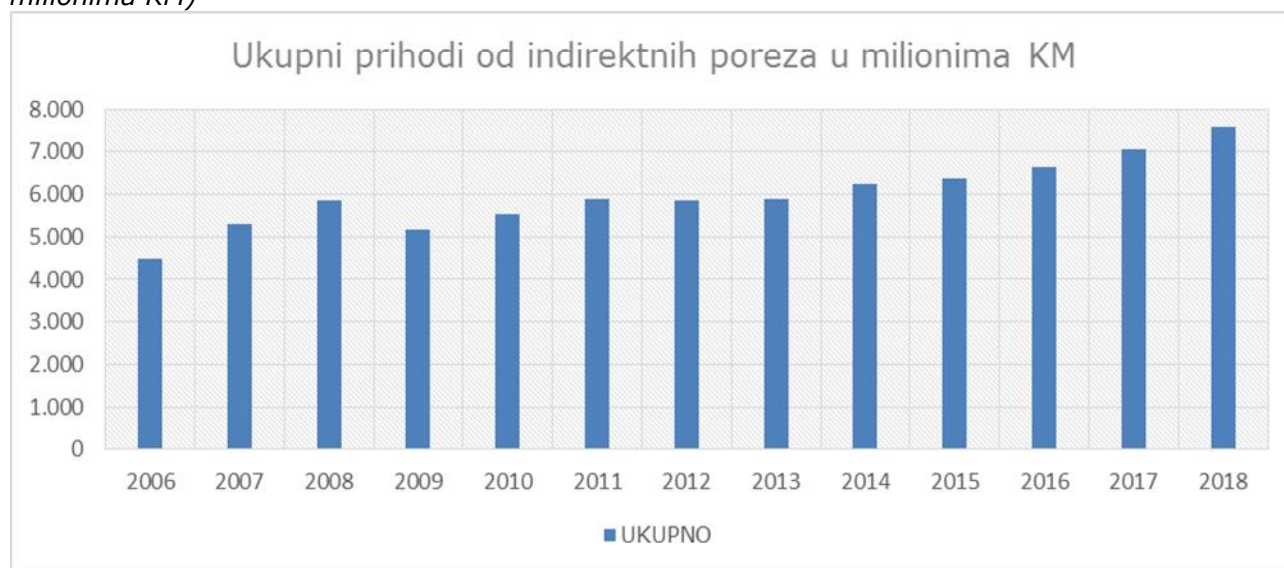
Banja Luka: Bana Lazarevića, 78 000 Banja Luka, Tel/fax: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba
Sarajevo: Zmaja od Bosne 47b, 71 000 Sarajevo, Tel:+387 33 246 081, Fax:+387 033 246 080, Web: www.oma.uino.gov.ba

4. Naplata prihoda od indirektnih poreza u periodu 2006-2018. godina

Prihodi od indirektnih poreza čine najznačajniji udio u javnim prihodima u BiH, te je dinamika punjenja Jedinственог računa, odnosno naplata, a samim tim i raspodjela tih sredstva od presudnog značaja za sve budžete. Prihodi koji se raspoređuju entitetima, kantonima i jedinicama lokalne samouprave u velikoj mjeri zavise od njihove naplate, te je prije raspodjele važno izvršiti analizu naplate.

U grafikonu 2. prikazano je kretanje bruto naplate prihoda od indirektnih poreza u periodu 2006-2018. godina iz čega se vidi da je najveća naplata ostvarena u 2018. godini.

Grafikon 2. Bruto naplata prihoda od indirektnih poreza u periodu 2006-2018. godina (u milionima KM)



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH

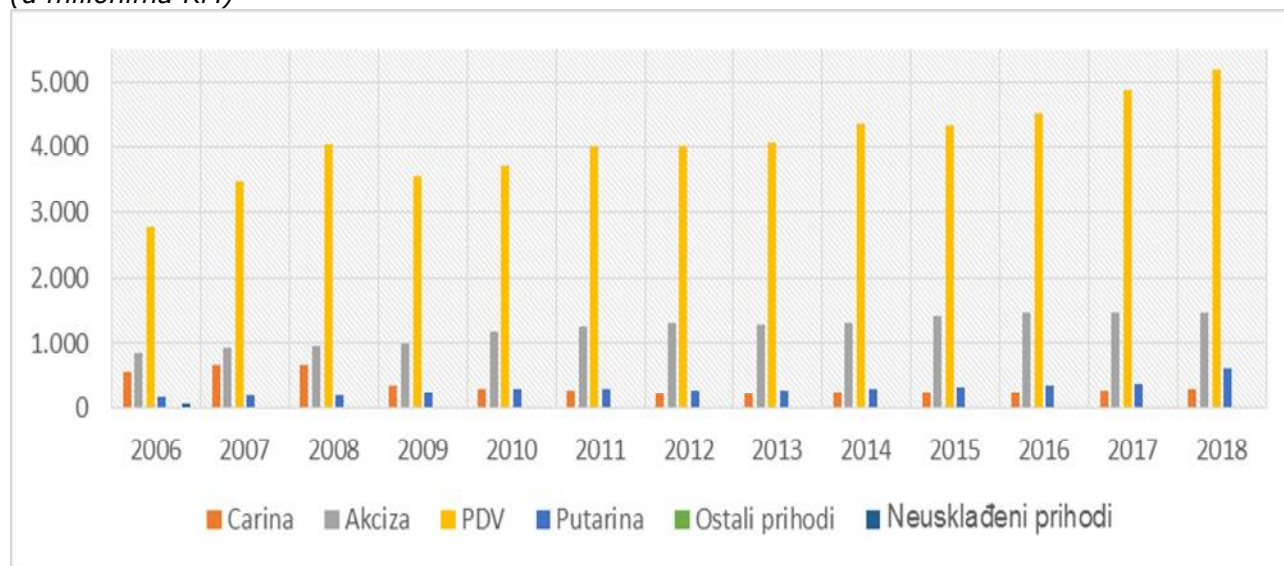
Od iznosa naplate zavisi iznos za raspodjelu, te u skladu s tim, možemo vidjeti da je u periodu 2006-2008. godina naplata prihoda zabilježila trogodišnji rast nakon čega u 2009. godini dolazi do značajnijeg pada prihod. Ovo je rezultat globalne ekonomsko-financijske krize koja je značajno uticala na BiH ekonomiju, što se u kombinaciji sa dugoročnim strukturalnim problemima i niskom konkurentnošću domaće ekonomije odrazilo na smanjenje svih ključnih ekonomskih indikatora u zemlji. Pad vanjskotrgovinske razmjene praćen je smanjenjem ukupne industrijske proizvodnje, padom investicija što je krajnje rezultiralo padom bruto domaćeg proizvoda. Pad prikupljenih prihoda u 2009. godini uzrokovan je padom prihoda u glavnim kategorijama, prvenstveno padom prihoda od PDV-a koji su smanjeni zbog kretanja u vanjskoj trgovini, odnosno zbog visoko negativne stope rasta uvoza. Pad prihoda od carina uzrokovan je stupanjem na snagu Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju¹¹ sa EU, te je zbog usporavanja ekonomske aktivnosti u BiH i u svijetu, a pod dejstvom globalne ekonomsko-financijske krize, smanjen ukupan uvoz u 2009. godini.

Grafikon 3. prikazuje kretanje bruto naplate prihoda od indirektnih poreza tokom godina po vrstama prihoda pojedinačno. Najznačajniji prihodi ostvareni su od PDV-a, nakon čega je značajan iznos ostvaren od akciza. Ukoliko posmatramo prihode od putarine i prihode od uvoznih i izvoznih dažbina, odnosno prihode od carina možemo zaključiti da su u periodu 2006-2011. godina prihodi

¹¹ SSP (postepeno ukidanje carina i smanjenje ostalih nefiskalnih dažbina pri uvozu)

od carina bili veći u odnosu na prihode od putarine. Razlog smanjenja prihoda od carina tokom godina ogleda se u procesu liberalizacije vanjske trgovine koji podrazumjeva slobodnu trgovinu između pojedinih zemalja, a koji se sprovodio u fazama kroz potpisivanje bilateralnih i multilateralnih sporazuma između pojedinih zemalja. Prva faza liberalizacije počela je 2007. godine nakon čega je vidljivo kako naplata prihoda od carina počinje da opada. Naplata prihoda od akciza kontinuirano raste što se ogleda u povećanju akcize na određene proizvode definiranom izmjenama Zakona¹².

Grafikon 3. Bruto naplata prihoda od indirektnih poreza u periodu 2006-2018. godina po vrstama (u milionima KM)



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH

5. Raspodjela prihoda od indirektnih poreza za period 2006-2018. godina

5.1. Raspodjela prihoda korisnicima

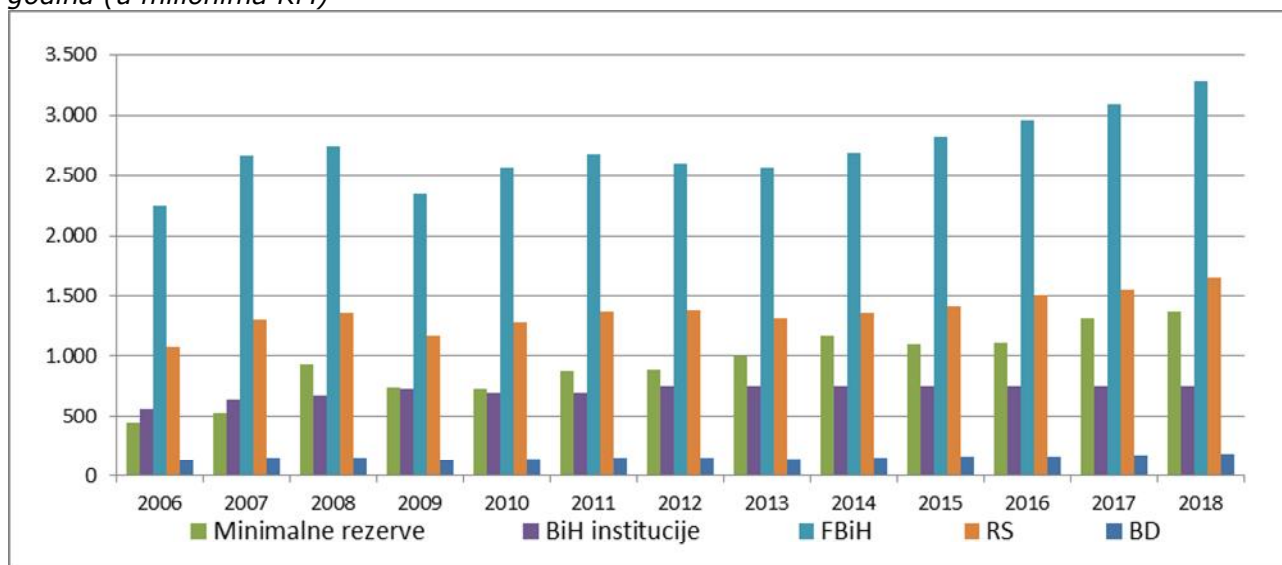
5.1.1. Raspodjela bruto prihoda

Na grafikonu 4. prikazana je raspodjela bruto prihoda od indirektnih poreza za period 2006-2018. godina u milionima KM. Iz iznosa bruto prihoda isključena je naplata namjenske putarine. Iz prikazanih podataka dolazimo do saznanja da je raspoređeni bruto iznos u 2018. godini veći za 62,59% u odnosu na 2006. godinu, te je iznos za raspodjelu prihoda od indirektnih poreza najveći u 2018. godini. Najveći rast u 2018. godini u apsolutnom iznosu u poređenju sa 2006. godinom imao je udio Republike Srpske koji je porastao za 54,0 %. U trogodišnjem periodu 2006-2008. godina ukupno raspoređen prihod ima tendenciju rasta u skladu sa naplatom, te je vidljivo naglo opadanje raspodjele prihoda u 2009. godini, a pod uticajem globalne ekonomsko-financijske krize, nakon čega raspodjela konstantno raste. Vidljivo je takođe da je raspodjela prihoda od indirektnih poreza prema institucijama BiH od 2012. godine fiksna te iznosi 750 miliona KM. Iznos je definiran Sporazumom o usvajanju dokumenta globalni okvir fiskalnih bilansa i politika u Bosni i Hercegovini¹³.

¹² Zakon o akcizama („Službeni glasnik BiH“ br. 49/09,49/14,60/14,91/17) i Odluke o utvrđivanju specifične i minimalne akcize

¹³ https://www.mft.gov.ba/srb/images/stories/budzet/gfo/2018/Sporazum%20GO_srp_pdf.pdf

Grafikon 4. Raspodjela bruto prihoda od indirektnih poreza korisnicima u periodu 2006-2018. godina (u milionima KM)



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH

U tabeli 2. prikazana je raspodjela bruto prihoda od indirektnih poreza za period 2006-2018. godina u procentima.

Tabela 2. Raspodjela bruto prihoda od indirektnih poreza korisnicima u periodu 2006-2018. godina (u % i razlika u p.p.)

u %	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	p.p. (2018-2006)
Minimalne rezerve	10.0	10.0	15.9	14.5	13.5	15.3	15.4	17.3	19.1	17.6	17.1	19.2	19.0	9.0
BiH institucije	12.7	12.1	11.5	14.3	12.7	12.0	13.0	13.0	12.3	12.0	11.6	10.9	10.4	-2.3
FBiH	50.6	50.5	46.8	45.9	47.5	46.4	45.2	44.5	43.9	45.2	45.6	44.9	45.4	-5.2
RS	24.0	24.7	23.2	22.8	23.7	23.7	23.9	22.7	22.2	22.7	23.3	22.6	22.8	-1.3
BD	2.7	2.7	2.6	2.5	2.6	2.6	2.5	2.5	2.4	2.5	2.5	2.5	2.5	-0.2
Ukupno	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	0

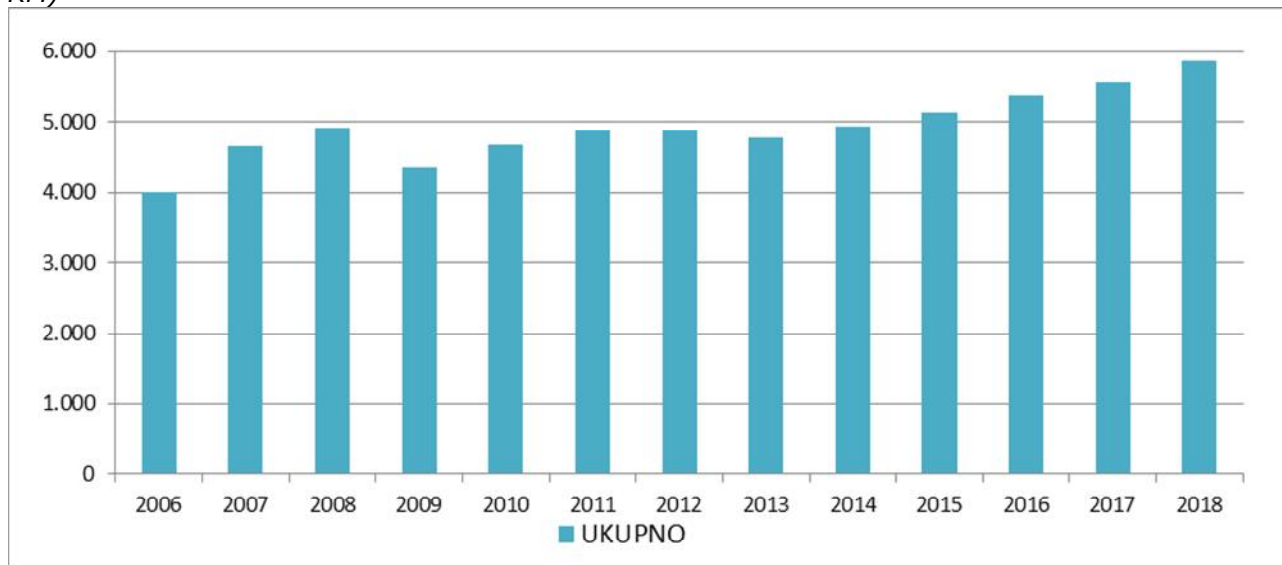
Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH

Iz prikazanih podataka dolazimo do saznanja o promjeni strukture raspodjele, jer se procentualno najveći rast u raspodjeli prihoda od indirektnih poreza u 2018. godini u poređenju sa početnim periodom, odnosno u poređenju sa 2006. godinom odnosi na minimalne rezerve (9 p.p.), dok Federacija BiH bilježi najveći pad u 2018. godini u odnosu na početni period (-5,2 p.p.), a u poređenju sa drugim učesnicima u raspodjeli. Dakle, posmatrajući prosjek koeficijenata za 2018. godinu u odnosu na 2006. godinu primjeti se blago smanjenje učešća entiteta, Brčko Distrikta i institucija BiH u raspodjeli, te shodno tome povećanje učešća raspodjele u korist minimalnih rezervi.

5.1.2. Raspodjela neto prihoda

Grafikon 5. prikazuje ukupne neto prihode od indirektnih poreza za period 2006-2018. godina u milionima KM.

Grafikon 5. Ukupni neto prihodi od indirektnih poreza u periodu 2006-2018. godina (u milionima KM)



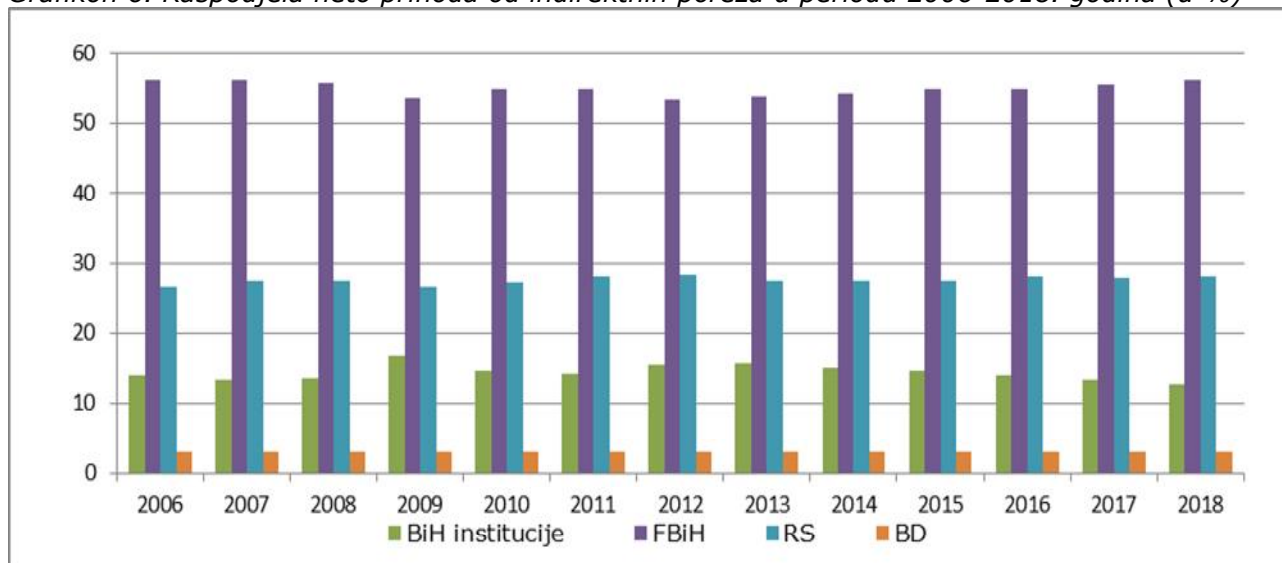
Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH

Ako posmatramo dinamiku kretanja neto prihoda može se uočiti trend rasta uz povremene izuzetke 2009. i 2013. godine. Iz prikazanih podataka dolazimo do saznanja da je iznos neto prihoda u 2018. godini veći za 46,33 % u odnosu na početni period, odnosno 2006. godinu, te da je najveći u 2018. godini što je usko povezano sa kretanjem naplate.

Grafikon 6. prikazuje raspodjelu neto prihoda od indirektnih poreza korisnicima u periodu 2006-2018. godina u procentima koja obuhvata institucije BiH, entitete i Brčko Distrikt. Iz podataka se može vidjeti da je iznos raspodjele entitetima imao fluktuacijski trend s tim da je najveći iznos raspodjeljen u 2018. godini. Federacija BiH ima najveći udio u raspodjeli, nakon čega je značajan iznos raspodjeljen Republici Srpskoj, zatim institucijama BiH, te Brčko Distriktu.

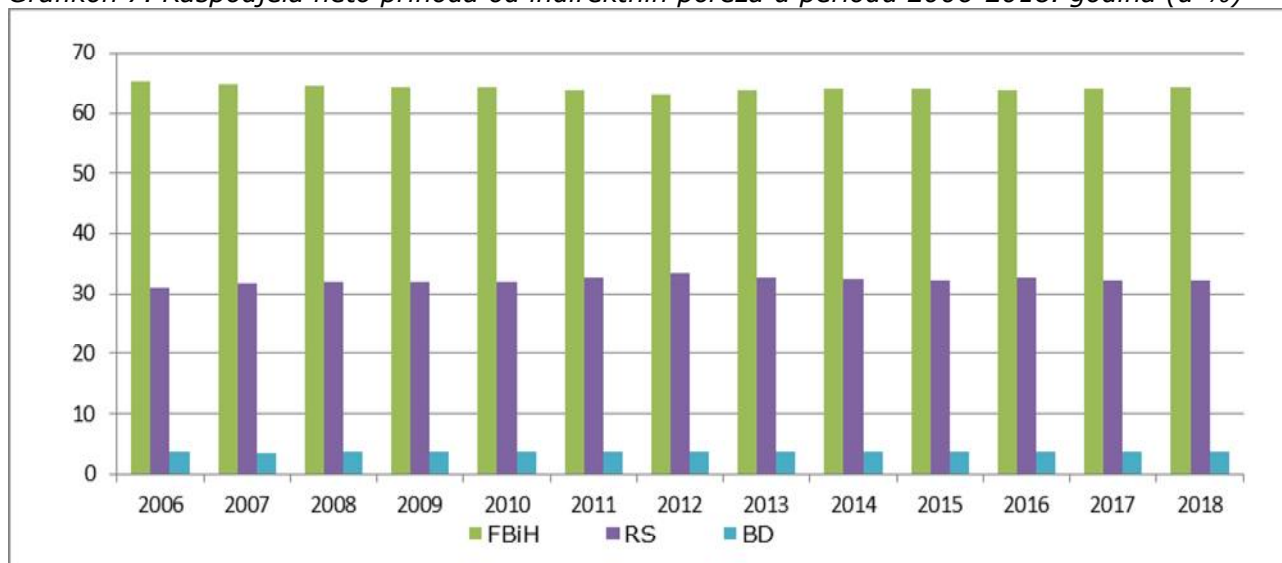
Grafikon 7. prikazuje raspodjelu neto prihoda od indirektnih poreza entitetima i Brčko Distriktu u periodu 2006-2018. godina koja je prikazana u procentima iz čega dolazimo do saznanja da je koeficijent za raspodjelu entitetima fluktuirajući dok je koeficijent za raspodjelu Brčko Distriktu fiksni i iznosi 3,55%. U posmatranom periodu Federacija BiH je ostvarila najveći koeficijent raspodjele u 2006. godini, a najmanji u 2012. godini, što dovodi do obrnutog kretanja za Republiku Srpsku. Ukoliko posmatramo raspodjelu neto prihoda od indirektnih poreza u 2018. godini u odnosu na 2006. godinu kao početnu, odnosno baznu godinu, primjetimo smanjenje koeficijenta u Federaciji BiH za 1,14 p.p. u korist Republike Srpske.

Grafikon 6. Raspodjela neto prihoda od indirektnih poreza u periodu 2006-2018. godina (u %)



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH

Grafikon 7. Raspodjela neto prihoda od indirektnih poreza u periodu 2006-2018. godina (u %)



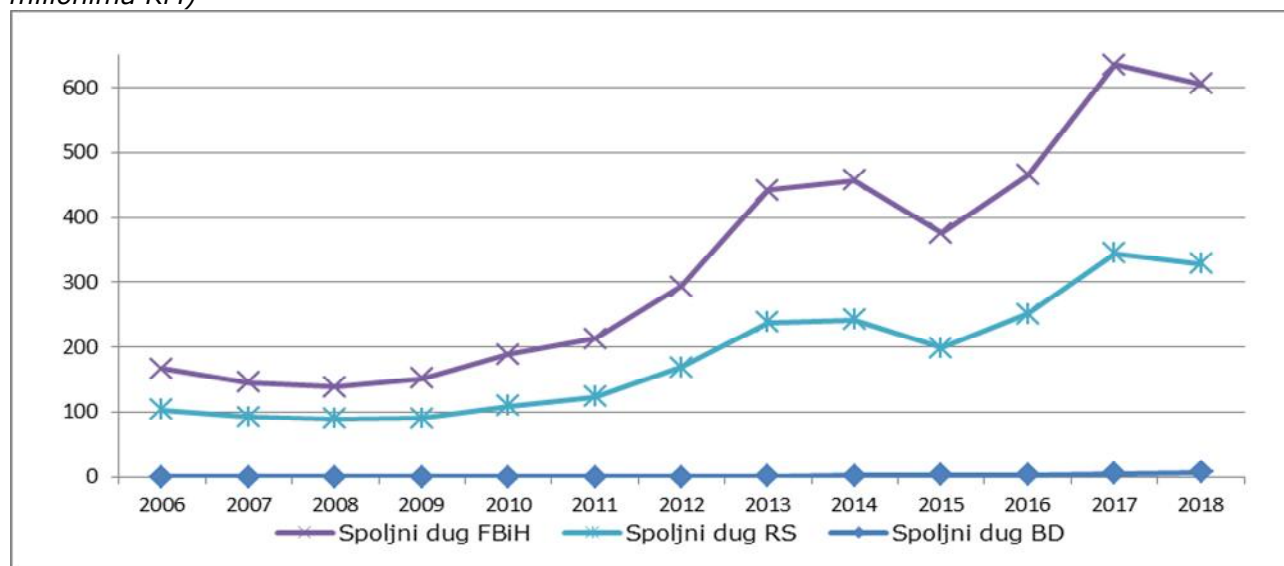
Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH

5.2. Vanjski dug

Prilikom raspodjele prihoda od indirektnih poreza, a nakon raspodjele dijela sredstava koji se izdvaja za minimalne reserve i za financiranje institucija BiH, vanjski dug ima prioritet. On se prema dinamici dospijea oduzima od sredstava namijenjenih za raspodjelu entitetima i Brčko Distriktu. Povećanje raspodjele prihoda od indirektnih poreza namijenjenih za financiranje vanjskog duga u periodu 2006-2018. godina ukazuje na povećanu zaduženost zemlje kod stranih povjerioca, a samim tim i na povećanu zavisnost BiH, odnosno entiteta i Brčko Distrikta o stranim povjeriocima. Dakle, srazmjerno povećanju vanjskog duga povećavale su se i obaveze po osnovu financiranja istog u oba entiteta i Brčko Distriktu.

Iz grafikona 8. vidljivo je kako raspodjela prihoda za financiranje vanjskog duga u posmatranom periodu ima tendenciju rasta u entitetima i u Brčko Distriktu. Iako smo ranije prikazali značajniji rast u naplati i raspodjeli prihoda od indirektnih poreza, istovremeno sa rastom prihoda raste i vanjski dug zemlje, te su rastuće obaveze po osnovu financiranja vanjskog duga, u skladu sa utvrđenim sistemom i načinom raspodjele, „progutale“ veliki dio sredstava koja se u konačnici raspodjeljuju entitetima i nižim nivoima uprave.

Grafikon 8. Financiranje vanjskog duga entiteta i Brčko Distrikta za period 2006-2018. godina (u milionima KM)



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH

Tabela 3. prikazuje strukuru vanjskog duga entiteta i Brčko Distrikta u procentima. Dakle, posmatrajući kretanje strukture vanjskog duga za 2018. godinu u odnosu na 2006. godinu primjetno je povećanje izdvajanja sredstava u Federaciji BiH kao i blago povećanje u učešću izdvojene raspodjele u Brčko Distriktu, te shodno tome smanjenje izdvojenih sredstava u Republici Srpskoj.

Tabela 3. Financiranje vanjskog duga entiteta i Brčko Distrikta za period 2006-2018. godina (u %)

u %	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Vanjski dug FBiH	61.64	61.10	60.67	62.58	63.39	63.13	63.43	64.94	65.18	65.01	64.71	64.54	64.34
Vanjski dug RS	38.35	38.86	39.28	37.36	36.57	36.84	36.54	34.94	34.60	34.49	34.93	34.99	34.90
Vanjski dug BD	0.00	0.04	0.06	0.05	0.04	0.04	0.03	0.12	0.21	0.50	0.36	0.46	0.76
Ukupno	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH

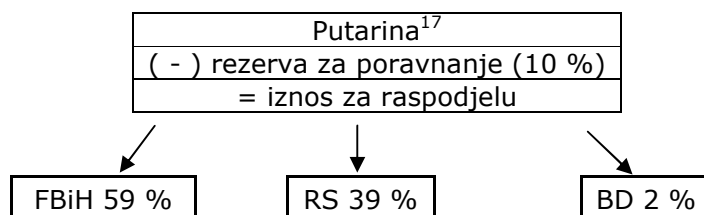
5.3. Raspodjela prihoda od putarine za autoputeve

U skladu sa članom 2. Zakona o akcizama u Bosni i Hercegovini¹⁴ za naplatu prihoda od putarine za autoputeve UIO je otvorila poseban podračun u okviru Jedinственog računa, a raspodjela prihoda od putarine vrši se prema metodologiji koju propisuje Upravni odbor UIO posebnim aktom. U skladu s tim, Upravni odbor UIO donosi Odluku o privremenoj raspodjeli prihoda od

¹⁴ „Službeni glasnik BiH“, br. 49/09

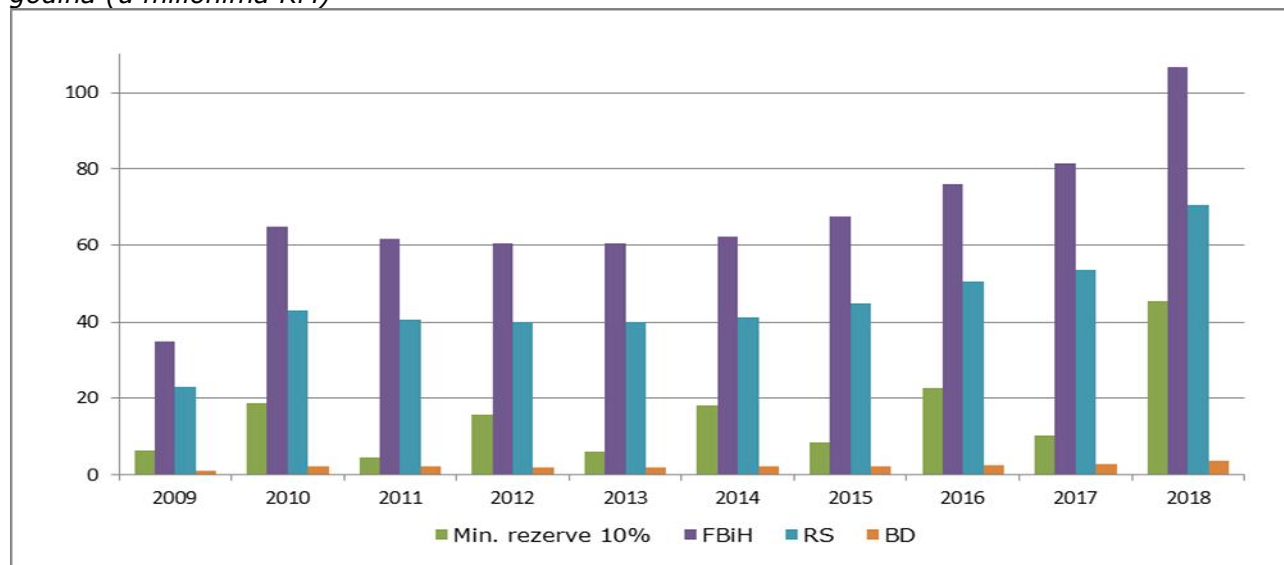
putarine za autoputeve kojom se utvrđuje privremena raspodjela¹⁵. Prema metodologiji, od ukupno naplaćenih prihoda 10% ostaje na podračunu Jedinственог računa te služi za poravnanje prihoda po utvrđivanju konačne metodologije raspodjele. Preostalih 90% prihoda dijeli se između entiteta i Brčko Distrikta prema procentima prikazanim u grafikonu 9. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o akcizama u Bosni i Hercegovini¹⁶ iznos putarine za autoputeve je povećan sa 0,10 KM na 0,25 KM te se od 01.02.2018. godine na poseban podračun prikuplja putarina u iznosu od 0,25 KM po litri derivata koji se prodaju na tržištu BiH.

Grafikon 9. Sistem raspodjele prihoda od putarine za autoputeve u BiH



Na grafikonu 10. prikazana je raspodjela prihoda od putarine korisnicima u periodu 01.07.2009.-31.12.2018. godina u milionima KM.

Grafikon 10. Raspodjela prihoda od putarine korisnicima u periodu 01.07.2009-31.12.2018. godina (u milionima KM)



Izvor: Podaci Uprave za indirektno oporezivanje BiH

¹⁵ „Službeni glasnik BiH”, br. 102/09,

¹⁶ „Službeni glasnik BiH”, br. 91/17

¹⁷ U periodu 01.07.2009. – 31.01.2018. godine putarina za autoputeve je iznosila 0,10 KM, te od 01.02.2018. godine iznosi 0,25 KM.

Projekcije poreznih prihoda kao element procesa budžetiranja i srednjoročnog fiskalnog upravljanja: međunarodni standardi i praksa vs BiH

(pripremila: dr.sc. Dinka Antić)

Uvod

Projekcije poreznih prihoda predstavljaju važan segment fiskalnih projekcija i prognoza. Vodeće međunarodne organizacije, poput MMF i OECD, strukovne asocijacije računovođa i revizora javnog sektora i regionalne integracije, kao EU, dugi niz godina su kreirale zasebne standarde za fiskalne projekcije, modificirajući ih najboljom svjetskom praksom. S obzirom da fiskalne projekcije predstavljaju input u procesu budžetiranja i ograničenje srednjoročnih fiskalnih okvira standardi za fiskalne projekcije su inkorporirani u međunarodne standarde budžetiranja, kako jednogodišnjeg, na nivou fiskalne godine, tako i srednjoročnog i dugoročnog budžetskog ciklusa. Pored toga, fiskalne projekcije prate i fiskalnu strukturu zemalja, te se standardi za njihovu izradu primjenjuju ne samo od strane centralnih (federalnih) vlada, već i od vlada nižih nivoa vlasti.

Potreba za kreiranjem globalnih standarda za izradu fiskalnih projekcija i prognoza postala je urgentno pitanje nakon pojave posljednje globalne financijske i ekonomske krize, kada je u prvi plan došlo pitanje transparentnosti javnih financija zemalja. Objedinjavanje standarda započelo je 2011. u okviru Globalne inicijative za fiskalnu transparentnost – GIFT (*The Global Initiative for Fiscal Transparency*), kojoj su se pored vlada pojedinih zemalja priključili MMF, OECD, Svjetska banka, IBP (*the International Budget Partnership*), IFAC (*International Federation of Accountants*), organizacije civilnog društva i mnogi pojedinci. Mreža GIFT-a je razvila set principa fiskalne transparentnosti koji omogućavaju direktno sudjelovanje javnosti u formulaciji i implementaciji fiskalne politike. Da bi se ostvarili proklamirani principi fiskalne transparentnosti definirani su standardi i norme, koji se, s vremenom na vrijeme, revidiraju učincima najbolje prakse. Ipak, ne postoje jedinstveni standardi fiskalne transparentnosti, niti jedinstvena najbolja praksa. Standardi fiskalne transparentnosti MMF-a predstavljaju službene međunarodne standarde, dok su OECD principi budžetskog upravljanja (OECD, 2014) dio međunarodnog prava za države članice. Postoje i različiti međunarodno prihvaćeni instrumenti i standardi za ocjenu fiskalne transparentnosti, kao što su standardi Svjetske banke (PEFA).

MMF

Standardi fiskalne transparentnosti MMF-a (IMF, 2014) usmjereni su na sve glavne segmente fiskalne politike i sistema. Najvažnija područja za implementaciju standarda su fiskalno izvještavanje, fiskalne projekcije i budžetiranje, te fiskalni rizici i upravljanje. Transparentnost javnih financija u velikoj mjeri ovisi o vrsti društveno-političkog uređenja, stepenu razvoja demokratije i institucija, te o snazi civilnog društva. Stoga, nije moguće očekivati da će sve zemlje jednakom brzinom i u identičnom vremenskom periodu implementirati standarde fiskalne transparentnosti. Svjesni realnosti MMF je za načela i standarde u okviru njih ponudio osnovnu, dobru i naprednu praksu. Logično je očekivati da bi svaka zemlja morala da preuzme osnovnu praksu, te da u narednim koracima postepeno preuzima dobru i napredniju praksu.

Načelo fiskalnog izvještavanja

Načelo fiskalnog izvještavanja nalaže da fiskalni izvještaji trebaju da pruže sveobuhvatan, relevantan, blagovremen i pouzdan prikaz financijske pozicije i učinaka vlade. U okviru ovog načela za projekcije prihoda je od značaja integritet (1.4.) fiskalnih podataka. Integritet u osnovi podrazumijeva konzistentnost izvještavanja, koja treba da osigura uporedivost budžeta, izvještaja

i fiskalnih prognoza *ex ante* i *ex post* (IMF, 2018), pri čemu je nužno da se uključe i objašnjenja devijacija (1.4.3.). Ovo je od prijeke važnosti za zemlje koje fiskalne ciljeve definiraju u nominalnim vrijednostima. Uporedivost fiskalnih prognoza i fiskalnih izvještaja ne odnosi se samo na podatke, već i na metodologiju i način njihove prezentacije. Međutim, razlike između fiskalnih prognoza i izvještaja su prisutne u većem broju zemalja. Osnovni uzrok je činjenica da najčešće izvještaje i prognoze pripremaju različite institucije, koje se vode različitim ciljevima i primjenjuju različite pristupe i računovodstvenu metodologiju. Isto tako, važan razlog za pojavu narušavanja integriteta može biti različit obuhvat vlade, gdje se fiskalne prognoze prihoda vrše za opću vladu, a izvještaji se prezentiraju za određeni nivo vlade ili ograničeni obuhvat institucija (IMF, 2018).

Osnovna praksa podrazumijeva da se priprema najmanje jedan fiskalni izvještaj na istim osnovama kao fiskalne prognoze/budžet. Dobra praksa nalaže da su fiskalne prognoze/budžet i izvršenje uporedivi, te da je izvršenje usklađeno sa fiskalnom statistikom ili konačnim izvještajima. Napredna praksa u sebi integrira osnovnu i dobru praksu, s tim da je izvršenje usklađeno i sa fiskalnom statistikom i sa konačnim izvještajima.

Za kvalitet projekcija prihoda od indirektnog značaja je i obuhvat poreznih izdataka (1.1.4.). Porezni izdaci predstavljaju fiskalne gubitke koji nastaju kao posljedica poreznih olakšica (oslobađanja, povrata, poreznih kredita, nižih stopa i sl.). Izmjene politika mogu imati pozitivne fiskalne učinke u vidu povećanja prihoda, ali i negativne u vidu smanjenja prihoda zbog odobravanja poreznih olakšica. U cilju transparentnosti potrebno je procijeniti porezne izdatke kao gubitak poreznih prihoda. Standard nalaže da vlada redovito objavljuje porezne izdatke i upravlja gubicima prihoda. Osnovni zahtjev kod ispunjenja ovog standarda podrazumijeva da se porezni izdaci objavljuju najmanje jednom godišnje. Dobra praksa u ovom segmentu izvještavanja nalaže da se porezni izdaci procjenjuju po sektorima ili područjima politika, te da se objavljuju najmanje jednom godišnje. Napredna praksa podrazumijeva kontrolu visine poreznih izdataka i postojanje budžetskih ciljeva koji se pomoću njih ostvaruju.

Načelo fiskalnih prognoza i budžetiranja

Za izradu projekcija prihoda najvažniji standardi su definirani u okviru drugog načela fiskalne transparentnosti, koja zahtijeva da budžeti i fiskalne prognoze, na temelju koji su pripremljeni budžeti, trebaju pružiti jasan prikaz budžetskih ciljeva vlade i politika, te sveobuhvatne, blagovremene i kredibilne projekcije evolucije javnih financija. Budžetska dokumentacija uključuje sljedeće dokumente (IMF, 2018):

- Fiskalnu strategiju vlade, koja treba da sadrži jasne fiskalne ciljeve koji će predstavljati osnovu za ocjenu učinkovitosti vlade;
- Srednjoročni fiskalni okvir (MTFF – *mid-term fiscal framework*), koji uključuje srednjoročne makroekonomske i fiskalne projekcije za period od dvije do četiri godine nakon tekuće fiskalne godine;
- Srednjoročni budžetski okvir (MTBF – *mid-term budget framework*), koji uključuje projekcije rashoda;
- Rezime prioriteta vladinih nacionalnih i sektorskih politika;
- Procjene godišnjeg budžeta;
- Nacrt budžeta;
- Dodatnu budžetsku dokumentaciju i anekse.

Načelo fiskalnih prognoza i budžetiranja ima četiri dimenzije: sveobuhvatnost, redovitost, orijentaciju ka politikama i kredibilitet.

Dimenzija sveobuhvatnosti (2.1.) nalaže da fiskalne prognoze trebaju pružiti sveobuhvatan pregled fiskalnih očekivanja. Prihodi trebaju biti izraženi bez netiranja sa rashodima koje imaju

agencije koje naplaćuju prihode. Pored toga, porezni prihodi trebaju biti iskazani u cijelosti, bez obzira da li su općeg ili namjenskog karaktera, odnosno, neovisno o njihovoj raspodjeli. Neporezni prihodi koje ubiru određene agencije vlade iskazuju se u punom iznosu bez obzira na njihovu pripadnost, odnosno, da li se slijevaju na račune javnih prihoda za financiranje budžetskih izdataka ili ih zadržava agencija za svoje izdatke.

U okviru ovog standarda zahtijeva se da se budžetske projekcije trebaju temeljiti na sveobuhvatnim makroekonomskim projekcijama, koje trebaju biti objavljene i objašnjene (2.1.2.). Osnovna praksa kod primjene ovog standarda treba da uključi minimalno zahtjev da budžetski dokument obuhvata prognoze ključnih makroekonomskih varijabli. Dobra praksa uključuje i objavu pretpostavki na bazi kojih su izrađene makroekonomske projekcije, a napredna bi podrazumijevala uključivanje prognoza i objašnjenja ključnih makroekonomskih varijabli i njihovih komponenti, zajedno sa pretpostavkama.

Standard (2.1.3.) zahtijeva da srednjoročni budžetski okviri uključi izvršenje i projekcije prihoda, rashoda i financiranja u srednjoročnom periodu na istim osnovama kao i godišnji budžet. Osnovna praksa podrazumijeva da budžetska dokumentacija uključuje izvršenje dvije prethodne godine i srednjoročne projekcije prihoda/rashoda/financiranja na agregatnom nivou. Radi se o minimalnim i ujedno maksimalnim zahtjevima za projekcije prihoda, dok je za rashode i financiranje ponuđena i dobra i napredna praksa.

Standard orijentacije prema politikama (2.3) zahtijeva da fiskalne prognoze i budžeti trebaju biti predstavljeni na način da olakšaju analizu politika i odgovornost vlada.

Od ekonomskih i fiskalnih projekcija zahtijeva se kredibilitet (standard 2.4.). Države su često sklone optimizmu prilikom izrade makroekonomskih i fiskalnih prognoza. Kao korektiv takvoj praksi vrlo često se uspostavljaju fiskalna vijeća ili slična koordinacijska tijela u sferi fiskalne politike. Fiskalna vijeća predstavljaju neovisni mehanizam za evaluaciju vladinih prognoza. Ona vrše neovisne analize, preglede i nadzor vladinih politika, planova i izvršenja, pripremaju neovisne makroekonomske i budžetske projekcije, kako bi ocijenili vladine projekcije.

Kredibilitet uključuje neovisnu evaluaciju (2.4.1.) vladinih ekonomskih i fiskalnih prognoza i izvršenja. S obzirom da se radi o fiskalnim prognozama i projekcijama moguća su odstupanja ostvarenja u odnosu na projektirane zbog djelovanja različitih internih i eksternih faktora. Osnovna praksa nalaže da budžetska dokumentacija uključi poređenja između vladinih ekonomskih i fiskalnih projekcija i onih koje vrše neovisne institucije. Dobra praksa podrazumijeva da neovisni subjekt vrši evaluaciju vladinih ekonomskih i fiskalnih prognoza, a napredna uključuje i evaluaciju izvršenja u odnosu na ciljeve fiskalne politike.

Standard kredibiliteta podrazumijeva identičan pristup kod usklađivanja prognoza (2.4.3.). Prognoze su po svojoj prirodi neizvjesne, posebno u vezi eksternih ekonomskih šokova, koji imaju reperkusije na porezne prihode. Drugi faktor koji može unijeti neizvjesnost u projekcije jeste nestalnost i neodređenost budućih fiskalnih mjera. Imajući to u vidu normalno je očekivati utjecaj na fiskalne projekcije. Standard odgovornosti vlada podrazumijeva da će vlada pružiti jasna objašnjenja utjecaja makroekonomskih kretanja i diskrecionih vladinih mjera na fiskalne prognoze. Standard nalaže da budžetska dokumentacija i naknadna ažuriranja objasne bilo koje materijalne izmjene u odnosu na prethodne vladine fiskalne projekcije. Pri tome je potrebno razlučiti fiskalni utjecaj nove mjere politika od osnovnih prognoza (*baseline*). Revizija fiskalnih / poreznih prognoza se vrši obično jednom godišnje, a razlozi mogu biti značajne izmjene makroekonomskih indikatora ili izmjene u fiskalnim ciljevima i poreznim politikama. Osnovni standard podrazumijeva da su sve razlike između uzastopnih vladinih prognoza prihoda, rashoda i financiranja prikazani na agregatnom nivou, sa kvalitativnom raspravom o utjecaju novih politika na prognoze. Dobra

praksa nalaže da se navedene razlike u prognozama razlože na ukupan efekat novih politika i makroekonomske determinante. Razlike u odnosu na osnovnu praksu se odnose na prezentaciju efekata. Potrebno je efekte porezne politike razlučiti od efekta promjena makroekonomskih varijabli. Napredni standardi podrazumijevaju da se razlike u prognozama prikažu prema efektima izmjena pojedinih politika i efektima ostalih faktora poput tehničkih faktora ili računovodstvenih prilagođavanja. Napredna praksa *de facto* podrazumijeva detaljnu dekompoziciju efekata, od izmjena makroekonomskih varijabli i poreznih politika do utjecaja diskrecionih nadležnosti vlade i utjecaja tehničko-administrativnih faktora na projekcije poreznih prihoda. Dekompozicija faktora bi trebala pomoći analizi projekcija, u smislu njihove realnosti i održivosti.

Načelo fiskalne analize rizika i upravljanja

Treće načelo fiskalne transparentnosti odnosi se na fiskalne rizike i fiskalno upravljanje. Vlada je dužna objaviti, analizirati i upravljati rizicima javnih financija, kao i osigurati efektivnu koordinaciju procesa donošenja fiskalnih odluka unutar javnog sektora.

Standard 3.1 nalaže objavu i analizu fiskalnih rizika. Vlada je dužna redovito objavljivati izvještaje o rizicima za izvršenje fiskalnih projekcija. Rizici uključuju makroekonomske rizike (3.1.1.) i specifične fiskalne rizike (3.1.2.).

Vlada treba izvijestiti o tome kako se fiskalno izvršenje razlikuje od osnovnih prognoza kao posljedica različitih makroekonomskih pretpostavki. Iznenaadne promjene u kretanju makroekonomskih indikatora i eksterni šokovi mogu biti od suštinskog značaja za izvršenje prihoda. Osnovni zahtjev podrazumijeva da budžetska dokumentacija uključuje razmatranje osjetljivosti fiskalnih prognoza na glavne makroekonomske pretpostavke. Dobra praksa nalaže da budžetska dokumentacija uključuje analizu senzitivnosti i alternativne makroekonomske i fiskalne scenarije prognoza. Potrebno je kvantificirati utjecaj šokova na naplatu prihoda. Analiza senzitivnosti obično uključuje izradu optimističkog i pesimističkog scenarija (IMF, 2018). Rast ekonomije, rast cijena, kretanje cijena nafte i sirovina na svjetskom tržištu uveliko determiniraju kretanje naplate carina i poreza, pogotovo u malim i otvorenim ekonomijama. U osnovi radi se o alternativnim scenarijima fiskalnih projekcija, koje se zasnivaju na alternativnim makroekonomskim projekcijama najvažnijih agregata, poput BDP i cijena. Napredni standardi uključuju i pripremu vjerovatnih prognoza fiskalnih rezultata.

Vlada je dužna da osigura redoviti izvještaj o glavnim rizicima ostvarenja fiskalnih projekcija (3.1.2.). Osnovna praksa nalaže da se glavni specifični rizici ostvarenja fiskalnih prognoza objave u zbirnom izvještaju i razmotre u kvalitativnom smislu. Dobra praksa podrazumijeva i procjenu veličine utjecaja specifičnih rizika na ostvarenje fiskalnih projekcija. Napredna praksa uključuje i procjenu vjerovatnosti nastanka specifičnih rizika.

Vlada je dužna da redovito objavljuje projekcije evolucije javnih financija na dugi rok, pogotovo kada se radi o održivosti financiranja penzionih i zdravstvenih fondova (3.1.3.).

Standard 3.2. nalaže upravljanje specifičnim rizicima za javne financije, koji trebaju biti pod redovitim nadzorom, koji se trebaju objaviti i kojima se treba upravljati. Radi se o rizicima vezanim za izloženost financijskog sektora, korištenja prirodnih resursa ili ekološkim rizicima.

OECD

Zahtjeve međunarodnih standarda fiskalne transparentnosti u vezi sa fiskalnim projekcijama moguće je analizirati kroz faze procesa budžetiranja u kojima je, ovisno o fazi, potrebno osigurati različite oblike fiskalne transparentnosti projekcija prihoda.

Prema OECD (2017) transparentnost fiskalnih i makroekonomskih projekcija je potrebno osigurati u svim fazama procesa budžetiranja. Već u fazi pripreme nacрта budžeta potrebno je imati makroekonomske pretpostavke i projekcije prihoda. Budžet treba da uključi detaljno obrazloženje za sve poreze koje obuhvata. On treba imati srednjoročni horizont ilustrirajući na koji način će se porezni prihodi kretati u najmanje dvije naredne fiskalne godine. Isto tako, prijedlog budžeta za narednu fiskalnu godinu mora biti usklađen sa projekcijama koje su sadržane u najranijim fiskalnim izvještajima za isti period, a sva odstupanja moraju biti objašnjena.

U fazi izrade prijedloga budžeta potrebno je definirati ciljeve porezne politike u narednoj fiskalnoj godini i u srednjoročnom periodu. U prijedlogu budžeta namjenski porezni prihodi moraju biti jasno naznačeni. Prognoze gotovinskog toka budžeta treba da se naslanjaju na projekcije prihoda. Potrebna je posebna pažnja u vezi sa utjecajem sezonskog faktora na naplatu prihoda, koji dovodi do oscilacija tokom godine, kao i ostalih jednokratnih i neredovitih faktora koji mogu dovesti do snažnije fluktuacije prihoda. Dobra praksa nalaže objavu prognoza prihoda krajem godine ili na početku naredne fiskalne godine.

Prema standardima OECD (2002) moguće su revizije prognoza prihoda tokom godine. Revidirane prognoze se moraju prikazati odvojeno. U izvještajima o izvršenju budžeta potrebno je uporediti tekuću naplatu prihoda sa prognozama. Ukoliko postoje značajne razlike između stvarne naplate i prognoza potrebno ih je objasniti. Isto tako, prilikom poređenja izvršenja sa prognozama potrebno je osigurati uporedivost perioda. OECD nalaže da prognoze prihoda revidiraju polugodišnje, s tim da se radi o srednjoročnim projekcijama prihoda koje uključuju prognoze za tekuću fiskalnu godinu i, najmanje, za naredne dvije godine. Isto tako, potrebno je polugodišnje revidirati ekonomske pretpostavke na kojima se zasniva projekcija budžeta. Ključni fiskalni rizik za vlade predstavljaju odstupanja od prognoza ključnih ekonomskih pretpostavki.

EU

U Evropskoj uniji planiranje poreznih prihoda je sastavni dio godišnjeg budžetiranja i višegodišnjeg fiskalnog planiranja. Obveza višegodišnjeg planiranja budžeta postoji još od 1998., kada je usvojena Uredba br. 1466/97. Navedena obveza se naziva i preventivnom dimenzijom Pakta stabilnosti. Članice su dužne da na godišnjoj osnovi (krajem aprila) dostave Evropskoj komisiji srednjoročne budžetske planove. Planovi, između ostalog, treba da sadrže i planirani rast prihoda vlade ukoliko se ne promijene politike (tzv. osnovni ili *baseline* scenario) i kvantifikaciju diskrecijskih mjera vlade u području prihoda. Da bi se obveze srednjoročnog planiranja dodatno učvrstile bilo je nužno članice obvezati da srednjoročno planiranje budžeta primjenjuju i na nacionalnom nivou. Direktivom o budžetskim okvirima¹⁸ propisano je da se horizont nacionalnog fiskalnog planiranja proširuje izvan obveze izrade godišnjeg budžeta. Prema čl. 9(1) članice su dužne da uspostave kredibilni i efektivni srednjoročni budžetski okvir, koji će osigurati horizont fiskalnog planiranja od najmanje tri godine, kako bi se omogućilo da nacionalno fiskalno planiranje prati višegodišnju perspektivu fiskalnog planiranja. Članice su dužne izraditi projekcije glavnih vrsta prihoda za budžetsku godinu i nakon nje na bazi nepromijenjenih politika, te opisati srednjoročne politike koje imaju utjecaj na financije vlade, analitički, po glavnim vrstama prihoda.

¹⁸ Council Directive 2011/85/EU on requirements for budgetary frameworks of the Member States

Banja Luka: Bana Lazarevića, 78 000 Banja Luka, Tel/fax: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba
Sarajevo: Zmaja od Bosne 47b, 71 000 Sarajevo, Tel:+387 33 246 081, Fax:+387 033 246 080, Web: www.oma.uino.gov.ba

Potrebno je pokazati koliko iznose efekti prilagođavanja u odnosu na projekcije na bazi nepromijenjenih politika. Budući da vlada u većoj mjeri može upravljati izdacima, a u manjoj mjeri prihodima, srednjoročne projekcije prihoda se često prezentiraju u odvojenom dokumentu koji prati projekcije rashoda.

U pogledu horizonta planiranja potrebno je izbalansirati koristi i nedostatke kratkog, odnosno dužeg horizonta. Kraći period doprinosi pouzdanosti ostvarenja projekcija, dok duži period doprinosi kvaliteti upravljanja javnim financijama, budući da se dobija šira fiskalna slika (Sherwood, 2015). Direktiva o budžetskim okvirima obvezuje članice da usvoje horizont fiskalnog planiranja od najmanje tri godine. Navedena odredba treba se smatrati minimalnim periodom¹⁹, koja ne sprječava članice da produže period planiranja. U većini članica se primjenjuje *rolling* princip, koji podrazumijeva pomjeranje fiksnog perioda, gubi se prva godina prethodnog planskog perioda, koja postaje tekuća budžetska godina, a dodaje se godina koja slijedi nakon prethodnog planskog perioda. Često period fiskalnog planiranja ovisi i o izbornim ciklusima²⁰. Čak i čl. 11 Direktive prepoznaje problem fiskalnog planiranja u uvjetima promjene vlade. Izabrana vlada može da izvrši revidiranje srednjoročnog budžetskog okvira koji je donijela prethodna vlada u skladu sa svojim ciljevima i prioritetima, s tim da prikaže razlike revidiranog okvira u odnosu na prethodno usvojeni.

Praksa u svijetu

Istraživanje o efikasnosti prognoza prihoda, koje su sprovedi Danninger, Cangiano i Kyobe (2005) obuhvatilo je 34 zemlje, od kojih 1/5 čine zemlje u tranziciji, a preostale nerazvijene zemlje. Iako se radi o prilično heterogenom skupu, istraživanje je pokazalo male razlike u praksama projektiranja prihoda.

Kyobe i Danninger (2005), na bazi istraživanja prakse, zaključuju da je opseg projekcija u smislu obuhvata poreznih prihoda mnogo širi u razvijenim zapadnim zemljama, jer uključuju sve nivoe vlade, vanbudžetske fondove i javne korporacije. S druge strane, projekcije prihoda u manje razvijenim zemljama najčešće obuhvataju samo porezne prihode centralne vlade. Oko trećine zemalja obuhvaćenih istraživanjem projekcije izrađuje za srednjoročno planski period, no, često srednjoročne projekcije prihoda nisu na adekvatan način integrirane u godišnji budžetski proces. Najčeća dužina planskog perioda je tri godine.

Istraživanje Kyobe i Danningera (2005) je pokazalo da sve zemlje obuhvaćene istraživanjem izrađuju makroekonomske projekcije, ali da oko 1/5 zemalja koristi makroekonomske pretpostavke koje se razlikuju od makroekonomskih projekcija. Ova pojava ukazuje na problem koordinacije institucija u budžetskom procesu i efikasnog fiskalnog upravljanja. Navedena praksa nije uobičajena samo u manje razvijenim zemljama. I najrazvijenije zemlje, poput Kanade i Nizozemske, koriste oprezne prognoze rasta kako bi minimizirale rizik od fiskalnih šokova. S druge strane, primijećena je i sklonost zemalja da koriste optimističnije makroekonomske pretpostavke rasta nego što su zvanične projekcije, što se može objasniti činjenicom da se projekcije koriste kao ciljevi za izvršenje, te da su izrađene pod političkim utjecajem (Kyobe i dr., 2005).

U većini anketiranih zemalja ministarstvo financija je jedina institucija nadležna za budžet i projekcije prihoda. Međutim, u proces izrade projekcija može biti uključen niz institucija koje

¹⁹ Većina članica propisuje planski period fiksne dužine od tri godine, dok Austrija, Danska, Estonija, Njemačka, Grčka, Italija i Luksemburg propisuju fiksni period od četiri godine. Belgija i Francuska pripisuju minimalni period od tri godine, što znači da mogu u praksi da produže planski horizont. Izvor: Sherwood (2015).

²⁰ Finska, Nizozemska i V. Britanija ne primjenjuju *rolling* princip, a planski horizont se podudara sa mandatom vlade. Izvor: Sherwood (2015).

imaju utjecaj na naplatu prihoda, poput carinskih i poreznih uprava, vanbudžetskih fondova i dr.. Isto tako, najčešće se samo jedna agencija bavi izradom makroekonomskih projekcija. Uključivanje više institucija u projektiranje prihoda često dovodi do paralelnih projekcija, koje se mogu integrirati u konačne projekcije ili se posljednja riječ u pogledu odabira projekcija ostavlja ministarstvu financija. U oko 2/3 zemalja obuhvaćenih istraživanjima vlada, temeljem diskrecionih ovlasti, vrši prilagođavanje projekcija. Jedan od razloga za upliv u izradu projekcija jeste da se prikriju problemi s kojima se vlada suočava ili se radi s namjerom da se postave poreznoj administraciji viši ciljevi za izvršenje (Kyobe i dr., 2005).

Većina zemalja proizvodi projekcije prihoda jednom godišnje. Malobrojno osoblje (maksimalno do 5 osoba) koje se bavi izradom projekcija prihoda koristi najčešće jednostavne statističke tehnike. Praksa zemalja je testirana na bazi tri glavna obilježja prognoza – transparentnosti, formalnosti i organizacijskoj jednostavnosti. U okviru svakog obilježja definirani su elementi na osnovu kojih je testirana svaka zemalja iz uzorka i koji čine svojevrsni pregled, koji bi se trebao koristiti kao polazište za testiranje nacionalne prakse projektiranja prihoda (vid. Okvir 1).

Okvir 1: Pregled elemenata procesa projektiranja prihoda

Formalni aspekt

Odgovornosti za prognoze formalno definirane

Izrada prognoza formalno inicirana

Formalna revidiranja

Formalna dokumentacija

Organizacija

Prognoze izrađene od strane jedne agencije

Izrađene samo jedne jednoobrazne prognoze

Makro prognoze izrađene od strane jedne agencije

Transparentnost

Nevladine agencije sudjeluju u prognozama

Informacije objavljene izvan budžetskog dokumenta

Informativna sadržina budžetskog dokumenta

Agregatne prognoze prihoda

Prikaz prognoza po vrsti prihoda

Podaci o izvršenju prihoda iz proteklih godina

Analiza trendova i prognoza iz prethodnih godina

Zbirni pregled makro pretpostavki

Dekompozicija prognoza na različite efekte

Interferencija

Značajna diskreciona prilagođavanja tehničkih prognoza

Izvor: Kyobe i dr. (2005).

Formalni aspekt se testira na bazi ispunjavanja četiri zahtjeva. Nadležnosti za izradu projekcija prihoda trebaju biti formalno propisane u pisanoj formi, kako bi se izbjegla arbitratnost. Postupak izrade projekcija treba biti formalno iniciran, blagovremeno u skladu sa prethodno definiranim budžetskim kalendarom, te dobro strukturiran i dokumentiran. Za kvalitet budžeta potrebno je testirati da li postoje pravne odredbe koje omogućavaju ili čak obvezno nalažu reviziju projekcija.

Organizacijska jednostavnost podrazumijeva zahtjev za osiguranjem kvaliteta projekcija uz niske troškove. Zahtjevi su međusobno u konfliktu. Ukoliko se žele smanjiti resursi i vrijeme za izradu projekcija u proces će biti uključena jedna agencija ili mali broj osoba. Međutim, takav pristup ne doprinosi kvaliteti projekcija. S druge strane, uključivanje više agencija koje će izrađivati vlastite projekcije unosi element takmičenja i pozitivno utječe na kvalitet projekcija, ali uz povećanu

potrošnju resursa i dodatne troškove koordiniranja rada agencija i mogućost prekoračenja rokova za izradu projekcija, što ugrožava proces budžetiranja. Indeks organizacijske jednostavnosti prema Danningeru i dr. (2005) predstavlja neponderirani zbir tri varijable: da li je jedna agencija nadležna za projekcije prihoda, da li je jedna agencija nadležna za makroekonomske prognoze i da li se izrađuju samo jedne projekcije.

Transparentnost kao obilježje procesa izrade projekcija prihoda podrazumijeva da su projekcije dostupne javnosti izvan budžetskog dokumenta, te da su u postupku izrade sudjelovale i nevladine agencije. Osim navedenog, za transparentnost projekcija su od značaja informacije u budžetskom dokumentu koje se odnose na prezentaciju projekcija (agregatan prikaz prognoze prihoda, analitički prikaz prema vrstama prihoda, podaci o izvršenju iz prethodne godine, analiza prethodnih trendova i prognoza, sumiranje makroprojekcija i dekompozicija prognoza na različite efekte).

Konačno, proces izrade prognoza često ima tendenciju povećanja organizacijske složenosti i otvorenosti interferencijama. Interferencija se definira kao pojava značajnih odstupanja konačnih budžetskih projekcija od čisto tehničkih projekcija koja nastaju intervencijama vlade (Danninger i dr., 2005). Prilagođavanja projekcija se dešavaju kako bi se prilagodile nekonzistentnim planovima izdataka ili kako bi se povećali ciljevi izvršenja.

Praksa u BiH

Projekcije prihoda predstavljaju segment procesa budžetiranja u BiH, u tradicionalnom smislu, kao input za izradu budžeta za narednu fiskalnu godinu, tako i u smislu višegodišnjeg fiskalnog planiranja.

U skladu sa decentraliziranim fiskalnim sistemom, u kojem nema supremacije centralnog nivoa vlasti u odnosu na srednji nivo vlasti (entiteti, distrikt), svaki nivo vlasti je nadležan za donošenje budžeta, a time i za pripremu projekcija prihoda. Međutim, reforma indirektnog oporezivanja je donijela centralizaciju legislative, administriranja, naplate i raspodjele prihoda od indirektnih poreza. U novom poreznom ustroju bilo je potrebno na nivou BiH zakonski propisati izradu projekcija indirektnih poreza (vid. Okvir 2), odrediti nosioce i rokove za njihovo dostavljanje nadležnim institucijama (vid. Okvir 3). Entiteti i distrikt su nadležni za projekcije izvornih poreznih prihoda, dok se indirektni porezi za potrebe entitetskih budžeta projektiraju u skladu sa konceptom raspodjele indirektnih poreza, kao transferi prihoda, u kojem se gube značajke strukture indirektnih poreza.

Okvir 2: Zakonski okvir za izradu projekcija indirektnih poreza u BiH

Zakon o financiranju institucija BiH („Službeni glasnik BiH“ 61/04, 49/09, 42/12, 87/12 i 32/13)
Čl. 5a „(3) *Najkasnije do 15. aprila, Odjeljenje za makroekonomsku analizu Upravnog odbora Uprave za indirektno oporezivanje obavezno je da sačini Nacrt projekcija prihoda od indirektnih poreza za tekuću i tri naredne godine.*”

Čl. 7 „(4) *Ako Direkcija za ekonomsko planiranje ili Odjeljenje za makroekonomsku analizu Upravnog odbora Uprave za indirektno oporezivanje tokom godine, nakon roka utvrđenog u članu 5a. st. (2) i (3) ovog zakona, revidira makroekonomske i fiskalne projekcije koje su korišćene za procjenu prihoda, a Fiskalno vijeće usvoji odluku o eventualnim izmjenama ranije usvojenih budžetskih okvira, Ministarstvo financija i trezora će takođe revidirati procjenu prihoda u nacrtu budžeta za narednu godinu koji se dostavlja Vijeću ministara.*”

Prema Zakonu o Fiskalnom vijeću²¹ ovo tijelo je odgovorno za koordinaciju fiskalne politike u BiH. Ono je nadležno za usvajanje Prijedloga dokumenta „Globalni okvir fiskalnog bilansa i politika u BiH“, kao najvažnijeg dokumenta fiskalne koordinacije. Dokument, između ostalog, sadrži prijedlog makroekonomskih projekcija, prijedlog projekcije indirektnih poreza i prijedlog raspodjele prihoda od indirektnih poreza za sljedeću fiskalnu godinu.

Okvir 3: Projektiranje prihoda od indirektnih poreza u BiH

Nosilac aktivnosti:

Odjeljenje za makroekonomsku analizu Upravnog odbora Uprave za indirektno oporezivanje (UIO)

Dinamika izrade:

proljetne projekcije – do 15. aprila

revidirane projekcije – u pravilu polovinom oktobra (pred finalizaciju budžeta)

vanredne projekcije – ukoliko dođe do vanrednih okolnosti¹

alternativne projekcije – na bazi alternativnih makroekonomskih pokazatelja Direkcije za ekonomsko planiranje (odražavaju senzitivnost prihoda), za potrebe izrade ERP (novembar)

Vremenski horizont projekcija:

četiri fiskalne godine - tekuća fiskalna godina + tri sljedeće (npr. u aprilu 2020 biće pripremljene projekcije za period 2020-2023), *rolling* princip

Korisnici projekcija:

Ministarstvo financija i trezora BiH

Federalno ministarstvo financija

Ministarstvo financija RS

Direkcija za financije Brčko Distrikta

Savjetodavna grupa Fiskalnog vijeća

UIO, Direkcija za ekonomsko planiranje, MMF

Pretpostavke za izradu projekcija:

Prognoze makroekonomskih pokazatelja Direkcije za ekonomsko planiranje (DEP) za tekuću i naredne tri godine;

Efekti izmjena politika indirektnih poreza (PDV, akcize, carine, putarina);

Efekti primjene međunarodnih sporazuma (npr. SSP, EFTA, adaptirani SSP) čija primjena počinje u periodu izrade projekcija;

Istorijski trendovi (2006-...)

Tekući trendovi u naplati prihoda od indirektnih poreza.

Vrste scenarija projekcija:

Osnovni (uključuje i efekte usvojenih izmjena politika indirektnih poreza)

Programski (uključuje efekte potencijalnih izmjena politika indirektnih poreza)

Objava:

OMA bilten, www.oma.uino.gov.ba

¹ Npr. u junu 2014. izrađene su vanredne projekcije da bi se odrazili efekti poplava na prihode od indirektnih poreza

Proces izrade projekcija prihoda u entitetima i distriktu Brčko je u cijelosti harmoniziran, kao dio procesa izrade dokumenta okvirnog budžeta (vid. Okvir 4).

²¹ Zakon o Fiskalnom vijeću u BiH, Službeni glasnik BiH 63/08

Okvir 4: Projektiranje prihoda u entitetima i Distriktu**Federacija BiH**

Zakonu o budžetima u Federaciji Bosne i Hercegovine ("Službene novine Federacije BiH", br. 102/13, 9/14, 13/14, 8/15, 91/15, 102/15 i 104/16, 5/18), čl. 16:

DOB je akt koji sadrži makroekonomske projekcije i prognoze budžetskih sredstava i izdataka za naredne tri godine i na kojem se zasniva priprema i izrada budžeta

Republika Srpska

Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 121/12, 52/1, 103/15 i 15/16), čl. 16:

(1) Priprema i izrada budžeta zasniva se na Dokumentu okvirnog budžeta (u daljem tekstu: DOB).

(2) DOB je akt koji sadrži makroekonomske projekcije i prognoze budžetskih sredstava i izdataka za sljedeću godinu i naredne dvije fiskalne godine.

Brčko distrikt

Zakon o budžetu Brčko distrikta Bosne i Hercegovine (Službeni glasnik Brčko distrikta Bosne i Hercegovine, br. 34/08, 40/15 i 39/17), čl. 10:

(1) Upravljanje budžetom i izrada budžeta zasniva se na dokumentu okvirnog budžeta koji obuhvata najmanje fiskalnu godinu i dvije naredne fiskalne godine.

(2) Osnove za izradu budžeta Distrikta zasnivaju se na procjeni privrednog razvoja, razvoja socijalnog sektora, makroekonomskih indikatora i prognozi prihoda i rashoda za godine koje su obuhvaćene dokumentom okvirnog budžeta.

(3) Trogodišnje planiranje budžeta je obaveza za sve budžetske korisnike i vanbudžetske fondove.

Projekcije prihoda kao standard za ocjenu efikasnosti porezne administracije

Projekcije prihoda se obično izrađuju najmanje dva puta godišnje u svrhu izrade godišnjeg budžeta. U ranoj fazi se projekcije poreznih prihoda izrađuju temeljem pretpostavke da nije bilo izmjena u vladinim politikama. Cilj je da se uspostavi nivo resursa koji je potreban za donošenje određenih odluka u vezi sa budžetom. U finalnoj fazi prognoze uključuju sve budžetske odluke o promjenama poreza i kao takve se prezentiraju u parlamentu. Druge budžetske projekcije prihoda imaju i sporednu upotrebu unutar vlade. Obično se koriste za uspostavljanje ciljeva izvršenja za porezne administracije i agencije. Golosov i King (2002), istražujući svrsishodnost korištenja projekcija prihoda kao standardna efikasnosti porezne administracije, zaključuju da utjecaj tako definiranih postavljenih ciljeva naplate prihoda ovisi o daljim koracima, odnosno da li se porezna administracija nagrađuje ili kažnjava ukoliko izvršenje premaši projekcije, odnosno ukoliko naplata podbaci. Jedni sugeriraju da projekcije prihoda trebaju biti postavljene nisko da bi djelovale poticajno na poreznu administraciju da ih premaši. Drugi, pak, smatraju da bi projekcije trebale biti što više da bi porezna administracija učinila dodatne napore da ih ostvari. Iako je drugi pristup vrlo čest u praksi postavlja se pitanje koliko visoko mogu biti postavljene projekcije, s obzirom na činjenicu da se temelje na neizmijenjenim poreznim procedurama administriranja poreza. Odnosno, drugim riječima, promjene u administriranju poreza, od parcijalnih promjena (npr. uvođenje elektronske komunikacije sa obveznicima u vidu podnošenja elektronskih prijava) do reformi (npr. direktan pristup porezne administracije knjigovodstvenim evidencijama obveznika) trebaju donijeti, u većoj ili manjoj mjeri, pozitivne rezultate u smislu manje porezne evazije i veće naplate prihoda. Osim toga, treba imati u vidu da je naplata prihoda samo jedan od aspekata efikasnosti porezne administracije, te da postoji niz drugih pokazatelja uspješnosti administriranja poreza. Mjerenje efikasnosti porezne administracije naplatom prihoda može dovesti u zabludu, budući da mjere porezne politike, koje podrazumijevaju sužavanje porezne osnovice (oslobađanja,

izuzimanja, olakšice i sl.) ili smanjenje stopa rezultiraju manjim poreznim prihodima, uz možda čak i veći napor porezne administracije.

Imajući u vidu različitosti poreznih sistema i ustroja poreznih administracija iniciran je specifični projekt – TADAT²², koji je fokusiran na naplatu poreznih prihoda. TADAT predstavlja globalni alat koji se može koristiti za procjenu snaga i slabosti poreznih administracija (TADAT, 2015). Projekt²³ se fokusira na najvažnije poreze koji dominiraju poreznim strukturama. U razvijenim državama radi se o porezu na dohodak, uključujući i poreze po odbitku (PAYE), porezu na dobit i PDV-u, a u zemljama u razvoju uglavnom je usmjeren na analizu PDV administracije. Projekt podrazumijeva procjenu učinka porezne administracije u devet područja. Za potrebe analize efikasnosti poreznih administracija za svako područje su definirani indikatori. Jedno od područja analize je i efikasno upravljanje prihodima. Osnovni zahtjev u ovom području nalaže sljedeće:

- (i). naplata prihoda mora biti u cijelosti promatrana u odnosu na budžetska očekivanja i analizirana u svrhu izrade prognoza prihoda od strane vlada;
- (ii). opravdani povrati poreza pojedincima i kompanijama moraju odmah biti isplaćeni.

Za ocjenu ispunjenosti navedenih standarda iz područja efikasnosti upravljanja prihodima definirana su tri pokazatelja:

- Doprinos procesu prognoze vladinih poreznih prihoda (P8-22);
- Adekvatnost računovodstvenog sistema za evidenciju poreznih prihoda (P8-23);
- Adekvatnost procesa povrata poreza (P8-24).

Porezna administracija treba da osigura vladi inpute za izradu projekcija poreznih prihoda i procjenu prihoda. Inputi podrazumijevaju podatke i analize porezne administracije koji su potrebni za proces izrade prognoza i projekcija. Glavna odgovornost, po pravilu, za izradu projekcija je na ministarstvu financija koje ih prezentira vladi. Ministarstvo financija postavlja poreznoj administraciji set operativnih ciljeva u vezi sa naplatom prihoda od poreza na osnovu različitih faktora, uključujući promjene u makroekonomskom okruženju, te priprema prognoze za različite poreze. U slučaju da se dogode promjene glavnih faktora koji determiniraju projekcije tokom fiskalne godine (npr. oštar pad BDP, cjenovni šokovi na svjetskom tržištu) tada je ministarstvo financija dužno blagovremeno revidirati projekcije. Treba imati u vidu da postoje mnogobrojni faktori koji su izvan kontrole porezne administracije, iako se od nje očekuje da doprinese kvaliteti projekcija prihoda.

Doprinos porezne administracije kvaliteti inputa za projekcije prihoda ogleda se u postojanju internih analitičkih kapaciteta u smislu sljedećih analiza:

- Analiza trendova u naplati
- Analize efekata kontrola u smislu naplaćenih prihoda
- Analize poštivanja propisa od strane obveznika
- Analize obrasca plaćanja poreza po vrstama poreza i kategorijama obveznika
- Analiza efekata poreznih izdataka zbog primjene oslobađanja, odbitaka, diferenciranih stopa, odlaganja porezne obveze i sl.

Pored navedenog, porezna administracija je dužna da redovito prati i vladu izvještava o naplati osnovnih vrsta poreza kako bi se pojava devijacija uočila u najranijoj fazi, te da analizira uzroke devijacija u odnosu na fiskalne prognoze (TADAT, 2015).

²² Tax Administration Diagnostic Assessment Tool

²³ TADAT ima potporu Europske komisije, MMF-a, Svjetske banke i vlada Njemačke, Japana, Nizozemske, Norveške, Švicarske i Velike Britanije.

LITERATURA

- Danninger, S., Cangiano, M., Kyobe, A. (2005). "The Political Economy of Revenue-Forecasting Experience from Low-Income Countries". IMF Working Paper WP/05/2. Washington: IMF.
- Goloso, M., King, J. (2002). "Tax Revenue Forecast in IMF-Supported Programs". IMF Working Paper WP/02/236. Washington: IMF.
- IMF. (2014). "The Fiscal Transparency Code". Washington: IMF.
- IMF. (2018). "Fiscal Transparency Handbook". Washington: IMF.
- Kyobe, A., Danninger, S., (2005). "Revenue Forecasting—How is it done? Results from a Survey of Low-Income Countries". IMF Working Paper WP/05/24. Washington: IMF.
- OECD. (2002). "OECD Best Practices for Budget Transparency".
- OECD. (2014). "The principles of budgetary governance". Draft recommendation of the OECD Council.
- OECD. (2015). "Recommendation of the Council on budgetary governance". Public Governance and Territorial Development Directorate.
- OECD. (2017). "Budget Transparency Toolkit". Paris: OECD Publishing.
- Sherwood, M. (2015). "Medium-Term Budgetary Frameworks in the EU Member States". *European Economy*. Discussion paper 021. European Commission.
- TADAT. (2015). "Field Guide".