

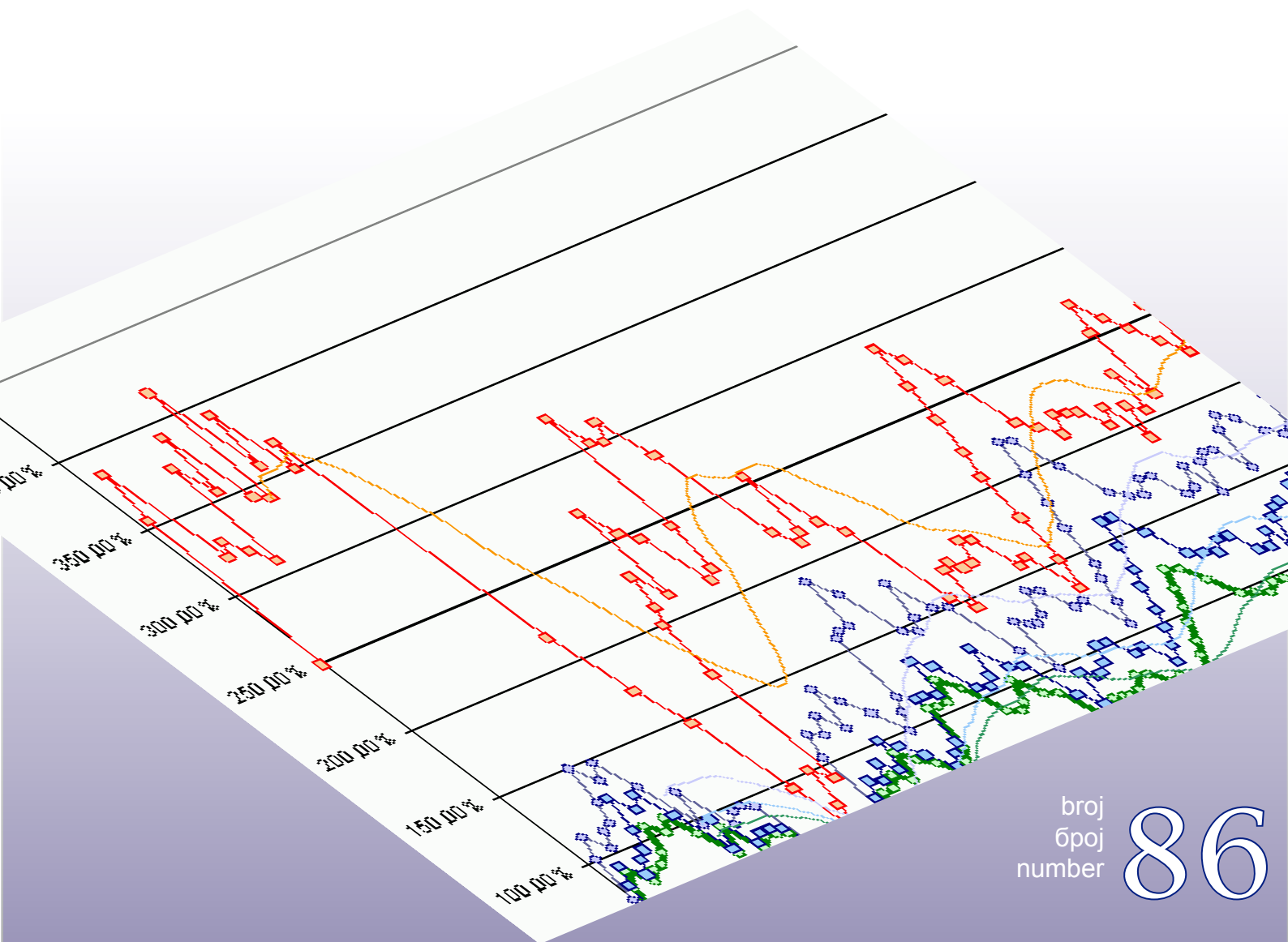
Bosna i Hercegovina
Odjeljenje za makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za indirektno-
neizravno oporezivanje



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

Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Tax Authority

Oma Bilten

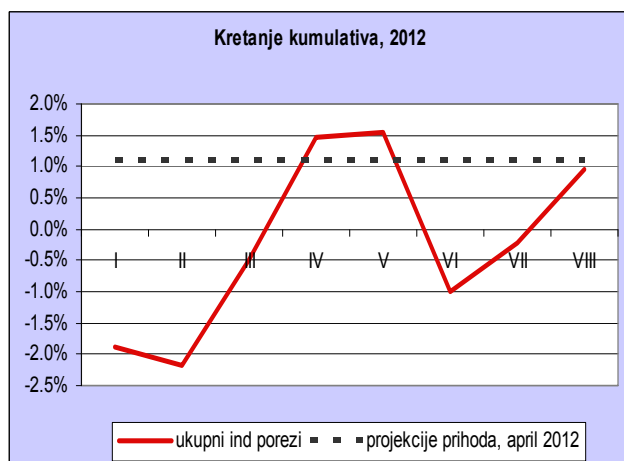


broj
број
number

86

Uz ovaj broj

Naplatom prihoda od indirektnih poreza u mjesecu avgustu 2012.g. značajno su poboljšani dosadašnji trendovi kod indirektnih poreza. Prema preliminarnom izvještaju UIO **neto naplata u avgustu je za 9,4% bila veća od neto naplate u istom mjesecu 2011.g.** Krajnji rezultat bi bio i bolji da nije zabilježen i rast povrata indirektnih poreza za 7,8% u odnosu na avgust 2011. Na nivou osam mjeseci naplaćeno je 3,264 mlrd KM neto prihoda. Porast prihoda u avgustu ne samo da je bio dovoljan da kompenzira pad prihoda u junu već je donio i porast od 0,9% na nivou osam mjeseci u odnosu na isti period 2011. i time se značajno približio godišnjem projektovanom rastu od 1,1% (vid. Grafikon). U cjelini, za osam mjeseci 2012. naplaćeno je cca 30 mil KM više nego u istom periodu 2011.g. Posmatrano po vrstama prihoda rast je zabilježen kod neto prihoda od PDV-a od cca 42 mil KM, te kod prihoda od akciza od 29 mil KM. Očekivano, prihodi od carine su manji za 39 mil KM.



Prihodi od akciza su u avgustu 2012. zabilježili snažan rast od 31%. Rastu akciza su najviše doprinijeli domaći obveznici akcize na duhan i akcize na derivate nafte. Akcize, iz godinu u godinu, postaju sve značajniji izvor javnih prihoda. Zajedno s putarinom čine trećinu prihoda od indirektnih poreza. Imajući to u vidu značajnija odstupanja u naplati

akciza u odnosu na projekcije mogu da destabiliziraju finansiranje nivoa vlada. To ukazuje na potrebu da fiskalne vlasti trebaju posvetiti više pažnje politici akciza u BiH.

dr.sc. Dinka Antić
šef Odjeljenja

Sadržaj:

Porezne olakšice	2
Konsolidovani izvještaji: JR, Institucije BiH, entiteti	10
Konsolidovani izvještaji: Opća vlada	12
Konsolidovani izvještaji: Kantoni	13

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

Porezne olakšice

(piše: dr. sc. Dinka Antić)

Pojam i motivi uvođenja

Savremeni porezni sistemi uključuju različite porezne povlastice koje se odobravaju određenim kategorijama poreznih obveznika. Porezne povlastice se nazivaju i poreznim olakšicama (engl. *tax relief*). Porezne olakšice predstavljaju *„generički pojam kojim se opisuje cjelokupnost metoda koje se koriste u cilju smanjenja ili odlaganja poreznog tereta bez obzira na način na koji se postižu“*¹. Porezne olakšice predstavljaju „ustupak koji čini država“ poreznom obvezniku².

Porezne olakšice se uvode iz različitih motiva. Motivi mogu biti ekonomske naravi. Selektivnim oporezivanjem države nastoje da stimuliraju zapošljavanje i rast. Olakšice se mogu odobriti izvoznicima ili prilikom investiranja i zapošljavanja novih radnika.

Država se prilikom uvođenja poreznih olakšica može voditi i socijalno-političkim motivima. Porezi mogu predstavljati efikasan instrument redistribucije dohotka i bogatstva u društvu. U cilju osiguranja ravnomjernijeg nivoa životnog standarda u zemlji država koristi različite porezne i budžetske instrumente koje joj stoje na raspolaganju. Neki od njih su se pokazali efikasnim, poput progresivnog oporezivanja dohotka slojeva društva koji zarađuju više dohotke, uz politiku ciljanih transfera prema siromašnijim slojevima, mada su politički nepopularni u razvijenim zemljama s obzirom na povećanje poreznog tereta slojeva društva koji financira predizborne kampanje. Selektivno oporezivanje potrošnje diferenciranim stopama PDV-a često se koristi u političke svrhe, u cilju približavanja masovnijim slojevima društva. Međutim, diferencirano oporezivanje potrošnje sniženim stopama PDV-a se pokazalo neefikasnom mjerom za rješavanje socijalnih nejednakosti³. Država često poseže za selektivnim oporezivanjem da bi osigurala socijalno uključivanje određenih grupacija stanovništva koje žive na marginama društva (npr. hendikepiranih, ratnih veterana) u društveno-ekonomske tokove. Pored toga, država poreznom politikom može da djeluje na ravnomjerniji razvoj regiona unutar države i smanjenje jaza između najrazvijenijih i nerazvijenih. U određenim siromašnijim ili geografski dislociranim ili nepristupačnim regionima, uvođenjem niskih stopa poreza, kombinirano sa drugim budžetskim mjerama, politikom rashoda i javnih investicija, države nastoje podstaknuti razvoj tih krajeva i spriječiti iseljavanje stanovništva. Danas, u vrijeme sprovođenja fiskalnih konsolidacija budžeta i socijalnih fondova države uvode porezne olakšice za građane koji uplaćuju različite vidove socijalnih shema osiguranja privatnog karaktera. Navedenim olakšicama se, s jedne strane, stimuliraju građani da različitim vidovima štednje i shemama osiguranja sami osiguraju dodatni vid priliva naknada u starosti, a s druge strane se dugoročno rasterećuju državni socijalni fondovi.

Vrste poreznih olakšica

Postoje različite klasifikacije poreznih olakšica. Prema vrsti poreza kod kojeg se odobravaju olakšice se dijele na olakšice kod oporezivanja dobiti, dohotka, imovine, prometa i dr. Prema vremenu važenja porezne olakšice se dijele na trajne i privremene. Trajne porezne olakšice uglavnom se vezuju za određene kategorije obveznika koje su oslobođene u većini poreznih sistema (državne institucije, vjerske zajednice, diplomatsko-konzularne misije i dr.). U suštini, porezne olakšice se uvode zakonom i ostaju na snazi sve dok se zakon u tom dijelu ne izmijeni ili se u potpunosti ukine. U pogledu ostvarivanja poreznih olakšica one se mogu klasificirati na oslobađanja, koja se realiziraju u momentu nastanka oporezivnog događaja, npr. kupovinom dobra koje je oslobođeno plaćanja poreza, u momentu podnošenja porezne prijave, ili sa

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

² Više: Popović D., "Nauka o porezima i porezno pravo", Beograd, 1997., str. 192.

³ Više: Antić D., "Studija o implikacijama diferenciranih stopa PDV-a u Bosni i Hercegovini", Upravni odbor UIO, juli 2011.g, www.oma.uino.gov.ba.

odlaganjem, naknadno, odnosno nakon što se ostvare određeni uvjeti, u određenom roku (kod povrata PDV-a, akcize, dohotka) ili su akontativnog karaktera za financiranje budućih poreznih obveza (kod poreznih kredita).

Porezne olakšice predstavljaju ustupak (koncesiju) koju država može uvesti u odnosu na poreznog obveznika, poreznu osnovicu, poreznu stopu i iznos poreza.

Izuzimanje određenih kategorija fizičkih i pravnih lica iz oporezivanja predstavlja rasprostranjeni vid poreznih olakšica. Ovakav selektivan pristup u pogledu obveznika prisutan je i kod oporezivanja dohotka, prihoda, imovine i potrošnje. Generalno, oporezivanje nerizidenata je selektivno propisano u većini država, u pogledu oporezivanja određenih vidova dohotka ili potrošnje. Tako su članovi diplomatskih misija i konzularnih predstavništva oslobođeni plaćanja poreza na promet ili imaju pravo potraživati povrat PDV-a. Po pravilu plaćanja poreza su oslobođene i državne institucije, te vjerske zajednice.

Porezne olakšice koje se odnose na poreznu osnovicu mogu se podijeliti na izuzeća (engl. *exemptions*) i odbitke (engl. *tax allowances, deductions*)

Kod izuzimanja određeni vidovi porezne osnovice se po definiciji izuzimaju iz porezne osnovice. Odbici kojima se umanjuje poreska osnovica mogu da se odnose na standardne lične odbitke kod oporezivanja dohotka, te odbitke za izdržavane članove domaćinstva, kao i druge odbitke koje može zakonodavac priznati. Uvođenje ličnih odbitaka zagovarao je John Stewart Mill još polovinom XIX vijeka. Model oporezivanja dohotka za kojeg se zalagao Mill podrazumijevao je proporcionalnu poresku stopu na sve vrste dohotka i oslobađanje od poreza za dohotke ispod utvrđenog limita. Neporezivi dio dohotka je trebao odgovarati egzistencijalnom minimumu koji bi pokrивao „nužne proizvode za postojeću populaciju“. Mill je čak 1857.g. izračunao da bi to iznosilo 100 £, dok bi naredna poreska jedinica trebala biti oporeziva nižom stopom da bi se izbjegli regresivni poreski učinci.⁴ Time bi se na određeni način stimuliralo zapošljavanje siromašnih i nekvalificiranih radnika.

Porezne olakšice u pogledu visine porezne stope najčešće se odnose na oporezivanje potrošnje, gdje se za osnovne životne namirnice uvodi snižena (ili povlašćena) stopa PDV-a. Povlašćeni porezni tretman, koji pored nižih stopa poreza uključuje i pojednostavljene administrativne postupke i procedure vođenja poslovnih knjiga, obračuna i naplate poreza, često se primjenjuje za male firme.

Porezne olakšice kojima se umanjuje iznos obračunatog poreza odnose se uglavnom na porezne kredite koji se odobravaju poreznim obveznicima kod različitih oblika oporezivanja. Uključivanje ličnih okolnosti u oporezivanje dohotka može se realizirati na nekoliko načina: umanjnjem porezne osnovice za osnovni lični odbitak i odbitak za izdržavane članove domaćinstva, povratom poreza na egzistencijalni minimum ili priznavanjem poreznog kredita za dio poreza koji se odnosi na egzistencijalni minimum. Konačno, porezni kredit se vrlo često kao olakšica odobrava u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja dohotka. Porezni obveznik koji ostvari dohodak izvan države u kojoj ima prebivalište može odbiti porezni kredit od ukupne porezne obveze u zemlji na ime poreza plaćenog na dohodak koji je ostvaren van zemlje. Korištenje poreznog kredita u ovom slučaju podrazumijeva da je prethodno dohodak zarađen van zemlje uključen u poreznu osnovicu. Najčešće države svojim propisima ograničavaju visinu poreznog kredita koji se može odobriti na ovaj način visinom poreza koji bi bio plaćen da je dohodak zarađen u zemlji. Ovaj princip je primijenjen i u BiH u zakonima o porezu na dohodak entiteta i Brčko Distrikta, ne samo u pogledu dohotka zarađenog van BiH, nego i dohotka ostvarenog u drugom entitetu i/ili Distriktu, sve u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja dohotka unutar BiH.

⁴ Ekelund R.B. Jr., Hébert R.F., "A History of Economic Theory and Method", fifth edition, Waveland Press, Inc., Illinois, USA, 2007., pp. 197-199.

PRILOG: Porezne olakšice u BiH u funkciji rasta i zapošljavanja

Republika Srpska, prema najnovijim izmjenama Zakona o porezu na dobit¹ uvela je dvije vrste poreznih olakšica:

(1) **Olakšice za obveznike koji izvrše ulaganja u proizvodnju.** Obveznik koji na teritoriji RS izvrši ulaganje u opremu, postrojenja i nepokretnosti za obavljanje vlastite registrirane proizvodne djelatnosti ima pravo na umanjeње porezne osnovice za vrijednost izvršenog ulaganja. Obveznik može ostvariti poreznu olakšicu samo na opremu i postrojenja koja se neposredno koriste u procesu proizvodnje i prerade. Nepokretnostima se smatraju novi građevinski objekti i zemljište ispod njih koji neposredno služe obavljanju proizvodne djelatnosti. Umanjenje porezne osnovice vrši se u poreznom periodu u kojem su oprema, postrojenja ili nepokretnosti stavljeni u upotrebu. Obveznik ne može ostvariti pravo na umanjeње porezne osnovice za opremu, postrojenja ili nepokretnosti koje je stekao poklonom;

(2) **Olakšice za obveznike koji zapošljavaju nove radnike.** Porezni obveznik koji u jednoj kalendarskoj godini zaposli najmanje 30 novih radnika na neodređeno vrijeme ima pravo na umanjeње porezne osnovice za iznos plaćenog poreza na dohodak i doprinosa za te radnike. Pravo na umanjeње porezne osnovice porezni obveznik može ostvariti ukoliko zaposli radnike koji se nalaze na evidenciji Zavoda za zapošljavanje RS. Pravo na umanjeње porezne osnovice ostvaruje se na kraju poreznog perioda, u godini u kojoj su zaposleni radnici, a nakon što Porezna uprava utvrdi da se u evidenciji Jedinog sistema registracije, naplate i kontrole doprinosa nalazi 30 radnika više kod tog poreznog obveznika u odnosu na kraj prethodnog poreznog perioda. Novozaposlenim radnikom ne smatraju se lica koja su bila zaposlena u zavisnom ili matičnom pravnom licu poreznog obveznika.

Federacija BiH² predviđa sljedeće porezne olakšice:

(1) Obveznik koji je u godini za koju se utvrđuje porez na dobit izvozom ostvario preko 30% od ukupno ostvarenog prihoda oslobađa se plaćanja poreza na dobit za tu godinu;

(2) Obveznik koji u razdoblju od pet uzastopnih godina ulaže u proizvodnju u vrijednosti od najmanje 20 milijuna KM, na teritoriju FBiH, oslobađa se plaćanja poreza na dobit za razdoblje od pet godina počevši od prve godine ulaganja u kojoj mora biti uloženo najmanje četiri milijuna KM;

(3) Obveznik koji zapošljava više od 50% invalidnih lica i lica s posebnim potrebama dulje od godinu dana oslobađa se plaćanja poreza na dobit za godinu u kojoj je bilo zaposleno više od 50% invalidnih lica i lica s posebnim potrebama.

Distrikt Brčko³ propisuje sljedeće porezne poticaje za izvoznike, investicije i zapošljavanje:

(1) Poreznom obvezniku koji na teritoriji Distrikta izvrši ulaganje u mašine i opremu za obavljanje vlastite registrovane djelatnosti, porezna osnovica se umanjuje za iznos ulaganja, i to za iznos nabavne cijene mašina i opreme, pri čemu se umanjeње porezne osnovice ne odnosi na nabavku putničkih vozila i kancelarijskog namještaja;

(2) Poreznom obvezniku koji u poreznoj godini zaposli nove radnike na neodređeno vrijeme, umanjuje se porezna osnovica u visini isplaćenih bruto plata novozaposlenih radnika, ukoliko porezni obveznik ili novozaposleni radnici ne koriste podsticaje za zapošljavanje po nekom drugom osnovu.

(3) Obveznik koji je u godini za koju se utvrđuje porez na dobit izvozom ostvario preko određenog procenta od ukupno ostvarenog prihoda oslobađa se plaćanja poreza na dobit za tu godinu u dvostrukom procentu.

¹ Zakon o porezu na dobit („Službeni glasnik RS”, br. 91/06, 57/12)

² Zakon o porezu na dobit („Službene novine FBiH” br. 97/07, 14/08 i 39/09)

³ Zakon o porezu na dobit („Službeni glasnik Brčko Distrikta”, br. 60/10, 57/11 i 33/12)

Implikacije poreznih olakšica

Gore izneseni primjeri poreznih olakšica pokazuju da su one često neminovnost u poreznim sistemima, pogotovo kada se koriste kao instrument preraspodjele dohotka i bogatstva ili u cilju sprječavanja ili ublažavanja efekata dvostrukog oporezivanja dohotka. S druge strane, postoji i širok dijapazon negativnih efekata primjene poreznih olakšica.

Porezni sistemi bez poreznih olakšica, oslobađanja, odbitaka, sniženih stopa i dr. su mnogo jednostavniji i ne zahtijevaju velike resurse za poštivanje poreznih propisa. Međutim, porezni sistemi koji uključuju porezne olakšice su daleko kompleksniji, što proizvodi i dodatne troškove poreznom organu. Na primjer, usvajanje poreznih olakšica kod oporezivanja dohotka nužno primorava porezni organ da uspostavi integralni informacijski sistem o poreznim obveznicima (imaocima dohotka) i izdržanim članovima domaćinstava kako bi se olakšice mogle ispravno obračunati. Pored toga, porezna uprava treba da osigura kontinuirano ažuriranje podataka o poreznim obveznicima, njihovom bračnom statusu, broju djece i ostalih članova domaćinstva, visini primanja članova domaćinstva da bi se utvrdilo da li potpadaju pod izdržavanje članove i dr. Naravno, ovi podaci se mogu dnevno mijenjati, te je nužno osigurati centraliziranu bazu podataka koja će omogućiti kontrolu podataka koje su obveznici prijavili na svojim poreznim karticama, da bi se spriječila prevare. Kompleksnost poreznog sistema sa olakšicama na određeni način može pogoditi i korisnike olakšica koji imaju dodatne troškove pribavljanja potrebne dokumentacije za priznanje odbitka, koje nekada može biti jako obimna (npr. kod priznavanja kamate na stambene kredite). Stoga, administrativna kompleksnost može biti i faktor koji će obeshrabriti porezne obveznike da potražuju porezne olakšice.

Porezne olakšice dovode do smanjenja poreznih prihoda na dva načina. Primjenom standardnih i drugih odbitaka, umanjnjem porezne osnovice, oslobađanjem od plaćanja poreza djelimično ili u cijelosti smanjuje se porezna osnovica na koju se primjenjuju porezne stope. S druge strane, porezne olakšice mogu podrazumijevati snižene stope poreza, koje, ukoliko se primijene na standardnu poreznu osnovicu, daju manje poreznih prihoda.

Postojanje poreznih olakšica može predstavljati motiv za pronalaženje načina da se olakšice neopravdano koriste. Dostavljanje netačnih podataka o bračnom statusu, broju djece, izdržanim članovima domaćinstva i njihovim primanjima može dovesti do odliva prihoda prema poreznim obveznicima koji nemaju pravo na olakšice. Isto tako, uvođenje diferenciranih stopa u prometu dobara i usluga može biti poticaj za prikazivanje prometa dobara koji bi se trebali oporezovati po standardnoj stopi kao da su dobra koja potpadaju pod nižu stopu⁵. Poznat je slučaj u BiH u vrijeme postojanja poreza na promet, kada su pekare masovno prikazivale samo promet kruha koji je bio oslobođen poreza, iako su proizvodile i mnogobrojne vrste peciva. Što su kompleksnije porezne olakšice to je veći rizik za nastanak poreznih prevara i porezne evazije.

Selektivnost u oporezivanju, koje se nalazi u osnovi poreznih olakšica, u području oporezivanja privrednih subjekata određene privredne subjekte može da stavi u povlaštenu položaj na tržištu u odnosu na konkurente. Na primjer, ukoliko se zakonodavac opredijeli za uvođenje diferencirane stope PDV-a na proizvod koji predstavlja supstitut proizvodu koji je oporezovan višom stopom normalno je za očekivati da će se potrošači, vođeni nižom prodajnom cijenom zbog manje stope poreza, više opredjeljivati za niže oporezovani supstitut. Isto tako, ukoliko se uvedu porezne olakšice investitorima ostali ekonomski subjekti, bez obzira koliko zapošljavaju radnika i u kojoj mjeri doprinose BDP i javnim prihodima, mogu se naći u podređenom položaju u odnosu na investitore. Ukoliko skala poreznih olakšica obuhvata širi dijapazon dobara i grana utoliko su tržišne devijacije veće, budući da se potrošači ne usmjeravaju prema najefikasnijim granama, već

⁵ Više: Antić D., „Studija o implikacijama diferenciranih stopa PDV-a u Bosni i Hercegovini“, Upravni odbor UIO, juli 2011.g, www.oma.uino.gov.ba.

prema granama koje imaju povlašteni porezni položaj. Iskrivljavanje stanja na tržištu šalje pogrešne signale investitorima o profitabilnosti i efikasnosti određenih grana, čime se ugrožava i efikasnost alokacije kapitala. Negativna posljedica poreznih olakšica je nastanak neloyalne konkurencije, favoriziranjem jednih ekonomskih subjekata i diskriminacijom drugih subjekata na tržištu.

Članice EU, u cilju osiguranja ispravnog funkcioniranja jedinstvenog tržišta Unije strogo ograničavaju sve porezne mjere, uključujući i porezne olakšice, koje ugrožavaju tržišne mehanizme i određene grupacije obveznika stavljaju u povoljniji položaj. EU je 1997.g. usvojila Kodeks oporezivanja kompanija⁶, u kojem su precizirana pravila oporezivanja koja su suprotna principima slobodnog kretanja dobara, usluga, kapitala i lica i principu tržišne konkurentnosti unutar EU. 1998.godine objavljena je detaljna lista mjera koje donose države a koje dovode do štetne porezne konkurencije. U dokumentu, koji je pripremljen od strane OECD, ponuđena je lista kontramjera kojima se nastoje suprotstaviti poreznim mjerama koje ugrožavaju konkurenciju i donošenje ekonomskih i finansijskih odluka, te derogiraju poreznu osnovicu (prihode) država⁷.

Potrebno je napomenuti da porezna konkurencija (između regiona i nivoa vlasti unutar države ili između država) može biti i korisna, ukoliko vodi poreznoj harmonizaciji, većoj efikasnosti ubiranja poreza i poreznom rasterećenju privrede⁸. U jednoj državi nekontrolirana porezna konkurencija može da apsorbuje budžete nivoa vlada, dovodeći do neprihvatljivog smanjenja financiranja javnih usluga i fiskalne degradacije⁹. Slični efekti štetne porezne konkurencije, samo mnogo šireg obima nastaju i u EU. Unija, kao jedinstveni ekonomski prostor, može biti regionalno i globalno konkurentna samo ukoliko je postignuta efikasna alokacija kapitala i drugih resursa unutar Unije. Taj cilj se može postići, između ostalih mjera, i ukidanjem poreznih olakšica.

Efekat poreznih izdataka

Direktna posljedica poreznih olakšica jeste smanjenje poreznih prihoda. Primjenom poreznih olakšica nastaje tzv. porezni izdatak (engl. *tax expenditures*). Pojam poreznog izdatka je uveo Stanley Surrey, profesor sa Harvarda 60-tih XX vijeka. Ovim pojmom se opisuju „troškovi prihoda koje vlada ima zbog odobravanja određenih poreznih ustupaka ili poreznih preferencijala, kao što su krediti, oslobođanja ili odbici, koji se generalno uvode u cilju favoriziranja određene industrije, aktivnosti ili kategorije obveznika.”¹⁰ S obzirom da se porezne olakšice mogu na drugi način nadomjestiti budžetskom intervencijom, tj. transferima iz budžeta prema određenim kategorijama obveznika, prof. Surrey ih je nazvao poreznim izdacima. Porezni izdaci se definiraju kao prihodi koji su izgubljeni kao rezultat primjene poreznih propisa. Odnose se na porezna oslobođanja, porezne olakšice i odbitke, porezne kredite koji umanjuju poreznu obvezu, niže stope poreza, odložene poreze (npr. ubrzana amortizacija). Zbog nemogućnosti preciznog izračuna države pribjegavaju procjenama gubitaka prihoda¹¹. Pravila fiskalne transparentnosti nalažu da se iznosi poreznih izdataka moraju objaviti u izvještajima vlada o fiskalnim operacijama. Standard 3.1.3. Priručnika MMF-a o fiskalnoj transparentnosti nalaže da se „izvještaji kojima se opisuje narav i fiskalna značajnost poreznih izdataka centralne vlade ... trebaju biti dio budžetskog dokumenta, zajedno sa procjenom svih glavnih fiskalnih rizika.”¹² Postoje ozbiljni razlozi u pozadini ovog

⁶ Council of European Union, Code of conduct for business taxation, 1 December 1997, OJ C 2, 6.1.1998.

⁷ Više: OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, 1998.

⁸ Više: Schön W. (ed.), „Tax Competition in Europe”, European Association of Tax Law Professors, IBFD, Amsterdam, 2003.

⁹ Npr. trka između članica u snižavanju stopa poreza kako bi se privukli investitori, koja se u literaturi naziva „trka do dna” - engl. *race to the bottom*) može imati za posljedicu efekat „osiromašjenja susjeda” (engl. *beggar thy neighbour*) ili kolokvijalno „drenažu” prihoda i ekonomskih aktivnosti u regionima/članicama koje su pogođene mjerama, ali i u regionima/članicama koje sprovode mjere.

¹⁰ IBFD, „International Tax Glossary”, 5th Edition, Amsterdam, 2005., p. 401.

¹¹ U BiH je izvršeno istraživanje obima poreznih izdataka kod oporezivanja dobiti. Više: Lazović-Pita L., Pita S., „Porezni izdaci u sustavu poreza na dobit: primjer BiH”, zbornik radova sa konferencije „Skrivena javna potrošnja - budućnost poreznih izdataka?”, Institut za javne financije, Zagreb, 10.2.2012., str. 105-115.

¹² IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2007, Washington.

zahtjeva MMF-a. U nekim zemljama izgubljeni prihodi mogu biti jako veliki. Porezni izdaci ne zahtijevaju formalno odobrenje kao ostali standardni izdaci, budući da su već omogućeni pozitivnim zakonskim propisima. Oni ostaju na snazi sve dok je na snazi legislativa koja omogućava njihov nastanak. Međutim, upravo ta razlika u odnosu na standardne rashode može smanjiti stepen fiskalne transparentnosti i dovesti do eskalacije i većeg gubitka prihoda nego što je očekivano zbog poreznih prevara, slabljenja porezne discipline obveznika i jačanja korupcije u poreznim upravama. Iz ovih razloga nužno je svake godine u prijedlogu budžeta dati procjenu poreznih izdataka po glavnim kategorijama, po mogućnosti sa uporedivim kategorijama poreznih izdataka iz prethodnih fiskalnih godina¹³.

Porezna strategija razvijenih zemalja

Zbog negativnih implikacija razvijene zemlje EU i OECD se zalažu za ukidanje ili drastično smanjenje poreznih olakšica. U poreznim sistemima zadržavaju se samo olakšice koje se uvode u cilju stimuliranja istraživanja i razvoja (R&D – *Research & Development*)¹⁴, očuvanja životne sredine, te olakšice za novoosnovana preduzeća (engl. *Start-Ups*) kojima se podstiče otvaranje radnih mjesta i ekonomski rast.

Globalna financijska i ekonomska kriza je ponovno u fokus stavila pitanje efikasnosti poreznih sistema. Nova porezna strategija EU do 2020.g., te strategije MMF-a¹⁵, članica OECD¹⁶, potkrijepljene analizama iz studije nobelovca Jamesa Mirrleesa¹⁷, zasnivaju se na širenju porezne osnovice i smanjenju poreznih stopa.

Pristup u koncipiranju poreznih sistema koji podrazumijeva šire porezne osnovice i niže stope bi omogućio ostvarenje niza prednosti, koje su ujedno karakteristike idealnog poreznog sistema:

- *pravičnost*: Sistemi sa širokom osnovicom i niskim stopama su pravičniji, jer ne podrazumijevaju porezne olakšice. Ekonomski položaj privrednih subjekata na tržištu ne ovisi o poreznim preferencijama, već o preferencijama kupaca i efikasnosti interne ekonomije;
- *efikasnost*: Ukidanjem poreznih olakšica omogućena je ravnopravna konkurencija i puno djelovanje tržišnih mehanizama u alokaciji kapitala i drugih resursa;
- *jednostavnost*: Porezni sistemi bez olakšica su jednostavniji i za porezne uprave i za obveznike, zahtijevaju manje vremena i resursa kod poštivanja poreznih propisa, administriranja i kontrole poreza;
- *izdašnost*: Širenjem porezne osnovice porezima se obuhvaća širi krug poreznih obveznika, što povećava i ubrane prihode od poreza. S druge strane, niže stope većina obveznika demotiviraju obveznike da traže načine da izbjegavaju plaćanje poreza, budući da „troškovi“ izbjegavanja poreza često mogu da premaše iznos porezne obveze. Konačni efekat novog pravca oporezivanja jeste smanjenje sive ekonomije i povećanje prihoda.

¹³ SAD i Njemačka objavljuju procjene poreznih izdataka još od 60-tih godina XX vijeka, a danas skoro sve članice OECD i mnoge rastuće ekonomije i zemlje u razvoju.

¹⁴ OECD, „Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues“, 2002.

¹⁵ IMF World Economic and Financial Surveys, Fiscal Exit: From Strategy to Implementation, Fiscal Monitor, Washington, November 2010, pp. 73-84.

¹⁶ OECD, „OECD’s Current Tax Agenda“, June 2012., OECD, „Tax policy reform and fiscal consolidation“, Tax Policy Brief , December 2010.

¹⁷ Mirrlees J., „Reforming the tax system for the 21st century – Tax by Design“, i „Dimensions of Tax Design“, preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK, November 2010, <http://www.ifs.org.uk/mirrleesReview>.

LITERATURA

- Antić D., "Financije i finansijsko pravo", Panevropski univerzitet "Apeiron", Banjaluka, april 2012.
- Antić D., „Studija o implikacijama diferenciranih stopa PDV-a u Bosni i Hercegovini“, Upravni odbor UIO, juli 2011.g, www.oma.uino.gov.ba.
- Council of European Union, Code of conduct for business taxation, 1 December 1997, OJ C 2, 6.1.1998.
- Ekelund R.B. Jr., Hébert R.F., "A History of Economic Theory and Method", fifth edition, Waveland Press, Inc., Illinois, USA, 2007., pp. 197-199.
- IBFD, "International Tax Glossary", 5th Edition, Amsterdam, 2005.
- IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2007, Washington.
- IMF World Economic and Financial Surveys, Fiscal Exit: From Strategy to Implementation, Fiscal Monitor, Washington, November 2010, pp. 73-84.
- Lazović-Pita L., Pita S., „Porezni izdaci u sustavu poreza na dobit: primjer BiH“, zbornik radova sa konferencije „ Skrivena javna potrošnja - budućnost poreznih izdataka?“, Institut za javne financije, Zagreb, 2012., <http://www.ijf.hr/hr/konferencije/skrivena-javna-potrosnja-buducnost-poreznih-izdataka/597/>
- Mirrlees J., „Reforming the tax system for the 21st century – Tax by Design“, i "Dimensions of Tax Design", preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK, November 2010, <http://www.ifs.org.uk/mirrleesReview>.
- OECD, "OECD's Current Tax Agenda", June 2012.
- OECD, "Tax policy reform and fiscal consolidation", Tax Policy Brief , December 2010.
- OECD, „Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues“, 2002.
- Popović D., "Nauka o porezima i porezno pravo", Beograd, 1997.
- Schön W. (ed.), „Tax Competition in Europe“, European Association of Tax Law Professors, IBFD, Amsterdam, 2003.

Konsolidovani izvještaji

(pripremila: Aleksandra Regoje)

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

Konsolidovani izvještaj uključuje:

- prihode od indirektnih poreza koje prikuplja Uprava za indirektno oporezivanje na Jedinostveni račun,
- transfere sa Jedinostvenog 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.

Tabela 2. (Konsolidovani izvještaji: Opća vlada)

Preliminarni konsolidovani izvještaj uključuje:

- prihode i rashode budžeta institucija BiH,
- prihode i rashode budžeta FBiH, kantona, općina i fondova u FBiH,
- prihode i rashode budžeta RS*, općina i fondova u RS,
- prihode i rashode budžeta BD i fondova u BD.

Tabele 3.1. i 3.2. (Konsolidovani izvještaji: Kantoni)

Konsolidovani izvještaj uključuje:

- Prihode i rashode budžeta kantona,
- Prihode i rashode budžeta pripadajućih općina.

Izvještaji su izrađeni po metodologiji koja je korištena prije 2012. godine, obzirom su pri njihovoj izradi korišteni podaci izvještajnih jedinica sačinjeni po starim obrascima.

Neto finansiranje se odnosi na razliku primljenih zajmova i njihove otplate. Neto pozajmljivanje predstavlja razliku pozajmljivanja i primljenih otplata datih zajmova.

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

Konsolidovani izvještaj: JR, Institucije BiH, entiteti, 2012

	I	II	III	IV	V	VI	VII	I-VII
Ukupni prihodi	418,2	402,4	532,5	503,0	501,9	541,0	518,5	3.417,6
Porezi	382,4	357,6	455,6	440,0	460,7	441,2	484,2	3.021,8
Direktni porezi	23,4	27,8	58,3	40,5	34,4	28,9	28,9	242,2
Porezi na dohodak i dobit	22,8	27,1	57,3	39,6	33,4	27,9	27,8	235,8
Porez na imovinu	0,6	0,7	1,0	0,9	1,0	1,0	1,1	6,3
Indirektni porezi (neto)	358,8	329,8	397,1	399,5	426,2	412,0	455,3	2.778,7
PDV	217,9	210,1	264,0	252,3	267,4	260,0	282,4	1.754,1
Akcize	105,9	85,2	91,1	102,9	114,4	109,1	124,5	733,2
Putarina	21,2	19,0	20,6	22,7	23,9	23,5	27,0	157,9
Carine	12,6	14,5	20,1	20,1	19,1	18,0	19,7	124,1
Ostali indirektni porezi	1,2	1,0	1,3	1,5	1,4	1,4	1,6	9,4
Ostali porezi	0,2	0,1	0,1	0,0	0,1	0,3	0,1	0,9
Doprinosi za socijalno osiguranje	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Grantovi od stranih vlada i međunarodnih organizacija	1,8	1,1	0,6	1,1	0,4	7,1	0,4	12,5
Neporezni prihodi	33,8	43,2	77,0	61,9	40,8	91,8	33,8	382,2
Transferi od ostalih budžetskih jedinica	0,2	0,5	-0,7	0,1	0,0	0,9	0,1	1,1

	I	II	III	IV	V	VI	VII	I-VII
Ukupni rashodi	421,0	386,8	457,0	480,2	456,3	484,7	504,4	3.190,5
Tekući rashodi	416,5	382,3	453,2	475,3	450,4	468,8	490,4	3.136,9
Bruto plaće i naknade zaposlenih	130,3	131,5	133,0	133,6	129,2	129,2	135,9	922,8
Izdaci za materijal i usluge	13,3	17,2	26,2	29,4	27,6	31,8	22,8	168,4
Doznake na ime socijalne zaštite	51,5	52,7	65,1	55,1	45,3	57,9	58,8	386,4
Izdaci za kamate	5,0	5,8	19,2	8,5	14,3	27,6	5,1	85,6
Izdaci po osnovu kamata u inostranstvu	4,2	4,4	9,7	7,3	9,8	20,7	3,1	59,2
Izdaci po osnovu kamata u zemlji	0,8	1,4	9,6	1,2	4,5	6,9	2,0	26,4
Subvencije	2,2	2,4	4,0	13,8	6,1	8,4	17,8	54,8
Donacije (nerezidentima)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Transferi drugim budžetskim jedinicama	40,9	39,9	39,9	51,1	47,6	51,5	46,0	317,0
Transferi sa JR (BD, kantoni, općine, fondovi, dir. za ceste)	162,9	128,7	169,4	172,2	173,1	152,7	196,1	1.155,0
Drugi rashodi	10,2	4,0	-3,6	11,7	7,2	9,7	7,8	46,9
Neto izdaci za nefinansijsku imovinu	4,6	4,5	3,8	5,0	5,9	15,9	14,0	53,6
Izdaci za nefinansijsku imovinu	4,7	4,9	4,3	5,3	6,2	17,7	14,5	57,5
Primici od nefinansijske imovine	0,1	0,4	0,5	0,3	0,3	1,8	0,5	3,9
Bruto/Neto operativni bilans (prihodi minus tekući rashodi)	1,8	20,1	79,3	27,8	51,5	72,2	28,1	280,7
Neto pozajmljivanje/zaduživanje (ukupni prihodi minus ukupni rashodi)	-2,8	15,6	75,5	22,8	45,6	56,3	14,1	227,1
Neto finansiranje = (Minus) Neto pozajmljivanje/zaduživanje	2,8	-15,6	-75,5	-22,8	-45,6	-56,3	-14,1	-227,1

Tabela 1.

Konsolidovani izvještaj: Opća vlada, 2012

	Q1	Q2	Ukupno
Ukupni prihodi	2.507,7	2.822,1	5.329,8
Porezi	1.271,3	1.435,8	2.707,1
Direktni porezi	233,2	242,4	475,5
Porezi na dohodak i dobit	208,1	215,6	423,6
Porezi na plaću i radnu snagu	2,6	5,3	7,9
Porez na imovinu	22,5	21,6	44,0
Indirektni porezi	1.036,0	1.191,7	2.227,7
Ostali porezi	2,1	1,7	3,8
Doprinosi za socijalno osiguranje	931,3	1.020,6	1.951,9
Grantovi od stranih vlada i međunarodnih organizacija	5,2	11,0	16,2
Neporeski prihodi	299,0	354,3	653,3
Transferi od ostalih budžetskih jedinica	1,0	0,4	1,4
Ukupni rashodi	2.523,0	2.740,2	5.263,2
Tekući rashodi	2.469,8	2.654,6	5.124,4
Bruto plaće i naknade zaposlenih	801,2	808,0	1.609,2
Izdaci za materijal i usluge	432,8	503,7	936,5
Doznake na ime socijalne zaštite	1.043,8	1.066,5	2.110,3
Izdaci za kamate	37,0	59,7	96,7
Izdaci po osnovu kamata u inostranstvu	19,3	39,5	58,8
Izdaci po osnovu kamata u zemlji	17,7	20,2	37,9
Subvencije	49,3	65,8	115,1
Donacije (nerezidentima)	0,3	3,8	4,1
Transferi drugim budžetskim jedinicama	24,8	46,3	71,1
Drugi rashodi	80,7	100,8	181,5
Neto izdaci za nefinansijsku imovinu	53,2	85,7	138,9
Izdaci za nefinansijsku imovinu	60,9	94,0	154,9
Primici od nefinansijske imovine	7,7	8,3	16,0
Bruto/Neto operativni bilans (prihodi minus tekući rashodi)	37,9	167,6	205,4
Neto pozajmljivanje/zaduživanje (ukupni prihodi minus ukupni rashodi)	-15,3	81,9	66,6
Neto finansiranje = (Minus) Neto pozajmljivanje/zaduživanje	15,3	-81,9	-66,6

Tabela 2.

Konsolidovani izvještaj: Posavski kanton, 2012

		I	II	III	IV	V	VI	Q1	Q2	Ukupno
1	Prihodi (11+12+13+14)	2.409.859	2.176.695	2.690.658	2.566.146	2.750.750	2.282.291	7.277.212	7.599.187	14.876.399
11	Prihodi od poreza	1.893.829	1.664.422	2.188.078	2.121.986	2.135.340	1.803.112	5.746.329	6.060.438	11.806.767
	Porezi na dohodak i dobit	262.892	283.812	461.446	421.373	255.145	251.776	1.008.150	928.294	1.936.444
	Porez na imovinu	47.509	46.458	25.805	41.416	31.859	34.986	119.772	108.261	228.033
	Indirektni porezi	1.581.045	1.333.416	1.700.157	1.658.325	1.847.393	1.515.499	4.614.618	5.021.217	9.635.835
	Ostali porezi	2.383	736	670	872	943	851	3.789	2.666	6.455
12	Neporezni prihodi	444.712	472.724	480.519	422.099	402.515	371.900	1.397.955	1.196.514	2.594.469
13	Grantovi	71.318	39.549	22.061	22.061	212.895	107.279	132.928	342.235	475.163
14	Ostali prihodi	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	Rashodi (21+22)	2.306.623	2.746.942	2.839.681	2.442.647	2.905.717	2.757.500	7.893.246	8.105.864	15.999.110
21	Tekući izdaci	2.306.623	2.746.942	2.839.681	2.442.647	2.905.717	2.757.500	7.893.246	8.105.864	15.999.110
	Bruto plaće i naknade	1.704.795	1.752.960	1.758.987	1.734.994	1.783.865	1.731.611	5.216.742	5.250.470	10.467.212
	Izdaci za materijal i usluge	493.741	542.717	558.106	504.898	464.507	463.796	1.594.564	1.433.201	3.027.765
	Grantovi	96.069	434.987	521.253	199.727	656.508	549.865	1.052.309	1.406.100	2.458.409
	Izdaci za kamate i ostale naknade	12.018	16.278	1.335	3.028	837	12.228	29.631	16.093	45.724
	Doznake nižim potrošackim jedin.	0	0	0	0	0	0	0	0	0
22	Neto pozajmljivanje*	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	Neto nabavka nefin. sredstava	7.602	-3.538	62.007	63.153	247.663	45.936	66.071	356.752	422.823
4	Vladin suficit/deficit (1-2-3)	95.634	-566.709	-211.030	60.346	-402.630	-521.145	-682.105	-863.429	-1.545.534
5	Neto finansiranje**	-31.491	0	-4.454	-9.303	0	-32.364	-35.945	-41.667	-77.612

Tabela 3.

Konsolidovani izvještaj: Tuzlanski kanton, 2012

		I	II	III	IV	V	VI	Q1	Q2	Ukupno
1	Prihodi (11+12+13+14)	27.542.794	26.062.823	34.229.972	32.564.277	36.149.836	33.478.601	87.835.589	102.192.714	190.028.303
11	Prihodi od poreza	23.585.138	21.554.931	28.159.706	26.883.574	29.280.350	24.494.312	73.299.776	80.658.236	153.958.012
	Porezi na dohodak i dobit	3.613.766	4.262.321	5.849.527	5.644.920	4.588.939	5.256.055	13.725.615	15.489.913	29.215.528
	Porez na imovinu	662.290	1.004.820	892.356	673.331	991.652	658.265	2.559.467	2.323.248	4.882.715
	Indirektni porezi	19.307.331	16.281.945	21.415.606	20.564.135	23.697.375	18.576.133	57.004.882	62.837.643	119.842.525
	Ostali porezi	1.750	5.845	2.217	1.188	2.385	3.859	9.812	7.432	17.244
12	Neporezni prihodi	3.417.078	4.084.144	5.360.489	4.757.229	6.203.047	6.992.460	12.861.711	17.952.737	30.814.448
13	Grantovi	528.501	423.748	686.876	858.799	635.023	1.991.829	1.639.125	3.485.651	5.124.777
14	Ostali prihodi	12.077	0	22.900	64.675	31.415	0	34.977	96.090	131.067
2	Rashodi (21+22)	25.906.195	30.167.479	29.738.829	29.985.065	32.735.710	33.559.277	85.812.504	96.280.051	182.092.555
21	Tekući izdaci	26.048.464	30.308.545	29.862.957	30.182.437	32.719.688	33.757.434	86.219.966	96.659.559	182.879.525
	Bruto plaće i naknade	19.872.249	20.143.205	20.393.694	19.922.314	20.649.512	19.852.592	60.409.148	60.424.417	120.833.566
	Izdaci za materijal i usluge	3.606.932	4.204.500	4.038.556	4.956.635	5.635.269	4.894.424	11.849.988	15.486.328	27.336.316
	Grantovi	2.482.633	5.863.753	5.272.815	5.172.317	6.279.659	8.566.420	13.619.202	20.018.395	33.637.597
	Izdaci za kamate i ostale naknade	18.207	16.193	72.356	49.067	71.085	356.589	106.756	476.741	583.497
	Doznake nižim potrošackim jedin.	68.443	80.893	85.536	82.104	84.164	87.409	234.872	253.677	488.549
22	Neto pozajmljivanje*	-142.269	-141.066	-124.128	-197.372	16.022	-198.158	-407.462	-379.508	-786.970
3	Neto nabavka nefin. sredstava	458.419	883.073	1.497.588	756.783	1.919.080	3.023.261	2.839.080	5.699.123	8.538.203
4	Vladin suficit/deficit (1-2-3)	1.178.180	-4.987.729	2.993.554	1.822.430	1.495.047	-3.103.936	-815.995	213.540	-602.455
5	Neto finansiranje**	-147.691	-434.759	-32.614	-282.315	-347.764	-1.823.564	-615.064	-2.453.642	-3.068.706

Tabela 4.