

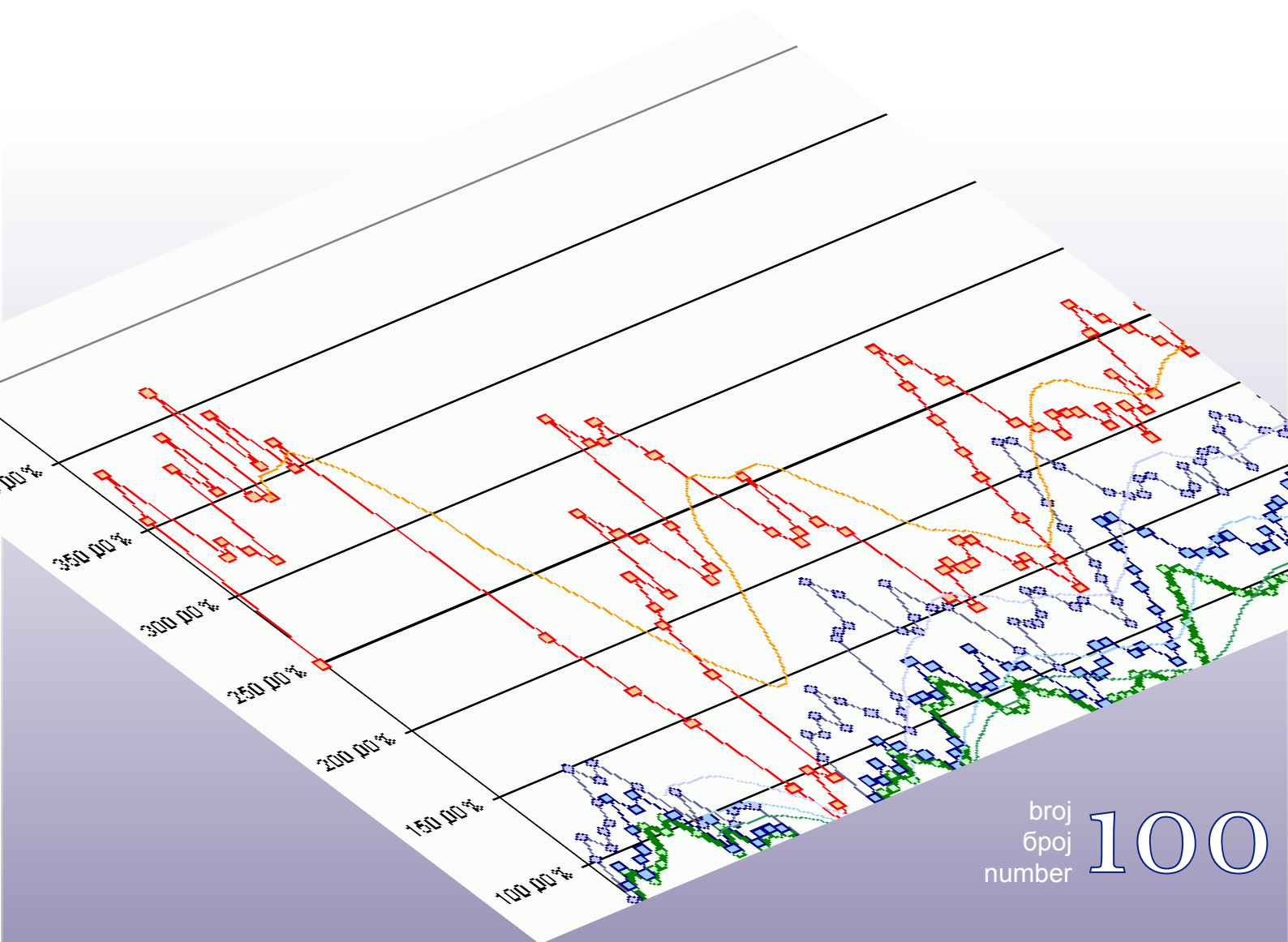
Bosna i Hercegovina
Odjeljenje za makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za indirektno-
neizravno oporezivanje



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 **100**

• Novembar 2013 • **Studen** 2013 • Новембар 2013 • November 2013 •

Uz jubilarni 100. broj

Kao dominantan izvor prihoda proračuna svih razina vlada u BiH neizravni porezi predstavljaju važnu kariku upravljanja javnim financijama u BiH. Politika neizravnih poreza pogađa građane, koji u konačnici plaćaju neizravne poreze, kompanija, koje kreiraju poslovne strategije sukladno poreznoj politici, i vladin sektor, koji je odgovoran za prikupljanje javnog novca, njegovo trošenje i raspodjelu. Reforma neizravnih poreza, koja je završena uvođenjem PDV-a, proizvela je snažnu međuovisnost financiranja proračuna svih razina vlada o naplati neizravnih poreza, potencirajući potrebu za fiskalnom koordinacijom i transparentnijim prikupljanjem i trošenjem prihoda. Fiskalna transparentnost je potrebna, ne samo u domenu upravljanja javnim novcem, već i u području poreznih politika koje utječu na poslovni ambijent u zemlji. Fiskalna transparentnosti *inter alia* uključuje i obvezu kontinuirane i blagovremene objave sveobuhvatnih fiskalnih izvještaja o naplaćenim приходima, procjenu poreznih izdataka, rizika za naplatu prihoda i srednjoročnih okvira projekcija prihoda u publikacijama vladinog sektora koji su dostupni javnosti.

Odjeljenje je nastojalo u svojim biltenima obuhvatiti sve navedene segmente fiskalne transparentnosti. Da li smo u tomu uspjeli? Jubileji uvijek predstavljaju povod da se preispitamo da li smo postigli željene ciljeve. A sve je počelo 1. svibnja 2005. kada je Upravni odbor UNO, pod predsjedavanjem g. Joly Dixona, uspostavio Odjeljenje. Vrlo brzo nakon toga, pod vodstvom prof. dr. Paula Bernda Spahna, svjetski poznatog fiskalnog ekonomiste i makro-fiskalnog savjetnika MMF-a, Odjeljenje je objavilo prvi broj Biltena. Odjeljenje je u proteklih stotinu brojeva kontinuirano objavljivalo analize tekuće naplate prihoda od neizravnih poreza i ostale fiskalne analize (raspodjele prihoda, vanjskog duga, međuvladinih fiskalnih odnosa, financiranja nižih razina vlasti i dr.), te istraživanja u svezi sa aktualnim pitanjima i inicijativama za izmjenu politike neizravnih poreza. Vodeći računa o europskom putu BiH, Odjeljenje je analize uvijek temeljilo na važećoj legislativi i najavljenim izmjenama pravnog okvira neizravnih poreza u EU, upoznavajući čitatelje sa najboljom praksom članica EU i drugih razvijenih država OECD. Zadatak je izazovniji i teži, jer su, zahvaljujući internetu, bilteni Odjeljenja dostupni globalnoj stručnoj i akademskoj javnosti, domaćim i međunarodnim institucijama koje pomno prate napredak BiH u fiskalnoj oblasti, te inozemnim agencijama i kompanijama koje imaju uspostavljeno poslovanje u BiH ili ga žele razviti. U svim proteklim godinama nastojali smo opravdati očekivanja našeg mentora prof. Spahna, da budemo aktualni, edukativni, znanstveno precizni u analizama i istraživanjima, uvažavajući komentare, savjete i kritike. Nadamo se da smo u tome uspjeli. Ovom prilikom želimo zahvaliti našim dugogodišnjim vanjskim suradnicima: dipl. prof. Dariji Komlenović, šefici Ureda Predsjedatelja, za lingvističku potporu, i dipl. prof. Sanji Lončar i dipl. ing. Sulejmanu Hasanoviću, za IT potporu kod objave biltena i održavanja web stranice Odjeljenja.

dr.sc. Dinka Antić
šef Odjeljenja

Sadržaj:

Povrati – „Ahilova peta“ sistema PDV-a	2
Koordinacija ekonomskih politika u EU – Evropski semestar	17
Uredništvo i ekipi „OMA Biltena“ uz 100. broj	21
Konsolidirani izvještaji	22

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

Povrati – „Ahilova peta“ sustava PDV-a

(Autor: dr.sc. Dinka Antić)

UVOD

Jedno od osnovnih načela sustava poreza na dodanu vrijednost je načelo neutralnosti. Ovo načelo podrazumijeva da PDV-e kao financijska obveza nije element cijene koštanja i ne utječe na rashode i dobit kompanija. Neutralnost PDV-a se ostvaruje kroz kreditni mehanizam automatskog lančanog odbitka PDV-a po kojem svaki obveznik PDV-a ima pravo na odbitak ulaznog PDV-a, iskazanog na računima dobavljača za dobra ili usluge, od iznosa izlaznog PDV-a iskazanog na računima izdanim kupcima. Činjenica da kreditna metoda ne podrazumijeva i stvarno plaćanje ulaznog PDV-a niti naplatu izlaznog PDV-a u razdoblju u kojem nastaje porezna obveza omogućuje kompanijama da u sklopu financijskog menadžmenta dinamički upravljaju gotovinom, obvezama i potraživanjima od kupaca. Povrati PDV-a, porezni krediti, ulazni i izlazni PDV-e postaju faktor optimalizacije gotovine i efikasnijeg upravljanja likvidnosti i financijama kompanija. S druge strane, primjena kreditne metode PDV-a, uz postojanje nulte stope i defirenciranih stopa PDV-a stvara prostor za porezne prijevare, koje u slučaju izvoza, mogu poprimiti i međunarodne razmjere. Zbog efekta snažnog poticaja na porezne prijevare, povrati PDV-a smatraju se „Ahilovom petom“ sustava PDV-a, odnosno glavnim uzročnikom porezne evazije u sustavu oporezivanja PDV-om. Budući da politika povrata PDV-a determinira visinu neto naplaćenih prihoda od PDV-a, zlouporabe povrata od strane obveznika mogu u velikoj mjeri ugroziti neto prilive proračuna država. Značaj povrata je višedimenzionalan. S obzirom da povrat PDV-a predstavlja za državu odljev sredstava proračuna, a za obveznika odloženu kompenzaciju odljeva sredstava kojima je obveznik financirao proračun države, upravljanje povratima postaje pitanje od velike važnosti i za stabilnost financiranja države i za održavanje likvidnosti obveznika. Konačno, redovitost isplate povrata u rokovima propisanim zakonom predstavlja test kvalitete poslovnog ambijenta u državi i faktor privlačenja stranih investicija. Borba protiv globalne ekonomske krize potencirala je potrebu redefiniranja politike povrata PDV-a. Fokus aktivnosti trebalo bi usmjeriti ka onim mjerama i instrumentima u politici povrata PDV-a koje doprinose jačanju likvidnosti kompanija, smanjenju poreznih prijevara i snažnijoj konkurentnosti, balansiranjem (tzv. „*trade off*“) troškova koje snose obveznici i država i koristi koje time dobijaju.

POJAVNI OBLICI POVRATA PDV-a

Povremeno iskazivanje prava na povrat je normalna pojava, budući da se u sljedećem obračunskom razdoblju može očekivati iskazivanje obveze za porez. Sa aspekta upravljanja sredstvima proračuna povremeni povrat nema negativnih efekata po proračun, a s druge strane suspenzija isplate povremenih povrata ne bi trebala imati velike posljedice na likvidnost kompanija. Međutim, suspenzija isplate povrata može pogoditi obveznike koji u duljem razdoblju iskazuju velike iznose povrata PDV-a. Prema istraživanjima MMF-a najveći udjel u povratima PDV-a otpada na izvoznike. Pored izvoznika koji veći dio prometa dobara realiziraju na inozemnom tržištu pravo na povrat u duljem razdoblju može se javiti i kod ostalih grupa obveznika:

- kod djelatnosti koje su pod djelovanjem faktora sezonalnosti (poljoprivreda i prehrambena industrija, turizam, hotelijerstvo ili prijevoz putnika, itd.),
- kod djelatnosti koje imaju dug proizvodni ciklus i duga razdoblja nabavki (građevinarstvo, brodogradnja, procesne industrije),
- kod velikih investicijskih ulaganja u postrojenja i opremu koje zahtijevaju dulje razdoblje povrata ulaganja.

U grupaciju „ostali“ uglavnom ulaze obveznici koji isporučuju dobra ili usluge u domaćem prometu oporezovane nultom stopom PDV-a, obveznici koji povremeno ostvaruju višak ulaznog poreza u

odnosu na izlazni porez (zbog dinamike nabavki) ili pak oni koji su nabavili kapitalnu opremu u određenom razdoblju (npr. novoosnovane firme, firme koje ulaze u proces investiranja ili restrukturiranja proizvodnje). U sustavima sa skalom stopa obveznici koji isporučuju dobra ili usluge oporezovane nižom stopom PDV-a a čije su nabavke oporezovane višom stopom PDV-a redovito ostvaruju višak ulaznog poreza u odnosu na obvezu za PDV. Pored redovitih obveznika postoji i grupacija osoba, pravnih ili fizičkih, koje po različitim osnovama mogu da potražuju PDV (diplomatska i druga međunarodna predstavništva, turisti, ...).

FAKTORI KOJI UTJEČU NA VISINU POVRATA

Empirijska istraživanja međunarodnih institucija koja pokrivaju dulja razdoblja pokazuju značajnost iznosa povrata PDV-a. Promatranjem kretanja povrata u duljem razdoblju donešen je zaključak da udio povrata u bruto naplati varira tijekom vremena pod utjecajem različitih faktora. OECD¹ navodi tri glavna faktora koji doprinose visini povrata PDV-a:

- karakteristike ekonomije
- dizajn sustava PDV-a
- opseg PDV prijevara.

Načelno se faktori koji utječu na visinu povrata mogu svrstati u interne i eksterne, odnosno faktore unutar i izvan poreznog sustava (Okvir 1).

Okvir 1: Faktori koji generiraju rast povrata PDV-a

Eksterni faktori (izvan poreznog sustava)	Interni faktori (unutar poreznog sustava)
1. karakteristike ekonomije <ul style="list-style-type: none"> • stupanj razvijenosti • rast ekonomije • struktura ekonomije 2. porezna disciplina obveznika 3. stupanj korupcije 4. razvijenost pravne države	1. karakteristike sustava PDV-a <ul style="list-style-type: none"> • oblik sustava • broj stopa • opseg primjene nulte stope 2. politika PDV-a <ul style="list-style-type: none"> • pravo na odbitak PDV-a • modaliteti povrata 3. pravila administriranja povrata 4. kontrola povrata 5. organizacijski ustroj

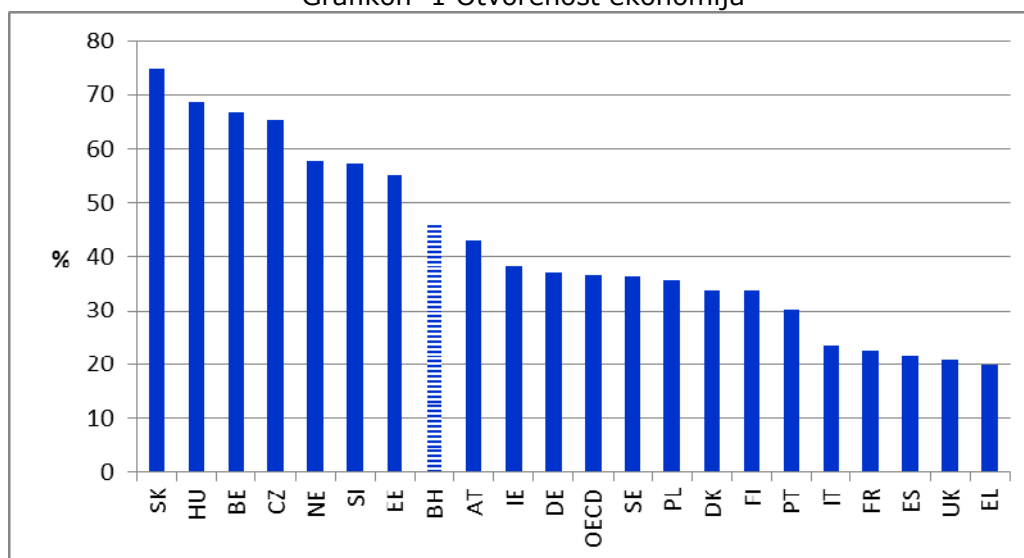
Izvor: pregled autora

Jedan od najbitnijih eksternih faktora jeste i otvorenost ekonomije, odnosno integritetnost u svjetsko tržište. U pravilu manje i nerazvijene zemlje su više povezane sa međunarodnim tokovima kretanja dobara i usluga u odnosu na velike ekonomije, koje su uglavnom autarkične, jer mogu vlastitom proizvodnjom zadovoljiti većinu potreba. Veća otvorenost ekonomije, pogotovo orijentacija na izvoz, obično generira i veće iznose povrata PDV-a. Iz Grafikona 1 može se zaključiti da je otvorenost² ekonomije BiH izraženija u odnosu na veći broj članica EU-15, te u odnosu na prosjek OECD.

¹ OECD, "Tax Administration 2013, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies", 2013, p. 200.

² Otvorenost ekonomije se mjeri indeksom (engl. *Openness Index*) koji se izračunava kao odnos aritmetičke sredine vrijednosti uvoza i izvoza države i BDP. Budući da su za povrate PDV-a relevantni uvoz i izvoz dobara preuzeti indikatori o otvorenosti ekonomija članica OECD odnose se samo na uvoz i izvoz dobara. Indeks za OECD predstavlja neponderirani prosjek nacionalnih indeksa članica kako bi se izbjegao utjecaj velikih ekonomija, poput SAD i Japana, na agregatni indeks. S obzirom da se globalna ekonomska kriza u različitoj mjeri odrazila na vanjskotrgovinsku razmjenu članica OECD podaci OECD se odnose na pretkriznu 2008.g. kao referentnu godinu. Zbog uporedivosti za izračun indikatora otvorenosti

Grafikon 1 Otvorenost ekonomija



Izvor: kalkulacije autora – BiH; OECD³ - ostale zemlje (www.oecd.org)

Rast ekonomije, u smislu rasta neto izvoza i investicija, također može generirati veće iznose povrata. Za isplatu povrata PDV-a bitna je i struktura ekonomije. Veći udio bazne i procesne industrije, te sezonskih djelatnosti u određenim razdobljima godine generira veće iznose povrata. Na rast povrata PDV-a mogu utjecati i faktori izvan ekonomskog sustava, kao što su porezna disciplina obveznika, stupanj korupcije i razvijenost pravne države u smislu legislative (sankcioniranje PDV prevara i snaga sankcija za obveznika ili za koruptivno ponašanje poreznih službenika), efikasnosti inspekcija, istražnih institucija i pravosuđa.

Veće povrate PDV-a imajuće one zemlje koje imaju potrošni sustav PDV-a, skalu sniženih stopa, veći opseg primjene sniženih i nulte stope, mjereno udjelom u dodanoj vrijednosti povlaštenih sektora. Na primjer, obveznici koji nabavljaju inpute po višim stopama, a isporučuju svoje proizvode i usluge po nižim stopama PDV-a imajuće redovito povrat PDV-a, što neće biti slučaj u zemlji sa jednom stopom PDV-a. Politika PDV-a na različite načine djeluje na visinu povrata. Viši prag za registraciju za PDV-e djeluje u pravcu smanjenja povrata, s druge strane, omogućavanje dragovoljne registracije za PDV za male firme djeluje u pravcu povećanja povrata, s obzirom da će i najmanja investicija dovesti male obveznike u poziciju da potražuju povrat.

Navedeni faktori djeluju kumulativno na visinu povrata. Moguće je da se negativni efekti jednog faktora (npr. visok rast izvoza) kompenziraju pozitivnim efektima drugog faktora (npr. sustav sa jednom stopom PDV-a).

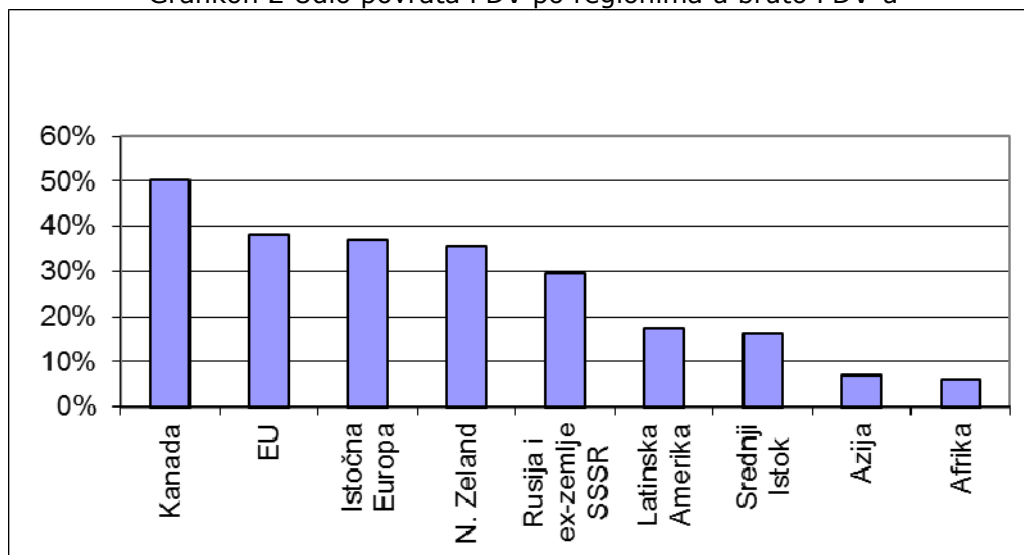
Na Grafikonu 2 prikazan je udio povrata PDV-a u bruto PDV-a po glavnim regionima. Primjećuje se značajna razlika između razvijenih i nerazvijenih regiona svijeta. Ukoliko se pođe od pretpostavke da razvijenost podrazumijeva i manju izloženost globalnom tržištu, veći stupanj poštivanja propisa i porezne discipline, manju korupciju i razvijen pravni sustav, onda se dolazi do zaključka da su razlike u visini povrata uglavnom rezultat karakteristika sustava PDV-a, u pogledu oblika PDV-a i stopa. Primjena potrošnog oblika PDV-a u članicama EU (na grafikonu EU-15 i zemlje Istočne Europe) generira mnogo više povrata PDV-a nego primjena proizvodnog ili dohodovnog oblika PDV-a u nekim državama u svijetu. Po pravilu je stopa povrata značajno niža u zemljama sa

ekonomije BiH uzeti su podaci o robnoj razmjeni Agencije za statistiku BiH i iznos BDP prema izračunu Direkcije za ekonomsko planiranje za 2008. godinu.

³ OECD (2011), "Trade openness", in OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2011, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2011-60-en

jednom stopom nego u zemljama koje u svojim sustavima PDV-a imaju i skalu diferenciranih stopa i/ili širi opseg primjene nulte stope u odnosu na standardnu praksu da se nulta stopa primjenjuje samo na izvoz. Prema istraživanju OECD najveći udio povrata u bruto prihodima od PDV-a je zabilježen u Finskoj i J. Africi, 44,6% i 44,7% respektivno, a najniži u Irskoj i Japanu, 24,3% i 25,5%⁴.

Grafikon 2 Udio povrata PDV po regionima u bruto PDV-u



Izvor: MMF

Utjecaj različitih faktora koji generiraju povrat PDV-a može se analizirati na slučaju Španjolske i V. Britanije. Udio povrata PDV-a u bruto PDV-u u V. Britaniji je u godinama 2012/2011 i 2013/2012⁵ iznosio 42,5% i 43%⁶. S druge strane, udio povrata PDV-a u bruto PDV-u u Španjolskoj u 2011. i 2012. je iznosio 32% i 35% respektivno⁷. Obje zemlje imaju sličan indeks otvorenosti ekonomije (Grafikon 1), tako da je utjecaj izvoza na povrate identičan i može se eliminirati iz analize. Obje zemlje imaju i skalu stopa PDV-a. Španjolska u svom PDV sustavu ima tri stope PDV-a, super-sniženu, sniženu i standardnu stopu. S obzirom da V. Britanija ima samo jednu nižu stopu moglo bi se zaključiti da povrati u V. Britaniji treba da budu manji nego u Španjolskoj. Međutim, ono što razlikuje ove dvije zemlje jeste nulta stopa u V. Britaniji, koja se primjenjuje na širok opseg dobara. Nulta stopa ima za posljedicu da veliki broj obveznika koji isporučuju dobra i usluge po nultoj stopi konstantno potražuje povrat PDV-a.

Na Grafikonu 3 su prikazani godišnji udjeli povrata PDV-a u bruto prihodima od PDV-a u Bosni i Hercegovini. Analiza utjecaja faktora koji generiraju povrate ukazuje na činjenicu da u BiH faktori na različite načine djeluju na visinu povrata. U usporedbi sa navedenim državama može se zaključiti da su povrati PDV-a u BiH niski. Postojanje jedinstvene stope PDV-a i ograničen opseg oslobađanja predstavljaju najsnažnije faktore u BiH koji djeluju u pravcu smanjenja povrata. Teško je procijeniti koliki je utjecaj jedinstvene stope PDV-a, ali iz primjera V. Britanije i Španjolske vidjeli smo koliki je utjecaj nulte stope PDV-a na visinu povrata u ove dvije zemlje. Administrativni ustroj UNO, u kojoj su objedinjeni carinska i porezna funkcija, a time i registracija, IT sustav i kontrola PDV obveznika, zasigurno predstavlja faktor u korist nižih povrata, za razliku od ostalih država u kojima su carinske i porezne administracije zasebne institucije. Prag za

⁴ OECD, "Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)", 3 March 2011.

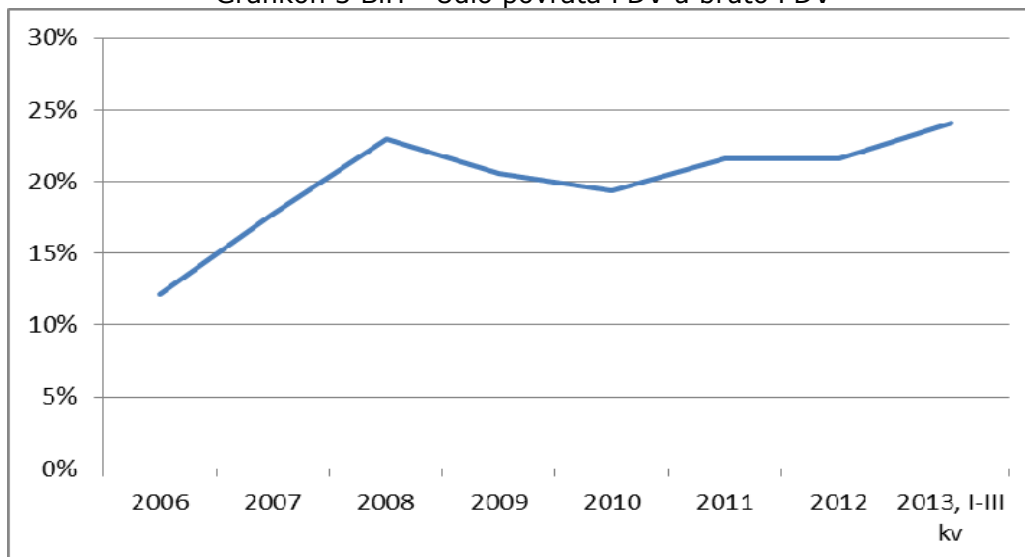
⁵ Proračunska godina u V. Britaniji traje od 1. travnja tekuće do 31. ožujka naredne kalendarske godine.

⁶ HM Revenue & Customs, Annual Report and Accounts 2012-13 (for the year ending 31 March 2013).

⁷ <http://www.agenciatributaria.es/>

registraciju za PDV u BiH je relativno visok⁸, ali omogućavanje dragovoljne registracije malim firmama otvara prostor za eskalaciju povrata. BiH je mala i otvorena ekonomija, što djeluje u pravcu rasta povrata. Isto tako, slaba razvijenost pravnog sustava i generalno niska porezna disciplina negativno djeluju na povrat PDV-a.

Grafikon 3 BiH - Udio povrata PDV u bruto PDV



MODALITETI POVRATA PDV-A

U praksi u svijetu višak ulaznog poreza iznad iznosa porezne obveze može se nadoknaditi na nekoliko načina:

- i. povratom PDV-a u novcu
- ii. kao porezni kredit za plaćanje budućih obveza za PDV-e
- iii. kao kompenzacija za plaćanje ostalih poreznih obveza.

Postojanje modaliteta povrata zahtijeva i definiranje uvjeta za ostvarivanje prava na povrat. Najčešći je slučaj u praksi da se izvoznici odobrava povrat u novcu, pri čemu se to pravo može ograničiti. U takovom slučaju ostalim obveznicima se višak ulaznog poreza odobrava kao porezni kredit za plaćanje budućih poreznih obveza ili samo PDV-a. U načelu izbor vrste poreznih obveza koje se mogu kompenzirati poreznim kreditom ovisi o organizaciji poreznih uprava. U praksi porezni kredit se odobrava samo za one porezne obveze za koje je nadležna institucija koja ubire PDV. Postoje i zemlje, poput Kine, koje ograničavaju iznos ulaznog poreza koji se može u vidu povrata isplatiti izvoznicima, ovisno o vrsti dobara, odnosno da li je izvoznik proizvodna ili trgovačka kompanija⁹.

⁸ Prema OECD relativno visok prag za registraciju imaju države sa pragom iznad USD 30,000. Izvor: OECD, „Consumption Tax Trends – VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues“, 2012., p. 76.

⁹ Visina priznatog povrata kreće se između 3% i 17%, odnosno ovisno o PDV stopi koja se primjenjuje. Standardna stopa PDV-a iznosi 17%, dok se na osnovne životne namirnice plaća 13%, 4% i 6% ukoliko se primjenjuju pojednostavljene metode obračuna PDV-a, te 3% na isporuke malih poduzeća. Izvor: Ernst&Young, 2013.

i. povrat PDV-a u novcu

Pored definiranja modaliteta povrata i grupacija korisnika politika povrata PDV-a u novcu podrazumijeva i definiranje tehničkih uvjeta kao što su:

- prijavljivanje povrata
- rokovi povrata
- kamate za prekoračenje roka povrata.

Uvjeti za ostvarivanje prava na povrat u novcu uglavnom se propisuju zakonom, mada ima zemalja kod kojih je vlada nadležna za definiranje uvjeta povrata. Za razliku od diskrecionih ovlasti vlada zakonsko reguliranje prava na povrat smanjuje korupciju i ne ostavlja mjesta niti za dvojbe i subjektivnost, niti za intervenciju poreznih administracija kod procjene koji obveznik stječe pravo na povrat u novcu. Međutim, zakonsko propisivanje uvjeta povrata se pokazalo rigidnim i nefleksibilnim u uvjetima globalne krize kada je potrebno efikasnije i brže reagiranje vlade.

Neke zemlje zahtijevaju da obveznik podnese poseban zahtjev za povrat PDV-a u novcu. Osim što stvaraju nove troškove obveznicima, a porezne uprave nepotrebno opterećuju dodatnom administracijom podnešenih zahtjeva, ovakvi uvjeti u velikom broju slučajeva direktno ugrožavaju obveznike, pogotovo novoregistrirane, koji nisu upoznati sa tom dodatnom obvezom.

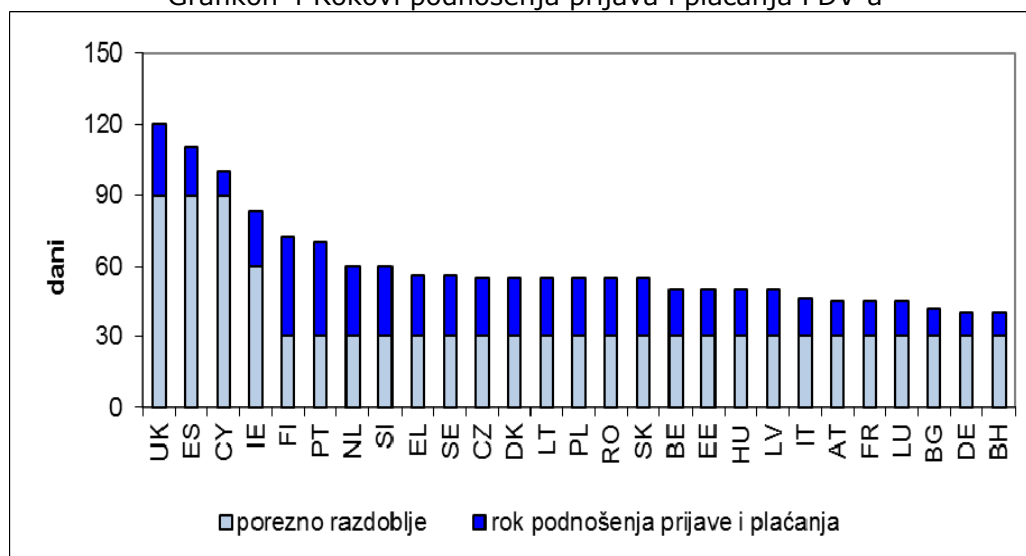
U pogledu rokova povrata postoji stav o fer pristupu i jednakoj poziciji države i obveznika, u slučaju kad je država vjerovnik i u slučaju kada je obveznik vjerovnik. Fer pristup podrazumijeva odobravanje jednakog broja dana za plaćanje obveze i jednakog broja dana za povrat PDV-a. Osim što povoljno utječu na likvidnost kompanija koje imaju pravo na povrat kraći rokovi za isplatu povrata onemogućuju korupciju budući da ne ostavljaju puno prostora službenicima porezne administracija da nekim obveznicima „ubrzaju“ povrat, a nekima da odlože, što je moguće ukoliko su rokovi za isplatu dugi¹⁰. Vremenski rasponi isplate povrata su jako široki, od 24h u Peruu (uz osiguranje garancije obveznika) do 90 dana u nekim zemljama. Najčešći rok za isplatu je 30 dana. Međutim, bez obzira na rokove povrata, u načelu, stvarni rokovi povrata PDV-a ovise i o rokovima podnošenja PDV-e prijava, odnosno duljini poreznog razdoblja. Ukoliko su kvartalne prijave standardne povratu PDV-a za nabavku koja se desila na početku kvartala mogu se izvršiti tek nakon isteka poreznog razdoblja. Drugi faktor koji posredno utječe na rokove povrata jeste i rok podnošenja prijava. Što je dulji rok podnošenja prijave, to je i dulji rok za isplatu povrata, budući da rok teče od dana podnošenja prijave. U članicama EU, uzimajući u obzir i razdoblja standardnih prijava i rokove podnošenja prijave, može se zaključiti da se uplate porezne obveze vrše u roku od 10 do 45 dana od isteka poreznog razdoblja, koje je standardno 30 ili 90 dana. Poštujući načelo fer pristupa, u istim vremenskim okvirima se izvršava i povrat PDV-a. Na Grafikonu 4 može se uočiti da porezno razdoblje od mjesec dana u BiH predstavlja standard EU, dok je rok od deset dana za podnošenje prijava uz Bugarsku i Njemačku najkraći u EU.

Treći faktor kod rokova povrata PDV-a može biti status obveznika kao izvoznika. Izvoznicima se mogu odobriti kraći rokovi povrata u odnosu na ostale obveznike. Propisivanje pravila povrata u ovom slučaju nalažu prethodno definiranje kriterija po kojima će se obveznici razvrstati na izvoznike i ostale. U BiH u izvoznike, kojima se PDV vraća u roku od 30 dana od dana podnošenja prijave, svrstavaju se obveznici kod kojih najmanje 30% ukupnog godišnjeg prometa otpada na izvoz. Srbija je bila propisala mnogo rigoroznije uvjete za dobijanje statusa pretežitog izvoznika, postavljajući uvjet od minimalno 70% ukupnog godišnjeg prometa i minimalno 10 mil EUR. Od 2013. visina udjela izvoza u ukupnom prometu je smanjena na 50%. Rok isplate povrata pretežitim izvoznicima u Srbiji je 15 dana, a za ostale obveznike 45 dana¹¹.

¹⁰ Prema istraživanjima MMF-a u zemljama u razvoju razvijena je praksa da se za „ubrzanje“ povrata plati 5% iznosa koji treba biti vraćen. Više: Ebrill L., Keen M., Bodin J-P, Summers V., „The Modern VAT“, IMF, Washington, 2001, p. 159.

¹¹ Izvor: IBFD, International VAT Monitor“, No. 3/2013, Amsterdam, March/April 2013.

Grafikon 4 Rokovi podnošenja prijave i plaćanja PDV-a



Izvor: Ernst&Young, 2013

Iako postoje zakonski vremenski limiti za izvršenje povrata PDV-a u nekim zemljama dešavaju se kašnjenja u isplati koja se pravdaju kratkim vremenom nedostatnim za obradu zahtjeva za povrat i za kontrolu opravdanosti. S jedne strane, previše kratki rokovi povrata stvaraju prostor za porezne prijevare, dok, s druge strane, regularni obveznici trpe izravne financijske troškove budući da su im sredstva „zarobljena“ kod države. Iznalaženje optimalnog roka povrata nalaže balansiranje između mogućih gubitaka poreznih prihoda i troškova/gubitaka koje imaju obveznici. Dešavaju se i situacije da usljed problema sa punjenjem proračuna država nije u stanju da na vrijeme isplati povrata PDV-a. Veliki broj zemalja, uključujući i Bosnu i Hercegovinu, je zakonom utvrdilo obvezu državnog proračuna da isplati kamate za kašnjenje u isplati povrata PDV-a, obično utvrđene na razini kamata komercijalnih banaka, na dnevnoj ili mjesečnoj osnovi.

Na važnost utjecaja isplate povrata od strane države u zakonskim rokovima na ukupnu naplatu PDV-a ukazuju i istraživanja ponašanja obveznika. Studije¹² su pokazale korelaciju između redovitosti isplate povrata i plaćanja obveze od strane obveznika. Odnosno, nemarnost države da u rokovima isplati povrata obveznicima povlači i slabiju poreznu disciplinu obveznika.

ii. porezni krediti

U velikom broju zemalja pravo na povrat PDV-a je ograničeno samo na određene grupacije obveznika, dok ostali imaju pravo na porezni kredit. Pri tome zemlje, najčešće zakonom, utvrđuju razdoblje nakon kojega se neiskorišteni porezni kredit isplaćuje u novcu. Redoviti izvoznici spadaju u obveznike kojima se obvezno omogućuje pravo na povrat PDV, budući da većinu svoga prometa plasiraju u inozemstvu, te u slučaju poreznog kredita ne bi mogli da ga iskoriste za alimentiranje obveza po osnovu PDV-a u narednim razdobljima. Ostali obveznici, koji se samo povremeno javljaju kao izvoznici ili koji dobra ili usluge prodaju samo na domaćem tržištu, mogu tijekom redovitog poslovanja apsorbirati kumulirano potraživanje po osnovu većeg ulaznog PDV-a. Razdoblje u kojem je dozvoljen povrat poreznog kredita za određeno porezno razdoblje kreće se od mjesec dana do godine, mada najčešće između tri i šest mjeseci. Obvezujuće pravo na porezni kredit umjesto povrata u novcu opterećuje financijsko poslovanje i likvidnost obveznika, a s druge strane država uživa beskamatni kredit. S obzirom da je u velikom broju zemalja standardna kvartalna prijava PDV-a beskamatno kreditiranje države po osnovu viška ulaznog poreza

¹² PWC, „The impact of VAT compliance on business“, September 2010, p. 12.

ostvarenog nabavkom početkom kvartala može se protegnuti i na godinu dana, ukoliko je riječ o velikim početnim ulaganjima - investiciji novoosnovanih kompanija ili većim nabavkama obveznika koji imaju dulji proizvodni ciklus ili obveznika sa manjim mjesečnim prometom koji ne može apsorbirati ulazni porez u duljem razdoblju. Da bi se plaćanje ulaznog PDV-a na investicije vremenski uskladilo sa naplatom izlaznog PDV-a neke zemlje odobravaju odlaganje plaćanja ulaznog PDV-a na veće investicije i nabavke kapitalnih dobara.

iii. kompenzacija poreznih obveza

Višak ulaznog PDV-a iznad obveze za PDV-e u nekim zemljama se može koristiti za kompenziranje ostalih poreznih obveza, i to uglavnom poreza na dohodak. Prebijanje poreznih obveza može biti diskreciono pravo porezne uprave, koja vrši procjenu po svakom obvezniku. Prebijanje se može propisati zakonom, i to kao obveza porezne administracije koju ona obavlja automatizmom ili kao pogodnost za obveznika, koji u tom slučaju treba da podnese zahtjev za kompenzaciju već dospjelih poreznih obveza po drugom osnovu osim PDV-a. U nekim zemljama moguće je kompenzirati i one porezne obveze koje u momentu kompenzacije nisu dospjele na plaćanje, u zemljama bivšeg SSSR-a moguće je kompenzirati i druge obveze prema državi (neporezne obveze, takse i naknade), dok je u nekima dozvoljena kompenzacija obveza po osnovu carine i carinskih pristojbi.

Kompenziranje poreznih obveza je pozitivno sa stajališta države ukoliko je riječ o obveznicima koji ne poštivaju porezne propise u većem stupnju (neredovito podnose prijave, ne plaćaju na vrijeme). Međutim, kompenziranje poreznih obveza koje još nisu razrezane ili nisu dospjele, a na temelju historijskih podataka o poreznim obvezama, može negativno utjecati na financijsko poslovanje obveznika. U tom slučaju ukida mu se potraživanje po osnovu viška ulaznog PDV-a (već plaćenog), koje se, potom, koristi za podmiranje obveza, koje u konačnici mogu biti i manje nego što je pretpostavljeno. U svakom slučaju potrebno je da porezna uprava ima razvijen sustav upravljanja dugom i jedinstvene porezne evidencije obveznika koje omogućavaju dnevnu ažurnost konsolidiranih kartica s poreznim obvezama i potraživanja obveznika po raznim vrstama poreza. Opća ocjena MMF-a jeste da uključivanje neporeznih obveza (npr. prema državnim komunalnim poduzećima, državnim elektrodistribucijama i dr.) u konsolidirane kartice predstavlja nepotrebno opterećenje poreznih uprava.

Mogućnost vršenja kompenzacija poreznih obveza i potraživanja uveliko ovisi i o modelu organizacije poreznih uprava u zemlji. Zbog potrebe vođenja jedinstvene konsolidirane porezne evidencije tehnički je teže izvesti kompenzaciju potraživanja i obveza koje nisu u nadležnosti iste porezne administracije. Postoji nekoliko modela organizacije poreznih uprava sa raznim modalitetima s obzirom na strukturu države:

- uprave za neizravno oporezivanje (carina, PDV, akcize/trošarine) i uprave za izravno oporezivanje (porez na dohodak, porez na dobit, ostali porezi, socijalni doprinosi) ili
- uprava za carine i akcize/trošarine i domaća porezna uprava (PDV, porez na dohodak, porez na dobit, ostali porezi, socijalni doprinosi) ili
- carinska uprava i porezna uprava itd.

U slučaju postojanja srednje razine vlasti (pored centralne-državne i lokalne) nadležnosti u naplati pojedinih vrsta poreza mogu biti podijeljene.

MODALITETI SERVISIRANJA POVRATA

Servisiranje obveza za povrate zahtijeva odgovarajuće planiranje potrebnih sredstava u proračunima. Postoje dva metoda kojima se mogu osigurati dostatna sredstva za isplatu povrata PDV-a:

- i. zadržavanjem dijela bruto naplaćenog PDV-a za isplate povrata
- ii. osiguranjem posebne proračunske linije za povrate PDV-a

Koji će se metod izabrati ovisi o fiskalnom sustavu u konkretnoj zemlji i stupnju samostalnosti porezne uprave. Porezne uprave sa većim stupnjem samostalnosti često su nadležne da zadrže dio ubranog bruto PDV-a kako bi u zadanim rokovima isplatili povrate obveznicima. U zemljama gdje je porezna uprava dio ministarstva financija uloga ministarstva je dominantna, te se sredstva za povrate osiguravaju u proračunu ministarstva. Bez obzira na odabrani metod potrebno je determinirati iznos povrata PDV-a. U procesu izrade proračuna nužno je izraditi projekcije naplate PDV-a, koje pored makroekonomskih indikatora i historijskih trendova u naplati bruto PDV-a, treba da uključe i historijske trendove isplaćenih povrata, te procjenu efikasnosti naplate PDV-a sa procjenom gubitka PDV-a zbog poreznih prijevара. Okviri izdvajanja sredstava za isplate povrata mogu se zakonski determinirati, npr. plafoniranjem iznosa u okviru proračuna, čime se može dovesti u pitanje kredibilitet države da u roku isplati povrate PDV-a. Primjena metoda financiranja povrata preko proračuna pokazuje visok stupanj rigidnosti u slučaju pogrešnih projekcija povrata, a koje se mogu korigirati samo rebalansom proračuna. Druga mogućnost koja ostaje jeste da se poreznoj upravi omogući diskreciono pravo da uspostavi fleksibilni sustav upravljanja povratima koji će uzeti u obzir dinamiku obveza države po osnovu povrata i dinamiku naplate bruto prihoda.

IMPLIKACIJE POVRATA PDV-a

Kreditni mehanizam sustava PDV-a predstavlja veliku prednost u odnosu na sustav poreza na promet, budući da se obveznicima nadoknađuje iznos PDV-a koji je plaćen u nabavkama. Eliminacijom kaskadnog efekta poreza na cijene inputa, a potom i na cijene outputa, ostvaruje se neutralnost sustava PDV-a u odnosu na ekonomski položaj obveznika. Za razliku od poreza na promet PDV nije element cijene koštanja, ali postaje bitan faktor financijskog menadžmeta kompanija. S druge strane, upravo stoga što je povrat PDV povezan sa gotovinom, u kreditnom mehanizmu leži izazov za porezne prijevare koje rezultiraju prekomjernim isplata povrata PDV-a. Povrati PDV-a se smatraju „Ahilovom petom“ čitavog sustava PDV-a. To je svojevrsan paradoks sustava PDV-a – mehanizam koji omogućava poreznu neutralnost sustava na ekonomski položaj obveznika istovremeno predstavlja prijjetnju čitavom sustavu.

U sustavu PDV-a porez se može utajiti na nelegalan i legalan način. Nelegalni modaliteti prijevара realiziraju se izvan sustava PDV-a rezultirajući u poreznoj evaziji. Nasuprot tomu legalni modaliteti prijevара nastaju u samom sustavu PDV-a kada obveznici koriste njegove nesavršenosti, poput mehanizma povrata PDV-a. Legalni modaliteti prijevара vode izbjegavanju plaćanja poreza. Prijevare u svezi povrata mogu se javiti u različitim situacijama: ako se potražuje ulazni PDV-e za oslobođeni promet, ako se iskazuje PDV-e na računima dobavljača koji nisu obveznici PDV-a, krivotvorenjem faktura dobavljača, neevidentiranjem knjižnih nota, kod poslovnih i neposlovnih uporaba dobara i usluga, neregistriranjem nabavki ili prodaja u poslovnih knjigama, kod kompenzacijskih aranžmana, utajama naplaćenog PDV-a, kod povezanih kompanija ili pojavom tzv. feniks kompanija (engl. *missing trader*) i lančanih prijevара (engl. *carousel fraud*), koje u međunarodnoj razmjeni mogu da poprime ogromne razmjere¹³.

Vrlo je teško procijeniti efekte poreznih prijevара u segmentu povrata PDV-a. Zemlje se na različit način bore protiv ovih prijevара, uspostavljaju sustave upravljanja rizicima kod naplate PDV-a, kreirajući profile rizičnih kompanija i kriterije selekcije kod kontrola i revizije (vid. Okvir 2). Cilj ovih mjera jeste preventivno djelovanje na obveznike, kako bi se prijevare spriječile ili smanjile.

¹³ Više o tome: Antić D., „Borba protiv prijevара u sustavu PDV-a u funkciji osiguranja tržišne konkurentnosti“, II. Međunarodni simpozij „Financije i računovodstvo u funkciji gospodaraskog rasta“, FIRCON, Mostar, 20/21 rujna 2007., str. 419-438.

Međutim, uspjeh poduzetih mjera, i pored sofisticiranih IT sustava, ovisi o općoj poreznoj kulturi u zemlji. Država, koja je u visokom stupnju korumpirana i sa niskom poreznom kulturom i disciplinom, zacijelo zahtijeva energičnije i rigoroznije mjere, korjenite etičke i socijalne reforme cjelokupnog društva, koje zadiru i u politički i pravni sustav. Veliki broj zemalja zakonom je obvezao porezne uprave da prije isplata povrata izvrše kontrolu kod obveznika.

Okvir 2: Mjere za smanjenje prijevара kod povrata PDV-a – Velika Britanija

V. Britanija, pored sive ekonomije, „feniks“ kompanija, fiktivnog povećanja ulaznog PDV-a i umanjenja oporezivog promatra, smatra povrate PDV-a jednim od najvažnijih uzroka širenju jaza između stvarno naplaćenih prihoda od PDV-a i potencijalnih prihoda. U borbi protiv prijevара u oblasti povrata PDV-a porezna i carinska administracija (HMRC) je razvila automatizirani sustav provjere boniteta obveznika („*credibility suite*“) u cilju identificiranja obveznika kod kojih postoji povećani rizik od prijevара. Sustav identifikacije rizičnog profila obveznika se temelji na sljedećim kriterijima:

- historijatu prometa kompanije i učinaka
- trendovima iz prethodnih PDV prijava
- podacima iz tekuće PDV prijave.

Izvor: National Audit Office, Report by the Comptroller and Auditor General, HM Revenue & Customs 2012-13 Accounts, 2 July 2013, p. 34.

Upitni su efekti obveznih kontrola zahtjeva za povrat. Obvezne kontrole usporavaju isplate povrata regularnim obveznicima produljujući razdoblje beskamatnog kreditiranja države od strane obveznika. Da bi bile efikasne sa stajališta obveznika nužno je u kratkom vremenskom razdoblju angažirati veliki broj poreznih inspektora, što proizvodi dodatne troškove poreznoj upravi. Da bi borba protiv poreznih prijevара bila uspješna potreban je određeni *trade-off* - balansiranje koristi (prihodi od PDV-a) i troškova aktivnosti poduzetih protiv poreznih prijevара (troškovi poreznih uprava i troškovi obveznika). Porezne administracije treba da razviju sveobuhvatnu strategiju poštivanja propisa koja će donijeti dodatne prihode i smanjiti porezne utaje, a koja, s druge strane, neće opteretiti regularne porezne obveznike.

Očigledno je da sofisticirani modaliteti poreznih prijevара u segmentu povrata PDV-a zahtijevaju da se administriranju povrata pokloni dužna pozornost. Dominiraju dva pristupa administraciji povrata PDV-a. Izbor pristupa od strane neke zemlje ovisi o stupnju razvijenosti zemlje i porezne administracije. Prema istraživanjima MMF-a porezne administracije u velikom broju zemalja su ustrojile posebne odjele za povrate PDV-a. Druge, pak, povrate PDV-a obrađuju u sastavu odjela za obradu PDV prijava. Prvi pristup karakterističan je za nerazvijene zemlje kod kojih u fokusu poreznih administracija nisu regularni porezni obveznici. Sve aktivnosti autokratskih poreznih administracija u ovim zemljama podređene su cilju borbe protiv poreznih prijevара, čak iako ta borba znači nove namete regularnim obveznicima. S druge strane, u razvijenim zemljama u fokusu poreznih administracija se nalazi obveznik. Suvremeni sustavi PDV-a temelje se na samooporezivanju, tj. načelu dobrovoljnog poštivanja poreznih propisa. Takvim pristupom porezna administracija dobija edukativnu ulogu, da porezni sustav i obveze koje iz njega proistječu približi obvezniku. Na poreznoj administraciji je zadatak da razvije mehanizme verifikacije prijave, upravljanja rizikom, selekcije obveznika za reviziju i kontrolu i mehanizme prisilne naplate, sve u cilju povećanja stupnja poštivanja poreznih propisa i efikasnije primjene načela samooporezivanja.

MODELIRANJE STRATEGIJE POVRATA I NAJBOLJA PRAKSA

Model strategije u segmentu povrata PDV-a je efikasan ukoliko se strategijom mogu ostvariti sljedeći ciljevi:

- da se optimalizira broj zahtjeva za povrat, kako bi se smanjili troškovi administriranja,
- da se ubrza proces obrade zahtjeva za povrat,
- da se minimiziraju negativni efekti po *cash flow* obveznika,
- da se minimiziraju troškovi administriranja porezne uprave,
- da se maksimalno zaštite prihodi od PDV-a.

Postavlja se pitanje da li je moguće kreirati strategiju koja će ispuniti sve preduvjete. Analiza implikacija povrata je pokazala da mjere koje zemlje poduzimaju favoriziraju samo neke od ciljeva. Istraživanja¹⁴ MMF-a su pokazala da zemlje imaju različite pristupe regulaciji povrata PDV-a koji se mogu sintetizirati u sljedeće sheme:

i. shema primjene nulte stope za isporuke izvoznicima

Shema podrazumijeva oporezivanje prodaje dobara ili usluga izvoznicima nultom stopom PDV-a u cilju smanjivanja iznosa povrata PDV koji se isplaćuje izvoznicima, a koji se odnosi na njihove nabavke. Shema je uvedena u Francuskoj 1948.g. za redovite izvoznike, a kasnije je prihvaćena od strane drugih zemalja. Shema je usmjerena ka smanjivanju isplate povrata izvoznicima, ali je, na drugoj strani, stvorila prostor za porezne prijevare u zemlji, namećući velike troškove poreznoj administraciji da kontrolira veliki broj malih obveznika, snabdjevača izvoznika, umjesto kontrole ograničenog broja izvoznika.

ii. unakrsne provjere faktura

Shema podrazumijeva unakrsnu kontrolu ulaznih i izlaznih faktura obveznika, kako bi se spriječilo potraživanje ulaznog PDV-a koji nije fakturiran od obveznika PDV-a. Shema je prvi put primijenjena u Koreji 1970.g. Uspješnost sheme podrazumijeva visoku razinu tehničke opremljenosti poreznih uprava, ali i nametanje obveze obveznicima da dostavljaju popise ulaznih i izlaznih faktura. Elektronska razmjena podataka je unaprijedila primjenu ove sheme, ali i dalje nameće potrebu postojanja snažnih IT sustava poreznih uprava i razvijenih aplikativnih *software*-a, uspostavu IT sustava kod obveznika i elektronskog poslovanja sa poreznom upravom, postojanje velikog broja visokoobrazovanih inspektora i analitičara, sa razvijenim analitičkim kapacitetima i IT vještinama.

iii. ovjera zahtjeva za povrat od strane ovlaštenih računovođa

Neke zemlje nametnule su obvezu ovjere zahtjeva za povrat od strane ovlaštenih računovođa. Statistike su pokazale da primjena sheme dovodi do smanjenja lažnih zahtjeva za povrat, što automatski vodi ubrzanju isplate povrata, smanjenju troškova administriranja i povećanju prihoda. Umjesto da porezne uprave troše resurse na provjeru zahtjeva ovlaštene računovođe preuzimaju odgovornost za ispravnost zahtjeva. Prema iskustvima Kenije nakon uvođenja sheme broj zahtjeva za povrat je prepolovljen, što je u konačnici ubrzalo povrate regularnim obveznicima. Međutim, uspjeh sheme ovisi o razvijenosti računovodstvene profesije, kredibilitetu računovođa i razine njihove profesionalne etike.

iv. preferencijalna shema "zlatnog statusa"

Obveznici koji imaju pravo na povrat se klasificiraju u obveznike sa "zlatnim", obveznike sa "srebrnim" statusom i ostale obveznike. "Zlatni status", koji podrazumijeva ubrzane povrate PDV-

¹⁴ Harrison G., Krellove, „VAT Refunds: A Review of Country Experience“, IMF Working Paper WP/05/218, IMF, 2005.

a, odobrava se obveznicima, poglavito izvoznicima, koji imaju pozitivan dosije kod porezne uprave u pogledu ispunjavanja poreznih obveza. "Srebrni status" podrazumijeva sporije isplate povrata, dok za ostale obveznike vrijede standardne procedure i uvjeti. Prednost ove sheme jeste usmjeravanje resursa porezne uprave ka problematičnim obveznicima. Međutim, u cjelini, uspjeh sheme ovisi o internim klasifikacijama, kriterijima evaluacije obveznika i selekcije, te o održavanju i ažuriranju podataka o obveznicima (što pored analitike PDV-a uključuje i porezne kartice u vezi plaćanja uvoznih pristojbi i poreza na dohodak). Shemu je 1990.g. uveo Pakistan klasificirajući obveznike prema strateškom značaju izvozne grane. Preferencijalni "zlatni" status dobili su izvoznici tekstila. Obveznicima sa "zlatnim" statusom povrati su isplaćivani bez prethodne provjere u roku od 3 do 5 dana. Obveznici sa "srebrnim" statusom se provjeravaju uredskim kontrolama, a povrati se isplaćuju u roku od 15 dana. Ipak, da ne bi ohrabрили obveznike da vrše porezne prijevare, shema se ne primjenjuje automatski. Porezna uprava zadržava pravo prethodne provjere najmanje jednom godišnje prije isplate povrata, kontrolirajući zahtjeve podnešene od posljednje provjere. U novije vrijeme Bugarska je najavila uvođenje preferencijalne sheme kod povrata PDV-a pod nazivom "zlatni standard". Status "zlatnog obveznika" omogućava povrat PDV-a u roku od deset dana od podnošenja zahtjeva, što je tri puta brže nego kad se radi o normalnoj proceduri povrata (Okvir 3).

Okvir 3: Kriteriji za dobijanje statusa „zlatnog obveznika“

- da PDV broj nije bio suspendiran ili oduzet
- da uglavnom elektronski komuniciraju sa Nacionalnom poreznom upravom
- da im do sada nije izdan prekršajni nalog
- da nisu bili u postupku likvidacije niti da su bili nesolventni
- da su ostvarili dobit u tri prethodne godine
- da nemaju rizični profil
- da su u prethodne tri godine podnijeli najmanje četiri zahtjeva za povrat PDV-a koji su iznosili najmanje BGN 1,2 mil.

Izvor: Tax-News.com

Shema podrazumijeva i vijećeodavnu pomoć Nacionalne porezne uprave kod primjene zakona, te manju učestalost kontrola. Osim toga, kontrole i provjere će se obavljati u prostorijama obveznika sa povlaštenim statusom.

v. *plaćanje velikih nabavki preko banaka*

Shema podrazumijeva obvezno plaćanje prometa dobara i usluga između obveznika putem banaka. Države koje su uvele ovu shemu (Francuska, Mađarska, Turska,...) uspostavljaju prag za primjenu, tj. najmanji iznos transakcije koja se mora platiti preko banke. Shema omogućuje praćenje tokova novca između obveznika kontrolom bankovnih računa. Prema iskustvima zemalja koje su je uvele efikasnost sheme je ograničenog dometa, budući da je teško kontrolirati poštivanje nametnutog poslovanja preko banaka. Isto tako, shema može polučiti određene uspjehe samo kod regularnih obveznika, dok se neregularni i dalje međusobno umrežuju i ostaju van sustava. Manje razvijene zemlje raznim mjerama prisile nastoje da privole obveznike da koriste banke umjesto plaćanja gotovinom. Azerbedžan je modificirao shemu na način da je propisao rigoroznu odredbu da se povrat PDV-a može odobriti samo onim obveznicima koji plaćaju svoje dobavljače preko banaka.

vi. PDV bankovni računi

Schema PDV bankovnih računa je uvedena u Bugarskoj 2002.g. s ciljem ubrzanja povrata i smanjenja poreznih prijevара¹⁵. Svaki obveznik je dužan otvoriti bankovni račun. Kupac-obveznik je dužan da deponuje iznos PDV-a na PDV račun dobavljača-obveznika koji odgovara iznosu PDV-a sa fakture. Iznos za PDV se deponuje istodobno sa plaćanjem neto iznosa fakture dobavljaču za isporučana dobra ili usluge. Obvezniku neće biti odobren povrat ukoliko ulazni PDV nije uplaćen na PDV račun. Sredstva sa PDV računa se mogu koristiti za plaćanje redovitih PDV obveza po fakturi dobavljača ili neto porezne obveze nakon isteka poreznog razdoblja. Ostali transferi, za druge svrhe, mogu se izvršiti samo uz prethodno odobrenje porezne uprave ukoliko ne postoje druge porezne obveze. Stoga, imajući te uvjete u vidu, za većinu obveznika sredstva na računu su zamrznuta, van mogućnosti raspolaganja, deponovana bez prinosa, što financijski opterećuje obveznika budući da se moraju zaduživati za obrtni kapital. Schema zahtijeva od obveznika dodatne troškove izvršenja transfera i administriranje redovnog bankovnog računa i PDV bankovnog računa. U cjelini shema je kranje nepovoljna za obveznike, jer onemogućava optimalizaciju gotovine i efikasno financijsko upravljanje.

vii. odlaganje obračuna PDV-a na uvoz kapitalnih dobara

Schema podrazumijeva odobravanje odlaganja obračuna PDV-a na uvoz kapitalnih dobara u cilju stimuliranja investicija i ulaganja u nova poduzeća. Schema ima pozitivan efekt na gotovinski tok kod investitora, koji, u standardnim uvjetima, pored vrijednosti strojeva i opreme moraju osigurati i sredstva za plaćanje PDV-a u vrlo kratkom roku od momenta uvoza. Povrat za ulazni PDV iz nabavki, ukoliko nije u pitanju izvoznik, u najvećem broju slučajeva može se dobiti kao porezni kredit, što potom podrazumijeva stvarno povlačenje-umanjenje porezne obveze tek u momentu prometa. Standardni uvjeti povrata PDV-a su krajnje nepovoljni za novoosnovane kompanije koje moraju čekati jako dugo razdoblje da bi započeli proces proizvodnje ili ostvarili promet, a time i pravo odbitka ulaznog poreza. Budući da su u pitanju velika ulaganja standardni uvjeti plaćanja PDV-a pri uvozu opterećuju gotovinski tok obveznika-uvoznika. Vlade nisu sklone ovoj shemi, budući da dovodi do eskalacije lažnog uvoza kapitalnih dobara. Pored toga, primjena ove sheme stimulira uvoz strojeva, a destimulira nabavku opreme od domaćih proizvođača, čime, dugoročno, kroz eskalaciju trgovinskog deficita podriva ekonomiju i stvara ovisnost domaće ekonomije o uvozu.

Okvir 4: Evaluacija strategija

shema		Ubrzano izvršenje povrata	Smanjen broj povrata	Zaštićena porezna osnovica	Smanjeni troškovi obveznika	Smanjeni troškovi por.admin
i	nulta stopa za isporuke izvozniciima	DA	DA	NE	NE	NE
ii	unakrsne provjere faktura	NE	NE	DA	NE	NE
iii	ovjera zahtjeva za povrat od strane ovlaštenih računovođa	DA	NE	DA	NE	DA
iv	preferencijalna shema "zlatnog statusa"	DA	NE	DA	DA	DA
v	plaćanje velikih nabavki preko banaka	DA	NE	DA	NE	NE
vi	PDV bankovni računi	NE	NE	n/a	NE	NE
vii	odlaganje obračuna PDV-a na uvoz kapitalnih dobara	DA	DA	NE	NE	NE

Izvor: evaluacija MMF-a, 2005

¹⁵ U shemu je uključeno 80,000 obveznika.

Evaluacija efekata shema (Okvir 4) pokazuje da primjena većine shema predstavlja opterećenje i poreznih uprava i obveznika. Model najbolje prakse koji promovira MMF podrazumijeva određene zahvate, ne samo u segmentu povrata PDV-a, već i u samom sustavu i konkretnoj politici PDV-a¹⁶. Potrebno je kreirati rizični profil obveznika s obzirom na stupanj redovitosti izmirenja poreznih obveza, osigurati selektivan pristup kontroli s obzirom na rizični profil obveznika i definirati kriterije za utvrđivanje visokog stupnja rizika po naplatu prihoda. Preporuke MMF-a podrazumijevaju i uspostavu sustava nadzora povrata i sustava predviđanja kako bi se anticipirale porezne prijevare. Povrati izvoznicima trebaju biti obrađeni najdalje 30 dana od dana podnošenja zahtjeva. Rok isplate povrata može se produljiti samo u izuzetnim slučajevima, kada postoji opravdana sumnja u regularnost aktivnosti obveznika. Država treba da plati zatezne kamate za kašnjenje u isplati povrata. Porezni krediti se trebaju koristiti za plaćanje ostalih poreznih obveza ukoliko je to moguće, s tim da se neiskorišteni porezni kredit obveznicima - pretežitim izvoznicima treba odmah isplatiti. Najdulji rok za isplatu neiskorištenih poreznih kredita ostalim obveznicima treba biti šest mjeseci. Preferencijalne sheme trebaju se odobriti izvoznicima koji redovito izmiruju porezne obveze. Zalažući se da se resursi poreznih uprava usmjere ka velikim obveznicima MMF ne preporučuje nizak prag za registraciju kako porezna administracija ne bi bila nepotrebno opterećena velikim brojem obveznika. Registracija treba da predstavlja najvažniji filter u borbi protiv feniks kompanija, koje ulaze u sustav PDV-a samo da bi sudjelovale u lančanim poreznim prijevarama, koje podrazumijevaju i lažne zahtjeve za povrat. Isto tako, MMF preporučuje i primjenu snažnijih sankcija koje bi trebale obeshrabiliti obveznike da se bave poreznim prijevarama. No, mehanizmi sankcija podrazumijevaju i ukupno snažno djelovanje pravosudnog sustava, policije i poreznih organa protiv korupcije i u izvršenju krivičnih djela i prekršaja u sferi poreza. MMF preporučuje i uvođenje modernih sustava PDV-e, pogotovo u nerazvijene zemlje i zemlje u tranziciji, koji se temelje na transparentnosti rada poreznih administracija i promjeni odnosa prema obveznicima stavljanjem obveznika u fokus aktivnosti.

ZAKLJUČAK

Bez obzira na poteškoće kod analize utjecaja različitih faktora na povrate PDV-a potrebno je odrediti razumnu razinu povrata PDV-a, ne samo zbog procjena prihoda i planiranja proračuna, već i zbog održavanja razine efikasnosti porezne administracije. Prekoračenje razumne razine povrata treba predstavljati signal poreznoj administraciji da je došlo do eskaliranja poreznih prijevara. Analizirajući gore pobrojane faktore u cilju procjene razumne visine povrata može se zaključiti da je veći broj faktora u kratkom roku konstantan. Na primjer, za izmjene karakteristika i strukture ekonomije potrebno je dulje vremensko razdoblje, sprovođenje strukturalnih reformi ili velika ekonomska kriza kao što je globalna kriza iz 2008. Isto tako, za izmjene karakteristika PDV sustava potrebno je značajno vrijeme s obzirom na složene procedure izmjene zakona. Između pojedinih faktora postoji interakcija. Stupanj porezne discipline obveznika ovisi općenito o razvijenosti pravne države, pogotovo snage sustava sankcija. Konačno, rast povrata ovisi i o zrelosti sustava PDV-a. U početnim godinama implementacije PDV-a sve zemlje su bilježile snažan rast prihoda. Već kasnije, kada sustav ulazi u zrelu fazu počinju se ispoljavati slabe točke sustava PDV-a i javljaju se PDV prijevare. Iako sustav PDV ima nebrojeno prednosti u odnosu na porez na promet, njegova ranjivost se ogleda upravo u povratima PDV-a. Porezna psihologija objašnjava da je nastojanje da se izbjegne plaćanje poreza imanentno naravi čovjeka. Iako su teoretičari javnih financija, poput Adama Smitha, pokušali da poreze opišu kao ugodnu obvezu već sama pomisao na plaćanje poreza može navesti obveznika da razmišlja o načinima da se izbjegne njegovo plaćanje ili da se barem smanji poreznu obvezu. Radi se o signalnom djelovanju poreza o kojem je pisao C.A. Pigou. Stupanj prijevara u sustavu PDV-a u svakom slučaju ovisi i o organiziranosti porezne administracije i njene spremnosti da djeluje preventivno, *ex ante*, budući da su učinci djelovanja *ex post* najčešće minorni, uz neproporcionalno veće troškove.

¹⁶ Harrison G., Krelve, „VAT Refunds: A Review of Country Experience“, IMF Working Paper WP/05/218, IMF, 2005, str. 35-36.

Literatura:

- Antić D., „Borba protiv prijevара u sustavu PDV-a u funkciji osiguranja tržišne konkurentnosti“, II. Međunarodni simpozij „Financije i računovodstvo u funkciji gospodaraskog rasta“, FIRCON, Mostar, 20/21 rujna 2007., str. 419-438.
- Antić D., „Potreba za redizajniranjem politike PDV-a u uvjetima globalne krize“, 10. međunarodni simpozij « Europski put BiH u uvjetima ekonomske krize », Neum, 28-30. maj 2009, Revicon – Sarajevo, str. 115-140.
- Antić D., „PDV u funkciji financijskog menadžmenta“, „Porezni savjetnik“ br. 4, Revicon, Sarajevo, april 2005, str 21-28.
- Bilteni Odjeljenja za makroekonomsku analizu UO UINO, www.oma.uino.gov.ba.
- Ebrill L., Keen M., Bodin J-P, Summers V., „The Modern VAT“, IMF, Washington, 2001
- Ernst&Young, „The Growing Burden: The Impact of VAT/GST around the world“, 2005.
- Ernst&Young, „The 2013 worldwide VAT, GST and sales tax guide“, May 2013.
- Harrison G., Krelove, „VAT Refunds: A Review of Country Experience“, IMF Working Paper WP/05/218, IMF, 2005.
- HM Revenue & Customs, Annual Report and Accounts 2012-13 (for the year ending 31 March 2013).
- IBFD, International VAT Monitor, Amsterdam, izvještaji korespondenata, izdanja 2008-2013.
- Keen M., „VAT Attacks!“, IMF Working Paper WP/07/142, IMF, 2007.
- Keen M., „VAT, Tariffs, and Withholding: Border Taxes and Informality in Developing Countries“, IMF Working Paper WP/07/174, IMF, 20057.
- Keen M., Lockwood B., „The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences“, IMF Working Paper WP/07/183, IMF, 2007.
- Keen M. Smith S., „VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?“, IMF Working Paper WP/07/31, IMF, 2007.
- National Audit Office, Report by the Comptroller and Auditor General, HM Revenue & Customs 2012-13 Accounts, 2 July 2013.
- OECD, „Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)“, October 2006.
- OECD, „Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)“, 28 January 2009.
- OECD, „Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)“, 3 March 2011.
- OECD, „Tax Administration 2013, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies“, 2013.
- OECD, „Consumption Tax Trends – VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues“, 2012.
- PWC, „The impact of VAT compliance on business“, September 2010.
- Spilimergo A., Symansky S., Blanchard O., Cottarelli C., „Fiscal Policy for the Crisis“, IMF staff position note SPN/08/01, IMF, Washington, 29 December 2008, www.imf.org, pp. 2 – 7.
- Tait A. A., „Value Added Tax, International Practice and Problems“, IMF, Washington, 1988.

Koordinacija ekonomskih politika u EU – Europski semestar

(Pripremila: Aleksandra Regoje)

UVOD

Protekla ekonomska kriza ukazala je na potrebu snažnije koordinacije ekonomskih politika zemalja članica Europske Unije. Članice su uvidjele da bi bolja koordinacija doprinijela njihovoj stabilnosti, kao i stabilnosti Europske unije u cjelini. Krajnji cilj harmonizacije je usklađivanje ciljeva proračunskih politika i politika rasta i zapošljavanja u skladu sa postavljenim ciljevima razini Europske unije. Pojedinačni ciljevi mogu imati željene efekte na ekonomski rast samo ukoliko su usuglašeni. Stoga je Europska komisija 2010. godine uspostavila Europski semestar, čiji se prvi ciklus odvijao u 2011. godini.

EUROPSKI SEMESTAR

Ciklus koordinacije nazvan je Europski semestar iz razloga što se najveći dio ciklusa odvija u prvih šest mjeseci svake godine. Tijekom tih mjeseci se usklađuju proračunske i makroekonomske politike država članica kako bi se omogućilo da se stajališta Europske unije uzmu u obzir u ranoj fazi proračunskih procedura, ali i u drugim aspektima izrade ekonomskih politika. Cilj je osigurati analizu i ocjenjivanje svih politika zajedno, te obuhvatiti područja politike koja prije nisu bila sustavno obuhvaćena ekonomskim nadzorom kao što su, na primjer, makroekonomske neravnoteže ili financijska pitanja.¹⁷

Prema utvrđenom vremenskom rasporedu članice dobijaju smjernice na osnovu kojih pripremaju svoje planove politika. Planovi se ocjenjuju na razini Europske unije a, nakon toga, članice primaju preporuke za proračunske politike i reforme, a ukoliko je potrebno i preporuke za ispravljanje makroekonomskih neravnoteža.

U tabeli 1. su sažeto prikazane sve faze Europskog semestra.

Europski semestar

Faza	Vremenski period	Izvršilac	Aktivnost
Pripremna faza	Studeni i prosinac	Europska komisija	Objavljuje 1. Godišnji izvještaj o rastu 2. Izvještaj o mehanizmima upozoravanja
Faza I Usmjeravanje politika na razini EU	Siječanj i veljača	Vijeće EU	Raspravlja o Godišnjem izvještaju o rastu, daje mišljenje
		Europski parlament	Raspravlja o Godišnjem izvještaju o rastu, izdaje mišljenje o smjernicama za zapošljavanje
	Ožujak	Europsko vijeće	Izdaje smjernice politika
		Europska komisija	Objavljuje analize makroekonomskih neravnoteža

¹⁷ Europski parlament, <http://www.europarl.europa.eu>

Faza II Ciljevi, politike i planovi za članice	Travanj	Zemlje članice	Podnose 1. programe stabilnosti i konvergencije 2. nacionalne programe reformi
	Svibanj	Europska komisija	Ocjenjuje nacionalne planove politika i daje nacrt preporuka po državama članicama.
	Lipanj	Vijeće EU	Raspravlja o nacrtu i dogovara konačne posebne preporuke po članicama. Nakon toga se dostavljaju Europskom vijeću na odobravanje.
	Srpanj	Vijeće EU	Usvaja preporuke za članice
Faza III Implementacija	Srpanj	Zemlje članice	Uzimaju u obzir preporuke u procesu odlučivanja o državnom proračunu za sljedeću godinu

Tabela 1.

PRIPREMNA FAZA

Iz tabele 1 se vidi da je trenutno u toku pripremna faza Europskog semestra. Pripremna faza započinje obično koncem godine (studeni i prosinac), kada Europska komisija objavi Godišnji izvještaj o rastu (eng. *Annual Growth Survey*). Godišnji izvještaj o rastu postavlja prioritete Europske unije za narednu godinu, čiji su krajnji ciljevi ekonomski rast i zapošljavanje. U pripremljenoj fazi Europska komisija objavljuje i Izvještaj o mehanizmima upozoravanja (eng. *Alert Mechanism Report*) koji predstavlja pregled makroekonomskih okolnosti u pojedinim članicama Europske unije. Na osnovu tog Izvještaja Europska komisija može odlučiti da li će provesti detaljnu analizu situacije u članicama sa visokim rizikom makroekonomskih neravnoteža, kao i sačiniti preporuke istim. Europska komisija je 13. studenog 2013. godine objavila oba izvještaja koji pripadaju ovoj fazi o čemu će biti više riječi u nastavku.

GODIŠNJI IZVJEŠTAJ O RASTU - 2014

U dokumentu Godišnji izvještaj o rastu se analiziraju ekonomski i socijalni uvjeti u Europi i predstavljaju široki prioriteti politika za Europsku uniju u narednoj godini. Ovaj dokument, uvjetno rečeno, pokreće novi ciklus Europskog semestra koji osigurava da politike članica EU budu koordinirane ka postizanju ciljeva rasta i zapošljavanja. Srednjoročni prioriteti definirani u Godišnjem izvještaju o rastu 2014 ostali su isti kao što je definirano u Izvještaju za 2013. godinu¹⁸, a Komisija predlaže da se njihovo provođenje prilagodi ekonomskim i socijalnim uvjetima koji su se nešto izmijenili u međuvremenu.

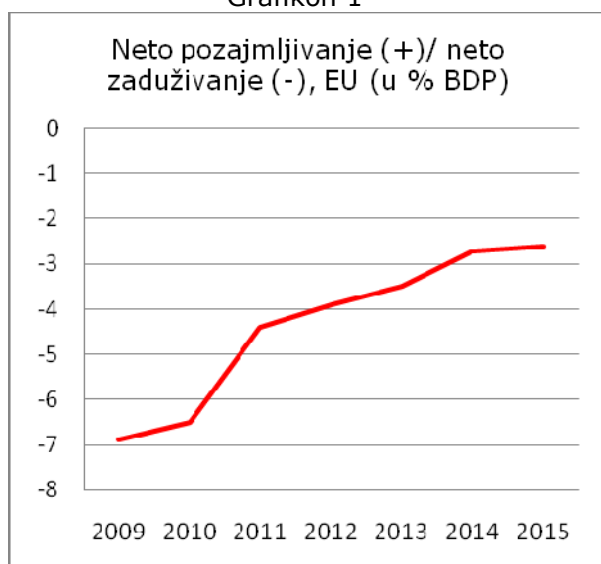
Prema pomenutom dokumentu Europska unija i njene članice trebaju se fokusirati na postizanje napretka u sljedećih pet oblasti:

- Fiskalna konsolidacija usmjerena na rast,
- Oporavak kreditiranja ekonomije,
- Promocija rasta i konkurentnosti,
- Borba protiv nezaposlenosti i socijalnih posljedica krize,
- Modernizacija javne administracije.

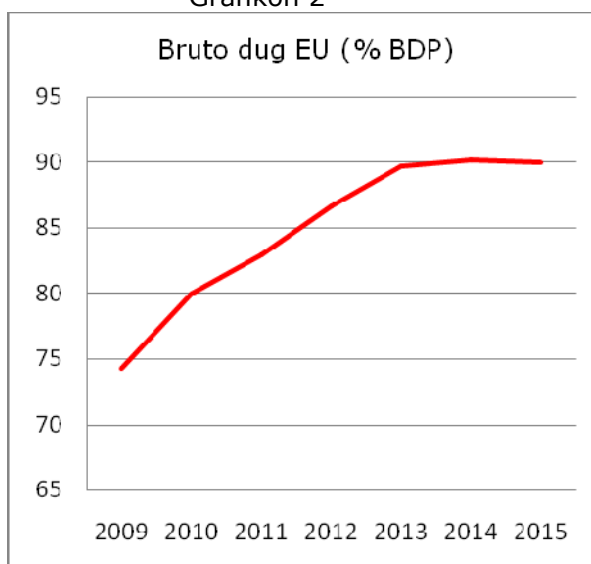
¹⁸ Godišnji izvještaj o rastu 2013, Europska komisija, 28.11.2012, str. 3.

Ovdje ćemo se osvrnuti na preporuke u okviru mjera fiskalne konsolidacije. Zemljama sa visokim poreznim stopama kao mjere fiskalne konsolidacije preporučuju se smanjenje rashoda ili širenje porezne osnovice, a ne povećanje poreznih stopa. Zemljama koje imaju više prostora za fiskalni manevar preporučuju se mjere za stimulaciju investicija i potrošnje, naravno uz poštovanje Pakta o stabilnosti i rastu. Porezna politika treba biti usmjerena na ekonomski rast, a kao primjer se navode mjere smanjenja fiskalnog opterećenja rada na teret potrošnje, imovine i sl.¹⁹

Grafikon 1

Izvor: Europska komisija²⁰

Grafikon 2



Izvor: Europska komisija

Prema posljednjim, jesenjim, procjenama Europske komisije²¹ očekuje se smanjenje fiskalnog deficita EU sa 6,9% BDP-a u 2009. godini na 3,5% BDP-a u 2013. godini, a nastavak trenda smanjenja očekuje se i u narednim godinama (Grafikon 1).

Prema istom dokumentu zabilježen je rast bruto duga u proteklom periodu sa 74,3% BDP-a u 2009 do 86,6% u 2012. godini, a i u ovoj godini se očekuje se rast za 3,1% BDP-a. Ističe se da je zbog toga od velike važnosti zadržati putanju fiskalne konsolidacije koju zagovara Komisija. Prema projekcijama, silazni trend duga bi trebao nastupiti od 2015. godine (Grafikon 2).

IZVJEŠTAJ O MEHANIZMIMA UPOZORAVANJA – 2014

Cilj Izvještaja o mehanizmima upozoravanja je utvrđivanje i otklanjanje neravnoteža koje ometaju pravilno funkcioniranje ekonomije EU-a. Utvrđuju se članice sa visokim rizicima za koje je potrebno izvršiti detaljne analize, a Europska komisija može dati i preporuke istim za otklanjanje neravnoteža. Izvještaji sa detaljnim analizama će se objaviti u proljeće 2014. godine (Faza I Europskog semestra) a uključice se u analizu na kojoj će se zasnivati posebne preporuke članicama.

Posebno se naznačava da Izvještaj o mehanizmima upozoravanja nije mehanički postupak. Procedura detaljnog preispitivanja se ne pokreće zato što je određena država članica prijavila

¹⁹ Više u "Godišnji izvještaj o rastu 2014", Europska komisija (2013), http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/2014/ags2014_en.pdf

²⁰ *Net lending (+) / net borrowing (-)*, ESA 95 (Izvor: European Economic Forecast – Autumn 2013, Statistical Annex)

²¹ European Economic Forecast – Autumn 2013

http://ec.europa.eu/economy_finance/eu/forecasts/2013_autumn/statistical_en.pdf

vrijednost nekog pokazatelja koja odstupa od indikativnog praga. Komisija uzima u obzir cjelokupno stanje u zemlji, te na osnovu toga odlučuje da li je potrebna detaljnija analiza.

U Izvještaju o mehanizmima upozoravanja 2014 se navodi da su ekonomije EU ostvarile napredak u ispravljanju vanjskih i unutrašnjih neravnoteža, ali da su potrebni dalji naponi kako bi se one uklonile. Korekcija neravnoteža je dovela do postepenog oporavka tijekom proteklih godina. Smanjenje deficita i poboljšanja na polju konkurentnosti zabilježeni su u brojnim članicama. Ipak se naglašava da se neravnoteže jesu smanjile, ali nisu nestale. Slabosti koje su dovele do krize su se nagomilavale godinama, pa se ne mogu tako brzo ni otkloniti. To se, između ostalog, odnosi na gubitak konkurentnosti i akumulaciju duga. U Izvještaju se navodi da potrebno detaljnije analizirati neravnoteže i rizike čak u 16 država članica. Za neke članice će se analizirati zaključci iz prethodnog postupka u slučaju makroekonomske neravnoteže, dok će za druge članice Komisija po prvi put izvršiti detaljno preispitivanje. Za članice koje su obuhvaćene programom makroekonomskog prilagođavanja analiza neravnoteža i praćenje korektivnih mjera će se provoditi u okviru samih njihovih programa. To se odnosi na Irsku, Grčku, Cipar, Portugal i Rumunjsku, s tim da će se položaj Irske u kontekstu postupka u slučaju makroekonomske neravnoteže ocijeniti nakon završetka programa obzirom da će se to uskoro desiti. Takođe će se ocijeniti i položaj ostale četiri zemlje, nakon završetka njihovih programa.²²

KOJI SU NAREDNI KORACI?

FAZA I

Nakon pripreme faze započinje prva faza Europskog semestra koja traje od siječnja do ožujka. U sijačnju i veljači Vijeće EU raspravlja o Godišnjem izvještaju o rastu i daje svoje mišljenje. U istoj fazi Europski parlament takođe raspravlja o Godišnjem izvještaju o rastu te izdaje mišljenje o Smjernicama za zapošljavanje (eng. *Employment Guidelines*). U mjesecu ožujku Europsko vijeće izdaje smjernice politika na osnovu Godišnjeg izvještaja o rastu. U istom mjesecu Europska komisija objavljuje detaljne analize makroekonomskih neravnoteža, na osnovu kojih može dati i preporuke za njihovo otklanjanje.

FAZA II

Druga faza Semestra započinje u mjesecu travnju i traje do srpnja. U travnju članice dostavljaju svoje Programe stabilnosti i konvergencije (*Stability and Convergence Programmes*) u kojima su predstavljeni srednjoročni proračunski ciljevi. U ovoj fazi članice dostavljaju i Nacionalne programe reformi (*National Reform Programmes*) koji sadrže planove strukturnih reformi koji imaju za cilj održiv rast i razvoj u područjima zaposlenosti, istraživanja, inovacija i sl. U narednom razdoblju ove faze Europska komisija analizira nacionalne planove politika i daje nacrt preporuka svakoj članici. Vijeće EU raspravlja o nacrtima i daje konačne preporuke koje dalje odobrava Europsko vijeće. Konačno, na koncu lipnja ili početkom srpnja Vijeće EU usvaja preporuke za članice, a zemlje članice se pozivaju da ih implementiraju.²³

FAZA III

Posljednja faza Semestra odnosi se na sprovođenje utvrđenih preporuka od strane zemalja članica EU u procesu izrade proračuna za narednu godinu.

²² Više u "Izvještaj o mehanizmima upozoravanja 2014", Europska komisija (2013), http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/2014/amr2014_en.pdf

²³ http://ec.europa.eu/europe2020/making-it-happen/index_en.htm

UMJESTO ZAKLJUČKA

Europski semestar predstavlja kamen temeljac za koordinaciju i nadgledanje ekonomskih i proračunskih politika članica EU. Nekoliko godina primjene ovog okvira počelo je davati ozbiljne rezultate. Izgrađena je bliska suradnja između članica i institucija EU, a nacionalne procedure i njihov vremenski raspored usuglašene su sa fazama Semestra. Kao rezultat toga države članice su započele važne reforme koje bi trebale stvoriti uvjete za povratak na putanju održivog rasta. Došlo je do napretka u fiskalnoj konsolidaciji, a preduzete su i brojne mjere za oporavak na tržištu rada.

S druge strane, spominju se brojna područja gdje su potrebni jači naponi kako bi se postigli očekivani ciljevi, kao što su veća uključenost u proces od strane nacionalnih parlamenata, socijalnih partnera i civilnog društva, kako bi se osiguralo bolje razumijevanje i prihvatanje potrebnih reformi. Također se spominje implementacija preporuka članicama i suradnja između zemalja eurozone u određenim područjima. U Godišnjem izvještaju o rastu 2013 je naglašeno da postoji još prostora za poboljšanje poreznih sustava u smislu pravednosti, konkurentnosti i efikasnosti. Smatra se da su brojne porezne reforme zemalja članica EU išle u tom pravcu u proteklom razdoblju, ali da je potrebno još dodatnih napora kako bi se stimulirao ekonomski rast. Zbog teških fiskalnih pozicija brojne članice su povećale porezne stope. Iako su neizravni porezi povećani u nekim zemljama, to nije praćeno odgovarajućim smanjenjem oporezivanja rada. Smatra se da i mjere širenja porezne osnovice i pojednostavljenja poreznih sustava nisu dovoljno implementirane. Mnogi porezni sustavi imaju previše izuzeća, sniženih stopa i drugih specifičnih režima poznatih pod nazivom „porezni izdaci“. Neki analitičari smatraju da širenje porezne osnovice i pojednostavljenje poreznih sistema može donijeti više prihoda vladama, ali i olakšati proces plaćanja poreza od strane građana i kompanija, kao i njihovo administriranje.²⁴ Smatra se da je učinjeno dosta napora od strane svih članica i što se tiče preporuka u okviru poštivanja poreznih propisa. Ipak, taj proces se ne može okončati preko noći, nego su u borbi protiv prijevara i porezne evazije potrebni dulji naponi, zajedničke aktivnosti, korištenje dobrih praksi, kao i razmjena iskustava pojedinih članica.

Literatura

- Europska komisija, <http://ec.europa.eu/>
- Vijeće Europske unije, www.consilium.europa.eu
- Europski parlament, <http://www.europarl.europa.eu>
- Europsko vijeće, <http://www.european-council.europa.eu/>
- European Economic Forecast – Autumn 2013, Europska komisija (2013)
- Godišnji izvještaj o rastu 2013, Europska komisija (2012)
- Godišnji izvještaj o rastu 2014, Europska komisija (2013)
- Izvještaj o mehanizmima upozoravanja 2014, Europska komisija (2013),
- Garnier i dr., „Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News“, WP 39, Europska komisija, 2013
- Ott K., „Utjecaj Europskog semestra na proračunski process u Hrvatskoj“, Institut za javne financije, Zagreb, 2013

²⁴ Više o implementaciji prioriteta iz Godišnjeg izvještaja o rastu 2013 u Garnier et al., „Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News“, WP 39, European Commission (2013)

Uredništvu i ekipi „OMA Biltena“ uz 100. broj

Brojni su bilteni koje izdaju različiti organi i tijela. Po obujmu i sadržini su to u pravilu kratki informativni pregledi o aktualnim zbivanjima. Od prvog broja „Biltena“ se vidjelo da će ovaj list biti nešto više, a u svakom narednom broju se ova pretpostavka potvrđivala.

List je od prvog broja ponudio više od obične informacije o neizravnim porezima. Pažljivim čitateljima nije promaknulo da je list obilovao informacijama iz entiteta, županija i lokalnih zajednica, koje su se jedino u „Biltenu“ mogle pronaći. U listu je gotovo svaki prilog imao i analizu zavidne stručne ili znanstvene razine. Analiza nije ugrožavala brojke, već pomagala razumijevanje brojki i njihovih međusobnih odnosa, društvenog i ekonomskog miljea u kojima su brojke nastale i sl.

Kako su redni brojevi „Biltena“ bili veći, tako je i broj citata u stručnim i znanstvenim radovima, preuzetih iz ovog časopisa rastao. Mali je broj stručnih i znanstvenih radova iz porezne, fiskalne ili sličnih oblasti u Bosni i Hercegovini, u kojem se ne nalazi citat (sa ili bez propisanog navođenja izvora) iz ovog „Biltena“. Čini se da ekipi koja uređuje ovaj časopis nije ni bitno da li su citati na profesionalan način preuzeti u druge radove, odnosno da li je „Bilten“ kao izvor informacije i analize označen kao takav, već da joj je primarni cilj da se prikaže objektivna slika, koju može koristiti bilo tko i u bilo kojoj formi.

... Kada se zna da priloge za list pišu i da ga uređuju svega dvije do tri osobe, onda je to dodatni razlog za pohvalu ovoj maloj ekipi i njihovom djelu.

Ekipi časopisa čestitam izlazak stotog broja „Biltena“ i želim da svaki naredni broj bude jednak ili bolji od prethodnog.

*Milan Kuridža**

*Autor pisma je priznati stručnjak iz oblasti poreza

Konsolidirani izvještaji

(pripremila: Aleksandra Regoje)

Tablica 1. (Konsolidirani izvještaj: JR, Institucije BiH, entiteti)

Preliminarni konsolidirani izvještaj uključuje:

- prihode od neizravnih poreza koje prikuplja Uprava za neizravno oporezivanje na Jedinostveni račun,
- transfere sa Jedinostvenog računa UNO,
- prihode i rashode proračuna institucija Bosne i Hercegovine,
- prihode i rashode proračuna Federacije BiH,
- prihode i rashode proračuna Republike Srpske*

Izvještaj ne uključuje neusklađene prihode prikupljene na JR UNO.

Tablica 2 (Konsolidirani izvještaj: Opća vlada)

Preliminarni konsolidirani izvještaj uključuje:

- prihode i rashode proračuna institucija BiH,
- prihode i rashode proračuna FBiH, županija, općina i fondova u FBiH,
- prihode i rashode proračuna RS*, općina i fondova u RS,
- prihode i rashode proračuna BD i fondova u BD.

Tablica 3 (Konsolidirani izvještaj: Središnja vlada)

Preliminarni konsolidirani izvještaj uključuje:

- prihode i rashode proračuna institucija BiH,
- prihode i rashode proračuna FBiH i županija,
- prihode i rashode proračuna RS*,
- prihode i rashode proračuna BD.

Tablica 4 (Konsolidirani izvještaji: BiH institucije, entiteti i BD)

Preliminarni konsolidirani izvještaj uključuje:

- prihode i rashode proračuna institucija BiH,
- prihode i rashode proračuna FBiH,
- prihode i rashode proračuna RS*,
- prihode i rashode proračuna BD.

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

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

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	Ukupno
Ukupni prihodi	434,7	382,4	446,3	489,5	554,8	560,5	550,8	492,9	489,8	4.401,7
Porezi	409,4	348,7	402,9	424,1	477,1	478,0	473,9	455,1	460,4	3.929,6
Izravni porezi	22,7	29,7	53,5	45,4	27,0	31,6	39,1	27,3	27,8	303,9
Porezi na dohodak i dobit	22,0	29,0	52,5	44,3	25,9	30,6	37,9	26,2	26,8	295,4
Porez na imovinu	0,6	0,7	0,9	1,1	1,0	0,9	1,2	1,1	0,9	8,5
Neizravni porezi (neto)	386,7	318,9	349,4	378,3	450,1	445,9	434,5	427,6	432,6	3.624,0
PDV	240,7	210,2	227,6	243,4	274,7	254,2	291,5	269,6	280,0	2.291,9
Trošarine	112,0	76,4	82,4	93,0	129,9	150,3	99,2	111,2	103,7	958,0
Putarina	20,3	16,8	18,9	22,5	26,6	23,9	25,6	28,2	27,8	210,4
Carine	12,6	14,5	18,9	18,2	17,4	16,2	16,8	17,3	19,7	151,5
Ostali neizravni porezi	1,0	1,0	1,7	1,3	1,5	1,3	1,5	1,3	1,4	12,1
Ostali porezi	0,0	0,0	0,1	0,4	0,0	0,5	0,3	0,2	0,0	1,6
Doprinosi za socijalno osiguranje	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Grantovi od stranih vlada i međ. organizacija	1,4	0,7	1,8	2,4	0,8	2,9	3,5	0,7	0,2	14,5
Neporezni prihodi	23,9	33,0	40,2	64,3	76,6	79,4	73,2	37,1	29,2	456,9
Transferi od ostalih proračunskih jedinica	0,0	0,0	1,4	-1,4	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0	0,6

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	Ukupno
Ukupni rashodi	411,9	400,9	410,4	416,0	459,3	478,6	532,1	492,2	459,1	4.060,5
Tekući rashodi	407,5	397,9	402,9	411,1	455,9	469,1	515,3	485,2	449,6	3.994,5
Bruto plaće i naknade zaposlenih	123,1	124,7	126,9	124,2	125,0	128,9	130,5	124,4	126,4	1.134,0
Izdaci za materijal i usluge	14,6	24,1	28,3	24,7	24,6	37,9	26,2	29,2	30,9	240,6
Doznake na ime socijalne zaštite	52,6	54,4	53,4	53,3	51,7	57,4	55,3	55,3	59,3	492,6
Izdaci za kamate	4,2	7,1	18,9	8,7	13,7	23,1	5,4	9,9	14,7	105,8
Izdaci po osnovu kamata u inozemstvu	2,3	5,5	10,1	6,0	6,2	14,1	3,1	5,4	7,9	60,8
Izdaci po osnovu kamata u zemlji	2,0	1,6	8,8	2,7	7,5	9,0	2,3	4,4	6,8	45,0
Subvencije	2,2	2,4	6,0	3,7	8,3	19,3	19,2	24,5	20,6	106,3
Donacije (nerezidentima)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Transferi drugim proračunskim jedinicama	40,3	42,2	41,5	37,8	42,4	49,7	60,1	48,3	48,6	411,0
Transferi sa JR (BD, žup, opć, fondovi, d.za ceste)	165,4	134,4	119,1	153,2	184,6	144,8	197,2	187,9	142,5	1.429,0
Drugi rashodi	5,1	8,6	8,9	5,4	5,6	8,0	21,4	5,8	6,4	75,1
Neto izdaci za nefinancijsku imovinu	4,4	3,0	7,5	4,9	3,4	9,5	16,8	7,0	9,5	66,0
Izdaci za nefinancijsku imovinu	4,6	3,3	8,2	5,6	3,9	10,1	17,4	7,2	10,4	70,7
Primici od nefinancijske imovine	0,2	0,2	0,7	0,7	0,5	0,6	0,5	0,2	0,9	4,7
Bruto/Neto operativni bilans (prihodi minus tekući rashodi)	27,1	-15,5	43,3	78,4	98,9	91,4	35,5	7,8	40,2	407,2
Neto pozajmljivanje/zaduživanje (uk. prih. minus uk. rash)	22,8	-18,5	35,9	73,5	95,4	81,9	18,7	0,8	30,7	341,1
Neto financiranje = (Minus) Neto pozajmljivanje/zaduživanje	-22,8	18,5	-35,9	-73,5	-95,4	-81,9	-18,7	-0,8	-30,7	-341,1

Tablica 1

Preliminarni izvještaj: Opća vlada, I-IX 2013

	Q1	Q2	Q3	Ukupno
Ukupni prihodi	2.445,9	2.894,0	2.832,1	8.171,9
Porezi	1.247,7	1.476,9	1.477,5	4.202,1
Izravni porezi	235,9	242,2	227,8	705,9
Porezi na dohodak i dobit	205,9	211,1	200,5	617,5
Porezi na plaću i radnu snagu	3,9	3,9	3,9	11,8
Porez na imovinu	26,1	27,1	23,4	76,6
Neizravni porezi	1.010,8	1.232,6	1.247,6	3.491,0
Ostali porezi	1,0	2,2	2,1	5,3
Doprinosi za socijalno osiguranje	930,6	1.011,1	1.035,8	2.977,5
Grantovi od stranih vlada i međunarodnih organizacija	6,3	10,0	6,1	22,5
Neporezni prihodi	258,3	393,6	311,3	963,2
Transferi od ostalih proračunskih jedinica	2,8	2,2	1,5	6,5
Ukupni rashodi	2.470,9	2.709,9	2.762,2	7.942,9
Tekući rashodi	2.431,8	2.648,5	2.665,4	7.745,6
Bruto plaće i naknade zaposlenih	785,8	804,6	793,4	2.383,8
Izdaci za materijal i usluge	443,9	492,8	477,8	1.414,5
Doznake na ime socijalne zaštite	1.053,2	1.088,7	1.086,3	3.228,2
Izdaci za kamate	37,5	54,3	43,2	134,9
Izdaci po osnovu kamata u inozemstvu	19,1	27,2	17,6	63,9
Izdaci po osnovu kamata u zemlji	18,4	27,1	25,5	71,0
Subvencije	32,3	61,0	95,5	188,8
Donacije	0,9	5,2	4,1	10,1
Transferi drugim proračunskim jedinicama	7,6	48,3	68,4	124,3
Drugi rashodi	70,5	93,6	96,8	260,9
Neto izdaci za nefinancijsku imovinu	39,2	61,4	96,8	197,4
Izdaci za nefinancijsku imovinu	44,7	67,8	106,7	219,1
Primici od nefinancijske imovine	5,5	6,4	9,9	21,7
Bruto/Neto operativni bilans (prihodi minus tekući rashodi)	14,1	245,5	166,7	426,3
Neto pozajmljivanje/zaduživanje (ukupni prihodi minus ukupni rashodi)	-25,0	184,1	69,9	229,0
Neto financiranje = (Minus) Neto pozajmljivanje/zaduživanje	25,0	-184,1	-69,9	-229,0

Tablica 2

Preliminarni izvještaj: Centralna vlada, I-IX 2013

	Q1	Q2	Q3	Ukupno
Ukupni prihodi	1.261,4	1.592,5	1.519,0	4.373,0
Porezi	1.105,3	1.315,7	1.315,1	3.736,1
Izravni porezi	187,9	192,1	175,9	556,0
Porezi na dohodak i dobit	177,9	182,7	167,0	527,6
Porezi na plaću i radnu snagu	3,5	3,4	3,4	10,3
Porez na imovinu	6,6	6,0	5,5	18,1
Neizravni porezi	916,7	1.121,8	1.137,6	3.176,1
Ostali porezi	0,7	1,8	1,6	4,0
Doprinosi za socijalno osiguranje	0,0	0,0	0,0	0,0
Grantovi od stranih vlada i međunarodnih organizacija	5,0	6,6	4,5	16,1
Neporezni prihodi	147,9	270,3	198,6	616,8
Transferi od ostalih proračunskih jedinica	3,2	-0,1	0,9	4,0
Ukupni rashodi	1.230,5	1.370,5	1.449,1	4.050,2
Tekući rashodi	1.213,2	1.343,8	1.400,9	3.957,9
Bruto plaće i naknade zaposlenih	667,7	679,0	673,1	2.019,8
Izdaci za materijal i usluge	106,0	138,3	143,2	387,5
Doznake na ime socijalne zaštite	208,9	222,8	225,4	657,1
Izdaci za kamate	31,8	46,7	31,6	110,1
Izdaci po osnovu kamata u inozemstvu	18,4	26,8	17,1	62,3
Izdaci po osnovu kamata u zemlji	13,4	19,9	14,5	47,8
Subvencije	21,6	49,8	82,0	153,5
Donacije	0,2	4,4	3,2	7,8
Transferi drugim proračunskim jedinicama	132,5	143,9	173,4	449,9
Drugi rashodi	44,5	58,8	69,0	172,3
Neto izdaci za nefinancijsku imovinu	17,4	26,8	48,2	92,3
Izdaci za nefinancijsku imovinu	18,6	28,9	53,1	100,5
Primici od nefinancijske imovine	1,2	2,1	4,9	8,2
Bruto/Neto operativni bilans (prihodi minus tekući rashodi)	48,3	248,8	118,1	415,1
Neto pozajmljivanje/zaduživanje (ukupni prihodi minus ukupni rashodi)	30,9	222,0	69,9	322,8
Neto financiranje = (Minus) Neto pozajmljivanje/zaduživanje	-30,9	-222,0	-69,9	-322,8

Tablica 3

Preliminarni izvještaj: BiH institucije, entiteti i BD, I-IX 2013

	Q1	Q2	Q3	Ukupno
Ukupni prihodi	881,6	1.173,3	1.071,4	3.126,3
Porezi	773,7	940,1	916,8	2.630,6
Izravni porezi	111,9	110,1	99,4	321,3
Porezi na dohodak i dobit	107,4	104,5	94,0	305,9
Porezi na plaću i radnu snagu	1,9	2,1	1,9	5,9
Porez na imovinu	2,5	3,5	3,5	9,5
Neizravni porezi	661,5	828,9	816,7	2.307,0
Ostali porezi	0,4	1,2	0,7	2,2
Doprinosi za socijalno osiguranje	0,0	0,0	0,0	0,0
Grantovi od stranih vlada i međunarodnih organizacija	3,9	6,1	4,5	14,5
Neporezni prihodi	101,5	227,2	150,0	478,6
Transferi od ostalih proračunskih jedinica	2,6	-0,2	0,1	2,5
Ukupni rashodi	837,5	921,7	1.018,8	2.778,0
Tekući rashodi	822,6	900,1	976,7	2.699,4
Bruto plaće i naknade zaposlenih	395,5	398,5	398,5	1.192,5
Izdaci za materijal i usluge	71,7	94,4	106,4	272,5
Doznake na ime socijalne zaštite	165,9	171,3	176,4	513,5
Izdaci za kamate	30,3	45,7	30,1	106,1
Izdaci po osnovu kamata u inozemstvu	17,9	26,4	16,5	60,8
Izdaci po osnovu kamata u zemlji	12,4	19,3	13,6	45,3
Subvencije	12,3	33,1	68,8	114,3
Donacije	0,2	4,4	3,2	7,8
Transferi drugim proračunskim jedinicama	124,0	134,0	159,5	417,5
Drugi rashodi	22,6	18,9	33,7	75,1
Neto izdaci za nefinancijsku imovinu	14,9	21,6	42,2	78,6
Izdaci za nefinancijsku imovinu	16,1	23,4	43,8	83,3
Primici od nefinancijske imovine	1,2	1,8	1,6	4,7
Bruto/Neto operativni bilans (prihodi minus tekući rashodi)	59,0	273,1	94,8	426,9
Neto pozajmljivanje/zaduživanje (ukupni prihodi minus ukupni rashodi)	44,1	251,6	52,6	348,3
Neto financiranje = (Minus) Neto pozajmljivanje/zaduživanje	-44,1	-251,6	-52,6	-348,3

Tablica 4