

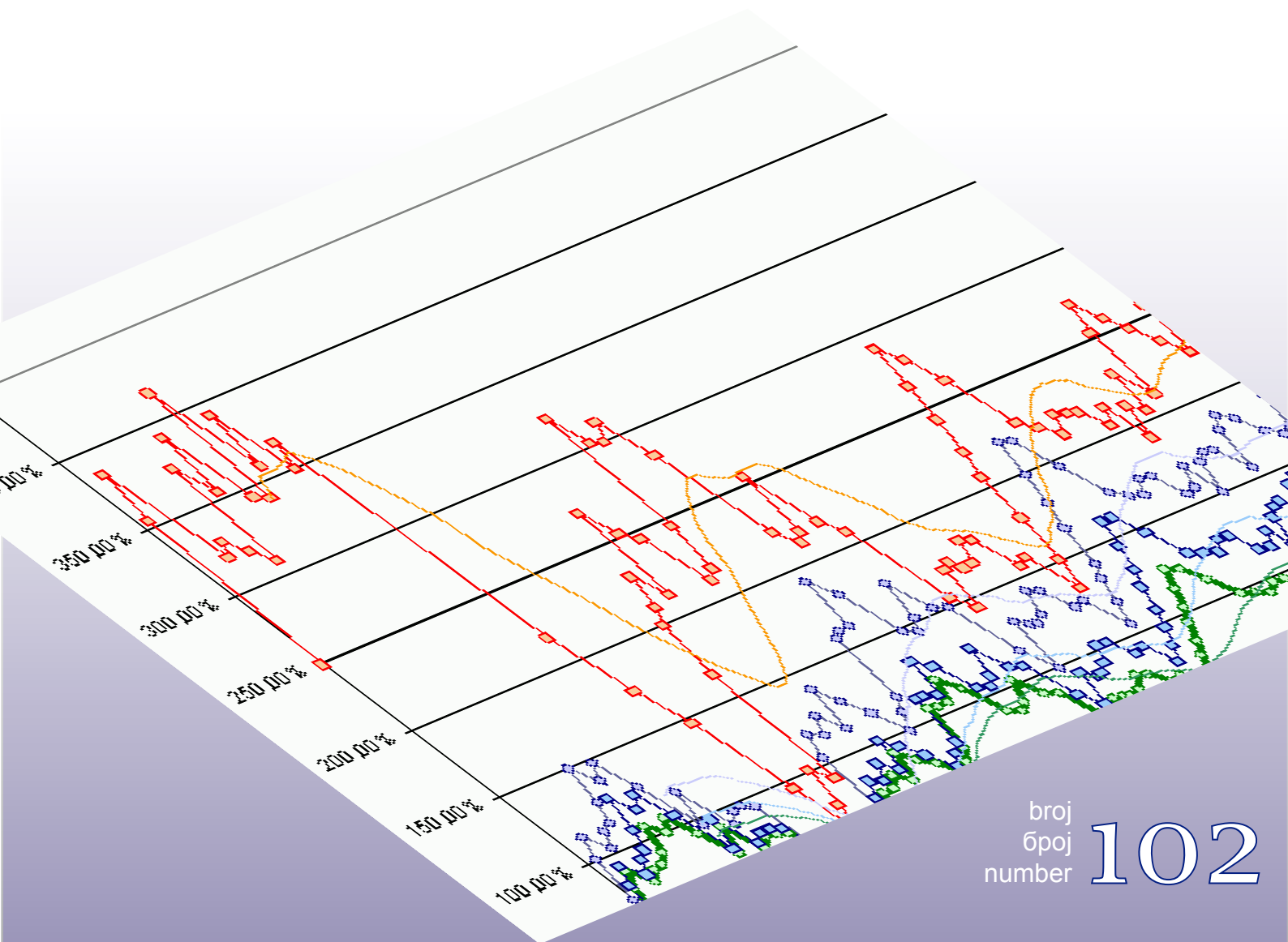
Bosna i Hercegovina
Odjeljenje za makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za indirektno-
neizravno oporezivanje



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

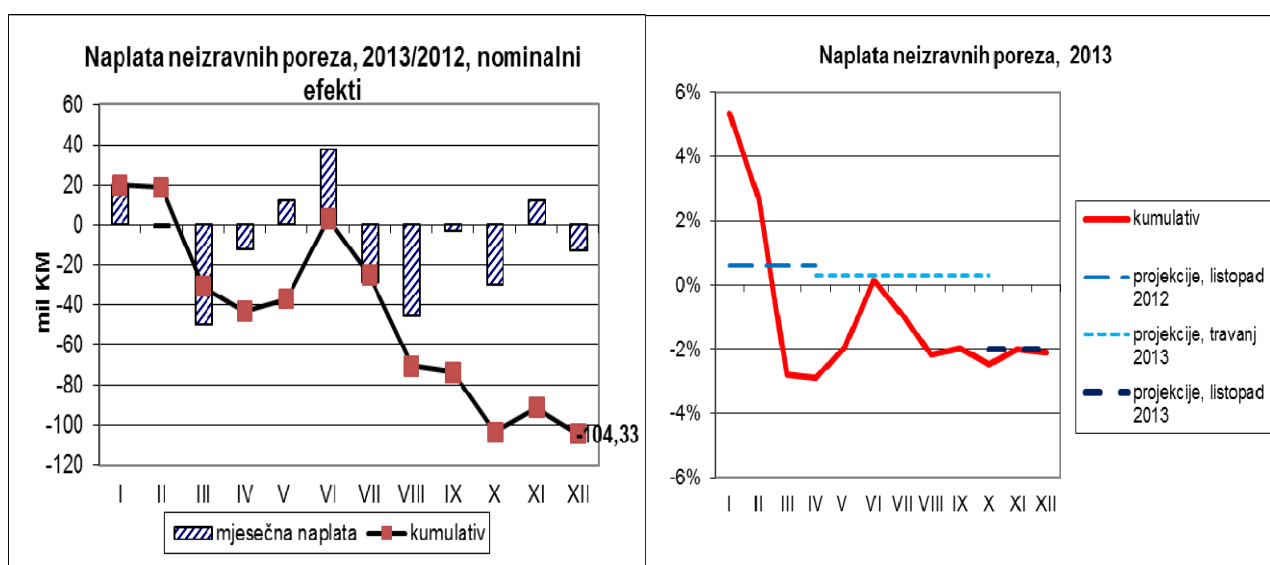


broj
број
number **102**

• Januar 2014 • **Siječanj 2014** • Јануар 2014 • January 2014 •

Uz ovaj broj

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



Grafikon 1

Grafikon 2

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

dr.sc. Dinka Antić
šef Odjeljenja

Sadržaj:

Deset godina reforme neizravnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini	2
Modeli međunarodne suradnje u području poreza	11
Konsolidirani izvještaji	19

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

Deset godina reforme neizravnog oporezivanja u Bosni i Hercegovini

(piše: dr.sc. Dinka Antić)

Dana 29.12.2013. navršilo se deset godina od objave Zakona o sustavu neizravnog oporezivanja kojim je započela implementacija reforme neizravnog oporezivanja u BiH. Reforma je okončana uvođenjem poreza na dodanu vrijednost 1.1.2006. godine. Iz današnje perspektive reforma neizravnog oporezivanja predstavlja najznačajniju ekonomsku reformu u BiH u poslijeratnom razdoblju.

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

USTAVNE NADLEŽNOSTI U SFERI NEIZRAVNIH POREZA

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

POLITIKA NEIZRAVNIH POREZA U BIH (1996-2003)

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

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

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

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

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

trošarine), a potom i porez na promet trošarinskih proizvoda, u skladu sa državnim propisima i entitetskom legislativom, koja je uređivala područje oporezivanja porezom na promet i trošarinama. Carinske uprave entiteta i Distrikta egzistirale su do konca 2004.g., kada su integrirane u Upravu za neizravno oporezivanje.

FBiH

U poreznom sustavu FBiH porez na promet i trošarine na standardne vrste trošarinskih proizvoda zadržale su se do konca 2004., tj. do prijenosa nadležnosti u sferi neizravnih poreza na razinu BiH. Pravni okvir oporezivanja neizravnim porezima u FBiH uključivao je set propisa. Posebnim zakonima i podzakonskim aktima je regulirano oporezivanje porezom na promet i oporezivanje trošarinom za svaki pojedini trošarinski proizvod.

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

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

RS

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

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

BD

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

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

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

Analizirajući sustav neizravnih poreza u BiH od 1996. do konca 2004.g. može se zaključiti da je u razdoblju neposredno nakon rata na teritoriju BiH postojala široka skala stopa poreza na promet. Domaći trošarinski proizvodi su bili favorizirani u odnosu na uvozne, budući da su stope trošarine na domaće trošarinske proizvode bile niže od stopa trošarina na uvozne proizvode. Tijekom razdoblja izvršena je harmonizacija stopa poreza na promet i trošarina, koja je rezultirala u sljedećem:

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

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

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

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

- i. Dvostruko oporezivanje prometa između entiteta ukinuto je sporazumom između vlada entiteta i Distrikta. Izmjenama entitetskih zakona i zakona o porezu na promet Brčko Distrikta, kao i svih propisa koji reguliraju oporezivanje trošarinom, obaveza za trošarinu i porez na promet na trošarinske proizvode je nastajala u entitetu gdje se desilo konačno stavljanje u promet. Uvedena su uvjetna oslobođanja, koja su podrazumijevala oslobođanje plaćanja poreza na promet proizvoda ukoliko krajnji kupac ima sjedište u drugom entitetu/Distriktu. Kod prometa trošarinskih proizvoda uvjeti za obavljanje međuentitetskog prometa su bili rigorozniji. Bilo je neophodno i da kupac-trošarinski

obveznik u drugom entitetu/Distriktu ima odobrenje nadležne institucije (ministarstva financija, porezne uprave) za međuentitetski promet. Da bi se izbjegla porezna evazija prodavac-trošarinski obveznik iz jednog entiteta, koji je prodavao u drugom entitetu, uplaćivao je porez na promet i trošarinu u svom entitetu. Nakon podnošenja dokaza da je roba prodana obvezniku koji ima licencu za međuentitetski trošarinski promet, kao i dokaza da su porezne obaveze plaćene u drugom entitetu, uplaćeni porez/trošarina se mogao koristiti kao akontacija za buduće obveze.

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

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

REFORMA NEIZRAVNIH POREZA U BIH (2003-2006)

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

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

- *politički aspekt*: prijenos ustavnih nadležnosti za politiku neizravnih poreza sa entiteta na državu,
- *upravljačko-operativni aspekt*: spajanje carinskih administracija i uspostavu nove fiskalne arhitekture na razini države koju čine Uprava za neizravno oporezivanje – UNO (operativna razina) i Upravni odbor UNO (političko-upravljačka razina)
- *fiskalni aspekt*: uspostavu sustava jedinstvenog računa UNO za naplatu svih neizravnih poreza u BiH i redefiniranje sustava raspodjele prihoda na centralne vlade i za financiranje državnih institucija.

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

Prijenos nadležnosti za neizravne poreze

Uvođenje PDV-a na razini države je zahtijevalo prethodno ispunjavanje značajnih preduvjeta. Prema Dayton-skom sporazumu fiskalne ovlasti nisu dodijeljene centralnoj razini, što po automatizmu podrazumijeva da su entiteti imali isključive fiskalne nadležnosti. Prvi preduvjet za reformu sustava neizravnog oporezivanja podrazumijevao je prijenos nadležnosti za neizravne

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

poreze sa entiteta na državnu razinu. U načelu postojala je političko suglasje entiteta da se politika neizravnog oporezivanja centralizira.

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

- ujedinjenje carinskog sustava, kako bi se zaustavilo dupliciranje poslova i prijevare,
- uvođenje PDV-a na državnoj razini, da bi sustav oporezivanja postao efikasniji i da bi se stvorili uvjeti za porezno rasterećenje obveznika.

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

Iz sastava komisije očigledno je da je ona prethodnik Upravnog odbora UNO. UNO je nastala spajanjem carinskih uprava entiteta i carinske službe Distrikta. Polovicom 2003.g. donesen je Prijelazni zakon o spajanju carinskih uprava i osnivanju UNO⁸. Prijelazni zakon ima prednost u odnosu na entitetske propise iz sfere koju pokriva UNO.

U prvoj fazi nastanka UNO je predstavljala jedinstvenu carinsku administraciju. UNO je samostalna upravna organizacija, kojom rukovodi direktor, koji za svoj rad odgovara prijelaznom Upravnom odboru i Vijeću ministara.

Formalni prijenos nadležnosti na polju neizravnog oporezivanja desio se koncem 2003.g. Narodna skupština Republike Srpske je 30. listopada 2003.g. donijela zaključke kojima se⁹:

- daje suglasnost da se nadležnosti iz oblasti politike neizravnog oporezivanja prenesu na Parlamentarnu skupštinu, kako bi se usvojio Zakon o sustavu neizravnog oporezivanja,
- daje ovlast Vladi RS da potpiše sa FBiH Sporazum o prijenosu nadležnosti,

Parlament FBiH je 3. prosinca 2003.g donio odluku kojom se daje suglasnost na Sporazum o prijenosu nadležnosti u oblasti neizravnog oporezivanja između FBiH i RS, i ovlašćuje Vlada FBiH da potpiše sporazum¹⁰. Krajem prosinca 2003.g. donesen je Zakon o sustavu neizravnog oporezivanja kojim se *"upostavlja organizacijski osnov za jedinstveni sustav neizravnog oporezivanja u BiH"*¹¹, kako bi se podržala makroekonomska stabilnost i fiskalna održivost. Zakonom se osigurava jedinstvena politika neizravnih poreza, jedinstveno provođenje politike i jedinstvena naplata neizravnih poreza u BiH, te uspostavlja jedinstvena institucionalna struktura koju čine UNO i Upravni odbor UNO. Specifičnost novoformirane institucije nalazi se u tome da UNO, iako formirana na razini države i financirana iz proračuna institucija BiH, predstavlja agenta razina vlasti u BiH, koji u njihovo ime prikuplja neizravne poreze u BiH.

Upravni odbor UNO je nadležan za utvrđivanje prijedloga politike o neizravnom oporezivanju i za njeno sprovođenje na cijeloj teritoriji BiH, kao i za pripremu zakonskih propisa iz te oblasti, koji se tiču poreznih stopa i struktura. Odbor donosi podzakonska akta potrebna za implementaciju propisa iz sfere neizravnih poreza. Odbor se sastoji od šest članova: ministara financija BiH, FBiH i RS, koji djeluju *ex officio*, i tri eksperta iz oblasti neizravnih poreza. Pored toga, funkciju posmatrača u Odboru imaju direktor UNO, predstavnik Centralne banke i Distrikta Brčko. Do 2008.

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

⁷ Ibid. Aneks A

⁸ „Službeni glasnik BiH“ broj 18/03

⁹ „Službeni glasnik RS“ broj 95/03

¹⁰ „Službene novine FBiH“ broj 64/03

¹¹ „Službeni glasnik BiH“ broj 44/03

godine Odbor je imao sedam članova. Funkciju predsjedavajućeg u tom prijelaznom razdoblju vršio je stranac (dodatni član Odbora). Od srpnja 2008. Odbor ima šest članova.

Model jedinstvenog administriranja neizravnim porezima u BiH

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

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

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

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

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

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

Ustroj UNO, u kojem se obveznici za sve neizravne poreze obraćaju samo jednoj instituciji – UNO – preko određenog regionalnog centra gdje imaju sjedište, značajno olakšava obveznicima izvršavanje carinskih i poreznih obaveza, smanjuje troškove i vrijeme administriranja. S druge strane, spajanje carinske i porezne uprave u okviru iste institucije omogućava jedinstveno administriranje, kontrole, revizije i istrage, doprinoseći racionalnom korištenju resursa, ostvarenju sinergetskih efekata i boljoj zaštiti javnih prihoda. Imajući u vidu reformu modeliranja administriranja porezima i carinama koja je prisutna u svijetu u posljednje dvije godine, a koja podrazumijeva spajanje porezne i carinske funkcije u jedinstvenu instituciju, može se reći da je BiH bila uspješan pilot projekat čiji primjer danas slijedi i drugih 20 država (vid. Okvir 2).

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

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

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

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

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

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

Harmonizacija neizravnih poreza (2005)

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

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

¹³Više o tome u članku eksperata CAFAO: OMA Bilten br. 7/06, str. 6 – 10, www.oma.uino.gov.ba
Banja Luka: Bana Lazarevića, 78 000 Banja Luka, Tel/fax: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba
Sarajevo:Đoke Mazalića 5, 71 000 Sarajevo, Tel:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

Drugi važan događaj je bio donošenje državnih zakona o porezu na promet¹⁴ i zakona o trošarinama¹⁵, čijim donošenjem su stavljeni van snage svi entitetski propisi i propisi Distrikta koji reguliraju ovu materiju. Specifičnost Zakona o porezu na promet je bila u tome da je *de facto* ostao na snazi samo jednu godinu, do uvođenja PDV-a. Ovim zakonom je uspostavljena jedinstvena skala stopa u BiH: 20% i 10% za proizvode i 10% za usluge, jedinstven mehanizam utvrđivanja osnovice, oslobađanja i olakšica. Zakon je specifičan i po tome što propisuje odvojene nadležnosti UNO, entiteta i Distrikta za naplatu poreza na promet. Tako su, do uvođenja PDV-a, entiteti i Distrikt bili nadležni za naplatu poreza na promet na sva ostala dobra osim trošarinskih i na porez na promet usluga. Prihodi po tome osnovu su se uplaćivali na entitetske račune, dok su se ostali prihodi od poreza na promet uplaćivali na JR UNO.

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

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

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

Uvođenje poreza na dodanu vrijednost (2006)

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

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

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

pretpostavke (imovina, zapošljavanje osoblja, dizajn i implementacija složenog IT sustava, budžet, obuke,..) nužne za implementaciju PDV-a. BiH se počela pripremati za uvođenje PDV-a u ožujku 2004.g. kada je osnovan Državni tim za implementaciju projekta PDV-a, koji su činili domaći eksperti iz poreznih uprava entiteta i Distrikta i eksperti iz privatnog sektora. Državni tim je zajedno sa EU-CAFAO, radio na pripremi pravnih, organizacijskih i materijalnih pretpostavki za uvođenje PDV-a, te intenzivnoj obuci zaposlenih i obveznika.

Pod nadzorom Europske komisije i uz tehničku i ekspertnu asistenciju EU-CAFAO¹⁶ u sustav PDV-a u BiH su ugrađeni najbolja praksa i iskustva članica EU u to vrijeme, koja će tek nakon dvije godine biti uključena u Šestu PDV direktivu EZ¹⁷.

LITERATURA

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

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

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

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

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

Rasmussen, B.T., „Funkcioniranje sustava jedinstvenog računa UNO“, OMA Bilten br. 7, veljača 2006, str. 6-10.

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

¹⁶ EU Customs and Fiscal Assistance Office

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

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

Modeli međunarodne suradnje u području poreza

(piše: dr.sc. Dinka Antić)

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

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

1. UVOD

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

Dvostruko neoporezivanje se može javiti kao rezultat neusklađenih pravila oporezivanja (npr. zbog različitih pravila oporezivanja usluga u EU koja su bila na snazi do 2010. i pravila

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

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

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

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

2. GLOBALNI MODELI RAZMJENE PODATAKA IZ PODRUČJA POREZA

2.1. Model OECD-a

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

- bilateralnu razmjenu informacija
- multilateralnu razmjenu informacija.

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

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

²¹ COM(2013)248 final

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

2.1.1. Bilateralna razmjena

Razmjena informacija iz područja poreza između dvije države bazira se na čl. 26 OECD Modela konvencije u vezi sa porezima na dohodak i kapital (*OECD Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital*). Države se obvezuju da će razmjenjivati informacije koje su predvidivo relevantne za izvršavanje odredaba Konvencije ili za izvršavanje ili sprovođenje domaćih poreznih propisa svih razina vlasti. Prilikom razmjene informacija države se obvezuju na čuvanje tajnosti informacija. Informacije mogu biti objavljene samo osobama ili institucijama (uključujući i sudove i tijela državne uprave) u vezi sa razrezom ili naplatom poreza, istragama ili procesuiranjem predmeta iz područja oporezivanja. Informacije mogu biti objavljene tijekom sudskih postupaka ili u sudskim presudama. Tijekom 2012.godine dodana je i odredba da se primljene informacije mogu koristiti i za druge svrhe ukoliko je to propisano u obje države potpisnice i ukoliko nadležna institucija (porezna uprava) države koja dostavlja podatke odobri takvu uporabu²³.

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

Modelom su predviđeni sljedeći mehanizmi razmjene informacija:

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

2.1.2. Multilateralna razmjena

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

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

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

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

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

Konvencija predstavlja međunarodni pravni okvir za suradnju između država u cilju sprječavanja izbjegavanja plaćanja poreza i porezne evazije na međunarodnom planu. Konvencija je kreirana u cilju da se pomogne vladama u sprovođenju poreznih propisa. Ona nudi veliki broj instrumenata za službenu suradnju u poreznim pitanjima, osiguravajući sve oblike razmjene informacija i pomoć pri naplati svih vrsta poreza opće vlade (osim carina), uključujući i socijalne doprinose, bez obzira na razinu vlade koji ih ubire (Tabela 1).

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

Vrsta poreza	Razina vlade
Porezi koji se ubiru od strane države	Porezi koje ubiru niže razine vlade (uključujući i lokalnu) i ostale jedinice javnog sektora
Porezi na dohodak ili dobit	Porez na dohodak
Porezi na kapitalne dobitke*)	Porezi na dobit
Porezi na neto bogatstvo	Porez na kapitalne dobitke
Porezi na imovinu, nasljeđe i darove	Porez na neto bogatstvo
Porezi na nepokretnosti	
Porezi na potrošnju (PDV, porez na promet)	Obvezni socijalni doprinosi koji se uplaćuju u proračun vlade ili u javne fondove
Posebni porezi na dobra i usluge (trošarine)	
Porezi na uporabu ili vlasništvo nad motornim vozilima	
Porezi na uporabu ili vlasništvo nad pokretnom imovinom, osim motornih vozila	
Ostali porezi	Ostali porezi u nadležnosti nižih razina vlada

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

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

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

2.2. Američki model - FATCA

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

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

2.3. Globalni forum za suradnju poreznih uprava

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

Standardi transparentnosti i razmjene informacija iz područja poreza podrazumijevaju sljedeće:

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

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

3. EVOLUCIJA EU PLATFORME SLUŽBENE SURADNJE U PODRUČJU POREZA

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

Iako se smatralo da je usvajanjem Direktive 2011/16/EU za određeno vrijeme zaokružen pravni okvir sustava službene suradnje poreznih uprava članica EU nedavno su prezentirane izmjene kojima se značajno proširuje opseg razmjene informacija u području izravnih poreza, sa planom daljeg proširenja od 2017. S obzirom da su neke velike članice potpisale sporazum sa SAD (FATCA) o razmjeni financijskih informacija Vijeće EU je u cilju prevencije poreznih prijevара, utaje poreza i agresivnog poreznog planiranja u svibnju 2013. tražilo proširenje obvezujuće razmjene podataka članica i na globalnu razinu. Sadašnji pravni okvir obvezujuće suradnje u području poreza već omogućuje proširenje platforme suradnje i na treće zemlje, međutim, potrebno je zaključivati bilateralne i multilateralne ugovore između članica i trećih zemalja. Na inicijativu

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

²⁹ Članci su objavljeni u Biltenu br. 93, travanj 2013, Biltenu br. 95, lipanj 2013. i Biltenu br. 96/97, srpanj/kolovoz 2013.

velikih članica EU razmatra dalje širenje opsega razmjene informacija i na financijske transakcije, po ugledu na FATCA. Širenjem opsega razmjene podataka unutar EU, osim što bi se postigla vanjska konvergencija prema FATCA modelu, osigurala bi se veća kohezija poreznih administracija na razini EU. U tom slučaju ne bi bilo potrebno da članice EU pojedinačno zaključuju bilateralne ili multilateralne sporazume o razmjeni poreznih podataka sa trećim zemljama. Istodobno bi Unija postala globalni lider u razmjeni podataka za potrebe oporezivanja, jer bi EU platforma suradnje postala najopsežnija platforma u svijetu, uključujući i razmjenu informacija o svim porezima i financijskim transakcijama koje predstavljaju predmet oporezivanja.

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

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

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

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

4. MEĐUNARODNI STANDARDI RAZMJENE INFORMACIJA O OBVEZNICIMA

4.1. Pravilo „predvidive važnosti“ informacija

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

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

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

da zahtijevaju informacije za koje se može ustvrditi da nisu relevantne za poreznu upravu. Kao "pečačka ekspedicija" podrazumijeva se zahtjev za dostavu informacija bez jasne identifikacije obveznika ili grupe obveznika, ukoliko se radi o povezanim osobama. Potrebno je da država koja traži informacije dostavi detaljan opis grupe obveznika, činjenice bitne za predmet i okolnosti koje su dovele do potrebe za dodatnim informacijama, opis odredaba zakona kojeg primjenjuje na konkretan predmet, te da navede razloge zbog kojih se vjeruje da obveznici za koje se traže informacije ne poštuju porezne propise i da ih potkrijepe dokazima.

4.2. Standard sigurnosti

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

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

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

5. ZAKLJUČAK

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

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

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

Konsolidirani izvještaji

(pripremila: Aleksandra Regoje)

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

Preliminarni konsolidirani izvještaj uključuje:

- prihode od neizravnih poreza koje prikuplja Uprava za neizravno oporezivanje na Jedinstveni račun,
- transfere sa Jedinstvenog 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.

**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-XI 2013

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

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

Tabela 1