

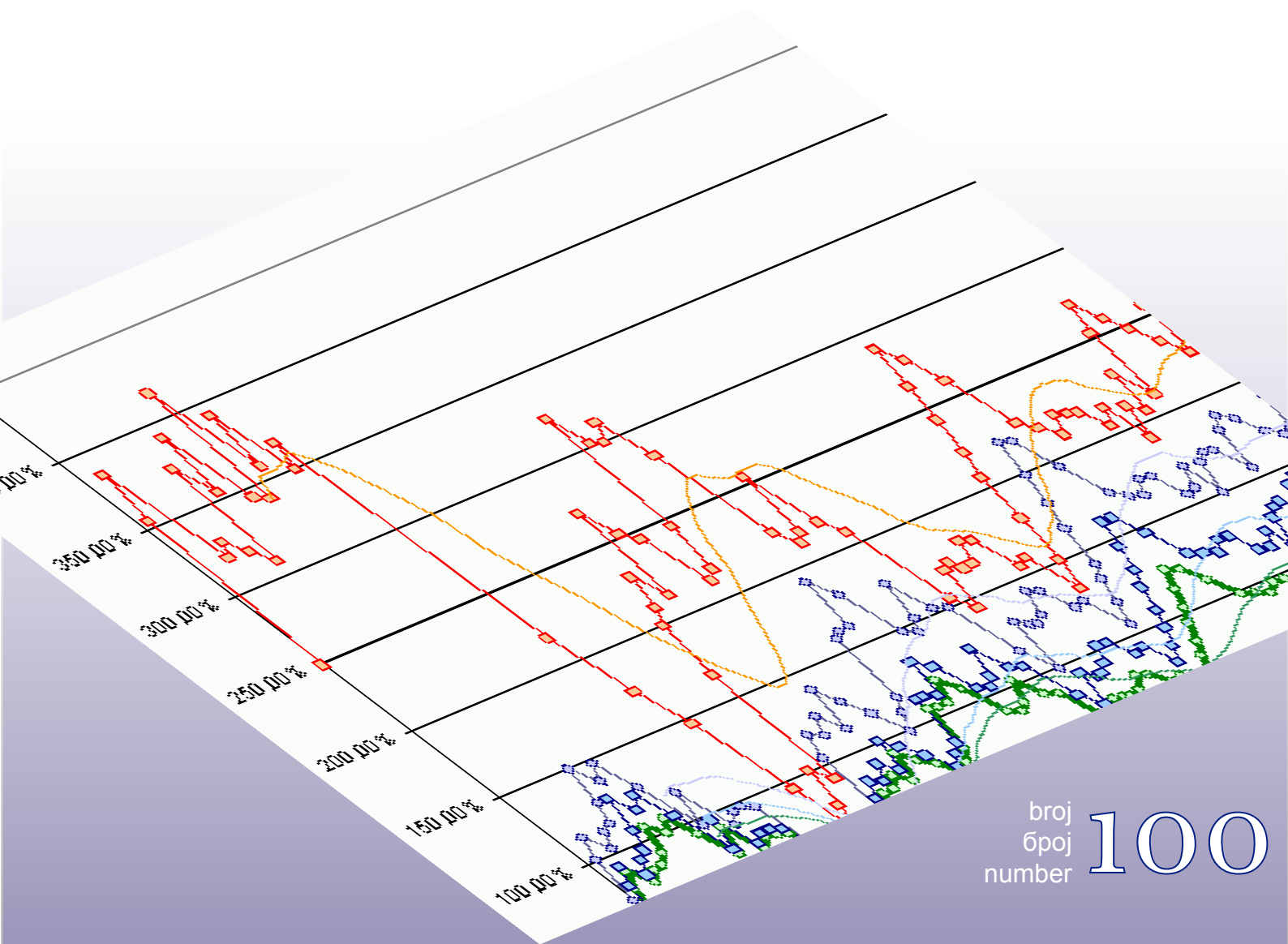
Bosna i Hercegovina  
Odjeljenje za makroekonomsku analizu  
Upravnog odbora Uprave za indirektno-  
neizravno oporezivanje



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 • Studeni 2013 • **Новембар 2013** • November 2013 •

## Уз јубиларни 100. број

Као доминантан извор прихода буџета свих нивоа влада у БиХ индиректни порези представљају важну карику управљања јавним финансијама у БиХ. Политика индиректних пореза погађа грађане, који у коначници плаћају индиректне порезе, компаније, које креирају пословне стратегије у складу са пореском политиком, и владин сектор, који је одговоран за прикупљање јавног новца, његово трошење и расподјелу. Реформа индиректних пореза, која је завршена увођењем ПДВ-а, произвела је снажну међузависност финансирања буџета свих нивоа влада од наплате индиректних пореза, потенцирајући потребу за фискалном координацијом и транспарентнијим прикупљањем и трошењем прихода. Фискална транспарентност је потребна, не само у домену управљања јавним новцем, већ и у подручју пореских политика које утичу на пословни амбијент у земљи. Фискална транспарентности *inter alia* укључује и обавезу континуиране и благовремене објаве свеобухватних фискалних извјештаја о наплаћеним приходима, процјену пореских издатака, ризика за наплату прихода и средњорочних оквира пројекција прихода у публикацијама владиног сектора који су доступни јавности.

Одјељење је настојало у својим билтенима обухватити све наведене сегменте фискалне транспарентности. Да ли смо у томе успјели? Јубилеји увијек представљају повод да се преиспитамо да ли смо постигли жељене циљеве. А све је почело 1. маја 2005. када је Управни одбор УИО, под предједавањем г. Џоли Диксона, успоставио Одјељење. Врло брзо након тога, под водством проф. Др Паула Бернда Шпана, свјетски познатог фискалног економисте и макро-фискалног савјетника ММФ-а, Одјељење је објавило први број Билтена. Одјељење је у протеклих стотину бројева континуирано објављивало анализе текуће наплате прихода од индиректних пореза и остале фискалне анализе (расподјеле прихода, спољног дуга, међувладиних фискалних односа, финансирања нижих нивоа власти и др.), те истраживања у вези са актуелним питањима и иницијативама за измјену политике индиректних пореза. Водећи рачуна о европском путу БиХ, Одјељење је анализе увијек темељило на важећој легислативи и најављеним измјенама правног оквира индиректних пореза у ЕУ, упознавајући читаоце са најбољом праксом чланица ЕУ и других развијених држава OECD. Задатак је изазовнији и тежи, јер су, захваљујући интернету, билтени Одјељења доступни глобалној стручној и академској јавности, домаћим и међународним институцијама које помно прате напредак БиХ у фискалној области, те иностраним агенцијама и компанијама које имају успостављено пословање у БиХ или га желе развити. У свим протеклим годинама настојали смо оправдати очекивања нашег ментора проф. Шпана, да будемо актуелни, едукативни, научно прецизни у анализама и истраживањима, уважавајући коментаре, савјете и критике. Надамо се да смо у томе успјели. Овом приликом желимо захвалити нашим дугогодишњим вањским сарадницима: дипл. проф. Дарији Комленовић, шефици Канцеларије Предсједавајућег, за лингвистичку подршку, и дипл. проф. Сањи Лончар и дипл. инж. Сулејману Хасановићу, за ИТ подршку код објаве билтена и одржавања web странице Одјељења.

др Динка Антић  
шеф Одјељења

### Садржај:

Поврати – „Ахилова пета“ система ПДВ-а	2
Координација економских политика у ЕУ – Европски семестар	18
Уредништву и екипи „ОМА Билтена“ уз 100. број	23
Консолидовани извјештаји	24

техничка обрада : Сулејман Хасановић, ИТ сарадник  
лектор : Дарија Комленовић, проф. англистике

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, Е-mail: oma@uio.gov.ba  
Сарајево: Ђоке Мазалића 5, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uio.gov.ba

## Поврати – „Ахилова пета“ система ПДВ-а

(Аутор: др Динка Антић)

### УВОД

Једно од основних начела система пореза на додату вриједност је начело неутралности. Ово начело подразумијева да ПДВ-е као финансијска обавеза није елемент цијене коштања и не утиче на расходе и добит компанија. Неутралност ПДВ-а се остварује кроз кредитни механизам аутоматског ланчаног одбитка ПДВ-а по којем сваки обвезник ПДВ-а има право на одбитак улазног ПДВ-а, исказаног на рачунима добављача за добра или услуге, од износа излазног ПДВ-а исказаног на рачунима издатим купцима. Чињеница да кредитна метода не подразумијева и стварно плаћање улазног ПДВ-а нити наплату излазног ПДВ-а у периоду у којем настаје пореска обавеза омогућује компанијама да у склопу финансијског менаџмента динамички управљају готовином, обавезама и потраживањима од купаца. Поврати ПДВ-а, порески кредити, улазни и излазни ПДВ-е постају фактор оптимализације готовине и ефикаснијег управљања ликвидности и финансијама компанија. С друге стране, примјена кредитне методе ПДВ-а, уз постојање нулте стопе и дефинираних стопа ПДВ-а ствара простор за пореске преваре, које у случају извоза, могу попримити и међународне размјере. Због ефекта снажног подстицаја на пореске преваре, поврати ПДВ-а сматрају се „Ахиловом петом“ система ПДВ-а, односно главним узрочником пореске евазије у систему опорезивања ПДВ-ом. Будући да политика поврата ПДВ-а детерминше висину нето наплаћених прихода од ПДВ-а, злоупотребе поврата од стране обвезника могу у великој мјери угрозити нето приливе буџета држава. Значај поврата је вишедимензионалан. С обзиром да поврат ПДВ-а представља за државу одлив средстава буџета, а за обвезника одложено компензацију одлива средстава којима је обвезник финансирао буџет државе, управљање повратима постаје питање од велике важности и за стабилност финансирања државе и за одржавање ликвидности обвезника. Коначно, редовност исплате поврата у роковима прописаним законом представљају тест квалитета пословног амбијента у држави и фактор привлачења страних инвестиција. Борба против глобалне економске кризе потенцирала је потребу редефинисања политике поврата ПДВ-а. Фокус активности требало би усмјерити ка оним мјерама и инструментима у политици поврата ПДВ-а које доприносе јачању ликвидности компанија, смањењу пореских превара и снажнијој конкурентности, балансирањем (тзв. „*trade off*“) трошкова које сnose обвезници и држава и користи које тиме добијају.

### ПОЈАВНИ ОБЛИЦИ ПОВРАТА ПДВ-а

Повремено исказивање права на поврат је нормална појава, будући да се у сљедећем обрачунском периоду може очекивати исказивање обавезе за порез. Са аспекта управљања средствима буџета поврени поврат нема негативних ефеката по буџет, а с друге стране суспензија исплате поврених поврата не би требала имати велике посљедице на ликвидност компанија. Међутим, суспензија исплате поврата може погодити обвезнике који у дужем периоду исказују велике износе поврата ПДВ-а. Према истраживањима ММФ-а највећи удио у повратима ПДВ-а отпада на извознике. Поред извозника који већи дио промета добара реализују на иностраном тржишту право на поврат у дужем периоду може се јавити и код осталих група обвезника:

- код дјелатности које су под дјеловањем фактора сезоналности (пољопривреда и прехрамбена индустрија, туризам, хотелијерство или превоз путника, итд.),
- код дјелатности које имају дуг производни циклус и дуге периоде набавки (грађевинарство, бродоградња, процесне индустрије),
- код великих инвестицијских улагања у постројења и опрему које захтијевају дужи период поврата улагања.

У групацију "остали" углавном улазе обвезници који испоручују добра или услуге у домаћем промету опорезоване нултом стопом ПДВ-а, обвезници који повремено остварују вишак улазног пореза у односу на излазни порез (због динамике набавки) или пак они који су набавили капиталну опрему у одређеном периоду (нпр. новоосноване фирме, фирме које улазе у процес инвестирања или реструктурирања производње). У системима са скалом стопа обвезници који испоручују добра или услуге опорезоване нижом стопом ПДВ-а а чије су набавке опорезоване вишом стопом ПДВ-а редовно остварују вишак улазног пореза у односу на обавезу за ПДВ. Поред редовних обвезника постоји и групација особа, правних или физичких, које по различитим основама могу да потражују ПДВ (дипломатска и друга међународна представништва, туристи, ...).

## ФАКТОРИ КОЈИ УТИЧУ НА ВИСИНУ ПОВРАТА

Емпиријска истраживања међународних институција која покривају дуге периоде показују значајност износа поврата ПДВ-а. Посматрањем кретања поврата у дужем периоду донесен је закључак да удио поврата у бруто наплати варира током времена под утицајем различитих фактора. OECD<sup>1</sup> наводи три главна фактора који доприносе висини поврата ПДВ-а:

- карактеристике економије
- дизајн система ПДВ-а
- опсег ПДВ превара.

Начелно се фактори који утичу на висину поврата могу сврстати у интерне и екстерне, односно факторе унутар и изван пореског система (Оквир 1).

<b>Оквир 1: Фактори који генеришу раст поврата ПДВ-а</b>	
Екстерни фактори (изван пореског система)	Интерни фактори (унутар пореског система)
1. карактеристике економије <ul style="list-style-type: none"> <li>• степен развијености</li> <li>• раст економије</li> <li>• структура економије</li> </ul> 2. пореска дисциплина обвезника <ul style="list-style-type: none"> <li>3. степен корупције</li> <li>4. развијеност правне државе</li> </ul>	1. карактеристике система ПДВ-а <ul style="list-style-type: none"> <li>• облик система</li> <li>• број стопа</li> <li>• опсег примјене нулте стопе</li> </ul> 2. политика ПДВ-а <ul style="list-style-type: none"> <li>• право на одбитак ПДВ-а</li> <li>• модалитети поврата</li> </ul> 3. правила администрирања поврата <ul style="list-style-type: none"> <li>4. контрола поврата</li> <li>5. организациони устрој</li> </ul>

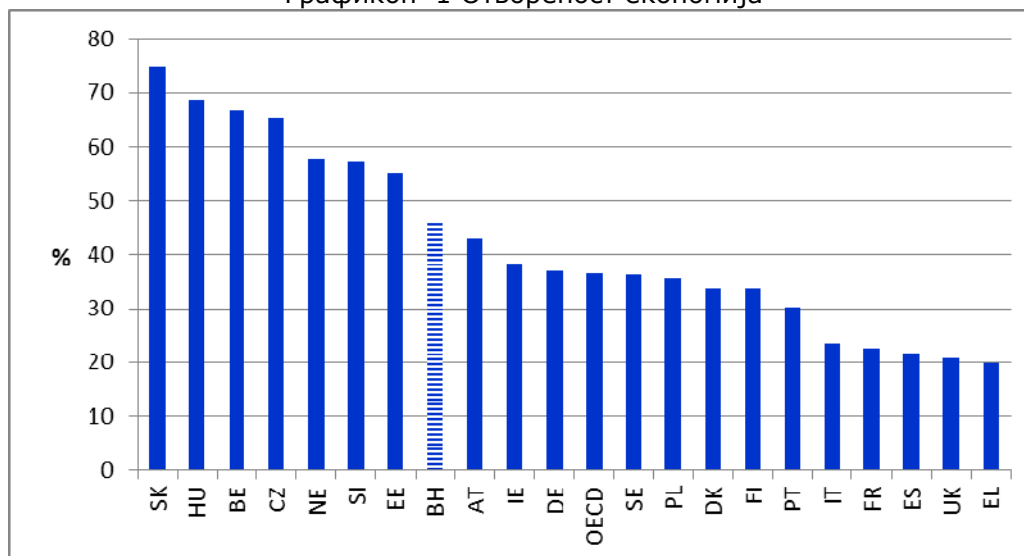
Извор: преглед аутора

Један од најбитнијих екстерних фактора јесте и отвореност економије, односно интегрисаност у свјетско тржиште. У правилу мање и неразвијене земље су више повезане са међународним токовима кретања добара и услуга у односу на велике економије, које су углавном аутархичне, јер могу сопственом производњом задовољити већину потреба. Већа отвореност економије, поготово оријентација на извоз, обично генерише и веће износе поврата ПДВ-а. Из Графикана 1 може се закључити да је отвореност<sup>2</sup> економије БиХ израженија у односу на већи број чланица ЕУ-15, те у односу на просјек OECD.

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

<sup>2</sup> Отвореност економије се мјери индексом (енгл. *Openness Index*) који се израчунава као однос аритметичке средине вриједности увоза и извоза државе и БДП. Будући да су за поврате ПДВ-а релевантни увоз и извоз добара преузети Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, E-mail: oma@uino.gov.ba  
Сарајево: Ђоке Мазалића 5, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

Графикон 1 Отвореност економија



Извор: калкулације аутора – БиХ; OECD<sup>3</sup> - остале земље (www.oecd.org)

Раст економије, у смислу раста нето извоза и инвестиција, такође може генерисати веће износе поврата. За исплату поврата ПДВ-а битна је и структура економије. Већи удио базне и процесне индустрије, те сезонских дјелатности у одређеним периодима године генерише веће износе поврата. На раст поврата ПДВ-а могу утицати и фактори изван економског система, као што су пореска дисциплина обвезника, степен корупције и развијеност правне државе у смислу легислативе (санкционисање ПДВ превара и снага санкција за обвезника или за коруптивно понашање пореских службеника), ефикасности инспекција, истражних институција и правосуђа.

Веће поврате ПДВ-а имаће оне земље које имају потрошни систем ПДВ-а, скалу снижених стопа, већи опсег примјене снижених и нулте стопе, мјерен удјелом у додатој вриједности повлаштених сектора. На примјер, обвезници који набављају инпуте по вишим стопама, а испоручују своје производе и услуге по нижим стопама ПДВ-а имаће редовно поврат ПДВ-а, што неће бити случај у земљи са једном стопом ПДВ-а. Политика ПДВ-а на различит начин дјелује на висину поврата. Виши праг за регистрацију за ПДВ-е дјелује у правцу смањења поврата. С друге стране, омогућавање добровољне регистрације за ПДВ за мале фирме дјелује у правцу повећања поврата, с обзиром да ће и најмања инвестиција довести мале обвезнике у позицију да потражују поврат.

Наведени фактори дјелују кумулативно на висину поврата. Могуће је да се негативни ефекти једног фактора (нпр. висок раст извоза) компензују позитивним ефектима другог фактора (нпр. систем са једном стопом ПДВ-а).

На Графикону 2 приказан је удио поврата ПДВ-а у бруто ПДВ-а по главним регионима. Примјећује се значајна разлика између развијених и неразвијених региона свијета. Уколико се пође од претпоставке да развијеност подразумијева и мању изложеност глобалном

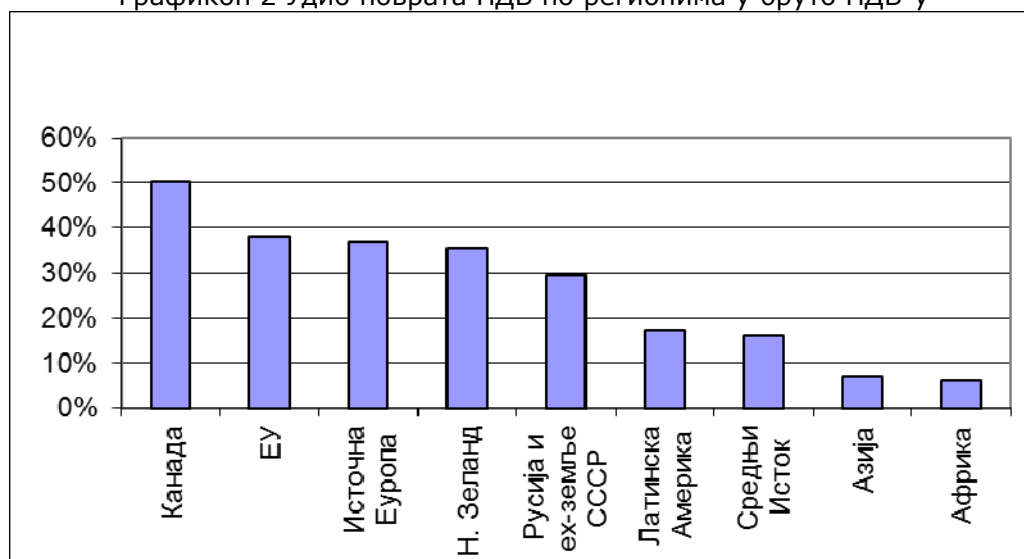
индикатори о отворености економија чланица OECD односе се само на увоз и извоз добара. Индекс за OECD представља непондерисани просјек националних индекса чланица како би се избјегао утицај великих економија, попут САД и Јапана, на агрегатни индекс. С обзиром да се глобална економска криза у различитој мјери одразила на спољнотрговинску размјену чланица OECD подаци OECD-а се односе на преткризну 2008.г. као референтну годину. Због упоредивости за израчун индикатора отворености економије БиХ узети су подаци о робној размјени Агенције за статистику БиХ и износ БДП према израчуну Дирекције за економско планирање за 2008. годину.

<sup>3</sup> 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](http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2011-60-en)

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, Е-mail: oma@uino.gov.ba  
Сарајево: Ђоке Мазалића 5, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

тржишту, већи степен поштивања прописа и пореске дисциплине, мању корупцију и развијен правни систем, онда се долази до закључка да су разлике у висини поврата углавном резултат карактеристика система ПДВ-а, у погледу облика ПДВ-а и стопа. Примјена потрошног облика ПДВ-а у чланицама ЕУ (на графикону ЕУ-15 и земље Источне Европе) генерише много више поврата ПДВ-а него примјена производног или доходног облика ПДВ-а у неким државама у свијету. По правилу је стопа поврата значајно нижа у земљама са једном стопом него у земљама које у својим системима ПДВ-а имају и скалу диференцираних стопа и/или шири опсег примјене нулте стопе у односу на стандардну праксу да се нулта стопа примјењује само на извоз. Према истраживању OECD највећи удио поврата у бруто приходима од ПДВ-а је забиљежен у Финској и Ј. Африци, 44,6% и 44,7% респективно, а најнижи у Ирској и Јапану, 24,3% и 25,5%<sup>4</sup>.

Графикон 2 Удио поврата ПДВ по регионима у бруто ПДВ-у



Извор: ММФ

Утицај различитих фактора који генеришу поврат ПДВ-а може се анализирати на случају Шпаније и В. Британије. Удио поврата ПДВ-а у бруто ПДВ-у у В. Британији је у годинама 2012/2011 и 2013/2012<sup>5</sup> износио 42,5% и 43%<sup>6</sup>. С друге стране, удио поврата ПДВ-а у бруто ПДВ-у у Шпанији у 2011. и 2012. је износио 32% и 35% респективно<sup>7</sup>. Обје земље имају сличан индекс отворености економије (Графикон 1), тако да је утицај извоза на поврате идентичан и може се елиминисати из анализе. Обје земље имају и скалу стопа ПДВ-а. Шпанија у свом ПДВ систему има три стопе ПДВ-а, супер-снижену, снижену и стандардну стопу. С обзиром да В. Британија има само једну нижу стопу могло би се закључити да поврати у В. Британији треба да буду мањи него у Шпанији. Међутим, оно што разликује ове двије земље јесте нулта стопа у В. Британији, која се примјењује на широк опсег добара. Нулта стопа има за посљедицу да велики број обвезника који испоручују добра и услуге по нултој стопи константно потражује поврат ПДВ-а.

На Графикону 3 су приказани годишњи удјели поврата ПДВ-а у бруто приходима од ПДВ-а у Босни и Херцеговини. Анализа утицаја фактора који генеришу поврате указује на чињеницу да у БиХ фактори на различите начине дјелују на висину поврата. У поређењу са наведеним

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

<sup>5</sup> Буџетска година у В. Британији траје од 1. априла текуће до 31 марта наредне календарске године.

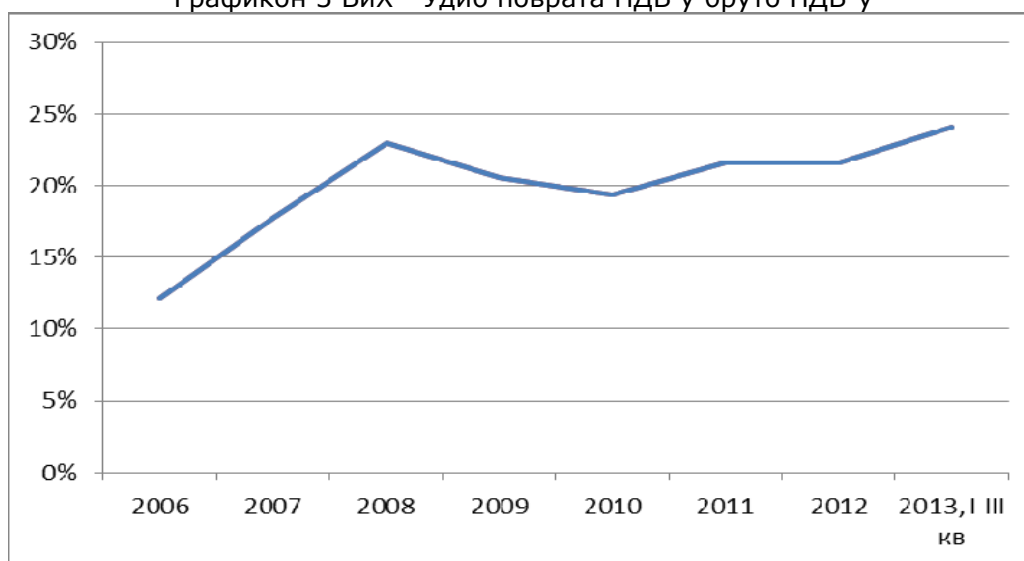
<sup>6</sup> HM Revenue & Customs, Annual Report and Accounts 2012-13 (for the year ending 31 March 2013).

<sup>7</sup> <http://www.agenciatributaria.es/>



државама може се закључити да су поврати ПДВ-а у БиХ ниски. Постојање јединствене стопе ПДВ-а и ограничен опсег ослобађања представљају најснажније факторе у БиХ који дјелују у правцу смањења поврата. Тешко је процијенити колики је утицај јединствене стопе ПДВ-а, али из примјера В. Британије и Шпаније видјели смо колики је утицај нулте стопе ПДВ-а на висину поврата у ове двије земље. Административни устрој УИО, у којој су обједињени царинска и пореска функција, а тиме и регистрација, ИТ систем и контрола ПДВ обвезника, засигурно представља фактор у корист нижих поврата, за разлику од осталих држава у којима су царинске и пореске администрације засебне институције. Праг за регистрацију за ПДВ у БиХ је релативно висок<sup>8</sup>, али омогућавање добровољне регистрације малим фирмама отвара простор за ескалацију поврата. БиХ је мала и отворена економија, што дјелује у правцу раста поврата. Исто тако, слаба развијеност правног система и генерално ниска пореска дисциплина негативно дјелују на поврат ПДВ-а.

Графикон 3 БиХ - Удио поврата ПДВ у бруто ПДВ-у



## МОДАЛИТЕТИ ПОВРАТА ПДВ-А

У пракси у свијету вишак улазног пореза изнад износа пореске обавезе може се надокнадити на неколико начина:

- i. повратом ПДВ-а у новцу
- ii. као порески кредит за плаћање будућих обавеза за ПДВ-е
- iii. као компензација за плаћање осталих пореских обавеза.

Постојање модалитета поврата захтијева и дефинисање услова за остваривање права на поврат. Најчешћи је случај у пракси да се извозницима одобрава поврат у новцу, при чему се то право може ограничити. У таквом случају осталим обвезницима се вишак улазног пореза одобрава као порески кредит за плаћање будућих пореских обавеза или само ПДВ-а. У начелу избор врсте пореских обавеза које се могу компензовати пореским кредитом зависи од организације пореских управа. У пракси порески кредит се одобрава само за оне пореске обавезе за које је надлежна институција која убире ПДВ. Постоје и земље, попут Кине, које

<sup>8</sup> Према OECD релативно висок праг за регистрацију имају државе са прагом изнад USD 30,000. Извор: OECD, „Consumption Tax Trends – VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues“, 2012., p. 76.

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, E-mail: [oma@uino.gov.ba](mailto:oma@uino.gov.ba)  
 Сарајево: Ђоке Мазалића 5, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: [www.oma.uino.gov.ba](http://www.oma.uino.gov.ba)

ограничавају износ улазног пореза који се може у виду поврата исплатити извозницима, зависно од врсте добара, односно да ли је извозник производна или трговачка компанија<sup>9</sup>.

#### **i. поврат ПДВ-а у новцу**

Поред дефинисања модалитета поврата и групација корисника политика поврата ПДВ-а у новцу подразумијева и дефинисање техничких услова као што су:

- пријављивање поврата
- рокови поврата
- камате за прекорачење рока поврата.

Услови за остваривање права на поврат у новцу углавном се прописују законом, мада има земаља код којих је влада надлежна за дефинисање услова поврата. За разлику од дискреционих овласти влада законско регулисање права на поврат смањује корупцију и не оставља мјеста нити за дилеме и субјективност, нити за интервенцију пореских администрација код процјене који обвезник стиче право на поврат у новцу. Међутим, законско прописивање услова поврата се показало ригидним и нефлексибилним у условима глобалне кризе када је потребно ефикасније и брже реаговање владе.

Неке земље захтијевају да обвезник поднесе посебан захтјев за поврат ПДВ-а у новцу. Осим што стварају нове трошкове обвезницима, а пореске управе непотребно оптерећују додатном администрацијом поднешених захтјева, овакви услови у великом броју случајева директно угрожавају обвезнике, поготово новорегистроване, који нису упознати са том додатном обавезом.

У погледу рокова поврата постоји став о фер приступу и једнакој позицији државе и обвезника, у случају кад је држава повјерилац и у случају када је обвезник повјерилац. Фер приступ подразумијева одобравање једнаког броја дана за плаћање обавезе и једнаког броја дана за поврат ПДВ-а. Осим што повољно утичу на ликвидност компанија које имају право на поврат краћи рокови за исплату поврата онемогућују корупцију будући да не остављају пуно простора службеницима пореске администрација да неким обвезницима „убрзају“ поврат, а неким да одложе, што је могуће уколико су рокови за исплату дуги<sup>10</sup>. Временски распони исплате поврата су јако широки, од 24 часа у Перуу (уз осигурање гаранције обвезника) до 90 дана у неким земљама. Најчешћи рок за исплату је 30 дана. Међутим, без обзира на рокове поврата, у начелу, стварни рокови поврата ПДВ-а зависе и од рокова подношења ПДВ-е пријава, односно дужини пореског периода. Уколико су кварталне пријаве стандардне поврати ПДВ-а за набавку која се десила на почетку квартала могу се извршити тек након истека пореског периода. Други фактор који посредно утиче на рокове поврата јесте и рок подношења пријава. Што је дужи рок подношења пријаве, то је и дужи рок за исплату поврата, будући да рок тече од дана подношења пријаве. У чланицама ЕУ, узимајући у обзир и периоде стандардних пријава и рокове подношења пријава, може се закључити да се уплате пореске обавезе врше у року од 10 до 45 дана од истека пореског периода, које је стандардно 30 или 90 дана. Поштујући начело фер приступа, у истим временским оквирима се извршава и поврат ПДВ-а. На Графикону 4 може се уочити да порески период од мјесец дана у БиХ представља стандард ЕУ, док је рок од десет дана за подношење пријава уз Бугарску и Њемачку најкраћи у ЕУ.

<sup>9</sup> Висина признатог поврата креће се између 3% и 17%, односно зависно од ПДВ стопе која се примјењује. Стандардна стопа ПДВ-а износи 17%, док се на осовне животне намирнице плаћа 13%, 4% и 6% уколико се примјењују поједностављене методе обрачуна ПДВ-а, те 3% на испоруке малих предузећа. Извор: Ernst&Young, 2013.

<sup>10</sup> Према истраживањима ММФ-а у земљама у развоју развијена је пракса да се за „убрзање“ поврата плати 5% износа који треба бити враћен. Више: Ebrill L., Keen M., Bodin J-P, Summers V., "The Modern VAT", IMF, Washington, 2001, p. 159.



Трећи фактор код рокова поврата ПДВ-а може бити статус обвезника као извозника. Извозницима се могу одобрити краћи рокови поврата у односу на остале обвезнике. Прописивање правила поврата у овом случају налажу претходно дефинисање критерија по којима ће се обвезници разврстати на извознике и остале. У БиХ у извознике, којима се ПДВ враћа у року од 30 дана од дана подношења пријаве, сврставају се обвезници код којих најмање 30% укупног годишњег промета отпада на извоз. Србија је била прописала много ригорозније услове за добијање статуса претежног извозника, постављајући услов од минимално 70% укупног годишњег промета и минимално 10 мил EUR. Од 2013. висина удјела извоза у укупном промету је смањена на 50%. Рок исплате поврата претежним извозницима у Србији је 15 дана, а за остале обвезнике 45 дана<sup>11</sup>.

Графикон 4 Рокови подношења пријава и плаћања ПДВ-а



Извор: Ernst&amp;Young, 2013

Иако постоје законски временски лимити за извршење поврата ПДВ-а у неким земљама дешавају се кашњења у исплати која се правдају кратким временом, недовољним за обраду захтјева за поврат и за контролу оправданости. С једне стране, превише кратки рокови поврата стварају простор за пореске преваре, док, с друге стране, регуларни обвезници трпе директне финансијске трошкове будући да су им средства „заробљена“ код државе. Изналажење оптималног рока поврата налаже балансирање између могућих губитака пореских прихода и трошкова/губитака које имају обвезници. Дешавају се и ситуације да услед проблема са пуњењем буџета држава није у стању да на вријеме исплати поврата ПДВ-а. Велики број земаља, укључујући и Босну и Херцеговину, је законом утврдило обавезу државног буџета да исплати камате за кашњење у исплати поврата ПДВ-а, обично утврђене на ниову камата комерцијалних банака, на дневној или мјесечној основи.

На важност утицаја исплате поврата од стране државе у законским роковима на укупну наплату ПДВ-а указују и истраживања понашања обвезника. Студије<sup>12</sup> су показале корелацију између редовности исплате поврата и плаћања обавезе од стране обвезника. Односно, немарност државе да у роковима исплати поврата обвезницима повлачи и слабију пореску дисциплину обвезника.

<sup>11</sup> Извор: IBFD, International VAT Monitor, No. 3/2013, Amsterdam, March/April 2013.

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

## ii. порески кредити

У великом броју земаља право на поврат ПДВ-а је ограничено само на одређене групације обвезника, док остали имају право на порески кредит. При томе земље, најчешће законом, утврђују период након којег се неискориштени порески кредит исплаћује у новцу. Редовни извозници спадају у обвезнике којима се обавезно омогућује право на поврат ПДВ, будући да већину свога промета пласирају у иностранству, те у случају пореског кредита не би могли да га искористе за алиментирање обавеза по основу ПДВ-а у наредним периодима. Остали обвезници, који се само повремено јављају као извозници или који добра или услуге продају само на домаћем тржишту, могу током редовног пословања апсорбовати кумулирано потраживање по основу већег улазног ПДВ-а. Период у којем је дозвољен поврат пореског кредита за одређени порески период креће се од мјесец дана до године, мада најчешће између три и шест мјесеци. Обавезујуће право на порески кредит умјесто поврата у новцу оптерећује финансијско пословање и ликвидност обвезника, а с друге стране држава ужива бескаматни кредит. С обзиром да је у великом броју земаља стандардна квартална пријава ПДВ-а бескаматно кредитирање државе по основу вишка улазног пореза оствареног набавком почетком квартала може се протегнути и на годину дана, уколико је ријеч о великим почетним улагањима - инвестицији новооснованих компанија или већим набавкама обвезника који имају дужи производни циклус или обвезника са мањим мјесечним прометом који не може апсорбовати улазни порез у дужем периоду. Да би се плаћање улазног ПДВ-а на инвестиције временски ускладило са наплатом излазног ПДВ-а неке земље одобравају одлагање плаћања улазног ПДВ-а на веће инвестиције и набавке капиталних добара.

## iii. компензација пореских обавеза

Вишак улазног ПДВ-а изнад обавезе за ПДВ-е у неким земљама се може користити за компензовање осталих пореских обавеза, и то углавном пореза на доходак. Пребијање пореских обавеза може бити дискреционо право пореске управе, која врши процјену по сваком обвезнику. Пребијање се може прописати законом, и то као обавеза пореске администрације коју она обавља аутоматизмом или као погодност за обвезника, који у том случају треба да поднесе захтјев за компензацију већ доспјелих пореских обавеза по другом основу осим ПДВ-а. У неким земљама могуће је компензовати и оне пореске обавезе које у моменту компензације нису доспјеле на плаћање, у земљама бившег СССР-а могуће је компензоваати и друге обавезе према држави (непореске обавезе, таксе и накнаде), док је у неким дозвољена компензација обавеза по основу царине и царинских дажбина.

Компензовање пореских обавеза је позитивно са становишта државе уколико је ријеч о обвезницима који не поштивају пореске прописе у већем степену (нередовно подносе пријаве, не плаћају на вријеме). Међутим, компензовање пореских обавеза које још нису разрезане или нису доспјеле, а на темељу историјских података о пореским обавезама, може негативно утицати на финансијско пословање обвезника. У том случају укида му се потраживање по основу вишка улазног ПДВ-а (већ плаћеног), које се, потом, користи за подмирење обавеза, које у коначници могу бити и мање него што је претпостављено. У сваком случају потребно је да пореска управа има развијен систем управљања дугом и јединствене пореске евиденције обвезника које омогућавају дневну ажурност консолидованих картица с пореским обавезама и потраживања обвезника по разним врстама пореза. Општа оцјена ММФ-а јесте да укључивање непореских обавеза (нпр. према државним комуналним подuzeћима, државним електродистрибуцијама и др.) у консолидоване картице представља непотребно оптерећење пореских управа.

Могућност вршења компензација пореских обавеза и потраживања увелико зависи и од модела организације пореских управа у земљи. Због потребе вођења јединствене консолидоване пореске евиденције технички је теже извести компензацију потраживања и

обавеза које нису у надлежности исте пореске администрације. Постоји неколико модела организације пореских управа са разним модалитетима с обзиром на структуру државе:

- управе за индиректно опорезивање (царина, ПДВ, акцизе) и управе за директно опорезивање (порез на доходак, порез на добит, остали порези, социјални доприноси) или
- управа за царине и акцизе и домаћа пореска управа (ПДВ, порез на доходак, порез на добит, остали порези, социјални доприноси) или
- царинска управа и пореска управа итд.

У случају постојања средњег нивоа власти (поред централне-државне и локалне) надлежности у наплати појединих врста пореза могу бити подијељене.

## МОДАЛИТЕТИ СЕРВИСИРАЊА ПОВРАТА

Сервисирање обавеза за поврате захтијева одговарајуће планирање потребних средстава у буџетима. Постоје два метода којима се могу осигурати довољна средства за исплату поврата ПДВ-а:

- i. задржавањем дијела бруто наплаћеног ПДВ-а за исплате поврата
- ii. осигурањем посебне буџетске линије за поврате ПДВ-а

Који ће се метод изабрати зависи од фискалног система у конкретној земљи и степену самосталности пореске управе. Пореске управе са већим степеном самосталности често су надлежне да задрже дио убраног бруто ПДВ-а како би у задатим роковима исплатили поврате обвезницима. У земљама гдје је пореска управа дио министарства финансија улога министарства је доминантна, те се средства за поврате осигуравају у буџету министарства. Без обзира на одабрани метод потребно је детерминисати износ поврата ПДВ-а. У процесу израде буџета нужно је израдити пројекције наплате ПДВ-а, које поред макроекономских индикатора и историјских трендова у наплати бруто ПДВ-а, треба да укључе и историјске трендове исплаћених поврата, те процјену ефикасности наплате ПДВ-а са процјеном губитка ПДВ-а због пореских превара. Оквири издвајања средстава за исплате поврата могу се законски детерминисати, нпр. плафонирањем износа у оквиру буџета, чиме се може довести у питање кредибилитет државе да у року исплати поврате ПДВ-а. Примјена метода финансирања поврата преко буџета показује висок степен ригидности у случају погрешних пројекција поврата, а које се могу кориговати само ребалансом буџета. Друга могућност која остаје јесте да се пореској управи омогући дискреционо право да успостави флексибилни систем управљања повратима који ће узети у обзир динамику обавеза државе по основу поврата и динамику наплате бруто прихода.

## ИМПЛИКАЦИЈЕ ПОВРАТА ПДВ-а

Кредитни механизам система ПДВ-а представља велику предност у односу на систем пореза на промет, будући да се обвезницима надокнађује износ ПДВ-а који је плаћен у набавкама. Елиминацијом каскадног ефекта пореза на цијене инпута, а потом и на цијене аутпута, остварује се неутралност система ПДВ-а у односу на економски положај обвезника. За разлику од пореза на промет ПДВ није елемент цијене коштања, али постаје битан фактор финансијског менаџмента компанија. С друге стране, управо стога што је поврат ПДВ повезан са готовином, у кредитном механизму лежи изазов за пореске преваре које резултују прекомјерним исплата поврата ПДВ-а. Поврати ПДВ-а се сматрају „Ахиловом петом“ читавог система ПДВ-а. То је својеврстан парадокс система ПДВ-а – механизам који омогућава

пореску неутралност система на економски положај обвезника истовремено представља пријетњу читавом систему.

У систему ПДВ-а порез се може утајити на нелегалан и легалан начин. Нелегални модалитети превара реализују се изван система ПДВ-а резултујући у пореској евазији. Насупрот тому легални модалитети превара настају у самом систему ПДВ-а када обвезници користе његове несавршености, попут механизма поврата ПДВ-а. Легални модалитети превара воде избјегавању плаћања пореза. Преваре у вези поврата могу се јавити у различитим ситуацијама: ако се потражује улазни ПДВ-е за ослобођени промет, ако се исказује ПДВ-е на рачунима добављача који нису обвезници ПДВ-а, кривотворењем фактура добављача, неевидентирањем књижних нота, код пословних и непословних употреба добара и услуга, нерегистровањем набавки или продаја у пословних књигама, код компензацијских аранжмана, утајама наплаћеног ПДВ-а, код повезаних компанија или појавом тзв. феникс компанија (енгл. *missing trader*) и ланчаних превара (енгл. *carousel fraud*), које у међународној размјени могу да поприме огромне размјере<sup>13</sup>.

Врло је тешко процијенити ефекте пореских пријевера у сегменту поврата ПДВ-а. Земље се на различит начин боре против ових превара, успостављају системе управљања ризицима код наплате ПДВ-а, креирајући профиле ризичних компанија и критерије селекције код контрола и ревизије (вид. Оквир 2). Циљ ових мјера јесте превентивно дјеловање на обвезнике, како би се преваре спријечиле или смањиле. Међутим, успјех предузетих мјера, и поред софистицираних ИТ система, зависи од опште пореске културе у земљи. Држава, која је у високом степену корумпирана и са ниском пореском културом и дисциплином, засигурно захтијева енергичније и ригорозније мјере, корјените етичке и социјалне реформе цјелокупног друштва, које задиру и у политички и правни систем. Велики број земаља законом је обавезао пореске управе да прије исплата поврата изврше контролу код обвезника.

#### Оквир 2: Мјера за смањење превара код поврата ПДВ-а – Велика Британија

В. Британија, поред сиве економије, „феникс“ компанија, фиктивног повећања улазног ПДВ-а и умањења опорезивог промета, сматра поврате ПДВ-а једним од најважнијих узрока ширењу јаза између стварно наплаћених прихода од ПДВ-а и потенцијалних прихода. У борби против превара у области поврата ПДВ-а пореска и царинска администрација (HMRC) је развила аутоматизовани систем провјере бонитета обвезника („*credibility suite*“) у циљу идентификовања обвезника код којих постоји повећани ризик од превара. Систем идентификације ризичног профила обвезника се темељи на сљедећим критеријима:

- историјату промета компаније и учинака
- трендовима из претходних ПДВ пријава
- подацима из текуће ПДВ пријаве.

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

Упитни су ефекти обавезних контрола захтјева за поврат. Обавезне контроле успоравају исплате поврата регуларним обвезницима продужавајући период бескаматног кредитирања државе од стране обвезника. Да би биле ефикасне са становишта обвезника нужно је у кратком временском периоду ангажовати велики број пореских инспектора, што производи

<sup>13</sup> Више о томе: Антић Д., „Борба против пријевера у систему ПДВ-а у функцији осигурања тржишне конкурентности“, II. Међународни симпозиј „Финанције и рачуноводство у функцији господарског раста“, FIRCON, Мостар, 20/21 септембар 2007., стр. 419-438.

додатне трошкове пореској управи. Да би борба против пореских превара била успјешна потребан је одређени *trade-off* - балансирање користи (приходи од ПДВ-а) и трошкова активности предузетих против пореских превара (трошкови пореских управа и трошкови обвезника). Пореске администрације треба да развију свеобухватну стратегију поштивања прописа која ће донијети додатне приходе и смањити пореске утаје, а која, с друге стране, неће оптеретити регуларне пореске обвезнике.

Очигледно је да софистицирани модалитети пореских превара у сегменту поврата ПДВ-а захтијевају да се администрирању поврата поклони дужна пажња. Доминирају два приступа администрацији поврата ПДВ-а. Избор приступа од стране неке земље зависи од степена развијености земље и пореске администрације. Према истраживањима ММФ-а пореске администрације у великом броју земаља су устројиле посебна одјељења за поврате ПДВ-а. Друге, пак, поврате ПДВ-а обрађују у саставу одјељења за обраду ПДВ пријава. Први приступ карактеристичан је за неразвијене земље код којих у фокусу пореских администрација нису регуларни порески обвезници. Све активности аутократских пореских администрација у овим земљама подређене су циљу борбе против пореских превара, чак иако та борба значи нове намете регуларним обвезницима. С друге стране, у развијеним земљама у фокусу пореских администрација се налази обвезник. Савремени системи ПДВ-а темеље се на самоопорезивању, тј. начелу добровољног поштивања пореских прописа. Таквим приступом пореска администрација добија едукативну улогу, да порески систем и обавезе које из њега проистичу приближи обвезнику. На пореској администрацији је задатак да развије механизме верификације пријава, управљања ризиком, селекције обвезника за ревизију и контролу и механизме принудне наплате, све у циљу повећања степена поштивања пореских прописа и ефикасније примјене начела самоопорезивања.

## МОДЕЛИРАЊЕ СТРАТЕГИЈЕ ПОВРАТА И НАЈБОЉА ПРАКСА

Модел стратегије у сегменту поврата ПДВ-а је ефикасан уколико се стратегијом могу остварити сљедећи циљеви:

- да се оптимализује број захтјева за поврат, како би се смањили трошкови администрирања,
- да се убрза процес обраде захтјева за поврат,
- да се минимизирају негативни ефекти по *cash flow* обвезника,
- да се минимизирају трошкови администрирања пореске управе,
- да се максимално заштите приходи од ПДВ-а.

Поставља се питање да ли је могуће креирати стратегију која ће испунити све предуслове. Анализа импликација поврата је показала да мјере које земље предузимају фаворизују само неке од циљева. Истраживања<sup>14</sup> ММФ-а су показала да земље имају различите приступе регулацији поврата ПДВ-а који се могу синтетизовати у сљедеће шеме:

### ***i. шема примјене нулте стопе за испоруке извозницима***

Шема подразумијева опорезивање продаје добара или услуга извозницима нултом стопом ПДВ-а у циљу смањивања износа поврата ПДВ који се исплаћује извозницима, а који се односи на њихове набавке. Шема је уведена у Француској 1948.г. за редовне извознике, а касније је прихваћена од стране других земаља. Шема је усмјерена ка смањивању исплате поврата извозницима, али је, на другој страни, створила простор за пореске преваре у

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

земљи, намећући велике трошкове пореској администрацији да контролише велики број малих обвезника, снабдјевача извозника, умјесто контроле ограниченог броја извозника.

### ***ii. унакрсне провјере фактура***

Шема подразумијева унакрсну контролу улазних и излазних фактура обвезника, како би се спријечило потраживање улазног ПДВ-а који није фактурисан од обвезника ПДВ-а. Шема је први пут примијењена у Кореји 1970.г. Успјешност шеме подразумијева висок ниво техничке опремљености пореских управа, али и наметање обавезе обвезницима да достављају пописе улазних и излазних фактура. Електронска размјена података је унаприједила примјену ове шеме, али и даље намеће потребу постојања снажних ИТ система пореских управа и развијених апликативних *software*-а, успоставу ИТ система код обвезника и електронског пословања са пореском управом, постојање великог броја високообразованих инспектора и аналитичара, са развијеним аналитичким капацитетима и ИТ вјештинама.

### ***iii. овјера захтјева за поврат од стране овлашћених рачуновођа***

Неке земље наметнуле су обавезу овјере захтјева за поврат од стране овлашћених рачуновођа. Статистике су показале да примјена шеме доводи до смањења лажних захтјева за поврат, што аутоматски води убрзању исплате поврата, смањењу трошкова администрирања и повећању прихода. Умјесто да пореске управе троше ресурсе на провјеру захтјева овлаштене рачуновође преузимају одговорност за исправност захтјева. Према искуствима Кеније након увођења шеме број захтјева за поврат је преполовљен, што је у коначници убрзало поврате регуларним обвезницима. Међутим, успјех шеме зависи од развијености рачуноводствене професије, кредибилитету рачуновођа и нивоу њихове професионалне етике.

### ***iv. преференцијална шема "златног статуса"***

Обвезници који имају право на поврат се класификују у обвезнике са "златним", обвезнике са "сребрним" статусом и остале обвезнике. "Златни статус", који подразумијева убрзане поврате ПДВ-а, одобрава се обвезницима, првенствено извозницима, који имају позитиван досије код пореске управе у погледу испуњавања пореских обавеза. "Сребрни статус" подразумијева спорије исплате поврата, док за остале обвезнике вриједе стандардне процедуре и услови. Предност ове шеме јесте усмјеравање ресурса пореске управе ка проблематичним обвезницима. Међутим, у цјелини, успјех шеме зависи од интерних класификација, критеријума евалуације обвезника и селекције, те од одржавања и ажурирања података о обвезницима (што поред аналитике ПДВ-а укључује и пореске картице у вези плаћања увозних дажбина и пореза на доходак). Шему је 1990.г. увео Пакистан класификујући обвезнике према стратешком значају извозне гране. Преференцијални "златни" статус добили су извозници текстила. Обвезницима са "златним" статусом поврати су исплаћивани без претходне провјере у року од 3 до 5 дана. Обвезници са "сребрним" статусом се провјеравају уредским контролама, а поврати се исплаћују у року од 15 дана. Ипак, да не би охрабрили обвезнике да врше пореске преваре, шема се не примјењује аутоматски. Пореска управа задржава право претходне провјере најмање једном годишње прије исплате поврата, контролишући захтјеве поднешене од посљедње провјере. У новије вријеме Бугарска је најавила увођење преференцијалне шеме код поврата ПДВ-а под називом "златни стандард". Статус "златног обвезника" омогућава поврат ПДВ-а у року од десет дана од подношења захтјева, што је три пута брже него кад се ради о нормалној процедури поврата (Оквир 3).



**Оквир 3: Критеријуми за добијање статуса „златног обвезника“**

- да ПДВ број није био суспендован или одузет
- да углавном електронски комуницирају са Националном пореском управом
- да им до сада није издат прекршајни налог
- да нису били у поступку ликвидације нити да су били несолвентни
- да су остварили добит у три претходне године
- да немају ризични профил
- да су у претходне три године поднијели најмање четири захтјева за поврат ПДВ-а који су износили најмање BGN 1,2 мил.

Извор: Tax-News.com

Шема подразумијева и савјетодавну помоћ Националне пореске управе код примјене закона, те мању учесталост контрола. Осим тога, контроле и провјере ће се обављати у просторијама обвезника са повлашћеним статусом.

**v. плаћање великих набавки преко банака**

Шема подразумијева обавезно плаћање промета добара и услуга између обвезника путем банака. Државе које су увеле ову шему (Француска, Мађарска, Турска,...) успостављају праг за примјену, тј. најмањи износ трансакције која се мора платити преко банке. Шема омогућује праћење токова новца између обвезника контролом банковних рачуна. Према искуствима земаља које су је увеле ефикасност шеме је ограниченог дмета, будући да је тешко контролисати поштивање наметнутог пословања преко банака. Исто тако, шема може добити одређене успјехе само код регуларних обвезника, док се нерегуларни и даље међусобно умрежују и остају ван система. Мање развијене земље разним мјерама принуде настоје да приволе обвезнике да користе банке умјесто плаћања готовином. Азербејџан је модификовао шему на начин да је прописао ригорозну одредбу да се поврат ПДВ-а може одобрити само оним обвезницима који плаћају своје добављаче преко банака.

**vi. ПДВ банковни рачуни**

Шема ПДВ банковних рачуна је уведена у Бугарској 2002.г. с циљем убрзавања поврата и смањења пореских превара<sup>15</sup>. Сваки обвезник је дужан отворити банковни рачун. Купац-обвезник је дужан да депонује износ ПДВ-а на ПДВ рачун добављача-обвезника који одговара износу ПДВ-а са фактуре. Износ за ПДВ се депонује истовремено са плаћањем нето износа фактуре добављачу за испоручана добра или услуге. Обвезнику неће бити одобрен поврат уколико улазни ПДВ није уплаћен на ПДВ рачун. Средства са ПДВ рачуна се могу користити за плаћање редовних ПДВ обавеза по фактури добављача или нето пореске обавезе након истека пореског периода. Остали трансфери, за друге сврхе, могу се извршити само уз претходно одобрење пореске управе уколико не постоје друге пореске обавезе. Стога, имајући те услове у виду, за већину обвезника средства на рачуну су замрзнута, ван могућности располагања, депонована без приноса, што финансијски оптерећује обвезника будући да се морају задуживати за обртни капитал. Шема захтијева од обвезника додатне трошкове извршења трансфера и администрирање редовног банковног рачуна и ПДВ банковног рачуна. У цјелини, шема је краће неповољна за обвезнике, јер онемогућава оптимализацију готовине и ефикасно финансијско управљање.

<sup>15</sup> У шему је укључено 80,000 обвезника.

**vii. одлагање обрачуна ПДВ-а на увоз капиталних добара**

Шема подразумијева одобравање одлагања обрачуна ПДВ-а на увоз капиталних добара у циљу стимулације инвестиција и улагања у нова предузећа. Шема има позитиван ефект на готовински ток код инвеститора, који, у стандардним условима, поред вриједности машина и опреме морају осигурати и средства за плаћање ПДВ-а у врло кратком року од момента увоза. Поврат за улазни ПДВ из набавки, уколико није у питању извозник, у највећем броју случајева може се добити као порески кредит, што потом подразумијева стварно повлачење умањење пореске обавезе тек у моменту промета. Стандардни услови поврата ПДВ-а су крајње неповољни за новоосноване компаније које морају чекати јако дуго период да би започели процес производње или остварили промет, а тиме и право одбитка улазног пореза. Будући да су у питању велика улагања стандардни услови плаћања ПДВ-а при увозу оптерећују готовински ток обвезника-увозника. Владе нису склоне овој шеми, будући да доводи до ескалације лажног увоза капиталних добара. Поред тога, примјена ове шеме стимулише увоз машина, а дестимулише набавку опреме од домаћих произвођача, чиме, дугорочно, кроз ескалацију трговинског дефицита подрива економију и ствара зависност домаће економије од увоза.

**Оквир 4: Евалуација стратегија**

шема		Убрзано извршење поврата	Смањен број поврата	Заштићена пореска основица	Смањењи трошкови обвезника	Смањени трошкови пор.адм.
i	нулта стопа за испоруке извозницима	ДА	ДА	НЕ	НЕ	НЕ
ii	унакрсне провјере фактура	НЕ	НЕ	ДА	НЕ	НЕ
iii	овјера захтјева за поврат од стране овлашћених рачуновођа	ДА	НЕ	ДА	НЕ	ДА
iv	преференцијална шема "златног статуса"	ДА	НЕ	ДА	ДА	ДА
v	плаћање великих набавки преко банака	ДА	НЕ	ДА	НЕ	НЕ
vi	ПДВ банковни рачуни	НЕ	НЕ	-	НЕ	НЕ
vii	одлагање обрачуна ПДВ-а на увоз капиталних добара	ДА	ДА	НЕ	НЕ	НЕ

Извор: евалуација ММФ-а, 2005

Евалуација ефеката шема (Оквир 4) показује да примјена већине шема представља оптерећење и пореских управа и обвезника. Модел најбоље праксе који промовише ММФ подразумијева одређене захвате, не само у сегменту поврата ПДВ-а, већ и у самом систему и конкретној политици ПДВ-а<sup>16</sup>. Потребно је креирати ризични профил обвезника с обзиром на степен редовности измирења пореских обавеза, осигурати селективан приступ контроли с обзиром на ризични профил обвезника и дефинисати критеријуме за утврђивање високог степена ризика по наплату прихода. Препоруке ММФ-а подразумијевају и успоставу система надзора поврата и система предвиђања како би се антиципирале пореске преваре. Поврати извозницима требају бити обрађени најдаље 30 дана од дана подношења захтјева. Рок исплате поврата може се продужити само у изузетним случајевима, када постоји оправдана сумња у регуларност активности обвезника. Држава треба да плати затезне камате за кашњење у исплати поврата. Порески кредити се требају користити за плаћање осталих пореских обавеза уколико је то могуће, с тим да се неискориштени порески кредит обвезницима - претежним извозницима треба одмах исплатити. Најдужи рок за исплату неискориштених пореских кредита осталим обвезницима треба бити шест мјесеци.

<sup>16</sup> Harrison G., Krellove, „VAT Refunds: A Review of Country Experience“, IMF Working Paper WP/05/218, IMF, 2005, стр. 35-36.

Преференцијалне шеме требају се одобрити извозницима који редовно измирују пореске обавезе. Залажући се да се ресурси пореских управа усмјере ка великим обвезницима ММФ не препоручује низак праг за регистрацију како пореска администрација не би била непотребно оптерећена великим бројем обвезника. Регистрација треба да представља најважнији филтер у борби против феникс компанија, које улазе у систем ПДВ-а само да би учествовале у ланчаним пореским преварама, које подразумијевају и лажне захтјеве за поврат. Исто тако, ММФ препоручује и примјену снажнијих санкција које би требале обесхрабрити обвезнике да се баве пореским преварама. Но, механизми санкција подразумијевају и укупно снажно дјеловање правосудног система, полиције и пореских органа против корупције и у извршењу кривичних дјела и прекршаја у сфери пореза. ММФ препоручује и увођење модерних система ПДВ-е, поготово у неразвијене земље и земље у транзицији, који се темеље на транспарентности рада пореских администрација и промјени односа према обвезницима стављањем обвезника у фокус активности.

## ЗАКЉУЧАК

Без обзира на потешкоће код анализе утицаја различитих фактора на поврате ПДВ-а потребно је одредити разумни ниво поврата ПДВ-а, не само због процјена прихода и планирања буџета, већ и због одржавања нивоа ефикасности пореске администрације. Прекорачење разумног нивоа поврата треба представљати сигнал пореској администрацији да је дошло до ескалирања пореских превара. Анализирајући горе побројане факторе у циљу процјене разумне висине поврата може се закључити да је већи број фактора у кратком року константан. На примјер, за измјене карактеристика и структуре економије потребан је дужи временски период, спровођење структуралних реформи или велика економска криза, као што је глобална криза из 2008. Исто тако, за измјене карактеристика ПДВ система потребно је значајно вријеме с обзиром на сложене процедуре измјене закона. Између појединих фактора постоји интеракција. Степен пореске дисциплине обвезника зависи генерално од развијености правне државе, поготово снаге система санкција. Коначно, раст поврата зависи и од зрелости система ПДВ-а. У почетним годинама имплементације ПДВ-а све земље су биљежиле снажан раст прихода. Већ касније, када систем улази у зрелу фазу почињу се испољавати слабе тачке система ПДВ-а и јављају се ПДВ преваре. Иако систем ПДВ има небројено предности у односу на порез на промет, његова рањивост се огледа управо у повратима ПДВ-а. Пореска психологија објашњава да је настојање да се избјегне плаћање пореза иманентно човјековој природи. Иако су теоретичари јавних финансија, попут Адама Смита, покушали да порезе опишу као угодну обавезу, већ сама помисао на плаћање пореза може навести обвезника да размишља о начинима да се избјегне његово плаћање или да се барем смањи пореску обавезу. Ради се о сигналном дјеловању пореза о којем је писао Пигоу. Степен превара у систему ПДВ-а у сваком случају зависи и о организованости пореске администрације и њене спремности да дјелује превентивно, *ex ante*, будући да су учинци дјеловања *ex post* најчешће минорни, уз непропорционално веће трошкове.

## Литература:

- Антић Д., „Борба против превара у систему ПДВ-а у функцији осигурања тржишне конкурентности“, II. Међународни симпозиј „Финанције и рачуноводство у функцији господарског раста“, FIRCON, Мостар, 20/21 септембар 2007., стр. 419-438.
- Антић Д., „Потреба за редизајнирањем политике ПДВ-а у условима глобалне кризе“, 10. међународни симпозиј « Европски пут БиХ у условима економске кризе », Неум, 28-30. мај 2009, REVICON – Сарајево, стр. 115-140.
- Антић Д., „ПДВ у функцији финансијског менаџмента“, „Порески савјетник“ бр. 4, REVICON, Сарајево, април 2005, стр 21-28.
- Билтени Одјељења за макроекономску анализу УО УИНО, [www.oma.uino.gov.ba](http://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](http://www.imf.org), pp. 2 – 7.
- Tait A. A., “Value Added Tax, International Practice and Problems”, IMF, Washington, 1988.

## Координација економских политика у ЕУ – Европски семестар

(Припремила: Александра Пегоје)

### УВОД

Протекла економска криза указала је на потребу снажније координације економских политика земаља чланица Европске уније. Чланице су увидјеле да би боља координација допринијела њиховој стабилности, као и стабилности Европске уније у цјелини. Крајњи циљ хармонизације је усклађивање циљева буџетских политика и политика раста и запошљавања у складу са постављеним циљевима на нивоу Европске уније. Појединачни циљеви могу имати жељене ефекте на економски раст само уколико су усаглашени. Стога је Европска комисија 2010. године успоставила Европски семестар, чији се први циклус одвијао у 2011. години.

### ЕВРОПСКИ СЕМЕСТАР

Циклус координације назван је Европски семестар, из разлога што се највећи дио циклуса одвија у првих шест мјесеци сваке године. Током тих мјесеци се усклађују буџетске и макроекономске политике држава чланица како би се омогућило да се стајалишта Европске уније узму у обзир у раној фази буџетских процедура, али и у другим аспектима израде економских политика. Циљ је осигурати анализу и оцјењивање свих политика заједно, те обухватити подручја политике која прије нису била системски обухваћена економским надзором као што су, на примјер, макроекономске неравнотеже или финансијска питања.<sup>17</sup>

Према утврђеном временском распореду чланице добијају смјернице на основу којих припремају своје планове политика. Планови се оцјењују на нивоу Европске уније а, након тога, чланице примају препоруке за буџетске политике и реформе, а уколико је потребно и препоруке за исправљање макроекономских неравнотежа. У табели 1. су сажето приказане све фазе Европског семестра.

#### Европски семестар

Фаза	Временски период	Извршилац	Активност
<b>Припремна фаза</b>	Новембар и децембар	Европска комисија	Објављује 1. Годишњи извјештај о расту 2. Извјештај о механизмима упозоравања
<b>Фаза I</b> Усмјеравање политика на нивоу ЕУ	Јануар и фебруар	Савјет ЕУ	Расправља о Годишњем извјештају о расту, даје мишљење
		Европски парламент	Расправља о Годишњем извјештају о расту, издаје мишљење о смјерницама за запошљавање
	Март	Европски савјет	Издаје смјернице политика
		Европска комисија	Објављује анализе макроекономских неравнотежа

<sup>17</sup> Европски парламент, <http://www.europarl.europa.eu>

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, Е-mail: oma@uino.gov.ba  
Сарајево: Ђоке Мазалића 5, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

<b>Фаза II</b> Циљеви, политике и планови за чланице	Април	Земље чланице	Подносе 1. програме стабилности и конвергенције 2. националне програме реформи
	Мај	Европска комисија	Оцјењује националне планове политика и даје нацрт препорука по државама чланицама.
	Јуни	Савјет ЕУ	Расправља о нацрту и договора коначне посебне препоруке по чланицама. Након тога се достављају Европском савјету на одобравање.
	Јули	Савјет ЕУ	Усваја препоруке за чланице
<b>Фаза III</b> Имплементација	Јули	Земље чланице	Узимају у обзир препоруке у процесу одлучивања о државном буџету за сљедећу годину

Табела 1.

**ПРИПРЕМНА ФАЗА**

Из табеле 1 се види да је тренутно у току припремна фаза Европског семестра. Припремна фаза започиње обично крајем године (новембар и децембар), када Европска комисија објави Годишњи извјештај о расту (енг. *Annual Growth Survey*). Годишњи извјештај о расту поставља приоритете Европске уније за наредну годину, чији су крајњи циљеви економски раст и запошљавање. У припремној фази Европска комисија објављује и Извјештај о механизмима упозоравања (енг. *Alert Mechanism Report*) који представља преглед макроекономских околности у појединим чланицама Европске уније. На основу тог Извјештаја Европска комисија може одлучити да ли ће провести детаљну анализу ситуације у чланицама са високим ризиком макроекономских неравнотежа, као и сачинити препоруке истим. Европска комисија је 13. новембра 2013. године објавила оба извјештаја који припадају овој фази о чему ће бити више ријечи у наставку.

**ГОДИШЊИ ИЗВЈЕШТАЈ О РАСТУ - 2014**

У документу Годишњи извјештај о расту се анализирају економски и социјални услови у Европи и представљају широки приоритети политика за Европску унију у наредној години. Овај документ, условно речено, покреће нови циклус Европског семестра који осигурава да политике чланица ЕУ буду координисане ка постизању циљева раста и запошљавања. Средњорочни приоритети дефинисани у Годишњем извјештају о расту 2014 остали су исти као што је дефинисано у Извјештају за 2013. годину<sup>18</sup>, а Комисија предлаже да се њихово провођење прилагоди економским и социјалним условима који су се нешто измијенили у међувремену.

Према поменутом документу Европска унија и њене чланице требају се фокусирати на постизање напретка у сљедећих пет области:

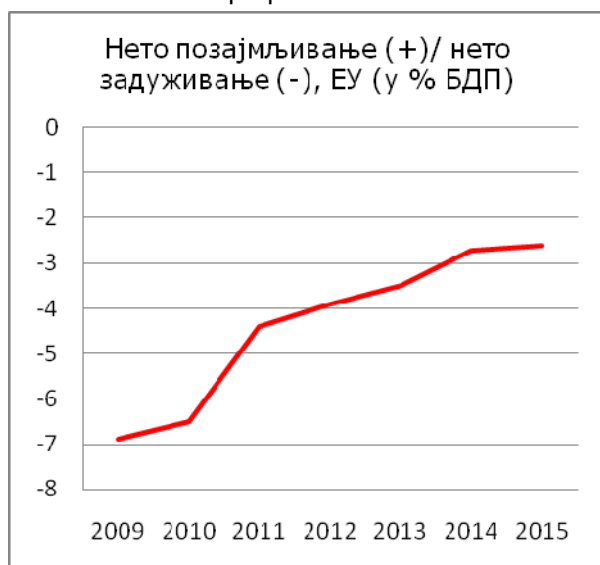
- Фискална консолидација усмјерена на раст,
- Опоравак кредитирања економије,
- Промоција раста и конкурентности,
- Борба против незапослености и социјалних посљедица кризе,
- Модернизација јавне администрације.

<sup>18</sup> Годишњи извјештај о расту 2013, Европска комисија, 28.11.2012, стр. 3.

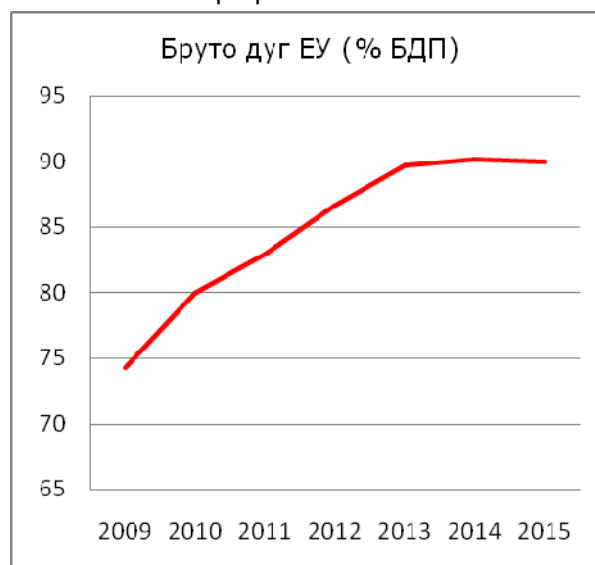


Овдје ћемо се осврнути на препоруке у оквиру мјера фискалне консолидације. Земљама са високим пореским стопама као мјере фискалне консолидације препоручују се смањење расхода или ширење пореске основице а не повећање пореских стопа. Земљама које имају више простора за фискални маневар препоручују се мјере за стимулацију инвестиција и потрошње, наравно уз поштовање Пакта о стабилности и расту. Пореска политика треба бити усмјерена на економски раст, а као примјер се наводе мјере смањења фискалног оптерећења рада на терет потрошње, имовине и сл.<sup>19</sup>

Графикон 1

Извор: Европска комисија<sup>20</sup>

Графикон 2



Извор: Европска комисија

Према посљедњим, јесењим, процјенама Европске комисије<sup>21</sup> очекује се смањење фискалног дефицита ЕУ са 6,9% БДП-а у 2009. години на 3,5% БДП-а у 2013. години, а наставак тренда смањења очекује се и у наредним годинама (Графикон 1). Према истом документу забиљежен је раст бруто дуга у протеклом периоду са 74,3% БДП-а у 2009 до 86,6% у 2012. години, а и у овој години се очекује се раст за 3,1% БДП-а. Истиче се да је због тога од велике важности задржати путању фискалне консолидације коју заговара Комисија. Према пројекцијама, силазни тренд дуга би требао наступити од 2015. године (Графикон 2).

#### ИЗВЈЕШТАЈ О МЕХАНИЗМИМА УПОЗОРАВАЊА – 2014

Циљ Извјештаја о механизмима упозоравања је утврђивање и отклањање неравнотежа које ометају правилно функционисање економије ЕУ-а. Утврђују се чланице са високим ризицима за које је потребно извршити детаљне анализе, а Европска комисија може дати и препоруке истим за отклањање неравнотежа. Извјештаји са детаљним анализама ће се објавити у прољеће 2014. године (Фаза I Европског семестра) а укључиће се у анализу на којој ће се заснивати посебне препоруке чланицама.

Посебно се назначавача да Извјештај о механизмима упозоравања није механички поступак. Процедура детаљног преиспитивања се не покреће зато што је одређена држава чланица

<sup>19</sup> Више у "Годишњи извјештај о расту 2014", Европска комисија (2013), [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/2014/ags2014\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/2014/ags2014_en.pdf)

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

<sup>21</sup> European Economic Forecast – Autumn 2013

[http://ec.europa.eu/economy\\_finance/eu/forecasts/2013\\_autumn/statistical\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/eu/forecasts/2013_autumn/statistical_en.pdf)

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, Е-mail: [oma@uino.gov.ba](mailto:oma@uino.gov.ba)  
 Сарајево: Ђоке Мазалића 5, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: [www.oma.uino.gov.ba](http://www.oma.uino.gov.ba)

пријавила вриједност неког показатеља која одступа од индикативног прага. Комисија узима у обзир цјелокупно стање у земљи, те на основу тога одлучује да ли је потребна детаљнија анализа.

У Извјештају о механизмима упозоравања 2014 се наводи да су економије ЕУ оствариле напредак у исправљању вањских и унутрашњих неравнотежа, али да су потребни даљи напори како би се оне уклониле. Корекција неравнотежа је довела до постепеног опоравка током протеклих година. Смањење дефицита и побољшања на пољу конкурентности забиљежени су у бројним чланицама. Ипак се наглашава да се неравнотеже јесу смањиле, али нису нестале. Слабости које су довеле до кризе су се нагомилавале годинама, па се не могу тако брзо ни отклонити. То се, између осталог, односи на губитак конкурентности и акумулацију дуга. У Извјештају се наводи да потребно детаљније анализирати неравнотеже и ризике чак у 16 држава чланица. За неке чланице ће се анализирати закључци из претходног поступка у случају макроекономске неравнотеже, док ће за друге чланице Комисија по први пут извршити детаљно преиспитивање. За чланице које су обуваћене програмом макроекономског прилагођавања анализа неравнотежа и праћење корективних мјера ће се проводити у оквиру самих њихових програма. То се односи на Ирску, Грчку, Кипар, Португал и Румунију, с тим да ће се положај Ирске у контексту поступка у случају макроекономске неравнотеже оцијенити након завршетка програма обзиром да ће се то ускоро десити. Такође ће се оцијенити и положај остале четири земље, након завршетка њихових програма.<sup>22</sup>

## КОЈИ СУ НАРЕДНИ КОРАЦИ?

### ФАЗА I

Након припремне фазе започиње прва фаза Европског семестра која траје од јануара до марта. У јануару и фебруару Савјет ЕУ расправља о Годишњем извјештају о расту и даје своје мишљење. У истој фази Европски парламент такође расправља о Годишњем извјештају о расту те издаје мишљење о Смјерницама за запошљавање (енг. *Employment Guidelines*). У мјесецу марту Европски савјет издаје смјернице политика на основу Годишњег извјештаја о расту. У истом мјесецу Европска комисија објављује детаљне анализе макроекономских неравнотежа, на основу којих може дати и препоруке за њихово отклањање.

### ФАЗА II

Друга фаза Семестра започиње у мјесецу априлу и траје до јула. У априлу чланице достављају своје Програме стабилности и конвергенције (*Stability and Convergence Programmes*) у којима су представљени средњорочни буџетски циљеви. У овој фази чланице достављају и Националне програме реформи (*National Reform Programmes*) који садрже планове структурних реформи који имају за циљ одржив раст и развој у подручјима запослености, истраживања, иновација и сл. У наредном периоду ове фазе Европска комисија анализира националне планове политика и даје нацрт препорука свакој чланици. Савјет ЕУ расправља о нацртима и даје коначне препоруке које даље одобрава Европски савјет. Коначно, на крају јуна или почетком јула Савјет ЕУ усваја препоруке за чланице, а земље чланице се позивају да их имплементирају.<sup>23</sup>

### ФАЗА III

Посљедња фаза Семестра односи се на спровођење утврђених препорука од стране земаља чланица ЕУ у процесу израде буџета за наредну годину.

<sup>22</sup> Више у " Извјештај о механизмима упозоравања 2014", Европска комисија (2013), [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/2014/amr2014\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/2014/amr2014_en.pdf)

<sup>23</sup> [http://ec.europa.eu/europe2020/making-it-happen/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/europe2020/making-it-happen/index_en.htm)

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, Е-mail: oma@uino.gov.ba  
Сарајево: Ђоке Мазалића 5, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: www.oma.uino.gov.ba

## УМЈЕСТО ЗАКЉУЧКА

Европски семестар представља камен темељац за координацију и надгледање економских и буџетских политика чланица ЕУ. Неколико година примјене овог оквира почело је давати озбиљне резултате. Изграђена је блиска сарадња између чланица и институција ЕУ, а националне процедуре и њихов временски распоред усаглашене су са фазама Семестра. Као резултат тога државе чланице су започеле важне реформе које би требале створити услове за повратак на путању одрживог раста. Дошло је до напретка у фискалној консолидацији а предузете су и бројне мјере за опоравак на тржишту рада.

С друге стране, спомињу се бројна подручја гдје су потребни јачи напори како би се постигли очекивани циљеви, као што су већа укљученост у процес од стране националних парламената, социјалних партнера и цивилног друштва, како би се осигурало боље разумијевање и прихватање потребних реформи. Такође се помиње имплементација препорука чланицама и сарадња између земаља еурозоне у одређеним подручјима. У Годишњем извјештају о расту 2013 је наглашено да постоји још простора за побољшање пореских система у смислу праведности, конкурентности и ефикасности. Сматра се да су бројне пореске реформе земаља чланица ЕУ ишле у том правцу у протеклом периоду, али да је потребно још додатних напора како би се стимулисао економски раст. Због тешких фискалних позиција бројне чланице су повећале пореске стопе. Иако су индиректни порези повећани у неким земљама, то није праћено одговарајућим смањењем опорезивања рада. Сматра се да и мјере ширења пореске основе и поједностављења пореских система нису довољно имплементирани. Многи порески системи имају превише изузећа, снижених стопа и других специфичних режима познатих под називом „порески издаци“. Неки аналитичари сматрају да ширење пореске основе и поједностављење пореских система може донијети више прихода владама, али и олакшати процес плаћања пореза од стране грађана и компанија, као и њихово администрирање.<sup>24</sup> Сматра се да је учињено доста напора од стране свих чланица и што се тиче препорука у оквиру поштивања пореских прописа. Ипак, тај процес се не може окончати преко ноћи, него су у борби против превара и пореске евазије потребни дужи напори, заједничке активности, кориштење добрих пракси и као и размјена искустава појединих чланица.

### Литература

- Европска комисија, <http://ec.europa.eu/>
- Савјет Европске уније, [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu)
- Европски парламент, <http://www.europarl.europa.eu>
- Европски савјет, <http://www.european-council.europa.eu/>
- European Economic Forecast – Autumn 2013, Европска комисија (2013)
- Годишњи извјештај о расту 2013, Европска комисија (2012)
- Годишњи извјештај о расту 2014, Европска комисија (2013)
- Извјештај о механизмима упозоравања 2014, Европска комисија (2013),
- Garnier et al., "Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News", WP 39, Европска комисија, 2013
- Отт К., "Утјецај Еуропског семестра на прорачунски процес у Хрватској", Институт за јавне финансије, Загреб, 2013.

<sup>24</sup> Више о имплементацији приоритета из Годишњег извјештаја о расту 2013 у Garnier et al., "Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News", WP 39, Европска комисија (2013)

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, Е-mail: [oma@uino.gov.ba](mailto:oma@uino.gov.ba)  
Сарајево: Ђоке Мазалића 5, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 279 553, Fax:+387 33 279 625, Web: [www.oma.uino.gov.ba](http://www.oma.uino.gov.ba)

*Уредништву и екипи „ОМА Билтена“ уз 100. број*

*Бројни су билтени које издају различити органи и тијела. По обиму и садржају су то у правилу кратки информативни прегледи о актуелним збивањима. Од првог броја „Билтена“ се видјело да ће овај лист бити нешто више, а у сваком наредном броју се ова претпоставка потврђивала.*

*Лист је од првог броја понудио више од обичне информације о индиректним порезима. Пажљивим читаоцима није промакло да је лист обиловао информацијама из ентитета, кантона и локалних заједница, које су се једино у „Билтену“ могле пронаћи. У листу је готово сваки прилог имао и анализу завидног стручног или научног нивоа. Анализа није угрожавала бројке, већ помагала разумијевање бројки и њихових међусобних односа, друштвеног и економског миљеа у којима су бројке настале и сл.*

*Како су редни бројеви „Билтена“ били већи, тако је и број цитата у стручним и научним радовима, преузетих из овог часописа растао. Мали је број стручних и научних радова из пореске, фискалне или сличних области у Босни и Херцеговини, у којем се не налази цитат (са или без прописаног навођења извора) из овог „Билтена“. Чини се да екипи која уређује овај часопис није ни битно да ли су цитати на професионалан начин преузети у друге радове, односно да ли је „Билтен“ као извор информације и анализе означен као такав, већ да јој је примарни циљ да се прикаже објективна слика, коју може користити било ко и у било којој форми.*

*... Када се зна да прилоге за лист пишу и да га уређују свега двије до три особе, онда је то додатни разлог за похвалу овој малој екипи и њиховом дјелу.*

*Екипи часописа честитам излазак стотог броја „Билтена“ и желим да сваки наредни број буде једнак или бољи од претходног*

*Милан Курица\**

\* Аутор писма је признати стручњак из области пореза

**Консолидовани извјештаји**

(припремила: Александра Регоје)

**Табела 1. (Консолидовани извјештај: ЈР, Институције БиХ, ентитети)**

Прелиминарни консолидовани извјештај укључује:

- приходе од индиректних пореза које прикупља Управа за индиректно опорезивање на Јединствени рачун,
- трансфере са Јединственог рачуна УИО,
- приходе и расходе буџета институција Босне и Херцеговине,
- приходе и расходе буџета Федерације БиХ,
- приходе и расходе буџета Републике Српске\*

Извјештај не укључује неусклађене приходе прикупљене на ЈР УИО.

**Табела 2 (Консолидовани извјештај: Општа влада)**

Прелиминарни консолидовани извјештај укључује:

- приходе и расходе буџета институција БиХ,
- приходе и расходе буџета ФБиХ, кантона, општина и фондова у ФБиХ,
- приходе и расходе буџета РС\*, општина и фондова у РС,
- приходе и расходе буџета БД и фондова у БД.

**Табела 3 (Консолидовани извјештај: Централна влада)**

Прелиминарни консолидовани извјештај укључује:

- приходе и расходе буџета институција БиХ,
- приходе и расходе буџета ФБиХ и кантона,
- приходе и расходе буџета РС\*,
- приходе и расходе буџета БД.

**Табела 4 (Консолидовани извјештај: БиХ институције, ентитети и БД)**

Прелиминарни консолидовани извјештај укључује:

- приходе и расходе буџета институција БиХ,
- приходе и расходе буџета ФБиХ,
- приходе и расходе буџета РС\*,
- приходе и расходе буџета БД.

*\*Обухваћено: (А) буџет Републике и ванбуџетска средства евидентирана у Главној књизи трезора РС, (Б) укупно ино-задужење за пројекте који се реализују преко општина и предузећа, (В) податке корисника буџета Републике који имају властите банковне рачуне (укључујући и неке јединице за имплементацију ино-пројеката формиране при министарствима).*

## Прелиминарни извјештај: БиХ Институције, ентитети и ЈР, I-IX 2013

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	Укупно
Укупни приходи	434,7	382,4	446,3	489,5	554,8	560,5	550,8	492,9	489,8	4.401,7
Порези	409,4	348,7	402,9	424,1	477,1	478,0	473,9	455,1	460,4	3.929,6
Директни порези	22,7	29,7	53,5	45,4	27,0	31,6	39,1	27,3	27,8	303,9
Порези на доходак и добит	22,0	29,0	52,5	44,3	25,9	30,6	37,9	26,2	26,8	295,4
Порез на имовину	0,6	0,7	0,9	1,1	1,0	0,9	1,2	1,1	0,9	8,5
Индиректни порези (нето)	386,7	318,9	349,4	378,3	450,1	445,9	434,5	427,6	432,6	3.624,0
ПДВ	240,7	210,2	227,6	243,4	274,7	254,2	291,5	269,6	280,0	2.291,9
Акцизе	112,0	76,4	82,4	93,0	129,9	150,3	99,2	111,2	103,7	958,0
Путарина	20,3	16,8	18,9	22,5	26,6	23,9	25,6	28,2	27,8	210,4
Царине	12,6	14,5	18,9	18,2	17,4	16,2	16,8	17,3	19,7	151,5
Остали индиректни порези	1,0	1,0	1,7	1,3	1,5	1,3	1,5	1,3	1,4	12,1
Остали порези	0,0	0,0	0,1	0,4	0,0	0,5	0,3	0,2	0,0	1,6
Доприноси за социјално осигурање	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Грантови од страних влада и међународних организација	1,4	0,7	1,8	2,4	0,8	2,9	3,5	0,7	0,2	14,5
Непорески приходи	23,9	33,0	40,2	64,3	76,6	79,4	73,2	37,1	29,2	456,9
Трансфери од осталих буџетских јединица	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	Укупно
Укупни расходи	411,9	400,9	410,4	416,0	459,3	478,6	532,1	492,2	459,1	4.060,5
Текући расходи	407,5	397,9	402,9	411,1	455,9	469,1	515,3	485,2	449,6	3.994,5
Бруто плате и накнаде запослених	123,1	124,7	126,9	124,2	125,0	128,9	130,5	124,4	126,4	1.134,0
Издаци за материјал и услуге	14,6	24,1	28,3	24,7	24,6	37,9	26,2	29,2	30,9	240,6
Дознаке на име социјалне заштите	52,6	54,4	53,4	53,3	51,7	57,4	55,3	55,3	59,3	492,6
Издаци за камате	4,2	7,1	18,9	8,7	13,7	23,1	5,4	9,9	14,7	105,8
Издаци по основу камата у иностранству	2,3	5,5	10,1	6,0	6,2	14,1	3,1	5,4	7,9	60,8
Издаци по основу камата у земљи	2,0	1,6	8,8	2,7	7,5	9,0	2,3	4,4	6,8	45,0
Субвенције	2,2	2,4	6,0	3,7	8,3	19,3	19,2	24,5	20,6	106,3
Донације	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Трансфери другим буџетским јединицама	40,3	42,2	41,5	37,8	42,4	49,7	60,1	48,3	48,6	411,0
Трансф. са ЈР (БД, кант, општине, фондови, дир. за ц.)	165,4	134,4	119,1	153,2	184,6	144,8	197,2	187,9	142,5	1.429,0
Други расходи	5,1	8,6	8,9	5,4	5,6	8,0	21,4	5,8	6,4	75,1
Нето издаци за нефинансијску имовину	4,4	3,0	7,5	4,9	3,4	9,5	16,8	7,0	9,5	66,0
Издаци за нефинансијску имовину	4,6	3,3	8,2	5,6	3,9	10,1	17,4	7,2	10,4	70,7
Примици од нефинансијске имовине	0,2	0,2	0,7	0,7	0,5	0,6	0,5	0,2	0,9	4,7
Бруто/Нето оперативни биланс (приходи минус текући расходи)	27,1	-15,5	43,3	78,4	98,9	91,4	35,5	7,8	40,2	407,2
Нето позајмљивање/задуживање (ук. приходи минус ук. расходи)	22,8	-18,5	35,9	73,5	95,4	81,9	18,7	0,8	30,7	341,1
Нето финансирање = (Минус) Нето позајмљивање/задуживање	-22,8	18,5	-35,9	-73,5	-95,4	-81,9	-18,7	-0,8	-30,7	-341,1

Табела 1

## Прелиминарни извјештај: Општа влада, I-IX 2013

	Q1	Q2	Q3	Укупно
<b>Укупни приходи</b>	<b>2.445,9</b>	<b>2.894,0</b>	<b>2.832,1</b>	<b>8.171,9</b>
Порези	1.247,7	1.476,9	1.477,5	4.202,1
Директни порези	235,9	242,2	227,8	705,9
Порези на доходак и добит	205,9	211,1	200,5	617,5
Порези на плату и радну снагу	3,9	3,9	3,9	11,8
Порез на имовину	26,1	27,1	23,4	76,6
Индијектни порези	1.010,8	1.232,6	1.247,6	3.491,0
Остали порези	1,0	2,2	2,1	5,3
Доприноси за социјално осигурање	930,6	1.011,1	1.035,8	2.977,5
Грантови од страних влада и међународних организација	6,3	10,0	6,1	22,5
Непорески приходи	258,3	393,6	311,3	963,2
Трансфери од осталих буџетских јединица	2,8	2,2	1,5	6,5
<b>Укупни расходи</b>	<b>2.470,9</b>	<b>2.709,9</b>	<b>2.762,2</b>	<b>7.942,9</b>
Текући расходи	2.431,8	2.648,5	2.665,4	7.745,6
Бруто плате и накнаде запослених	785,8	804,6	793,4	2.383,8
Издаци за материјал и услуге	443,9	492,8	477,8	1.414,5
Дознаке на име социјалне заштите	1.053,2	1.088,7	1.086,3	3.228,2
Издаци за камате	37,5	54,3	43,2	134,9
Издаци по основу камата у иностранству	19,1	27,2	17,6	63,9
Издаци по основу камата у земљи	18,4	27,1	25,5	71,0
Субвенције	32,3	61,0	95,5	188,8
Донације	0,9	5,2	4,1	10,1
Трансфери другим буџетским јединицама	7,6	48,3	68,4	124,3
Други расходи	70,5	93,6	96,8	260,9
Нето издаци за нефинансијску имовину	39,2	61,4	96,8	197,4
Издаци за нефинансијску имовину	44,7	67,8	106,7	219,1
Примици од нефинансијске имовине	5,5	6,4	9,9	21,7
<b>Бруто/Нето оперативни биланс (приходи минус текући расходи)</b>	<b>14,1</b>	<b>245,5</b>	<b>166,7</b>	<b>426,3</b>
<b>Нето позајмљивање/задуживање (ук. приходи минус ук.расходи)</b>	<b>-25,0</b>	<b>184,1</b>	<b>69,9</b>	<b>229,0</b>
<b>Нето финансирање = (Минус) Нето позајмљивање/задуживање</b>	<b>25,0</b>	<b>-184,1</b>	<b>-69,9</b>	<b>-229,0</b>

Табела 2

## Прелиминарни извјештај: Централна влада, I-IX 2013

	Q1	Q2	Q3	Укупно
<b>Укупни приходи</b>	<b>1.261,4</b>	<b>1.592,5</b>	<b>1.519,0</b>	<b>4.373,0</b>
Порези	1.105,3	1.315,7	1.315,1	3.736,1
Директни порези	187,9	192,1	175,9	556,0
Порези на доходак и добит	177,9	182,7	167,0	527,6
Порези на плату и радну снагу	3,5	3,4	3,4	10,3
Порез на имовину	6,6	6,0	5,5	18,1
Индијектни порези	916,7	1.121,8	1.137,6	3.176,1
Остали порези	0,7	1,8	1,6	4,0
Доприноси за социјално осигурање	0,0	0,0	0,0	0,0
Грантови од страних влада и међународних организација	5,0	6,6	4,5	16,1
Непорески приходи	147,9	270,3	198,6	616,8
Трансфери од осталих буџетских јединица	3,2	-0,1	0,9	4,0
<b>Укупни расходи</b>	<b>1.230,5</b>	<b>1.370,5</b>	<b>1.449,1</b>	<b>4.050,2</b>
Текући расходи	1.213,2	1.343,8	1.400,9	3.957,9
Бруто плате и накнаде запослених	667,7	679,0	673,1	2.019,8
Издаци за материјал и услуге	106,0	138,3	143,2	387,5
Дознаке на име социјалне заштите	208,9	222,8	225,4	657,1
Издаци за камате	31,8	46,7	31,6	110,1
Издаци по основу камата у иностранству	18,4	26,8	17,1	62,3
Издаци по основу камата у земљи	13,4	19,9	14,5	47,8
Субвенције	21,6	49,8	82,0	153,5
Донације	0,2	4,4	3,2	7,8
Трансфери другим буџетским јединицама	132,5	143,9	173,4	449,9
Други расходи	44,5	58,8	69,0	172,3
Нето издаци за нефинансијску имовину	17,4	26,8	48,2	92,3
Издаци за нефинансијску имовину	18,6	28,9	53,1	100,5
Примици од нефинансијске имовине	1,2	2,1	4,9	8,2
<b>Бруто/Нето оперативни биланс (приходи минус текући расходи)</b>	<b>48,3</b>	<b>248,8</b>	<b>118,1</b>	<b>415,1</b>
<b>Нето позајмљивање/задуживање (ук. приходи минус ук.расходи)</b>	<b>30,9</b>	<b>222,0</b>	<b>69,9</b>	<b>322,8</b>
<b>Нето финансирање = (Минус) Нето позајмљивање/задуживање</b>	<b>-30,9</b>	<b>-222,0</b>	<b>-69,9</b>	<b>-322,8</b>

Табела 3

## Прелиминарни извјештај: БиХ институције, ентитети и БД, I-IX 2013

	Q1	Q2	Q3	Укупно
<b>Укупни приходи</b>	<b>881,6</b>	<b>1.173,3</b>	<b>1.071,4</b>	<b>3.126,3</b>
Порези	773,7	940,1	916,8	2.630,6
Директни порези	111,9	110,1	99,4	321,3
Порези на доходак и добит	107,4	104,5	94,0	305,9
Порези на плату и радну снагу	1,9	2,1	1,9	5,9
Порез на имовину	2,5	3,5	3,5	9,5
Индириктни порези	661,5	828,9	816,7	2.307,0
Остали порези	0,4	1,2	0,7	2,2
Доприноси за социјално осигурање	0,0	0,0	0,0	0,0
Грантови од страних влада и међународних организација	3,9	6,1	4,5	14,5
Непорески приходи	101,5	227,2	150,0	478,6
Трансфери од осталих буџетских јединица	2,6	-0,2	0,1	2,5
<b>Укупни расходи</b>	<b>837,5</b>	<b>921,7</b>	<b>1.018,8</b>	<b>2.778,0</b>
Текући расходи	822,6	900,1	976,7	2.699,4
Бруто плате и накнаде запослених	395,5	398,5	398,5	1.192,5
Издаци за материјал и услуге	71,7	94,4	106,4	272,5
Дознаке на име социјалне заштите	165,9	171,3	176,4	513,5
Издаци за камате	30,3	45,7	30,1	106,1
Издаци по основу камата у иностранству	17,9	26,4	16,5	60,8
Издаци по основу камата у земљи	12,4	19,3	13,6	45,3
Субвенције	12,3	33,1	68,8	114,3
Донације	0,2	4,4	3,2	7,8
Трансфери другим буџетским јединицама	124,0	134,0	159,5	417,5
Други расходи	22,6	18,9	33,7	75,1
Нето издаци за нефинансијску имовину	14,9	21,6	42,2	78,6
Издаци за нефинансијску имовину	16,1	23,4	43,8	83,3
Примици од нефинансијске имовине	1,2	1,8	1,6	4,7
<b>Бруто/Нето оперативни биланс (приходи минус текући расходи)</b>	<b>59,0</b>	<b>273,1</b>	<b>94,8</b>	<b>426,9</b>
<b>Нето позајмљивање/задуживање (ук. приходи минус укупни расходи)</b>	<b>44,1</b>	<b>251,6</b>	<b>52,6</b>	<b>348,3</b>
<b>Нето финансирање = (Минус) Нето позајмљивање/задуживање</b>	<b>-44,1</b>	<b>-251,6</b>	<b>-52,6</b>	<b>-348,3</b>

Табела 4