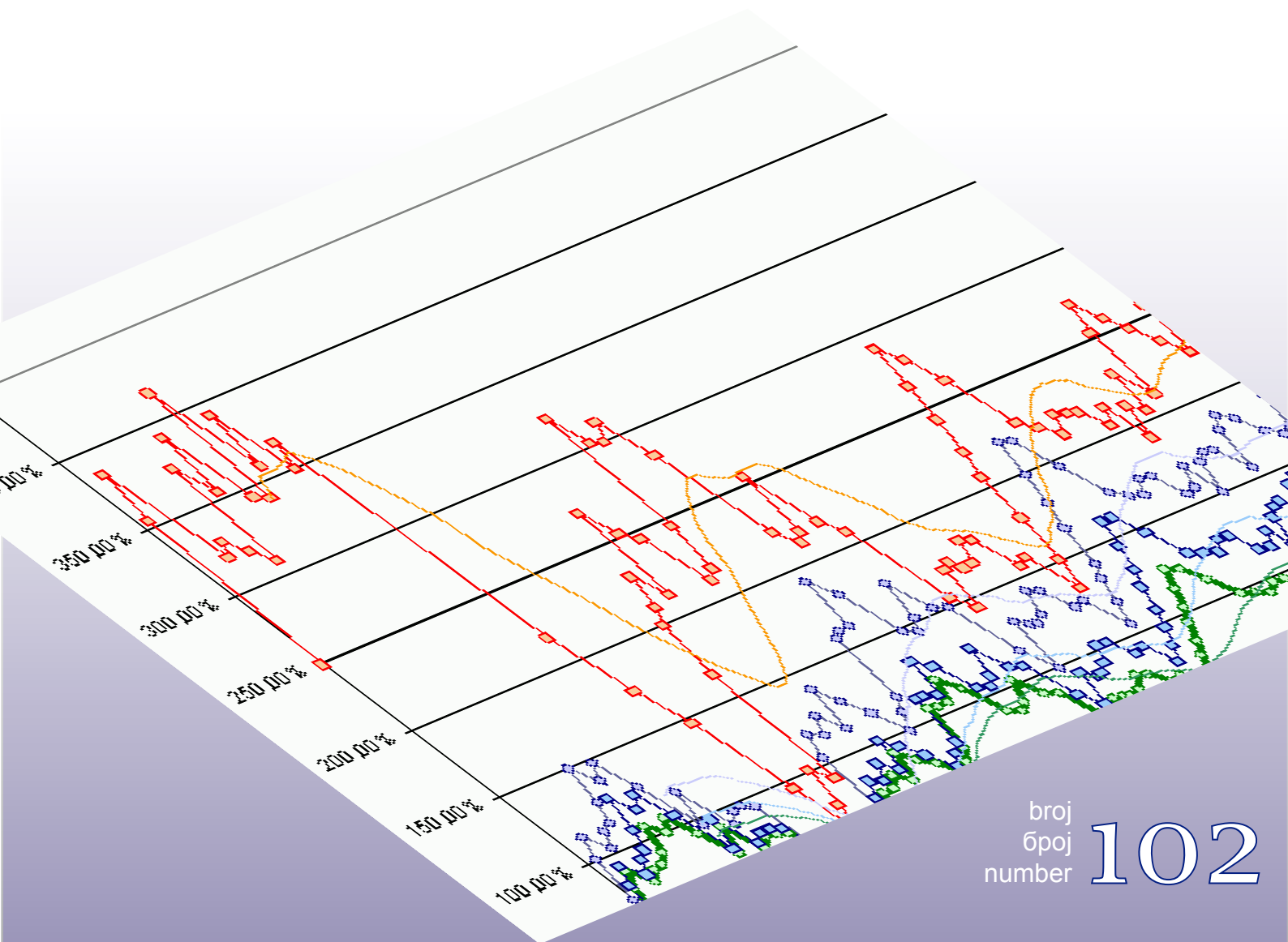




Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Tax Authority

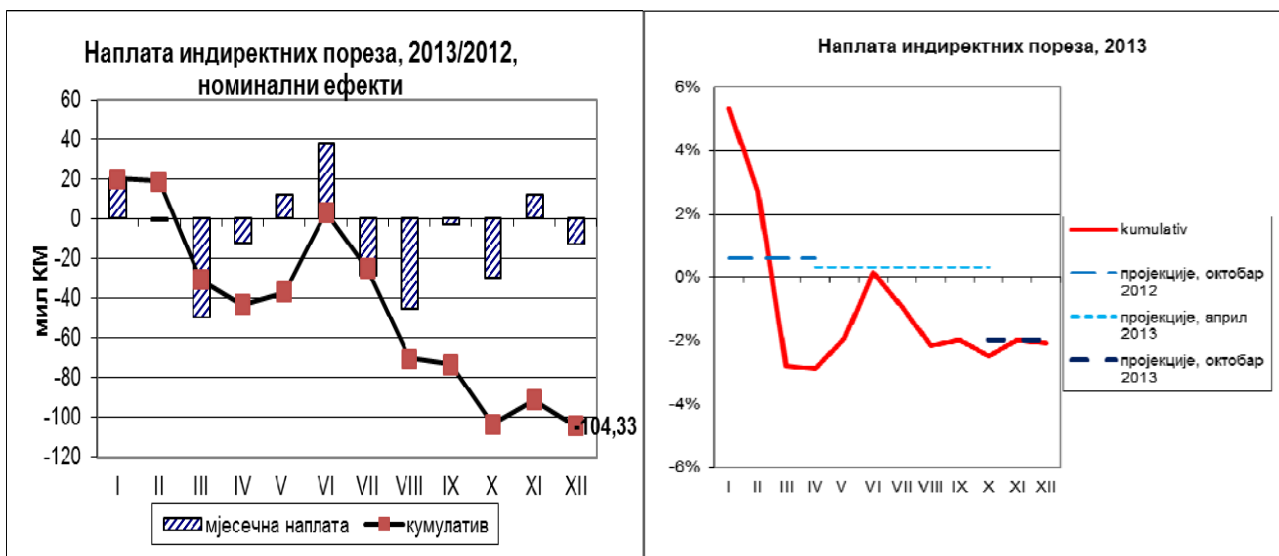
Oma Bilten



broj
број
number **102**

Уз овај број

Након пораста наплате прихода од индиректних пореза у новембру 2013. било је реално очекивати наставак позитивних трендова и у децембру, имајући у виду историјске трендове и традиционално повећање потрошње крајем године због празника. Према прелиминарном извјештају УИО у децембру 2013 је наплаћено 490,2 мил КМ бруто прихода од индиректних пореза, што је било на нивоу децембра 2012. Међутим, како су исплате поврата биле веће за 12,4 мил КМ, нето наплата у децембру је била за 13 мил КМ мања у односу на децембар 2012. или за 3,2 %. Пад наплаћених прихода у децембру значајно се одразио и на кумулативну наплату за цијелу 2013., погоршавајући дотадашње негативне трендове (Графикон 1). Иако је бруто наплата прихода у 2013. била већа за 9,4 мил КМ у односу на 2012. (или за 0,2%), због раста поврата од 113,7 мил КМ у односу на 2012., нето приходи су били мањи за 104,3 мил КМ или за 2,1% у односу на 2012.



Графикон 1

Графикон 2

Пад прихода од 2,1% креће се у оквирима ревидираних пројекција Одјељења из октобра 2013 (вид. Билтен бр. 101). У погледу пројекција наплате индиректних пореза протекла година је унијела високу дозу неизвјесности. У том смислу, усклађивања пројекција које је Одјељење вршило у посљедњих годину дана (Графикон 2) са текућим трендовима су била нужност како би се буџети свих нивоа власти у БиХ за 2014. утврдили на што реалнијим основама. У наредном билтену, након што буду познати коначни подаци о наплати, Одјељење ће објавити детаљну анализу наплате прихода од индиректних пореза у 2014.

др Динка Антић
шеф Одјељења

Садржај:

Десет година реформе индиректног опорезивања у Босни и Хереговини	2
Модели међународне сарадње у подручју пореза	12
Консолидовани извјештаји	20

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@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

Десет година реформе индиректног опорезивања у Босни и Хереговини

(пише: др Динка Антић)

Дана 29.12.2013. навршило се десет година од усвајања Закона о систему индиректног опорезивања којим је започела имплементација реформе индиректног опорезивања у БиХ. Реформа је окончана увођењем пореза на додату вриједност 1.1.2006. године. Из данашње перспективе реформа индиректног опорезивања представља најзначајнију економску реформу у БиХ у послеријатном периоду.

Одјељење ће у овом и наредним билтенима током 2014.године анализирати поједине аспекте и резултате ове сложене и опсежне реформе. У овом броју анализираћемо еволуцију и основне елементе система и политике индиректног опорезивања у БиХ од 1996. до увођења ПДВ-а, са нагласком на карактеристике новог институционалног аранжмана администрирања пореза и царина у БиХ.

УСТАВНЕ НАДЛЕЖНОСТИ У СФЕРИ ИНДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА

Босна и Херцеговина је у многоме специфична земља, почевши од чињенице да БиХ нема класичног устава. Садашњи Устав саставни је дио Дејтонског мировног споразума¹. Устав БиХ (Анекс 4 Споразума²) један је од најкраћих устава у свијету. Чл. 1(3) Устава је дефинисано да се БиХ састоји од два ентитета, Федерације БиХ (ФБиХ) и Републике Српске (РС). Слобода кретања роба, услуга, капитала и особа је истакнута као једна од темељних слобода у чл. 1(4). Надлежности БиХ и ентитета, као и међусобни односи између државног и ентитетског нивоа дефинисане су чл. 3 Устава. Искључиву надлежност, према чл. 3(1)(а-ј), БиХ има *inter alia* за спољну политику, спољнотрговинску политику, царинску политику, монетарну политику, финансирање институција и за међународне обавезе БиХ. У уставу БиХ нису наведене искључиве надлежности ентитета, него је чл. 3(3)(а) прецизирано да све надлежности које нису Уставом додијелене нивоу БиХ припадају ентитетима. Из овог произилази да је пореска политика (директног и индиректног опорезивања) у искључивој надлежности ентитета. Међутим, у чл. 3(5) прецизирано је да БиХ може преузети одговорности и другим питањима о којима се сложе ентитети, у оквиру Анекса 5-8, или која су "нужна за остварење суверенитета, територијалног интегритета, политичке независности и међународног субјективитета БиХ". За потребе реализације таквих надлежности нивоа БиХ може оснивати институције, чл. 3(3)(а).

ПОЛИТИКА ИНДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА У БИХ (1996-2003)

Индиректни порези обухватају царине и царинске дажбине, порез на промет (једнофазни, вишефазни) и акцизе. Иако је према Уставу спољнотрговинска и царинска политика у искључивој надлежности државе непосредно након рата царинске управе, као оператива, дјеловале су на нивоу ентитета. Већ 1998.г. донесен је сет државних прописа којима се

¹ Пуни назив споразума на енглеском гласи: „*The General Framework Agreement for Peace in Bosnia and Herzegovina*”

² Иако је у последњем ставу Споразума наведено да је склопљен на три језика народа БиХ и на енглеском језику, у јавности никада није представљана службена верзија Споразума на домаћим језицима. За потребе овог чланка користимо изворну енглеску верзију преузету са Интернет странице Канцеларије Високог представника у БиХ (www.ohr.int).

регулше спољнотрговинска политика, царинска политика и преузима царинска тарифа³, које су ентитети почели примјењивати од 1999.г. Царинске управе ентитета, а потом и Брчко Дистрикта⁴ (БД) су прикупљале све приходе који се убиру при увозу (царине, акцизе), а потом и порез на промет акцизних производа, у складу са државним прописима и ентитетском легислативом, која је уређивала подручје опорезивања порезом на промет и акциза. Царинске управе ентитета и Дистрикта егзистирале су до краја 2004.г., када су интегрисане у Управу за индиректно опорезивање.

ФБиХ

У пореском систему ФБиХ порез на промет и акцизе на стандардне врсте акцизних производа задржале су се до краја 2004., тј. до преноса надлежности у сфери индиректних пореза на ниво БиХ. Правни оквир опорезивања индиректним порезима у ФБиХ укључивао је сет прописа. Посебним законима и подзаконским актима је регулисано опорезивање порезом на промет и опорезивање акцизом за сваки поједини акцизни производ.

Правни оквир индиректног опорезивања мијењан је неколико пута, у правцу смањења броја пореских стопа и смањења стандардне стопе пореза. У правилу, скала стопа пореза на промет је укључивала нулту стопу, те јединствену нижу стопу за опорезивање услуга. У периоду до 2000. за опорезивање производа примјењивала се скала од четири стопе, а од 2000. скала је редукована на вишу, којом су се, углавном, опорезовали акцизни производи, и нижу, идентичну стопи по којој су се опорезовале услуге. Пред реформу индиректних пореза стопе пореза на промет су, осим нулте, износиле 20% и 10% за производе и 10% за услуге.

Опорезивање акцизом у ФБиХ примјењивало се на нафтне деривате, пиво, алкохол и алкохолна пића, кафу и дуванске прерађевине. До 1999.године примјењивале су се више акцизе за пиво, вино, алкохолна и безалкохолна пића и цигарете из увоза, а ниже на домаће производе. Накнада за путеве из цијене нафтних деривата уведена је тек 2002.године и износила је 0,15 КМ/л.

РС

У РС се практиковало да се једним законом регулише и опорезивање акцизом и опорезивање порезом на промет добара и услуга. Систем пореза на промет је укључивао опорезивање производа, услуга и порез за потребе жељезничког саобраћаја, који је уведен 1996.г. посебним законом. У периоду до 2004.г. у неколико наврата су се мијењале стопе пореза на промет. За разлику од ФБиХ у периоду 1996-2002 прописивала се скала стопа само за опорезивање услуга. Скала је 2002. редукована са три на једну стопу. Пред реформу индиректних пореза стопе пореза на промет су, осим нулте, износиле 18% и 8% за производе и 8% за услуге, те посебни порез за жељезнице у висини од 2% на сва добра и услуге које подлијежу опорезивању порезом на промет.

У РС, законом који је био на снази до 1998.г., у акцизне производе су се убрајали: деривати нафте, дуванске прерађевине, алкохолна пића, алкохол, кафа, луксузни производи, јужно воће из увоза и обла и резана грађа. Занимљиво је било опорезивање луксузних производа по стопи од 50%. Код јужног воћа акциза се плаћала у висини 3% од увозне вриједности. Закон је прописивао и плаћање акциза на извоз обле и резане грађе у висини од 3% до 10%, зависно од врсте дрвета. До 2000. године примјењивале су се више акцизе за пиво,

³ Закон о царинској тарифи Босне и Херцеговине, Службени гласник БиХ бр. 1/98, Закон о царинској политици Босне и Херцеговине, Службени гласник бр. 21/98 и Закон о вањскотрговинској политици, Службени гласник БиХ бр. 7/98.

⁴ 2001.г. основана је Управа прихода Брчко Дистрикта које је била надлежна за прикупљање свих јавних прихода у Дистрикту, укључујући и из вањскотрговинске размјене (Закон о управи прихода, Службени гласник Брчко Дистрикта бр. 02/01)

вино, алкохолна пића, цигарете и моторна уља из увоза, а ниже на домаће производе. Измјенама закона из 2000.г. укинута акциза на алкохол (етанол). Од 2002.г. акцизом су се опорезовали само дуван и цигарете, деривати нафте, алкохолна и безалкохолна пића и кафа. Од 2001.г. на увоз и промет моторног бензина и дизел горива се убирала такса, која је 2003.г. износила 0,20 КМ/л.

БД

Након проглашења Коначне одлуке о Дистрикту, којом је дата фискална аутономија Дистрикту, донесени су закони из сфере индиректних пореза. Законом о порезу на промет производа и услуга из 2002.г. прописана је стопа у висини од 18% на промет производа и 8% на промет услуга.

У Брчко Дистрикту опорезивање акцизом је регулисано законом који је донесен крајем 2001.године. Акцизом су се опорезовали деривати нафте, дуванске прерађевине, алкохолна и безалкохолна пића и кафа, док је посебним законом утврђена максимална накнада за путеве из цијене нафтних деривата у висини од 0,15 КМ/л.

ОСВРТ НА ПОЛИТИКУ ИНДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА У БИХ (1996-2003)

Анализирајући систем индиректних пореза у БиХ од 1996. до краја 2004.г. може се закључити да је у периоду непосредно након рата на територији БиХ постојала широка скала стопа пореза на промет. Домаћи акцизни производи су били фаворизовани у односу на увозне, будући да су стопе акцизе на домаће акцизне производе биле ниже од стопа акциза на увозне производе. Током периода извршена је хармонизација стопа пореза на промет и акциза, која је резултовала у сљедећем:

- скала стопа пореза на промет је смањена на само три тарифна става: стандардну стопу, нижу стопу и 0%,
- стопе пореза на промет су снижаване, од почетних 24% за производе и 12% на услуге, да би се у оба ентитета задржале на 20% и 10% респективно (тј. у РС 18%+2% за ЖТО и 8%+2% за ЖТО),
- укинута је фаворизовање домаћих акцизних производа у односу на увозне,
- успостављен је висок степен хармонизације акциза на цијелој територији БиХ.

У периоду 2002-2004 приступило се процесу конвергенције стопа пореза у ентитетима, која је окончана хармонизацијом пореских стопа у оба ентитета. Међутим, и поред напора ентитета за хармонизацијом стопа пореза на промет на нивоу БиХ, постојала је јака пореска конкуренција између Дистрикта, на једној страни, и ентитета, на другој страни. Због нижих стопа пореза на промет (18% и 8%) Брчко Дистрикт је постао атрактивнији за лоцирање пословања, поготово за увознике нафте и деривата, гдје нижи порези за неколико процената значе велику уштеду. Исто тако, користећи правну неуређеност и расцјепканост економског простора, фирме из ентитета су за готовину набављале робу у Дистрикту за купце у ентитетима. Повољнији порески положај Дистрикта представљао је елемент асиметричности у фискалном систему БиХ, који је укинут реформом индиректних пореза 2005.г.

Фискална аутономија ентитета, успостављена Дејтонским уставом, схваћена је као аутархија и затварање у ентитетске границе. Економски простор БиХ као да и није постојао. Због ратних рецидива међуентитетска трговина је била малог обима, а трговина између ентитета се третирала као "увоз" и "извоз". Порески третман компанија из другог ентитета или Дистрикта био је једнак ономе који су имале стране компаније, што значи да је промет ријетких компанија које су пословале на цјелокупном тржишту БиХ био два пута опорезован. Овакав систем опорезивања је одвраћао стране инвеститоре од уласка на тржиште БиХ.

Током 2002-2003.г. донесене су двије важне мјере у правцу увезивања тржишта ентитета и Дистрикта у јединствени економски простор и смањења пореске евазије.

- i. Двоструко опорезивање промета између ентитета укинато је споразумом између влада ентитета и Дистрикта. Измјенама ентитетских закона и закона о порезу на промет Брчко Дистрикта, као и свих прописа који регулишу опорезивање акцизом, обавеза за акцизу и порез на промет на акцизне производе је настајала у ентитету гдје се десило коначно стављање у промет. Уведена су условна ослобађања, која су подразумијевала ослобађање плаћања пореза на промет производа уколико крајњи купац има сједиште у другом ентитету/Дистрикту. Код промета акцизних производа услови за обављање међуентитетског промета су били ригорознији. Било је неопходно и да купац-акцизни обвезник у другом ентитету/Дистрикту има одобрење надлежне институције (министарства финансија, пореске управе) за међуентитетски промет. Да би се избјегла пореска евазија продавац-акцизни обвезник из једног ентитета, који је продавао у другом ентитету, уплаћивао је порез на промет и акцизу у свом ентитету. Након подношења доказа да је роба продата обвезнику који има лиценцу за међуентитетски акцизни промет, као и доказа да су пореске обавезе плаћене у другом ентитету, уплаћени порез/акциза се могао користити као аконтација за будуће обавезе.
- ii. Прописано је плаћање пореза на промет акцизних добара из увоза на граници у роковима плаћања царинског дуга (тј. 10 дана од увоза). Ова мјера је допринијела значајнијем расту прихода од пореза на промет у 2003.г. и смањењу пореских утаја. У односу на 2002. приходи од пореза на промет на акцизне производе у РС су повећани за 50%, а у ФБИХ за 35%⁵.

Међутим, увођење условних ослобађања у међуентитетском промету створило је простор за нове врсте пореских превара, злоупотребом института условних ослобађања. Појавиле су се фиктивне компаније, које су, као посљедње у прометном ланцу, нестајале а да нису уплатиле порез на промет. Ова врста пореских превара, која је иманентна децентрализованом систему пореза на промет, није се могла елиминисати док год је био на снази систем опорезивања порезом на промет.

РЕФОРМА ИНДИРЕКТНИХ ПОРЕЗА У БИХ (2003-2006)

Реформа у подручју индиректних пореза била је дуготрајан и сложен процес јер је било потребно извршити цјеловиту реформу фискалног система. Реформна је обухватила успоставу нове фискалне архитектуре, политичке, управљачке и оперативне, као и унутрашњу хармонизацију прописа из сфере индиректних пореза. Фискална реформа у сфери индиректних пореза, због своје обимности, сложености и политичке осјетљивости, одвијала се постепено, у неколико фаза, у периоду 2003-2006.г.. Окончана је увођењем ПДВ-а.

Прије увођења ПДВ-а било је потребно извршити цјеловиту реформу фискалног система која је укључила:

- *политички аспект*: пренос уставних надлежности за политику индиректних пореза са ентитета на државу,
- *управљачко-оперативни аспект*: спајање царинских администрација и успоставу нове фискалне архитектуре на нивоу државе коју чине Управа за индиректно опорезивање – УИО (оперативни ниво) и Управни одбор УИО (политичко-управљачки ниво)

⁵ Извор: подаци пореских управа ФБИХ и РС, EU CAFAO. Проенти се односе на раст укупног пореза на промет на акцизне производе, будући да контни план буџетског рачуноводства у оба ентитета у то вријеме није предвиђао посебна конта (врсту прихода) за порез на промет на увозне и за домаће акцизне производе.

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

- *фискални аспект*: успоставу система јединственог рачуна УИО за наплату свих индиректних пореза у БиХ и редефинисање система расподеле прихода на централне владе и за финансирање државних институција.

Реформа у области индиректних пореза започела је оснивањем Комисије индиректну пореску политику, почетком 2003.г., а завршила је увођењем ПДВ-а 1.1.2006.

Пренос надлежности за индиректне порезе

Увођење ПДВ-а на нивоу државе је захтијевало претходно испуњавање значајних предуслова. Према Дејтонском споразуму фискалне власти нису додијелене централном нивоу, што по аутоматизму подразумева да су ентитети имали искључиве фискалне надлежности. Први предуслов за реформу система индиректног опорезивања подразумевао је пренос надлежности за индиректне порезе са ентитета на државну ниво. У начелу постојала је политичка сагласност ентитета да се политика индиректног опорезивања централизује.

Одлуком Високог представника формирана је Комисија БиХ за индиректну пореску политику⁶. Према Одлуци постављена су сљедећа два циља фискалне реформе:

- уједињење царинског система, како би се зауставило дуплицирање послова и преваре,
- увођење ПДВ-а на државној нивоу, да би систем опорезивања постао ефикаснији и да би се створили услови за пореско растеређење обвезника.

Комисија је била одговорна за израду нацрта потребних закона или допуна постојећих, а који су се односили на спајање царинских администрација, увођење ПДВ-а, израду формуле расподеле прихода и успоставу Управе за индиректно опорезивање (УИО). Јединствена УИО, водећи се принципима ефикасности, професионалности, транспарентности, треба да ради у циљу унапређења макроекономске стабилности и у правцу интегрисања БиХ у ЕУ и WTO⁷. Комисију су чинили министри финансија БиХ и ентитета, три стручњака из области индиректног опорезивања, док је седмог члана именовано Високи представник.

Из састава комисије очигледно је да је она претходник Управног одбора УИО. УИО је настала спајањем царинских управа ентитета и царинске службе Дистрикта. Половином 2003.г. донесен је Прелазни закон о спајању царинских управа и оснивању УИО⁸. Прелазни закон имао је предност у односу на ентитетске прописе из сфере коју покрива УИО. У првој фази настанка УИО је представљала јединствену царинску администрацију. УИО је самостална управна организација, којом руководи директор, који за свој рад одговара прелазном Управном одбору и Савјету министара.

Формални пренос надлежности на пољу индиректног опорезивања десио се крајем 2003.г. Народна скупштина Републике Српске је 30. октобра 2003.г. донијела закључке којима се⁹:

- даје сагласност да се надлежности из области политике индиректног опорезивања пренесу на Парламентарну скупштину, како би се усвојио Закон о систему индиректног опорезивања,
- даје овласт Влади РС да потпише са ФБиХ Споразум о преносу надлежности.

Парламент ФБиХ је 3. децембра 2003.г донио одлуку којом се даје сагласност на Споразум о преносу надлежности у области индиректног опорезивања између ФБиХ и РС, и овлашћује

⁶ Одлука о успостави Комисије за индиректну пореску политику („Службени гласник БиХ“, број 4/03).

⁷ Ibid. Анекс А

⁸ „Службени гласник БиХ“ број 18/03

⁹ „Службени гласник РС“ број 95/03

Влада ФБиХ да потпише споразум¹⁰. Крајем децембра 2003.г. донесен је Закон о систему индиректног опорезивања којим се *"уоставља организациони основ за јединствени систем индиректног опорезивања у БиХ"*¹¹, како би се подржала макроекономска стабилност и фискална одрживост. Законом се осигурава јединствена политика индиректних пореза, јединствено провођење политике и јединствена наплата индиректних пореза у БиХ, те успоставља јединствена институционална структура коју чине УИО и Управни одбор УИО. Специфичност новоформиране институције налази се у томе да УИО, иако формирана на нивоу државе и финансирана из буџета институција БиХ, представља агента нивоа власти у БиХ, који у њихово име прикупља индиректне порезе у БиХ.

Управни одбор УИО је надлежан за утврђивање приједлога политике о индиректном опорезивању и за њено спровођење на цијелој територији БиХ, као и за припрему законских прописа из те области, који се тичу пореских стопа и структура. Одбор доноси подзаконска акта потребна за имплементацију прописа из сфере индиректних пореза. Одбор се састоји од шест чланова: министара финансија БиХ, ФБиХ и РС, који дјелују *ex officio*, и три експерта из области индиректних пореза. Поред тога, функцију посматрача у Одбору имају директор УИО, представник Централне банке и Дистрикта Брчко. До 2008. године Одбор је имао седам чланова. Функцију председавајућег у том прелазном периоду вршио је странац (додатни члан Одбора). Од јула 2008. Одбор има шест чланова.

Модел јединственог администрирања индиректним порезима у БиХ

Према закону УИО је надлежна за наплату свих индиректних пореза у БиХ: увозних и извозних дажбина, акциза, ПДВ, путарине и осталих прихода и накнада. До увођења ПДВ-а УИО је била надлежна за наплату пореза на промет на акцизне производе и пореза на промет на увоз добара за крајњу потрошњу. УИО води јединствени рачун на који се прикупљају сви индиректни порези. Према закону УИО је дужна да осигура минимални износ за поврат индиректних пореза, те да редовно дозначује трансфере држави, ентитетима и Дистрикту.

УИО представља модеран и функционални спој царинске и пореске администрације у једној институцији. У односу на моделе администрирања порезима и царинама у свијету, који обично подазумијевају постојане самосталне царинске управе, која прикупља приходе из увоза, и самосталне пореске управе, која прикупља директне и индиректне порезе наплаћене у земљи, организацијски и функционални устрој УИО, који обједињава све индиректне порезе, укључујући и царине, у једну администрацију, је у то вријеме био јединствен примјер у свијету (вид. Оквир 1).

Устрој УИО, у којем се обвезници за све индиректне порезе обраћају само једној институцији – УИО - преко одређеног регионалног центра гдје имају сједиште, значајно олакшава обвезницима извршавање царинских и пореских обавеза, смањује трошкове и вријеме администрирања. С друге стране, спајање царинске и пореске управе у оквиру исте институције омогућава јединствено администрирање, контроле, ревизије и истраге, доприносићи рационалном кориштењу ресурса, остварењу синергетских ефеката и бољој заштити јавних прихода. Имајући у виду реформу моделирања администрирања порезима и царинама која је присутна у свијету у посљедње двије године, а која подразумева спајање пореске и царинске функције у јединствену институцију, може се рећи да је БиХ била успјешан пилот пројекат чији примјер данас слиједи и других 20 држава (вид. Оквир 2).

¹⁰ „Службене новине ФБиХ“ број 64/03

¹¹ „Службени гласник БиХ“ број 44/03

Оквир 1: Модели администрирања ПДВ-ом у вријеме успоставе УИО

Према истраживању ММФ-а из 2001. од 108 земаља чак њих 90 је организовало администрирање ПДВ-ом у оквиру пореске управе, 14 земаља је основало посебну ПДВ администрацију, док само њих 4 у оквиру царинске управе.

Модели администрирања ПДВ-ом	Предности	Недостаци
царинска управа и управа за акцизе	<ul style="list-style-type: none"> олакшава размјену информација о увозу и извозу 	<ul style="list-style-type: none"> процедуре и систем царинске управе или управе за акцизе нису погодни за ПДВ администрацију царинско особље нема потребних вјештина онемогућава сарадњу са пореском управом
посебна ПДВ управа	<ul style="list-style-type: none"> искључив фокус на ПДВ постоји јасно разграничење између постојећих и ПДВ процедура 	<ul style="list-style-type: none"> потребан је политички консензус за успоставу нове администрације постоји отпор особља у пореској управи према оснивању нове администрације повећава фрагментацију пореског система
пореска управа	<ul style="list-style-type: none"> модернија, ефективнија и ефикаснија администрација олакшава координацију између ПДВ и пореске управе боље извршавање пореских обавеза 	<ul style="list-style-type: none"> недовољан фокус на ПДВ може довести до смањења наплате

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

Оквир 2: Правци реформе модела администрирања порезима и царинама у свијету

Према истраживању институционалних аранжмана пореских управа чланица OECD-а и осталих држава, од 52 анкетираних држава њих 34 је успоставило одвојене пореске и царинске администрације, с тим да је у 18 држава администрирање акциза препуштено царинским администрацијама. Све државе, осим њих пет, су спојиле администрирање директних и индиректних пореза у јединствену институцију.

Од средине 2012. дванаест чланица OECD је спојило пореску и царинску администрацију у јединствену институцију, с тим да су од чланица OECD још Чешка и Малта и осталих пет држава, које нису чланице, најавиле спајање у 2014. OECD наводи двије најважније предности спајања пореских и царинских администрација:

- С обзиром да је ПДВ у већини држава доминантан извор прихода буџета логично се намеће потреба за јединственом контролом ПДВ-а наплаћеног при увозу и ПДВ-а наплаћеног у земљи на основу пријава;
- Обједињавање пореске и царинске функције доводи до испољавања позитивних ефеката економије обима, нпр. код људских ресурса и ИТ система.

С друге стране, најаву издвајања царинске функције из јединствене администрације у Канади и Великој Британији указује на чињеницу да је код разматрања модела администрирања пореза и царина потребно водити рачуна и о фактору отворености граница (обје земље имају дугу обалу), те да ли је могуће границе успјешно контролисати од стране јединствене институције помоћу стандардних метода или је потребно успоставити одвојену агенцију која ће се искључиво бавити убирањем прихода на граници.

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

Хармонизација индиректних пореза (2005)

Крај 2004. и почетак 2005. обиљежило је доношење три важна закона на нивоу БиХ, којима је извршен пренос надлежности законодавства из сфере индиректних пореза са ентитета/Дистрикта на ниво БиХ. Прво је донесен закон¹² којим се централизује наплата индиректних пореза на нивоу БиХ. На јединственом рачуну (ЈР УИО) током 2005.г. прикупљали су се сљедећи приходи: царине и царинске дажбине, домаћа и увозна акциза, порез на промет на домаће и увозне акцизне производе, путарина, порез на промет на увоз производа за крајњу потрошњу и остали приходи. Јединствени рачун је сложени систем који повезује овлаштене комерцијалне банке код којих обвезници уплаћују обавезе по основу индиректних пореза, Централну банку БиХ и рачуне које држе корисници расподјеле – држава БиХ, Република Српска, Федерација БиХ и Дистрикт Брчко¹³.

Други важан догађај је био доношење државних закона о порезу на промет¹⁴ и закона о акцизама¹⁵, чијим доношењем су стављени ван снаге сви ентитетски прописи и прописи Дистрикта који регулишу ову материју. Специфичност Закона о порезу на промет је била у

¹²Закон о уплатама на јединствени рачун и расподјели прихода (Службени гласник БиХ број 55, 13.12.2004).

¹³Више о томе у чланку експерата САFAО: ОМА Билтен бр. 7/06, стр. 6 – 10, www.oma.uino.gov.ba

¹⁴Закон о порезу на промет производа и услуга (Службени гласник БиХ број 62, 30.12.2004).

¹⁵Закон о акцизама у БиХ (Службени гласник БиХ број 55, 13.12.2004).

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

томе да је *de facto* остао на снази само једну годину, до увођења ПДВ-а. Овим законом је успостављена јединствена скала стопа у БиХ: 20% и 10% за производе и 10% за услуге, јединствен механизам утврђивања основице, ослобађања и олакшица. Закон је специфичан и по томе што прописује одвојене надлежности УИО, ентитета и Дистрикта за наплату пореза на промет. Тако су, до увођења ПДВ-а, ентитети и Дистрикт били надлежни за наплату пореза на промет на сва остала добра осим акцизних и на порез на промет услуга. Приходи по томе основу су се уплаћивали на ентитетске рачуне, док су се остали приходи од пореза на промет уплаћивали на ЈР УИО.

Државним законом о акцизама је успостављена јединствена скала стопа, јединствен систем опорезивања, евиденција и пореских/контролних маркица, контроле и наплате, осим у сегменту домаће акцизе. Упоредјујући са стопама акцизе које су биле на снази у БиХ прије 1.1.2005.г. може се примјетити велики пораст стопе акцизе на дуванске прерађевине и уље за ложење, како би се превентивно дјеловало на царинске преваре код пријављивања на граници.

Специфичност ова два закона јесте и подијељена надлежност у контроли акцизе и пореза на промет домаћих акцизних производа, које су контролисале ентитетске пореске управе, док је евиденција наплате пореза на промет увозних акцизних производа била код УИО. Овакав начин контроле гдје институција која прикупља приходе (УИО) *de facto* нема евиденције обвезника и њихових обавеза и не може вршити контролу код домаћих акцизних обвезника је отворила могућности за пореске утаје. УИО је у 2005.г. повећала наплату пореза на промет увозних акцизних производа, док је наплата пореза на промет од домаћих акцизних произвођача у 2005.г. била мања него у 2004.г. за чак 12%.

Крајем децембра 2005.г. донесена су три закона којима је омогућена пуна оперативност УИО: Закон о поступку принудне наплате, Закон о поступку индиректног опорезивања и Закон о УИО. У складу са одредбама Закона о поступку индиректног опорезивања сви дугови по основу индиректних пореза се третирају као јединствен дуг. У пракси то значи да се неће обвезнику исплатити поврат ПДВ-а уколико исти обвезник има дуг по основу царине, акцизе или неких других индиректних пореза.

Увођење пореза на додату вриједност (2006)

Према одредбама Закона о систему индиректног опорезивања обавеза фискалних власти (Управног одбора УИО) је била да се успостави систем ПДВ-а у БиХ који ће бити у складу са европским стандардима. У свим држава које су до сада увеле ПДВ-е процес прелаза са пореза на промет на систем опорезивања ПДВ-ом трајао је више година. Поред политичке одлуке и креирања и доношења потребних законских и подзаконских аката, процес увођења ПДВ-а подразумијева и сложене техничке припреме, успоставу ИТ платформе и обуку службеника, као и сличне припреме код обвезника. Познато је да су неке државе у окружењу (Хрватска, Србија) чак помјерале увођење ПДВ-а у односу на планиране рокове. С обзиром на искуства других држава, укупну ситуацију у БиХ у то вријеме и опсег реформе, која није значила само замјену једног пореског облика (пореза на промет) новим пореским обликом (ПДВ-е), већ и пренос уставних надлежности, успостављање потпуно нове институције и система јединственог рачуна, доношење сета оперативних прописа и прописа из индиректних пореза и редефинисање система финансирања институција БиХ и нижих нивоа владе (ентитета, кантона, општина), може се закључити да се ради о врло успјешној реформи. За припрему и увођење ПДВ-а требало је мање од двије године, с тим да треба увијек имати у виду да су у истом периоду успјешно окончане све горе наведене уставне, правне, организацијске и техничке претпоставке (имовина, запошљавање особља, дизајн и имплементација сложеног ИТ система, буџет, обуке,..) нужне за имплементацију ПДВ-а. БиХ

се почела припремати за увођење ПДВ-а у марту 2004.г. када је основан Државни тим за имплементацију пројекта ПДВ-а, који су чинили домаћи експерти из пореских управа ентитета и Дистрикта и експерти из приватног сектора. Државни тим је заједно са ЕУ-САФАО, радио на припреми правних, организацијских и материјалних претпоставки за увођење ПДВ-а, те интензивној обуци запослених и обвезника. Под надзором Европске комисије и уз техничку и експертну асистенцију ЕУ-САФАО¹⁶ у систем ПДВ-а у БиХ су уграђени најбоља пракса и искуства чланица ЕУ у то вријеме, која ће тек након двије године бити укључена у Шесту ПДВ директиву ЕЗ¹⁷.

ЛИТЕРАТУРА

- Антић Д., "Макроекономска стабилност и фискални федерализам у Босни и Херцеговини", ФИРЦОН, Мостар, 2009, стр. 350.
- Антић Д., "Управљање пореским управама: улога управних одбора", "Рачуноводство и пословне финансије" бр. 11, ФЕБ, Сарајево, новембар 2009, стр. 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., „Функционисање система јединственог рачуна УИО“, ОМА Билтен бр. 7, фебруар 2006, стр. 6-10.
- Tait A. A., "Value Added Tax, International Practice and Problems ", IMF, Washington, 1988.

¹⁶ EU Customs and Fiscal Assistance Office

¹⁷ Ради се о посебној шеми у грађевинарству, која је као опција прописана Директивом од 2007.г. Вид. чл. 199 Директиве Савјета 2006/112/ЕС (Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006.).

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

Модели међународне сарадње у подручју пореза

(пише: др Динка Антић)

Допунским писмом намјере фискалне власти БиХ су се обавезале да ће успоставити систем службене сарадње пореских управа у БиХ који ће пореским управама од 1. јануара 2014. осигурати узајамно стални, неограничени и аутоматизовани приступ подацима о пореским обвезницима. Имајући у виду одређење БиХ за европске интеграције оперативни модел службене сарадње пореских управа у БиХ требао би се темељити на механизмима, стандардима и најбољој пракси ЕУ. Захтјев ММФ-а у складу је са стандардима ЕУ и обавезама из поглавља „Опорезивање“ које БиХ треба испунити у процесу преузимања правне стечевине (acquis). Одредбе чл. 98 Споразума о стабилизацији и придруживању обавезују БиХ да се укључи и у систем размјене података из подручја опорезивања који је успостављен од стране OECD-а.*

* 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. УВОД

Процес глобализације крајем XX вијека вијека створио је од свијета „глобално село“ у којем се одвијају снажне миграције људи, капитала, технологије и *know-how*, добара и услуга. Међународне токове добара и услуга прате и међународни финансијски токови. Осим прихода по основу промета добара и услуга, приходе изван националних граница могу остваривати и појединци: менаџери у иностраним компанијама, лица које обављају одређене професионалне дјелатности (консултанти, адвокати, рачуновође, ревизори, вјештаци,..), као и лица које остварују ауторске хонораре за писана дјела, чланке, наступе, стручна и научна излагања на међународним симпозијумима и др. Сем тога, значајан удио у финансијским токовима имају и дознаке (трансфери) запослених у иностранству, поготово у земљама, попут БиХ, које су из различитих разлога, економских, социјалних и политичких, подложне снажним миграцијама становништва. Посебан вид трансфера из иностранства представља исплата пензија лицима које су биле „на привременом раду“ изван националних граница, исплата стипендија студентима, те камата, дивиденди и тантијема за удјеле у међународним корпорацијама. Коначно, осим финансијских токова (прихода и дохотка), многа лица посједују имовину у другим земљама. Те непокретности могу бити земљиште и имовина које служи за обављање привредне дјелатности или земљиште и имовина намијењена за становање, рекреацију или издавање. Посједовање имовине, остварење дохотка (прихода) и обављање трансакција изван матичне државе представљају различите основе за настанак пореске обавезе. Уколико се исти порески догађај опорезује у двије државе због различитог пореског третмана иста трансакција може бити опорезована у обје земље. За елиминацију или ублажавање настанка двоструког опорезивања државе имају на располагању различите мјере, националне и међународне. Међутим, глобализација, усљед недостатка глобалних регулација и спорости националних регулатора у односу на експанзију међународних кретања капитала, лица, добара и услуга, производи два дивергентна процеса – двоструко опорезивање и двоструко неопорезивање. Edward Kane¹⁸, творац „регулаторне дијалектике“, сматрао је да се мање регулисани „играчи“ брже крећу и слободније дјелују од оних који су регулисани, да се „играчи“ који су под регулацијом брже крећу и слободније дјелују од самих регулатора, а да се национални регулатори брже крећу и слободније дјелују од међународних регулатора.

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>.

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

Двоструко неопорезовање се може јавити као резултат неусклађених правила опорезивања (нпр. због различитих правила опорезивања услуга у ЕУ која су била на снази до 2010. и правила опорезивања услуга које примјењују остале државе као што су САД, Јапан и др.) или због тзв. агресивног пореског планирања корпорација и менаџера који послују у више држава. Термин „пореско планирање“ се често користи као синоним за допуштено избјегавање пореза. Бројне су земље које признају право обвезнику да уреди своје пословање на начин да се пореска обавеза минимизира. С друге стране, активности обвезника које се покрећу само с циљем умањења пореске обавезе се сматрају утајом пореза, односно пореским прекршајем или казним дјелом. Линија разграничења између избјегавања пореза и пореског планирања је танка и везана је за висину пореске обавезе и санкције. За разлику од избјегавања пореза, које пореске власти могу санкционисати, код пореског планирања постоје само минималне шансе настанка пореске обавезе и никакве санкције¹⁹.

Појава агресивног пореског планирања, које резултује прекограничним и међународним пореским преварама, осим што угрожава буџете држава, нарушава праведност опорезивања, јер регуларни порески обвезници плаћају више пореза него што би требали, али и ефикасност алокације капитала и равноправну конкуренцију на тржишту²⁰. Један од одговора држава на растућу интернационализацију пословања обвезника и појаву нових финансијских инструмената, превара и агресивног пореског опорезивања јесте адекватна интернационализација службене сарадње пореских управа. Размјена података о обвезницима и трансакцијама омогућује државама да исправно разрежу пореске обавезе својих резидената, да сузбију пореску евазију и утају пореза и елиминишу двоструко опорезивање и неопорезивање.

У циљу елиминације или спрјечавања новог глобалног феномена - двоструког неопорезивања развијене државе, под окриљем Савјета Европе и OECD-а, креирале су моделе мултилатералне размјене података који ће све податке о обвезницима и трансакцијама релевантним за разрез пореза учинити транспарентним. С друге стране САД државама нуди модел размјене податка о финансијским трансакцијама које су прихватиле и велике чланице ЕУ. Недавно је Европска комисија представила приједлог измјена Директиве 2011/16/EУ²¹ о обавезујућој аутоматској размјени података у пољу опорезивања које се односе на проширење размјене података потребних за разрез директних пореза у ЕУ. С обзиром да су директни порези у искључивој надлежности чланица измјена Директиве 2011/16/EУ у складу са глобалним процесом транспарентности опорезивања представља важан корак ка пуној транспарентности финансијских трансакција између чланица ЕУ и на глобалном плану.

2. ГЛОБАЛНИ МОДЕЛИ РАЗМЈЕНЕ ПОДАТАКА ИЗ ПОДРУЧЈА ПОРЕЗА

2.1. Модел OECD-а

Развијене државе у оквиру OECD-а креирале су правни оквир за различите моделе размјене информација из подручја пореза²². У основи модели се заснивају на аутоматској размјени информација у смислу системске и периодичне трансмисије великог броја информација о пореским обвезницима нерезидентима из државе која доставља податке према држави у којој су обвезници о којима се информације достављају резиденти. Информације се односе на различите категорије опорезивог дохотка (дивиденде, камате, тантијеме, плате, пензије). Модели сарадње подразумевају билатералну и мултилатералну размјену информација.

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

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

2.1.1. Билатерална размјена

Размјена информација из подручја пореза између двије државе базира се на чл. 26 OECD Модела конвенције у вези са порезима на доходак и капитал (*OECD Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital*). Државе се обавезују да ће размјењивати информације које су предвидиво релевантне за извршавање одредаба Конвенције или за извршавање или спровођење домаћих пореских прописа свих нивоа власти. Приликом размјене информација државе се обавезују на чување тајности информација. Информације могу бити објављене само лицима или институцијама (укључујући и судове и тијела државне управе) у вези са разрезом или наплатом пореза, истрагама или процесуирањем предмета из подручја опорезивања. Информације могу бити објављене у току судских поступака или у судским пресудама. Током 2012. године додата је и одредба да се примљене информације могу користити и за друге сврхе уколико је то прописано у обје државе потписнице и уколико надлежна институција (пореска управа) државе која доставља податке одобри такву употребу²³.

Наведена правила размјене информација не треба схватити у смислу да се државама које достављају податке намећу обавезе да извршавају административне процедуре које нису у складу са прописима и праксом друге државе, нити да достављају информације које се не могу прибавити према прописима или у току нормалних активности пореске управе, нити да достављају информације којима би се могле открити информације које представљају трговинску, пословну, индустријску, комерцијалну или професионалну тајну, трговински процес или информацију која би била супротна јавној политици (*ordre public*). Међутим, држава потписница не може да одбије доставу информација из разлога што је информација у посједу банке, друге финансијске институције, фидуцијара или због тога што се информација односи на својинске удјеле у субјекту.

Моделом су предвиђене следећи механизми размјене информација:

- размјена информација на захтјев
- аутоматска размјена
- спонтана размјена
- симултане пореске истраге
- учествовање у пореским истрагама у другим државама
- размјена информација везаних за опорезивање одређене индустријске гране или сектора привреде.

2.1.2. Мултилатерална размјена

На глобалном плану у оквиру OECD-а развијен је и модел мултилатералне конвенције о узајамној помоћи у подручју пореза (енгл. *Multilateral Convention on Mutual Assistance in Tax Matters*)²⁴. Изворно, Конвенција је заједнички продукт Савјета Европе и OECD. Од 1988.г. конвенцији могу приступити чланице обје организације²⁵. Најразвијеније земље свијета, окупљене у групи Г-20, у новембру 2011.г. су позвале и друге земље, поготово земље у развоју, да приступе ревидираној мултилатералној конвенцији о узајамној сарадњи у подручју пореза²⁶. Надзор над примјеном конвенције врши полустално тијело које чине

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 Изворна Конвенција је измијењена 2010., у циљу усклађивања са међународним стандардима у подручју размјене података за пореске сврхе. Нова Конвенција је ступила на снагу 1.6.2011. Више: 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.

представници држава које су потписале конвенцију. До децембра 2013. Конвенцији је приступило 63 државе.

Конвенција представља међународни правни оквир за сарадњу између држава у циљу спрјечавања избјегавања плаћања пореза и пореске евазије на међународном плану. Конвенција је креирана у циљу да се помогне владама у спровођењу пореских прописа. Она нуди велики број инструмената за службену сарадњу у пореским питањима, осигуравајући све облике размјене информација и помоћ при наплати свих врста пореза опште владе (осим царина), укључујући и социјалне доприносе, без обзира на ниво владе који их убире (Табела 1).

Табела 1: Опсег размјене информација у подручју пореза у моделу OECD-а (приказ аутора)

Врста пореза	Нивоа владе
Порези који се убиру од стране државе	Порези које убиру нижи нивои владе (укључујући и локални) и остале јединице јавног сектора
Порези на доходак или добит	Порез на доходак
Порези на капиталне добитке*)	Порези на добит
Порези на нето богатство	Порез на капиталне добитке
Порези на имовину, наслеђе и дарове	Порез на нето богатство
Порези на непокретности	
Порези на потрошњу (ПДВ, порез на промет)	Обавезни социјални доприноси који се уплаћују у буџет владе или у јавне фондове
Посебни порези на добра и услуге (акцизе)	
Порези на употребу или својину над моторним возилима	
Порези на употребу или својину над покретном имовином, сем моторних возила	
Остали порези	Остали порези у надлежности нижих нивоа влада

*) порези који се убиру одвојено од опорезивања дохотка и добити

Конвенција олакшава спровођење заједничких контрола и размјену информација везаних за прање новца и корупцију. С друге стране, осигурана су права пореских обвезника у пуној мјери, њихов интегритет, повјерљивост информација који се размјењују, поготово личних података. Конвенцијом су предвиђени следећи механизми размјене информација:

- размјена информација на захтјев
- аутоматска размјена
- спонтана размјена
- симултане пореске истраге
- учествовање у пореским истрагама у другим државама.

2.2. Амерички модел - FATCA

Модел размјене информација у сврху опорезивања у САД развијен је на бази Закона о поштивању пореза на финансијске трансакције (FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act*), који је усвојен 2010. од стране Конгреса САД. Циљ усвајања закона је да се размјеном информација дјелује у правцу спрјечавања или смањења утаје пореза америчких обвезника путем рачуна у нерезидентним банкама. Према одредбама FATCA свака страна финансијска институција је дужна да обавијести Управу прихода о финансијским рачунима које држе обвезници САД. Податке Управи прихода су дужни достављати и страни субјекти чији су власници у значајној мјери обвезници САД²⁷. Велики број земаља, укључујући и неке чланице ЕУ (Њемачка, В. Британија, Шпанија, Ирска, Данска) је закључило споразум са САД о обавезујућој размјени података који се базира на америчком моделу размјене података

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

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

FATCA, тако да би у перспективи модел размјене података САД у пореске сврхе могао постати универзални модел за размјену података на глобалном нивоу.

2.3. Глобални форум за сарадњу пореских управа

Глобални форум о транспарентности и размјени информација за пореске сврхе (*Global Forum on Transparency and Exchange Information for Tax Purpose*), представља најопсежнији мултилатерални оквир за размјену информација у сврху опорезивања који окупља 120 држава на равноправној основи. Форум је инициран од стране најразвијених држава 1996. у циљу борбе против штетне пореске праксе и пореских рајева. До данас 38 држава ("пореских рајева") се обавезало да ће побољшати транспарентност и успоставити ефективну размјену информација из подручја пореза. Форум је реструктурисан 2009. на захтјев групе од 20 најразвијенијих земаља.

Стандарди транспарентности и размјене информација из подручја пореза подразумијевају сљедеће:

- успоставу механизма размјене података на основу захтјева;
- расположивост поузданих информација (од стране банака, о власништву, идентитету и рачуноводствене информације);
- надлежност за благовремено прибављање и пружање информација према специфичним захтјевима;
- поштивање заштите и ограничења, те постојање правила повјерљивости за размјену информација.

У принципу, чланица Глобалног форума може бити свака држава у свијету која се жели обавезати на поштивање међународних стандарда транспарентности и размјене информација. Поред тога, чланица мора допустити преглед правног и регулаторног оквира за размјену информација у вези опорезивања и имплементације стандарда транспарентности и размјене у пракси. Преглед, који врши група од 30 држава чланица Форума, има за циљ да се процијени расположивост информација у сврху опорезивања, посебно рачуноводствених, финансијских (у посједу банака) и информација о власништву. Распоживост потребних информација се процјењује и са аспекта могућности приступа информацијама, у смислу њиховог прибављања од надлежних органа и постојања препрека приступу (нпр. у виду банкарске тајне, домаћих захтјева или других баријера) које могу неоправдано да одложе размјену информација. Поред наведеног, прегледом се анализира ефикасност постојећих механизма размјене информација у пореске сврхе. Државе примјењују различите механизме, најчешће билатералне споразуме или споразуме о избјегавању двоструког опорезивања, споразуме о размјени пореских информација или мултилатералне конвенције, а много рјеђе питања размјене информација у сврху опорезивања уређује унилатерално, националним прописима²⁸.

3. ЕВОЛУЦИЈА ЕУ ПЛАТФОРМЕ СЛУЖБЕНЕ САРАДЊЕ У ПОДРУЧЈУ ПОРЕЗА

У неколико претходних бројева билтена²⁹ анализирали смо платформу сарадње пореских управа чланица ЕУ. Колики значај има свеобухватна размјена информација у подручју опорезивања показује и чињеница да је у овом кратком времену од објаве првог наставка дошло до еволуције платформе сарадње у ЕУ.

Иако се сматрало да је усвајањем Директиве 2011/16/ЕУ за одређено вријеме заокружен правни оквир система службене сарадње пореских управа чланица ЕУ недавно су

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

²⁹ Чланци су објављени у Билтену бр. 93, април 2013, Билтену бр. 95, јуни 2013. и Билтену бр. 96/97, јули/аугуст 2013.

презентоване измјене којима се значајно проширује опсег размјене информација у подручју директних пореза, са планом даљег проширења од 2017. С обзиром да су неке велике чланице потписале споразум са САД (FATCA) о размјени финансијских информација Савјет ЕУ је у циљу превенције пореских превара, утаје пореза и агресивног пореског планирања, у мају 2013. тражио проширење обавезујуће размјене података чланица и на глобални ниво. Садашњи правни оквир обавезујуће сарадње у подручју пореза већ омогућује проширење платформе сарадње и на треће земље, међутим, потребно је закључивати билатералне и мултилатералне уговоре између чланица и трећих земаља. На иницијативу великих чланица ЕУ разматра даље ширење опсега размјене информација и на финансијске трансакције, по угледу на FATCA. Ширењем опсега размјене података унутар ЕУ, осим што би се постигла спољна конвергенција према FATCA моделу, осигурала би се већа кохезија пореских администрација на нивоу ЕУ. У том случају не би било потребно да чланице ЕУ појединачно закључују билатералне или мултилатералне споразуме о размјени пореских података са трећим земљама. Истовремено би Унија постала глобални лидер у размјени података за потребе опорезивања, јер би ЕУ платформа сарадње постала најопсежнија платформа у свијету, укључујући и размјену информација о свим порезима и финансијским трансакцијама које представљају предмет опорезивања.

Поред постојећих категорија дохотка и капитала³⁰ Приједлогом³¹ измјена Директиве 2011/16/ЕУ ЕУ прописује обавезу аутоматске размјене и података о:

- дивидендама
- капиталним добицима
- било којем другом износу који се исплаћује од стране финансијских институција у својству повјериоца или дужника, укључујући и исплате за откуп хартија од вриједности
- салду на рачунима.

Наведене додатне ставке, према ставу Европске комисије, индиректно се односе на кориснике прихода који су физичка лица или на капитал који таква лица директно или индиректно посједују. Подаци о наведеним ставкама су у посједу финансијских посредника, које ће свакако морати да просљеђују пореским управама, у складу са споразумима које су чланице закључиле са САД у оквиру FATCA. Приједлогом измјена Директиве 2011/16/ЕУ Комисија је обавезана да до 1.7.2017. достави извјештај о процјени статистике и података коју су чланице доставиле у том периоду како би анализирали трошкове и користи система аутоматске размјене података. Исто тако, Комисија може предложити проширење опсега података који су предмет размјене између чланица и на остале податке релевантне за разрез пореза на доходак, нпр. тантијеме и остале приходе од интелектуалних права. На овај начин би платформа сарадње пореских управа чланица ЕУ постала интегрална платформа за размјену информација из подручја пореза, за разлику од OECD модела, који се фокусира на информације о порезима, и америчког модела FATCA, који се, углавном, фокусира на финансијске трансакције.

4. МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ РАЗМЈЕНЕ ИНФОРМАЦИЈА О ОБВЕЗНИЦИМА

4.1. Правило „предвидиве важности“ информација

Информације из подручја пореза да би биле предметом међународне размјене требају бити „предвидиво важне“. Карактеристика „предвидиве важности“ пореских информација је

³⁰ Ради се о категоријама личних примања, примања (накнада) директора, производа животног осигурања који нису обухваћени неким другим прописима ЕУ о размјени података, пензија, својине над непокретностима, приходима од непокретности.

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.

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

уведена као глобални стандард размјене информација. У начелу, овај стандард подразумијева да размјена података треба да обухвати само релевантне информације. У ЕУ стандард истовремено обавезује чланицу која потражује податке да потражује само податке који су релевантни за домаће истраге, али и другу чланицу да достави све релевантне информације које се тичу одређеног случаја или обвезника. Слично ЕУ појам "предвидиве важности" је еволуирао и у моделима билатералних конвенција ОЕСД-а (чл. 26). Умјесто појма „нужне информације“ чланице ОЕСД-а су 2002. увеле одредницу „предвидиве важности“ информација које се размјењују. Намјера ОЕСД је била да појасни државама да оне немају слободу да предузимају тзв. "печачке експедиције", односно да достављају спекулативне захтјеве које немају очигледну везу са отвореним упитом или истрагом или да захтијевају информације за које се може утврдити да нису релевантне за пореску управу. Као "печачка експедиција" подразумијева се захтјев за доставу информација без јасне идентификације обвезника или групе обвезника, уколико се ради о повезаним лицима. Потребно је да држава која тражи информације достави детаљан опис групе обвезника, чињенице битне за предмет и околности које су довеле до потребе за додатним информацијама, опис одредаба закона којег примјењује на конкретан предмет, те да наведе разлоге због којих се вјерује да обвезници за које се траже информације не поштују пореске прописе и да их поткријепе доказима.

4.2. Стандард сигурности

Сви глобални модели размјене информација из пореза подразумијевају примјену међународних стандарда. Поштивање права обвезника, физичких и правних лица, представља темељ функционисања модерних пореских система. Независно да ли се ради о билатералним или мултилатералним споразумима о размјени података државе су дужне да поштују стандарде сигурности и заштите интереса обвезника чији се подаци размјењују. Према ОЕСД државе се требају придржавати следећих темељних правила³²:

- повјерљивост се односи и на информације које су прибављене на захтјев и на информације које су достављене на захтјев
- државе треба да примјењују и одредбе споразума и одредбе домаћих прописа у циљу осигурања повјерљивости
- размијењене информације су могу користити само за одређене сврхе
- размијењене информације могу се објавити само одређеним лицима.

За ефикасну размјену информација релевантних за разрез пореза, наплату пореза и борбу против пореских утаја битно је успоставити заједничку техничку (ИТ) платформу, која подразумијева стандардизацију процедура, образаца и формата извјештавања држава, примјену процедура заштите података приликом трансмисије (нпр. криптовање)³³

5. ЗАКЉУЧАК

Имајући у виду текуће глобалне трендове захтјев ММФ-а за успоставом службене размјене података између пореских управа у БиХ треба посматрати само као први корак нужан за интерну интеграцију информација потребних за ефикасно прикупљање пореза у БиХ. Други корак ће представљати интегрисање пореских структура БиХ у платформу сарадње пореских управа ЕУ, а трећи укључивање пореских структура БиХ у глобални процес транспарентности у подручју опорезивања.

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

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

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.

**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-XI 2013

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	Укупно
Укупни приходи	434,7	382,4	446,3	489,5	554,8	560,5	550,8	492,9	490,4	531,9	479,2	5413,4
Порези	409,4	348,7	402,9	424,1	477,1	478,0	473,9	455,1	460,4	468,5	440,9	4839,0
Директни порези	22,7	29,7	53,5	45,4	27,0	31,6	39,1	27,3	27,8	28,8	28,5	361,3
Порези на доходак и добит	22,0	29,0	52,5	44,3	25,9	30,6	37,9	26,2	26,8	27,7	27,6	350,7
Порез на имовину	0,6	0,7	0,9	1,1	1,0	0,9	1,2	1,1	0,9	1,1	0,9	10,5
Индиректни порези (нето)	386,7	318,9	349,4	378,3	450,1	445,9	434,5	427,6	432,6	439,6	412,0	4475,5
ПДВ	240,7	210,2	227,6	243,4	274,7	254,2	291,5	269,6	280,0	289,2	259,9	2841,1
Акцизе	112,0	76,4	82,4	93,0	129,9	150,3	99,2	111,2	103,7	103,1	106,2	1167,2
Путарина	20,3	16,8	18,9	22,5	26,6	23,9	25,6	28,2	27,8	24,9	25,8	261,2
Царине	12,6	14,5	18,9	18,2	17,4	16,2	16,8	17,3	19,7	20,7	18,7	190,9
Остали индиректни порези	1,0	1,0	1,7	1,3	1,5	1,3	1,5	1,3	1,4	1,7	1,3	15,1
Остали порези	0,0	0,0	0,1	0,4	0,0	0,5	0,3	0,2	0,0	0,1	0,4	2,2
Доприноси за социјално осигурање	0,0	0,0	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 међун. организација	1,4	0,7	1,8	2,4	0,8	2,9	3,5	0,7	0,2	0,7	10,1	25,3
Непорески приходи	23,9	33,0	40,2	64,3	76,6	79,4	73,2	37,1	29,8	61,8	27,5	546,8
Трансфери од осталих буџетских јединица	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	Укупно
Укупни расходи	411,9	400,9	410,4	416,0	459,3	478,6	532,1	492,2	462,5	500,4	463,9	5028,1
Текући расходи	407,5	397,9	402,9	411,1	455,9	469,1	515,3	485,2	452,6	482,6	453,0	4933,2
Бруто плате и накнаде запослених	123,1	124,6	126,9	124,2	125,0	128,9	130,5	124,4	128,3	127,3	128,2	1391,4
Издаци за материјал и услуге	14,6	24,1	28,3	24,7	24,6	37,9	26,2	29,2	31,6	28,8	27,6	297,7
Дознаке на име социјалне заштите	52,6	54,4	53,4	53,3	51,7	57,4	55,3	55,3	59,3	63,1	58,2	614,0
Издаци за камате	4,2	7,1	18,9	8,7	13,7	23,1	5,4	9,9	15,0	10,8	15,7	132,5
Издаци по основу камата у иностранству	2,3	5,5	10,1	6,0	6,2	14,1	3,1	5,4	7,9	5,8	9,7	76,3
Издаци по основу камата у земљи	2,0	1,6	8,8	2,7	7,5	9,0	2,3	4,4	7,1	5,0	5,9	56,2
Субвенције	2,2	2,4	6,0	3,7	8,3	19,3	19,2	24,5	20,6	15,2	18,9	140,3
Донације	0,0	0,0	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	47,9	46,4	505,4
Трансф. са ЈР (БД, кант, опш, фонд, дир. за ц.)	165,4	134,4	119,1	153,2	184,6	144,8	197,2	187,9	142,5	182,7	149,4	1761,1
Други расходи	5,1	8,6	8,9	5,4	5,6	8,0	21,4	5,8	6,6	6,9	8,7	90,8
Нето издаци за нефинансијску имовину	4,4	3,0	7,5	4,9	3,4	9,5	16,8	7,0	9,8	17,8	10,9	95,0
Издаци за нефинансијску имовину	4,6	3,3	8,2	5,6	3,9	10,1	17,4	7,2	10,7	18,4	11,6	101,0
Примици од нефинансијске имовине	0,2	0,2	0,7	0,7	0,5	0,6	0,5	0,2	0,9	0,7	0,7	6,0
Бруто/Нето оперативни биланс (приходи минус текући расходи)	27,1	-15,5	43,3	78,4	98,9	91,4	35,5	7,8	37,8	49,3	26,2	480,2
Нето позајмљивање/задуживање (ук. приходи минус ук. расходи)	22,8	-18,5	35,9	73,5	95,4	81,9	18,7	0,8	27,9	31,5	15,3	385,2
Нето финансирање = (Минус) Нето позајмљивање/задуживање	-22,8	18,5	-35,9	-73,5	-95,4	-81,9	-18,7	-0,8	-27,9	-31,5	-15,3	-385,2

Табела 1