

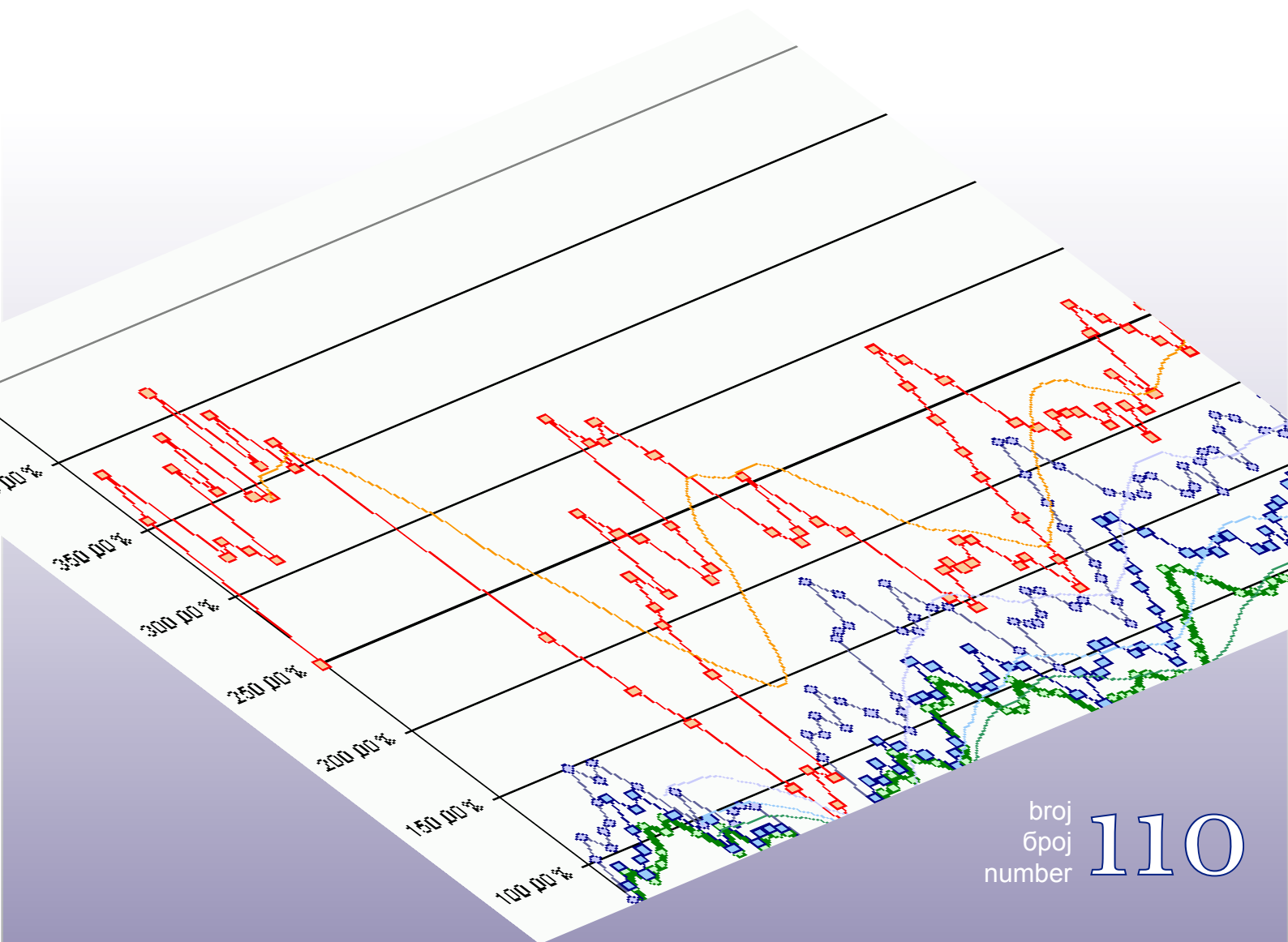
Bosna i Hercegovina  
Odjeljenje za makroekonomsku analizu  
Upravnog odbora Uprave za indirektno-  
neizravno oporezivanje



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*

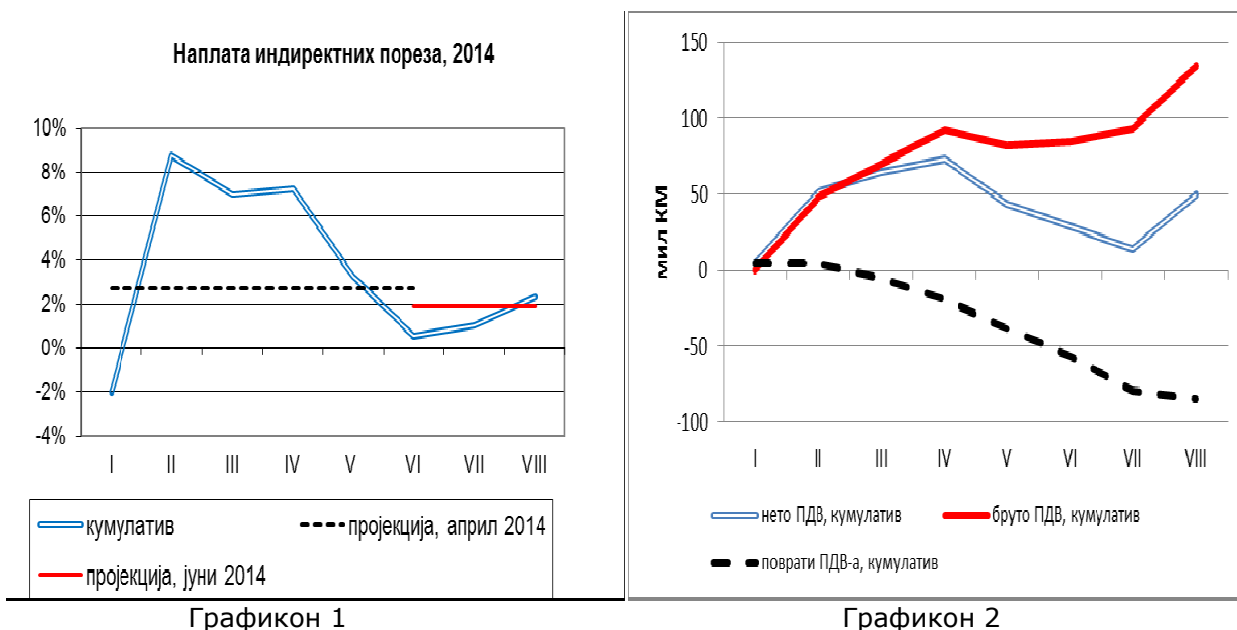


broj  
број  
number **110**

• Septembar 2014 • Rujan 2014 • **Септембар 2014** • September 2014 •

## Уз овај број

Позитивна кретања у наплати прихода од индиректних пореза у јулу настављена су и у августу 2014. Према прелиминарном извјештају УИО нето наплата у августу је била за 10,7% виша у односу на нето наплату у истом мјесецу 2013.г. Значајан раст нето наплате резултат је раста бруто наплате од 9,7% и слабог раста поврата индиректних пореза од 4,9%. Позитивна кретања у августу довела су до побољшања трендова у кумулативној нето наплати прихода од индиректних пореза. Суфицит на бруто приходима у периоду јануар – август износио је чак 162,8 мил КМ. Ипак, због снажног раста поврата индиректних пореза од 13,7% суфицит нето наплате за осам мјесеци износио је 74 мил КМ, што представља раст од 2,3% (Графикон 1).



Графикон 1

Графикон 2

Након негативних трендова који су трајали три мјесеца у августу 2014. забиљежен је снажан раст нето прихода од ПДВ-а од 13,4%, као резултат раста бруто наплате и мањег издвајања за поврате. Нагло побољшање трендова у наплати ПДВ-а одразило се и на раст кумулативне наплате (Графикон 2). Успоравање исплате поврата, уз снажни раст бруто наплате донијело је раст нето наплате од 2,5%, односно нето суфицит на приходима од ПДВ-а од 50 мил КМ.

др Динка Антић  
шеф Одјељења

**Садржај:**

Основе ПДВ јаза	2
Консолидовани извјештаји	9

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

## Основе ПДВ јаза

(Припремила: Александра Регоје)

Теоријски порез је онај који би био наплаћен у условима када би сви обвезници у потпуности измирили своје обавезе у складу са важећим пореским прописима. Разлика између теоријске пореске обавезе и стварно наплаћеног пореза назива се порески јаз. Порески јаз не треба мијешати са сивом економијом нити са појмом утаје пореза. Порески јаз је ужи концепт од сиве економије. Сива економија обухвата све опорезиве економске активности које се обављају неформалним путем, док порески јаз представља износ пореза који би требао бити плаћен на те активности. Он је највећим дијелом посљедица утаје пореза, али може да се односи и на пријављене а неплаћене порезе, губитак пореза због банкрота обвезника, отписа обавеза и сл. У овом прилогу ћемо се позабавити јазом који се односи на порез на додатну вриједност, односно ПДВ јаз (енг. *VAT gap*).

## Ефикасност ПДВ система

Постоје бројне мјере ефикасности ПДВ система. Многе смо детаљно образложили у претходним издањима билтена. Овдје ћемо поменути неке од њих како бисмо направили компарацију са мјером ПДВ јаза, која је предмет овог прилога.

### ❖ Удио прихода од ПДВ-а (VRR)

Показатељ 'Удио прихода од ПДВ-а' (енг. *VAT Revenue Ratio - VRR*) представља удио стварних прихода од ПДВ-а у приходима који би били прикупљени када би се на укупну крајњу потрошњу примијенила стандардна стопа, без изузећа (Једнакост 1).

Једнакост 1

$$VRR = \frac{\text{ПДВ приходи}}{\text{ПДВ стопа} * (\text{издаци за крајњу потрошњу} - \text{ПДВ приходи})}$$

Извор: Еуростат<sup>1</sup>

Издаци на крајњу потрошњу у једнакости 1. укључују:

- a. крајњу потрошњу домаћинства,
- b. крајњу потрошњу непрофитних институција које услуге пружају домаћинствима (НПУСД),
- c. крајњу потрошњу владе.

Предност овог показатеља је што се може врло једноставно израчунати из података који су углавном лако доступни, те што омогућава међународну компарацију удјела прихода од ПДВ-а у потенцијалним. Према подацима Еуростата, у 2011. години је у земљама Европске уније (ЕУ-27) прикупљено свега око 50% потенцијалних прихода од ПДВ-а као резултат изузећа, снижених стопа и непоштивања пореских прописа.<sup>2</sup> Видимо да показатељ VRR може представљати само полазну основу за оцјену ефикасности ПДВ система, с обзиром да се само на основу њега не могу оцијенити нити степен пореске евазије нити утицај пореске политике

<sup>1</sup> Еуростат, *Taxation trends in the EU (2013)*, стр. 273.

<sup>2</sup> *Ibid*, стр. 31.

на ПДВ приходе. Осим тога, крајња потрошња из националних рачуна која се користи при израчунању VRR не одговара стварној пореској основици. Она укључује и ставке које нису предмет опорезивања ПДВ-ом, а опет искључује неке које јесу.

Да би се извукли конкретнији закључци о ефикасности ПДВ система, потребно је извршити прилагођавање крајње потрошње како би се ближе процијенила ПДВ основица, као и раздвојити ефекте пореске политике и евазије на висину прихода од ПДВ-а. Тако се VRR може разложити на јаз који се односи на поштивање прописа и онај који је у вези са пореском политиком (*tzv. compliance gap* и *policy gap*).

#### ❖ Compliance gap и policy gap

*Compliance gap* настаје усљед непоштивања пореских прописа, а његова нулта вриједност значи да сви обвезници уредно измирују своје обавезе. *Policy gap* односи се на губитак прихода у односу на теоретске усљед законских рјешења. *Policy gap* се даље може разложити на јаз стопе (енг. *rate gap*) и јаз изузећа (*exemption gap*).<sup>3</sup> *Rate gap* одражава утицај диференцијације ПДВ стопа, док је *exemption gap* резултат изузећа.

*Policy gap* се рачуна под претпоставком пуног поштивања прописа, док се *compliance gap* рачуна узимајући у обзир политику онакву каква у стварности јесте.<sup>4</sup> Чињеница која иде у прилог оваквом начину мјерења јазова је та да пореске администрације желе имати информације о ефикасности имплементације прописа у примјени, а не теоријских. *Compliance* и *policy* јазови нису независни један од другог. Степен поштивања законодавства између осталог зависи и од његовог уређења (изузећа, прагови опорезивања, снижене стопе). Промјена политике може утицати на *policy* и на *compliance gap*, док промјене у ефикасности провођења прописа утичу само на *compliance gap*.

У анализи пореског јазу у чланицама Европске уније коју је објавила Европска комисија<sup>5</sup> *compliance gap* се назива *VAT gap* (ПДВ јаз).

### Дефиниција ПДВ јазу

ПДВ јаз мјери разлику између потенцијалних и прикупљених прихода која се може приписати непоштивању пореских прописа а не уређењу пореског законодавства. За рачунање ПДВ јазу потребни су подаци о прикупљеним приходима од ПДВ-а и оним који би били прикупљени у условима пуног поштивања законске регулативе (енг. *VAT total tax liability according to the law* или *VTTL*).

Рачуна се као разлика између VTTL и прикупљених ПДВ прихода (Једнакост 2.1).

Једнакост 2.1

$$\text{ПДВ јаз} = \text{VTTL} - \text{ПДВ приходи}$$

<sup>3</sup> Keen M., „The Anatomy of the VAT“, IMF Working Paper (2013)

<sup>4</sup> Ibid.

<sup>5</sup> „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States“, CASE -Center for Social and Economic Research, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, Warsaw, July 2013, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf).

Такође се може изражавати у % VTTL односно као удио те разлике у VTTL (Једнакост 2.2).

Једнакост 2.2

$$\text{ПДВ јаз} = 1 - \frac{\text{ПДВ приходи}}{\text{VTTL}} = \frac{\text{VTTL} - \text{ПДВ приходи}}{\text{VTTL}}$$

VTTL представља процјену теоретских ПДВ прихода на бази примијењених ПДВ прописа (стопе, изузећа и др.). Процјена VTTL је веома комплексна процедура. Процјењивање према приступу „одозго према доле“ (енг. *top-down*) врши се на основу мекроекономских рачуна. ПДВ јаз израчунат на овај начин обухвата ПДВ садржан у свим компонентама агрегатне тражње и у свим институционалним секторима. Према макроекономском приступу укупан теоретски ПДВ једнак је збиру теоретског ПДВ-а садржаног у потрошњи домаћинства, фиксним инвестицијама и осталој потрошњи (владина и међуфазна) потрошња. Затим се врше бројна прилагођавања како би се узеле у обзир специфичности ПДВ система као што су праг регистрације, набавка добара за која обвезници немају право одбитка улазног ПДВ-а и др.

Такође је веома битно дефинисати шта подразумевају приходи од ПДВ-а у једначини за мјерење ПДВ јаза, како би се обезбиједила међународна упоредивост података. Наплаћени приходи у одређеном периоду укључују плаћања обавеза из неког претходног периода док, са друге стране, неке обавезе из тог периода неће бити наплаћене до будућег периода. Измјена пореске политике, као нпр. динамике исплате поврата, такође може значајно утицати на разлике обрачунских и наплаћених прихода. Земље користе различита правила при израчуну обрачунских прихода што може значајно утицати на мјерење гара. Подаци о ПДВ јазу у земљама ЕУ који су презентирани у овом прилогу<sup>6</sup> за израчун узимају ПДВ приходе које објављује Еуростат. У највећем броју случајева они се односе на податке на *cash* основи, са временским помаком од два мјесеца. Нпр. „обрачунски“ ПДВ приходи за 2011. годину односе се на наплаћене приходе у периоду март 2011-фебруар 2012. Ови подаци омогућују међународну упоредивост, мада имају бројне недостатке (нпр. утицај динамике исплата поврата, кориштења пореских кредита и др.). Мада је могуће израчунати обрачунске приходе на доста прецизнији начин, подаци који су потребни за такву калкулацију доступни су једино у пореским пријавама и нису регистровани ни у једној међународно упоредивој бази података.

Оквир бр. 1

### **Избјегавање пореза и ПДВ јаз**

*Дискутабилно је питање поступања са губитком прихода по основу избјегавања пореза односно оних прихода који су изгубљени кроз проналажење тзв. рупа у законима. Примјера ради, у периоду 2009-2010 се око једне трећине compliance gap-а у Великој Британији приписује оваквом, легалном, избјегавању обавеза (HRMC 2010, преузето из CASE & CPB, 2013). Неки сматрају да не треба раздвајати пореску евазију (енгл. tax evasion) и избјегавање (avoidance), него их посматрати заједно (тзв. avoision) упркос њиховом различитом законском статусу. Други полазе од тога да владе имају опцију затварања „рупа“ у закону, те сврставају губитак прихода по том основу у policy а не compliance gap.*

С обзиром на то да се у неким земљама више од половине ПДВ јаза може приписати неким другим факторима осим пореске евазије, ни најбоље процјене јаза не могу се користити као индикатори превара. Овај агрегатни показатељ укључује ефекте не само пореске евазије,

<sup>6</sup> CASE & CPB, 2013.

него и ефекте бројних других фактора као што су промјене стања дуга, измјене шеме исплате поврата, отпис дуга и банкрот компанија, одложено плаћање и др. Он се једино може користити као полазна тачка испитивања ефективности и ефикасности пореске администрације.

## ПДВ јаз у чланицама ЕУ

У графикону бр. 1 је приказана висина ПДВ јаза за 26 чланица Европске уније (ЕУ-26<sup>7</sup>) у 2011. години. Процјењује се да је укупан ПДВ јаз за ових 26 земаља износио око 193 милијарди евра. Четири велике економије ЕУ имају више од пола учешћа у укупном износу јаза (око 114,8 милијарди евра или 59,5%) а то су Француска, Њемачка, Италија и Велика Британија.

Ако посматрамо ПДВ јаз као учешће у БДП-у, онда је за ЕУ-26 износио 1,5% њиховог укупног БДП-а. Земље са највећим удјелом јаза у своме БДП-у су Румунија, Летонија, Грчка, Литванија и Словачка. Исте земље имају и највеће учешће ПДВ јаза у VTTL (Графикон 1).

На графикону бр. 2 приказане су висине ПДВ јаза (у % VTTL) по групама земаља ЕУ-26. Ако се посматрају земље груписане у тзв. „старе“ (енг. *Old Member States* или OMS) и „нове“ чланице<sup>8</sup> (енг. *New Member States* или NMS), види се да се значајно разликују њихове висине ПДВ јаза (лијеви дио графикона). NMS, које знатно више ослањају своје буџете на приходе од ПДВ-а, имају веће учешће јаза у VTTL-у. У периоду 2000-2003 учешће ПДВ јаза у VTTL-у било је дупло веће у NMS у односу на OMS. Разлика учешћа из тог периода (12 п.п.) се знатно смањила након приступања првих Европској унији, те је у периоду 2004-2007 износила 7 п.п. Са наступањем економске и финансијске кризе разлика учешћа ПДВ јаза у VTTL-у између NMS и OMS се поново повећала. У периоду 2008-2011 је износила 9 п.п.

Сличан је однос учешћа ПДВ јаза у VTTL-у земаља груписаних у Еврозону<sup>9</sup> и оних ван ње (десни дио графикона). Највећа разлика удјела је била у периоду 2000-2003 (9 п.п.). У периоду 2004-2008 је спала на 4 п.п. (13% vs 17%), да би се у периоду 2008-2011 повећала на 5 п.п. (17% vs 22%).

Динамика учешћа ПДВ јаза у VTTL-у свих 26 посматраних земаља приказана је у табели 1.

Табела 1. ПДВ јаз у ЕУ-26

	2000-2003	2004-2007	2008-2011
ПДВ јаз (% VTTL)	17	15	19

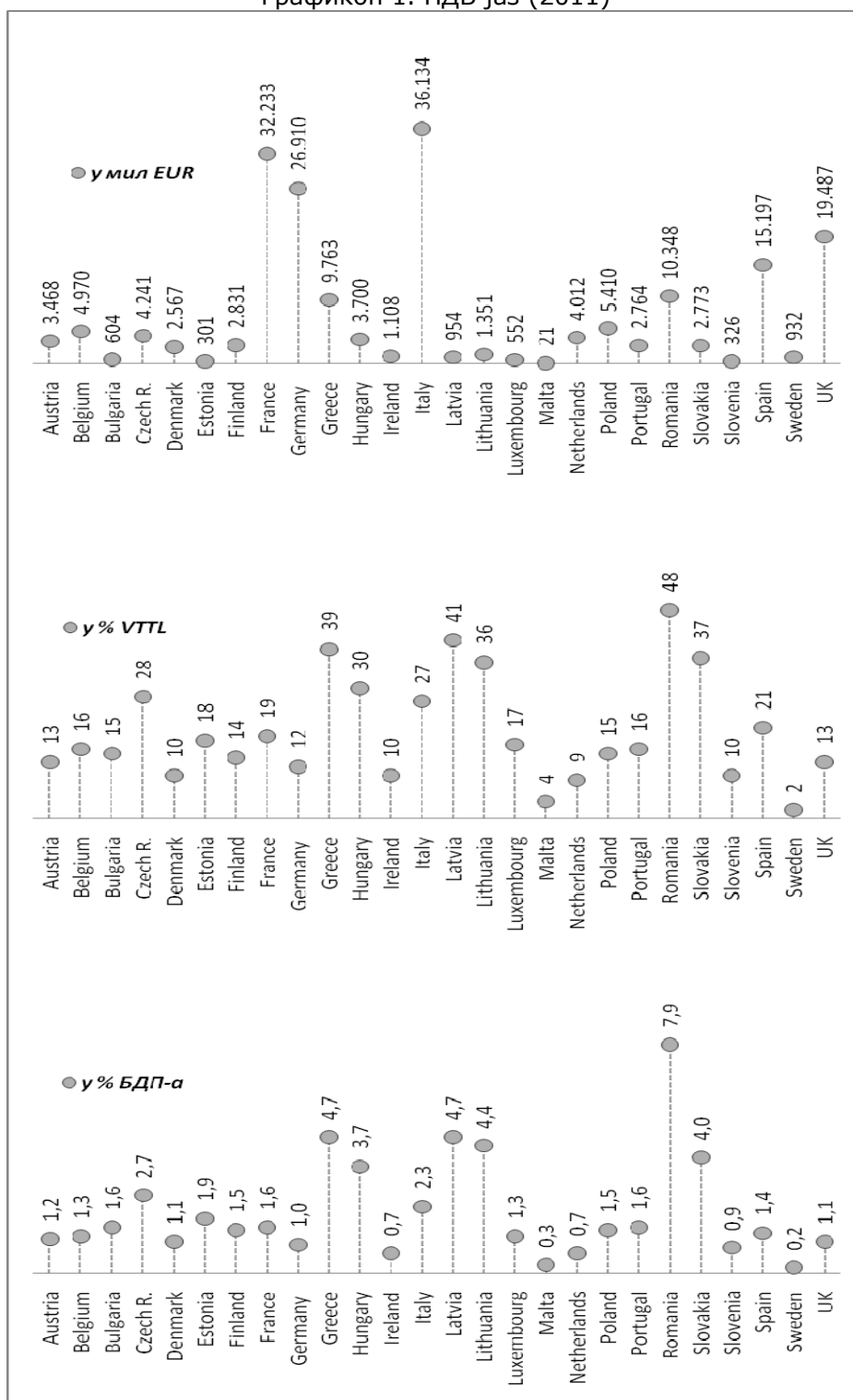
Извор: CASE и CPB (2013), Табела 3.2.1, стр.30.

<sup>7</sup> Све садашње чланице изузев Кипра и Хрватске

<sup>8</sup> Не укључује Кипар

<sup>9</sup> Не укључује Кипар

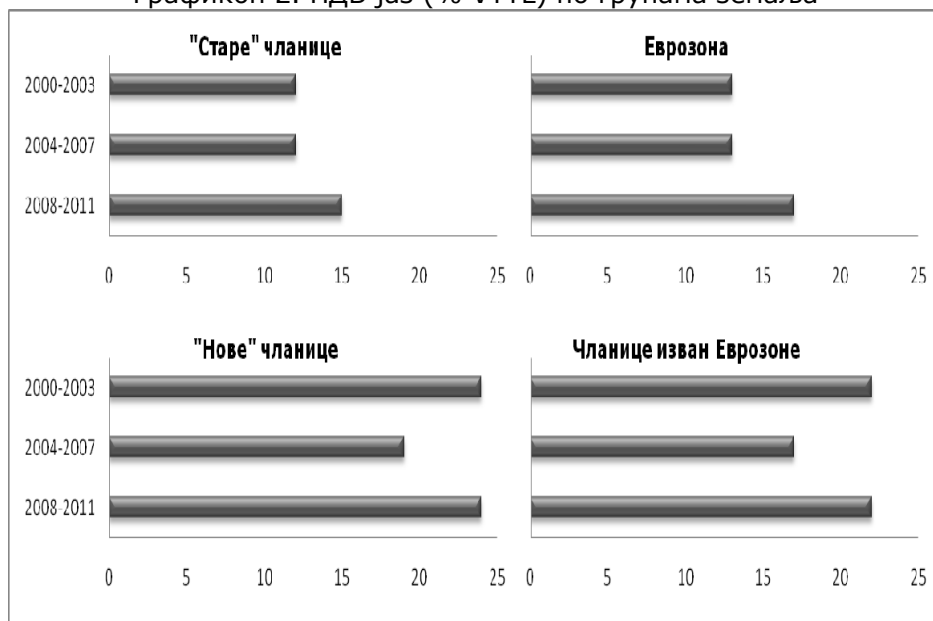
Графикон 1. ПДВ јаз (2011)



Извор: CASE и CPB (2013), Табела 3.1.1, стр.29.



Графикон 2. ПДВ јаз (% VTTL) по групама земаља



Извор: CASE и CPB (2013), Табела 3.2.1, стр.30.

### VRR јаз у чланицама ЕУ

VRR (Једнакост 1) је удио прихода од ПДВ-а у приходима који би били прикупљени када би се на укупну крајњу потрошњу примијенила стандардна стопа, без изузећа (потенцијални приходи). У једнакостима 3.1-3.3 приказано је како се VRR јаз може добити на основу процјена *policy* и ПДВ јаза.

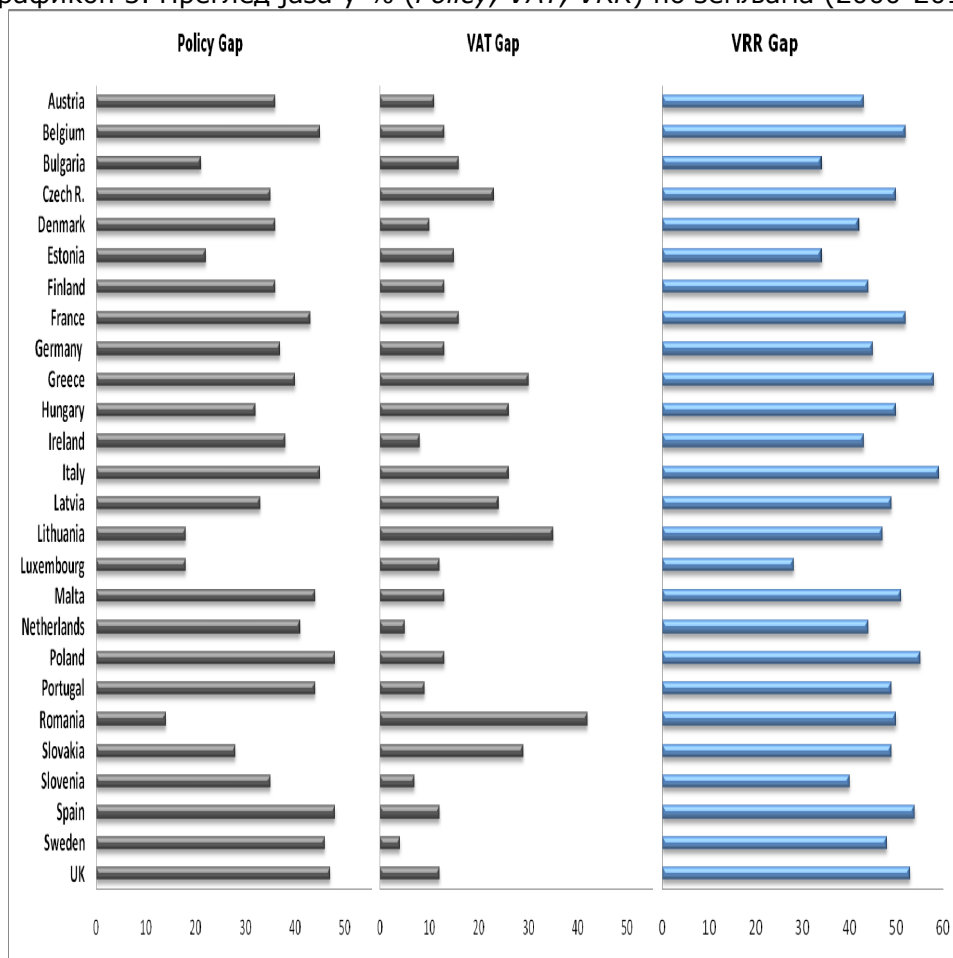
$$\text{Једнакост 3.1} \quad VRR \text{ јаз} = 1 - VRR = 1 - \frac{\text{ПДВ приходи}}{\text{потенцијални приходи}}$$

$$\text{Једнакост 3.2} \quad VRR \text{ јаз} = 1 - \frac{\text{ПДВ приходи}}{VTTL} * \frac{VTTL}{\text{потенцијални приходи}}$$

$$\text{Једнакост 3.3} \quad VRR \text{ јаз} = 1 - (1 - \text{ПДВ јаз}) * (1 - \text{Policy јаз})$$

VRR јаз је мјера која показује укупни губитак ПДВ прихода како због примијењених законских рјешења (изузећа, снижене стопе и др.), тако и због непоштивања истих. На графикону бр. 3 приказан је преглед процјена *policy* и ПДВ јаза по земљама, као и процјене VRR јаза (плави ступци у графикону).



Графикон 3. Преглед јаза у % (*Policy, VAT, VRR*) по земљама (2000-2011)

Извор: CASE и CPB (2013), Табела 3.2.2, стр. 36.

Само код три земље је процјена ПДВ јаза већа од *policy* јаза (Мађарска, Луксембург и Летонија). Код петнаест земаља из посматраног узорка је *policy* јаз више него дупло већи од ПДВ јаза, што се такође може рећи и за просјек свих 26 земаља.<sup>10</sup> Из тога се може закључити да мањи ниво прихода у поређењу са приходима из „идеалног“ ПДВ система (са јединственом стопом, без изузећа и пуним поштивањем прописа) потиче највећим дијелом из одређења влада за политике снижених ПДВ стопа и изузећа. Да ли ће одређење појединих чланица за превазилажење фискалних тешкоћа бити кроз смањење *policy* или ПДВ јаза, зависи од специфичности ПДВ политике и ефикасности пореске администрације у појединим чланицама.

Примјера ради у Босни и Херцеговини је VRR износио 74% у 2011. години<sup>11</sup>. Значи да је VRR јаз износио 26%.<sup>12</sup> Нису доступни подаци о томе колико процентних поена VRR јаза се односи на *compliance*, а колико на *policy* компоненту, али је низак ниво овог показатеља очекиван обзиром на јединствену ПДВ стопу у БиХ.

<sup>10</sup> Просјечни *policy* јаз износи 36%, а ПДВ јаз 17%.

<sup>11</sup> Израчун аутора на основу података УИО (приходи на готовинској основи) и Агенције за статистику БиХ

<sup>12</sup> Приликом поређења индикатора са другим земљама потребно је водити рачуна о обухвату сиве економије у националним рачунима.

## Литература

- CASE - Center for Social and Economic Research, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States“, Warsaw, July 2013.
- Еуростат, Taxation trends in the EU, 2013.
- Keen M., „The Anatomy of the VAT“, IMF Working Paper, 2013-
- Крстић Г. и др., „Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе“, USAID i FREN, 2013.
- Reckon LLP, „Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States“, 2009.

## Консолидовани извјештаји

### Табела 1 (Консолидовани извјештај: Општа влада)

Прелиминарни консолидовани извјештај укључује:

- приходе и расходе буџета институција БиХ,
- приходе и расходе буџета ФБиХ, кантона, кантоналних дирекција за путеве, општина и фондова у ФБиХ,
- приходе и расходе буџета РС\*, дирекција за путеве/аутопутеве, општина и фондова у РС,
- приходе и расходе буџета БД и фондова у 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: Општа влада, I-VI 2014

(у мил КМ)	Q1	Q2	Укупно
<b>Укупни приходи</b>	<b>2.648,0</b>	<b>2.962,3</b>	<b>5.610,3</b>
Порези	1.352,4	1.421,9	2.774,3
Директни порези	241,7	238,2	479,9
Порези на доходак и добит	212,8	206,0	418,9
Порези на плату и радну снагу	2,5	3,9	6,5
Порез на имовину	26,3	28,3	54,6
Индиректни порези	1.109,1	1.181,0	2.290,1
Остали порези	1,6	2,8	4,4
Доприноси за социјално осигурање	961,1	1.051,2	2.012,3
Грантови	15,0	16,0	31,1
Грантови од страних влада и међународних организација	14,3	15,1	29,5
Трансфери	0,7	0,9	1,6
Непорески приходи	319,5	473,2	792,6
<b>Укупни расходи</b>	<b>2.588,1</b>	<b>2.780,7</b>	<b>5.368,8</b>
Текући расходи	2.531,5	2.686,3	5.217,8
Бруто плате и накнаде запослених	797,9	819,9	1.617,8
Издаци за материјал и услуге	462,2	500,7	962,9
Дознаке на име социјалне заштите	1.102,6	1.119,4	2.222,0
Издаци за камате	44,0	59,5	103,5
Издаци по основу камата у иностранству	21,6	28,5	50,1
Издаци по основу камата у земљи	22,5	31,0	53,4
Субвенције	37,0	66,6	103,6
Донације, трансфери	23,7	29,7	53,4
Други расходи	64,0	90,6	154,6
Нето издаци за нефинансијску имовину	56,7	94,4	151,0
Издаци за нефинансијску имовину	66,2	98,8	165,0
Примици од нефинансијске имовине	9,6	4,4	14,0
<b>Бруто/Нето оперативни биланс (приходи минус текући расходи)</b>	<b>116,5</b>	<b>276,0</b>	<b>392,5</b>
<b>Нето позајмљивање/задуживање (укупни приходи минус укупни расходи)</b>	<b>59,9</b>	<b>181,6</b>	<b>241,5</b>
<b>Нето финансирање = (Минус) Нето позајмљивање/задуживање</b>	<b>-59,9</b>	<b>-181,6</b>	<b>-241,5</b>

Табела 1