

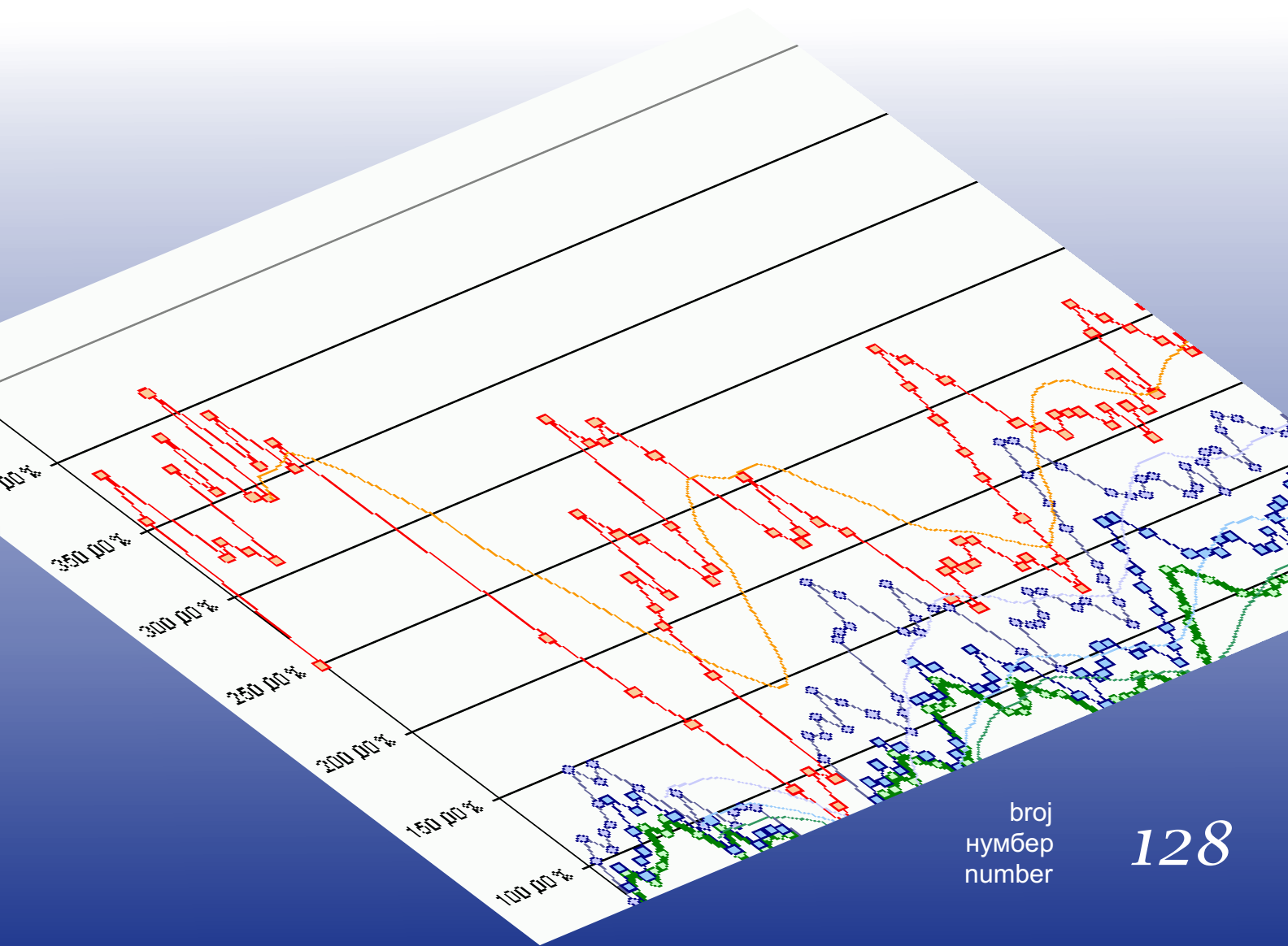
Bosna i Hercegovina
Odjeljenje za makroekonomsku analizu
Upravnog odbora Uprave za indirektno-
neizravno oporezivanje



Босна и Херцеговина
Одјељење за макроекономску анализу
Управног одбора Управе за индиректно-
неизравно опорезивање

Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Tax Authority

Oma Bilten



broj
нумбер
number

128

Mart 2016

Ožujak 2016

Март 2016

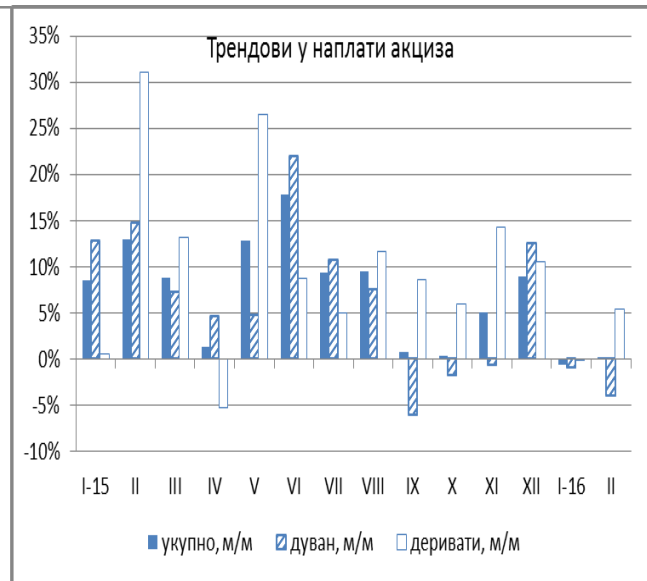
March 2016

Уз овај број

Према прелиминарном извјештају УИО је у фебруару 2016. наплатила, по одбитку поврата, 412,8 мил КМ индиректних пореза, што је за 4,3% више него у истом мјесецу 2015.г. На нивоу прва два мјесеца остварен је раст бруто наплате прихода од индиректних пореза од 2,1%. Због смањених исплата поврата нето кумулативна наплата је у коначници порасла за 30,5 мил КМ или за 3,9% у односу на исти период 2015. Највећи допринос ефектима код нето наплате је дала наплата ПДВ-а, 22,9 мил КМ. Након пада и бруто и нето наплате у децембру 2015. почетак 2016. је донио снажан узлет нето прихода од ПДВ-а, као посљедице кумулативног позитивног ефекта пада поврата ПДВ-а и раста бруто наплате. Позитивни ефекти смањења поврата у фебруару од 11,3% умањени су због пада бруто наплате од 1,7%, те је нето наплата ПДВ-а у фебруару расла по стопи од 1,7% (Графикон 1).



Графикон 1



Графикон 2

У прва два мјесеца 2016.г. наплата прихода од акциза је била на нивоу наплате у истом периоду претходне године (Графикон 2). Повећање акциза на цигарете од 1.1.2016. очекивано је резултовало падом потрошње цигарета. Према подацима УИО број издатих маркица за цигарете у јануару је био мањи за 13,9%, а у фебруару чак 21,1%. Повећање специфичне акцизе није успјело компензовати пад потрошње цигарета, те је за два мјесеца наплаћено 2,2% прихода од акциза мање него лани. Приходи од акциза на деривате су расли по умјереној стопи од 2,7%, што је и очекивано, с обзиром на високу статистичку основицу за поређење и раст цијена деривата на тржишту. У прва два мјесеца 2016. забиљежен је снажни раст прихода од акциза на пиво (+12,4%), а пад прихода је забиљежен код акциза на алкохол и алкохолна пића (-13,4%) и акциза на безалкохолна пића (-5,2%).

др Динка Антић
шеф Одјељења

Садржај:

Пореске реформе у функцији промјене пореских структура	2
Консолидовани извјештаји	11

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

Пореске реформе у функцији промјене пореских структура

(пише: др Динка Антић)

УВОД

Академске студије су показале да пожељна национална пореска структура, која може подстакнути раст, инвестиције, штедњу и запосленост, подразумијева одмак од опорезивања дохотка и социјалних доприноса у правцу опорезивања потрошње (ПДВ и акцизе), имовине и еколошким порезима¹, уз неутрализацију негативних импликација по правичност и редистрибуцију. У оптицају су два концепта: замјена пореза (енгл. *tax shifting*) и пореска девалвација (енгл. *fiscal devaluation*). У основи оба концепта је премјештање тежишта пореза са опорезивања рада на опорезивање потрошње (ЕК, 2013б). Генерално, опорезивање рада се сматра дисторзивним за продуктивност и ефикасност радне снаге у односу на потрошњу. Надаље, основица код опорезивања потрошње је мање мобилна у односу на основицу код опорезивања рада. Врло често високи порези на доходак и добит изазивају миграцију компанија и запослених у земље у којима су стопе пореза ниже. Код потрошње велики дио добара или услуга је локалног карактера са ниском еластичности потражње, што осигурава стабилне приходе и уз повећање стопе. Као идеални кандидати за примјену ова два концепта могу послужити и опорезивање непокретности због статичности пореске основице и еколошки порези, који погађају производе који имају нееластичну потражњу (деривати нафте, цигарете, алкохол). Може се закључити да оба концепта у коначници доводе до промјене пореске структуре (вертикални аспект) у смислу смањивања удјела пореза на добит и доходак, као и социјалних доприноса, на рачун повећања удјела пореза на потрошњу. Иако се оба концепта често користе као синоними постоје битне разлике у циљевима који се њима желе остварити.

ОБЛИЦИ ПОРЕСКИХ РЕФОРМИ

Замјена пореза (*tax shifting*)

Циљ концепта замјене пореза је промјена пореске структуре у смислу остварења дугорочних циљева – раста и запослености. На дужи рок премјештањем опорезивања на потрошњу порески систем постаје ефикаснији због нижег оптерећења радне снаге и повећања продуктивности, нижих трошкова производње, повећања продаје и добити, те конкурентније позиције на свјетском тржишту. Поред тога, нижи порези на доходак по аутоматизму значе и већи расположив доходак за потрошњу, али и за улагања и штедњу. Помјерање пореза у смислу смањења пореза на радну снагу, поготово ако су прогресивни, стимулише штедњу и инвестиције, односно дјелује пропульзивно на развој финансијских тржишта и финансијског система у цјелини.

Истраживање Европске комисије о потреби (Оквир 1) и опсегу (Оквир 1) реформе која подразумијева замјену пореза у чланицама базирано је на LAF² методологији за анализу нивоа опорезивања (ЕК, 2014).

¹ Највећу пажњу академске и стручне јавности су привукле студије нобеловца Mirrleesa („Reforming the tax system for the 21st century – Tax by Design”, i “Dimensions of Tax Design”, Institute for Fiscal Studies, London, UK, November 2010.

² LAF (Lisbon Assessment Framework) је оквирна методологија за процјену ефеката пореских политика. Сматра се да се чланица суочава са потешкоћама у одређеној области уколико учинци значајно одступају од просјека ЕУ („LAF minus”), односно да има изванредне учинке уколико су ефекти бољи од просјека („LAF plus”) i налази се у горњој трећини укупног броја чланица.

Оквир 1: Индикатори потребе за реформом замјене пореза

Сматра се да су порези на рад проблематично високи уколико је задовољен један од следећа два индикатора:

- Укупно пореско оптерећење рада је високо. Рад је високо опорезован уколико је висока имплицитна стопа - ITR на рад или је порески клин код просјечне зараде значајно изнад просјека;
- Укупно пореско оптерећење одређене категорије (нпр. особа са најнижим дохоцима или следеће групе по висини дохотка) је јако високо. Високо оптерећење се установљава уколико је порески клин на најниже дохотке јако висок или уколико је замка неактивности или замка незапослености¹ јако висока.

¹ Замка неактивност/незапослености представља имплицитну стопу пореза на повратак на посао за неактивне/незапослене особе. Показатељем се мјери удио додатне бруто плате која се опорезује у случају када се запосли неактивна/незапослена особа, односно финансијски потицај да особа пређе са неактивности и социјалне помоћи у радни однос.

Извор: Европска комисија.

Опсег опорезивања који је најмање дисторзиван може се повећати повећањем стопа, ширењем основице или повећањем ефикасности убирања пореза. Опсег ефеката замјене пореза се сматра ограниченим уколико су повећања могућа једино код еколошких пореза или код пореза на имовину, те уколико та повећања производе мале учинке у смислу прихода у односу на порезе на потрошњу.

Оквир 2.: Индикатори опсега ефеката реформе замјене пореза

- 1) Опсег опорезивања потрошње може се повећати:
 - уколико је удио пореза на потрошњу мјерен % БДП испод просјека ЕУ или
 - уколико је имплицитна пореска стопа на потрошњу значајно испод просјека ЕУ или
 - уколико је јаз између ITR¹ на рад и ITR на потрошњу врло висок а ITR на потрошњу није јако висока.
- 2) Опсег опорезивања имовине се може повећати у случају када су приходи од периодичних пореза на имовину мјерени % БДП јако ниски, значајно испод просјека ЕУ.
- 3) Опсег опорезивања еколошким порезима се може повећати уколико су приходи од еколошких пореза мјерени % БДП или ITR на енергију значајно испод просјека.

¹ ITR = *Implicit Tax Rate* (имплицитна пореска стопа)

Извор: Европска комисија.

Истраживање је показало да у већини чланица постоји потреба за замјеном пореза. Од 28 чланица порезе на потрошњу би могло повећати 11 чланица, порез на непокретности увести/повећати 19 чланица, а еколошке порезе 13 чланица. Међутим, потреба за замјеном порезе не значи по аутоматизму и велику ефикасност реформе. У већини чланица опсег реформе би био узак, а тиме и ефекти, поготово уколико се ради о опорезивању имовине или еколошким порезима. У коначници, у само седам чланица пореска реформа која би подразумевјевала замјену пореза би била ефикасна³.

³ Ради се о Белгији, Чешкој, Француској, Италији, Латвији, Мађарској и Румунији. Извор: Ibid.

Бања Лука: Бана Лазаревића, 78 000 Бања Лука, Тел/факс: +387 51 335 350, Е-mail: oma@uino.gov.ba

Сарајево: Змаја од Босне 476, 71 000 Сарајево, Тел:+387 33 246 081, Fax:+387 033 246 080, Web: www.oma.uino.gov.ba

Фискална девалвација (*fiscal devaluation*)

Фискална девалвација представља замјену пореза на рад порезима на потрошњу у правцу подстицаја конкурентности земље у смислу спољнотрговинске размјене и смањења дефицита текућег рачуна. Врло често се назива „интерном девалвацијом“ по узору на девалвацију курса валуте. Помјерање пореза се примарно врши у циљу исправљања макроекономских неравнотежа и довођења домаћих компанија у конкурентнију позицију на свјетском тржишту. Спроводи се на начин да се смањи оптерећење радне снаге, поготово оно које иде на терет послодаваца (социјални доприноси) на рачун повећања стопе ПДВ-а. Нижи трошкови радне снаге значе и ниже продајне цијене, што код извозника има за посљедицу значајно повећање пласмана на страним тржиштима, а за остале компаније представљају потицај да се оријентишу и на извоз, тим више што повећане стопе ПДВ-а немају ефекта на извоз. Повећањем извоза побољшао би се трговински биланс, а тиме и платни биланс. Мјера може бити врло ефикасна барем привремено док и остале земље, поготово земље које су конкурентне једна другој, не примијене исту реформу. У коначници, када би све земље спровеле фискалну девалвацију ситуација у погледу пореске конкурентности би одговарала ситуацији прије реформе. У том случају би се могућности за конкурентнију позицију могле тражити само у побољшању интерне економије, примјени техничких и технолошких иновација.

Фискалне девалвације су биле имплементирание још 1987. у Данској, када су помоћу замјене пореза (смањење пореза на рад и повећање стопе ПДВ-а са 22% на 25%) смањени трошкови радне снаге и повећана цјеновна конкурентност. Реформа је покренута да би се очувала стабилност у оквиру ЕМУ. Према подацима ОЕЦД-а конкурентност Данске, мјерена релативним извозним цијенама, је повећана за 5%. Сличну реформу је спровела Њемачка 2007.године која је сачувала буџетску равнотежу повећањем стопе ПДВ-а са 16% на 19% и смањењем социјалних доприноса за незапосленост на терет послодавца (Orsini и др., 2014). Сличне реформе је предузела и Холандија 2001.године, када је смањила стопе пореза на доходак и добит на рачун проширења њихове основице, уз повећање индиректних пореза. Француска је предузела реформу која је укључила смањење социјалних доприноса на терет послодаваца на начин да је увела порески кредит компанијама на бруто плату за запослене са најнижом и средњом платом. Ефекат смањења, процијењен на 1% БДП биће компензован повећањем стандардне стопе ПДВ-а са 19,6% на 20% и снижене стопе ПДВ-а са 7% на 10% (Koske, 2013).

Симулација ОЕЦД-а је показала да прелазак са социјалних доприноса на ПДВ-е може побољшати трговински биланс, смањујући релативне извозне цијене, а повећавајући увозне цијене. Предуслов за успјех реформе је широка основица за ПДВ. Ипак, модел показује јако скромне ефекте на запосленост и раст економије, из чега се изводи закључак да је фискална девалвација само један од инструмената економске политике, који не може замијенити структуралне економске реформе. Европска централна банка је анализирали ефекте фискалне девалвације на примјеру Шпаније и Португала. Анализа је показала да се побољшао трговински биланс због раста извоза, који је растао брже од увоза. Према Gomesu и Pisaniu (2014) раст инвестиција, и посљедично запослености, је довео до пораста БДП-а. Евалуација различитих сценарија који су укључивали појединачне чланице и евро-зону показала је да је фискална девалвација најбоља опција за земље које желе повећати БДП, само уколико се спроводи унилатерално (ЕК, 2013а). Уколико би више чланица спроводиле исту реформу остварили би се знатно мањи ефекти. Недостатак концепта реформе је да је трговинска размјена једини фактор који доприноси експанзији БДП-а. Широка фискална девалвација у цијелој евро-зони не би била учинковита, јер би се потирали ефекти према трговинским партнерима зоне. Међутим, уколико је циљ стимулација економије ЕУ у цјелини пожељна је широка имплементација реформе. Иако се фискална девалвација сматра привременом реформом, будући да њени успјеси зависе од ригидности курса валуте и

минималних плата, позитивни ефекти се могу повећати редизајнирањем система ПДВ-а. Истраживања ефикасности система ПДВ-а у развијеним државама, које су спровели de Mooij и Keen (2012) су показала да постоји простор за побољшање ефикасности, преко редизајна ПДВ система (укидање нулте и снижених стопа, редуковање ослобађања, повећање прага за опорезивање) и у погледу ефикасности наплате.

ЕФЕКТИ РЕФОРМИ

Економисти ММФ-а сматрају да се структуралне реформе које ће дугорочно имати ефекте најчешће дешавају у „добрим“ временима, потенцирајући ефекте реформи у горе наведеним чланицама ЕУ прије глобалне економске кризе. Међутим, ММФ (2013) закључује да временско подешавање реформи у „добра“ времена није само по себи гаранција успјешности реформе уколико се заговарају неефикасни порески аранжмани. Пореске реформе које се фокусирају на снажније опорезивање потрошње и релаксирање опорезивања рада требале би да помире често непомирљива два начела опорезивања: ефикасност и правичност.

Полазећи од чињенице да порески системи који се темеље на опорезивању рада умањују економски раст реформе које воде промјени пореске структуре у корист пореза на потрошњу могу бити ефикасне у погледу дугорочног раста. Економисти имају подијељена мишљења о ефектима реформи на запосленост и раст. Већином сматрају да смањење социјалних доприноса има умјерен утицај на агрегатну запосленост (Orsini и др., 2014). Истраживање Thomasa и Picos-Sáncheza (2012) на чланицама OECD показало је да резултати реформе која подразумијева замјену пореза на рад порезима на потрошњу увелико зависе од ефекта смањења социјалних доприноса на запослене са ниским дохоцима који су еластичнији у односу на висину пореза. Како би реформа била стимулативна за ту групацију запослених у смислу потицаја за рад и већу понуду радне снаге предлаже се фазна редукација на начин да се највеће смањење социјалних доприноса одобри за ниске дохотке. Уколико се реформа фокусира на смањење доприноса на терет послодаваца испољиће се ефекти у виду раста потражње за радном снагом, што би требало довести до смањења незапослености. Економисти OECD закључују да би и резање само социјалних доприноса на терет послодаваца могло довести до веће понуде радне снаге уколико у међувремену због раста економије у условима мањих социјалних доприноса дође до раста плата. У том случају порески систем би био много ефикаснији него у случају смањења социјалних доприноса на запосленике и стопа пореза на доходак. Основна карактеристика пореза на потрошњу, поготово са једном стопом, је регресивност на особе са ниским дохоцима. Имајући то у виду пореска реформа која се темљи на повећању стопа ПДВ-а у сваком случају повећава регресивност опорезивања и угрожава правичност пореског система. Неутрализација ефекта више стопе ПДВ-а подразумијева повећање трансфера из буџета особама са нижим дохоцима. Уколико се жели постићи правичност реформе економисти заговарају специфичне приступе код дизајна реформе према особама са ниским дохоцима и осталим категоријама које би биле погођене вишом стопом ПДВ-а, укључујући и циљано индексирање социјалних трансфера.

ПОРЕСКЕ РЕФОРМЕ У ЕУ

ЕУ је иницирала потицаје за промјену тежишта у опорезивању са директних на индиректне порезе у циљу смањења пореског оптерећења рада, поготово неквалификованих особа и особа са ниским дохоцима, прије десетак година риликом формулисања Лисабонске стратегије⁴, да би се исти захтјев понављао и у редовним годишњим извјештајима и стратегијама ЕУ. У свакој прилици се наглашавало да пореске реформе, које би подразумијевале смањење директних пореза који оптерећују рад индиректним порезима,

⁴ Lisbon European Council 23 and 24 March 2000, Presidency Conclusions.

требају бити приходовно неутралне, не производећи додатно пореско оптерећење. Експанзијом глобалне кризе на реални сектор чланице ЕУ су све више постајале свјесне дубине кризе, тако су почеле да формализују активности на ублажавању негативних ефеката, доношењем стратегија и економско-фискалних програма. Зависно од фискалне ситуације чланице су се углавном фокусирали на програме реструктурирања јавне потрошње и њеног свођења у могуће оквире, но, постало је јасно да без активне пореске политике неће бити могуће остварити програме фискалне консолидације. Продубљавање кризе у неким чланицама евро-зоне показало је да је нужна заједничка стратегија на нивоу ЕУ. Основни стубови пореске стратегије ЕУ 2010-2020⁵ су квалитет опорезивања, опорезивање за одржив раст и добро управљање у подручју пореза, у циљу промјене пореске структуре у правцу потпоре економском расту и новом запошљавању. Већ 2011.године неколико чланица се одлучује да слиједи препоруке ЕУ. Италија и Естонија се одлучује за замјену пореза на радну снагу порезима на потрошњу и накнадама за кориштење ресурса као циљ пореских реформи (Mathé и др., 2015). Остале чланице су се одлучиле за различите моделе реформи, који нужно не слиједи основне карактеристике два основна концепта – замјене пореза и фискалне девалвације (Оквир 3). Међутим, и поред извршених реформи или обвезивања да ће се реформе спровести, према извјештајима Европске комисије, чланице су се, углавном водећи се прагматичним циљем фискалне консолидације, одлучиле за повећање опорезивања потрошње, без смањења пореза на рад.

Оквир 3.: Пореске реформе у чланицама ЕУ

Белгија	Циљано смањење пореског оптерећење дохотка запослених из категорије са ниским и средњим дохоцима које се треба компензовати буџетским инструментима, повећањем пореза на доходак од капитала, зелених пореза и пореза на банкарски сектор
Француска	Помјерање тежишта опорезивања са рада и компанија према опорезивању које се темељи на еколошким и здравственим циљевима, укључујући и повећање стандардне стопе ПДВ-а и пореза на доходак од улагања
Њемачка	Смањење пореског оптерећења рада
Литванија	Опсежне пореске реформе укључујући замјену пореза са порезима који су мање дисторзивни за економски раст и креирање радних мјеста
Холандија	Порески потицаји за запослене са ниским дохоцима
Италија	Смањење пореза на рад (смањење стопа социјалних доприноса и повећање порезог кредита за особе са ниским дохоцима) са компензацијом у виду повећања стандардне стопе ПДВ-а
Латвија	Смањење пореза на доходак и социјалних доприноса уз повећање еколошких пореза
Шпанија	Смањење стопе социјалних доприноса уз повећање пореске основице
Аустрија	Смањење стопе пореза на доходак и социјалних доприноса на терет послодавца, уз повећање пореза на имовину и еколошких пореза

Извор: Mathé и др. (2015).

Фискална консолидација је била примарни императив за пореске политике чланица. Постојали су и други објективни разлози који су онемогућавали ефикасно спровођење препорука Комисије. У чланицама у којима постоји снажна узајамна веза између социјалних доприноса и финансирања социјалних ризика смањење стопа социјалних доприноса је било контрапродуктивно за одрживост фискалног и социјалног система. Све развијене државе данас суочене са озбиљним проблемом финансирања социјалних ризика (здравствених,

⁵ Стратегија је представљена Вијећу и Европском парламенту 28.6.2010., www.europa.eu.

старосних, незапосленост), поготово под пресијом глобалног процеса старења становништва (*ageing*). Смањивање уплата у социјалне фондове би довело до социјалних потреба и потребе за додатном интервенцијом из буџета.

Аналитичари (Mathé и др., 2015) наглашавају још неколико важних ограничавајућих фактора за спровођење фискалних реформи. Осим социјалног аспекта пореских реформи ради се и о проблему редистрибуције и конкурентности. Пребацавање фокуса опорезивања са рада на потрошњу (ПДВ) појачава концептуалну регресивност ПДВ-а, која, да би се ублажила, захтијева, или увођење снижених стопа или ширење њиховог опсега, што производи многобројне дисторзије у фискалном, микро- и макроекономском систему, или повећане буџетске дотације категоријама становништва са нижим дохоцима, које захтијева додатне изворе финансирања. Пребацавање тежишта опорезивања на еколошке порезе (нпр. на енергенте или транспорт) због њиховог специфичног карактера може ослабити конкурентност чланица. Надаље, осим економских фактора, значајан утицај имају и политички фактори. Политичке елите углавном нису вољне да спроводе радикалне пореске реформе, те се радије окрећу постепеним побољшањима пореских система која су мање драматична и са мање краткорочних посљедица за бираче.

ПОРЕСКЕ РЕФОРМЕ У СЛОЖЕНИМ ДРЖАВАМА

Институционални фактор, у смислу фискалне архитектуре и сложености међувладних односа, може представљати значајно ограничење реформи, поготово у сложеним државама. Mathé и др., (2015) наводе примјер Белгије у којој федерална влада и региони дијеле порез на доходак, док ПДВ искључиво припада федералној влади, већина еколошких пореза је у надлежности региона, а порез на имовину се дијели између региона и локалних заједница.

У земљама које су унитарне у фискалном смислу, односно у којима су овласти за порезе централизоване, дизајнирање и имплементација реформи је у надлежности централне владе и њених министарстава и агенција. Међутим, у сложеним земљама, са више нивоа влада сложени фискални односи, вертикални и хоризонтални, могу креирање и спровођење реформи учинити комплексним, па чак и немогућим у односу на унитарне земље. Вертикални односи између различитих влада подразумевају различите надлежности за порезе и различите пореске аранжмане (подјела пореза, подјела прихода). Хоризонтални односи настају између влада територијално-политичких јединица на истом нивоу власти, а могу подразумевати системе дотација и трансфера прихода од богатијих ка сиромашним јурисдикцијама у циљу спровођења фискалног изједначавања односно и хоризонталним фискалним односима. Коначно, сложеност фискалног система сложених држава се огледа у постојању пореске конкуренције између јурисдикција истог нивоа власти уколико није успостављен механизам координације влада.

У погледу импликација пореских реформи које подразумевају замјену пореза или фискалну девалвацију могуће је неколико ситуација, зависно од расподјеле фискалних надлежности између нивоа власти (Brys, 2011). Уколико су надлежности за најважније пореске облике централизоване (за порез на доходак, порез на добит, социјални доприноси, ПДВ, акцизе) нижи нивои власти могу се финансирати прирезом и/или подјелом прихода, најчешће ПДВ-а. У таквој ситуацији биће потребно ревидирати формулу за расподјелу прихода између централне и нижих нивоа власти. Повећање стопе ПДВ-а, у циљу компензације прихода од пореза на доходак или социјалних доприноса, неминовно ће довести до повећања прихода. Уколико се формула расподјеле не измијени додатни приходи ће се слијевати у буџете нижих нивоа влада, док ће се у буџету централне владе појавити дефицит прихода. Формула ће се морати ревидирати и уколико се нижи нивои власти дијелом финансирају из пореза на доходак којег убире централна власт, јер ће смањењем тих прихода бити смањен прилив у

њихиве буџете. Исто тако, уколико дизајн реформе подразумијева компензацију смањења пореза на рад повећањем пореза на имовину, који је углавном приход локалног нивоа власти, биће потребно ревидирати вертикални систем расподјеле између централног, средњег и локалног нивоа власти. Разлог за то је што ће повећани приходи од пореза на имовину пунити локалне буџете, док ће буџети централне и средњих нивоа власти бити у дефициту. Посебан проблем настаје уколико надлежности за директне и индиректне порезе припадају различитим нивоима власти. У сложеним државама централни ниво власти је обично надлежна за индиректне порезе и социјалне доприносе. Пореска реформа ће имати неутралан приходовни ефекат уколико подразумијева смањење стопа социјалних доприноса у корист ПДВ-а. Међутим, уколико дизајн реформе подразумијева и резање пореза на доходак буџети средњег нивоа власти, који су надлежни за директне порезе, биће у дефициту. Рјешење у овом случају је у томе да се компензација врши у корист пореза на имовину и посебних пореза (акциза, зелених пореза) које могу бити у надлежности нижих нивоа власти. Постоје и државе у којима је централни ниво власти надлежан за порез на доходак, а нижи нивои власти за порез на промет/ПДВ и порез на имовину. У овом случају посљедице замјене пореза би трпио федерални буџет, док би нижи нивои остварили суфиците. Наведени случајеви захтијевају прекомпозицију надлежности или увођење нових аранжмана расподјеле прихода/пореза. Посебан изазов представља различит приступ јурисдикција дизајну реформе. Имајући у виду да у сложеним земљама није уједначен развој по регионима пореска реформа која се дизајнира и спроводи од стране централне владе може произвести различите ефекте у сваком од њих. Поред тога, владе могу имати различите интересе из којих произилазе различити ставови о циљевима и дизајну реформе. Пореске реформе, које нису координисане и за које не постоји консензус свих, могу продубити неједнакости између региона и појачати међусобну пореску конкуренцију. Економисти предлажу да се у таквим случајевима креира механизам за међурегионалну компензацију региона (Brys, 2011).

ОГРАНИЧЕЊА ПОРЕСКЕ РЕФОРМЕ У БИХ

У односу на наведене сценарје БиХ представља специфичан случај. Истраживање на узорку којег су чинили порески експерти из РС је показало да се у погледу пожељне пореске стратегије експерти залажу за помјерање фокуса са опорезивања добити и дохотка на (i) веће опорезивање потрошње, односно на (ii) оштрије опорезивање имовине, с тим да, у цјелини, треба тежити смањењу пореског оптерећења (Антић, 2014). Међутим, постоје значајна ограничења која производе одступања од жељеног дизајна реформе, а тиме и од очекиваних резултата код дизајна реформе.

С обзиром на различите макроекономске системе ентитета и циљеве економских политика реално је очекивати да се неће подударити ни циљеви пореске политике. Надаље, разлике у пореским структурама и удјелима и значају појединих пореза за одређени ниво власти могу отежати договарање заједничке реформе. Чак и у случају подударарања циљева и ефеката реформи спровођење реформе која укључује измјене политике индиректних и директних пореза може бити угрожено правно-техничким проблемима имплементације. Потребно је истовремено извршити потребна прилагођавања у пореској политици на нивоу БиХ и у пореским политикама оба ентитета, укључујући и измјене система социјалних доприноса. Поред тога, потребно је истовремено измијенити и прописе из директних пореза и социјалних доприноса у Дистрикту, како не би измјеном политике индиректних пореза и ентитетским политикама социјалних доприноса, на које Дистрикт не може утицати, био нарушен његов фискални и економски положај унутар БиХ. Специфичан фискални положај Дистрикта подразумијева и примјену ентитетских прописа о доприносима за пензионо осигурање, који у значајној мјери утичу на цијену рада и конкурентност компанија из Дистрикта. Спровођење

реформе би захтијевало симултане измјене прописа о финансирању ванбуџетских фондова у ентитетима и Дистрикту.

Други могући правац реформи подразумијевао би само промјене у пореској структури и политици која је у надлежности ентитета, односно смањење оптерећења рада на рачун повећања пореза на имовину или пореза на возила (транспорт). У том случају било би потребно редефинисати расподјелу индиректних пореза унутар ентитета, јер ће сувишак прихода од пореза на имовину припадати локалним заједницама. Међутим, ситуација у којој кантони у ФБиХ уређују питање опорезивања имовине и подјеле прихода са општинама увелико отежава постизање консензуса на нивоу ФБиХ, јер се не ради само о интересима ентитета и кантона, већ и интересима локалних заједница. Коначно, у таквим околностима врло је тешко осигурати приходовно неутралну реформу. Увођење јединствене пореске стопе у РС након усвајања новог Закона о опорезивању непокретности крајем октобра 2015. могло би олакшати балансирање добитака и губитака у пореским реформама у РС које се односе на ентитетске и локалне изворне порезе.

С обзиром на врло ниску стопу пореза на доходак од 10% у оба ентитета и Дистрикту трећи могући правац реформи растерећења рада може се одвијати, по узору на Шпанију, унутар политике социјалних доприноса, на начин да се смањење стопа доприноса компензује ширењем пореске основице, уз повећање ефикасности наплате.

Може се закључити да полазиште за стратешко промишљање праваца реформи у пореском систему БиХ треба бити чињеница да је то *de facto* систем "спојених посуда". Треба имати у виду да радикалнија измјена пореског система и пореске политике, на првом мјесту, захтијева широки политички консензус у БиХ у подручју заједничког одлучивања о политици индиректних пореза на нивоу БиХ.

ЛИТЕРАТУРА

- Антић, Д. 2014. ""Могући правци редефинисања пореске политике у БиХ и РС", ФИНРАП бр. 9, Бањалука, септембар 2014, стр. 10-16.
- Brys, B., 2011. "Making Fundamental Tax Reform Happen", OECD Taxation Working Papers, No. 3, OECD Publishing.
- European Commission, 2013a. "Study on the impacts of fiscal devaluation". Final report. TAXUD/2011/DE/338 FWC No. TAXUD/2010/CC/104, *Taxation Papers*, working paper N.36 – 2013.
- European Commission, 2013b. „Tax reforms in EU Member States - Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability“. *European Economy* 5/2013.
- European Commission, 2014. Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability, 2014 Report.
- Gomes, S., Jacquinet, P. and Pisani, M., 2014. "Fiscal Devaluation in the Euro Area: A Model-based Approach". Working Paper Series No 1725, European Central Bank, August 2014.
- IMF, 2010. „Fiscal Exit: From Strategy to Implementation, Fiscal Monitor. Washington: International Monetary Fund.
- IMF, 2013. "Taxing Times". *Fiscal Monitor*, October 2013.
- Koske, I., 2013. "Fiscal Devaluation – Can It help to boost Competitiveness?, OECD, Economic Department Working Paper No. 1089.
- Mathé, M., Nicodème, G., Ruà, S., 2015. "Tax Shifts", *Taxation Papers* N. 59. European Commission.
- Mirrlees J., 2010. "Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design", preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK.
- Mirrlees J., 2010. "Mirrlees Review: Reforming the tax system for the 21st century – Tax by Design", preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK.

- Mooij, R. de, and Keen, M., 2012. "Fiscal Devaluation" and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times", Working Paper WP/12/85, IMF.
- OECD, 1998. Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue.
- OECD, 2002. „Fiscal Decentralisation in the EU Applicant States and Selected EU Members States”, Report p.p. 87-100 & Executive Summaries, prepared for the Workshop on "Decentralisation: Trends, Perspective and Issues at the Threshold of EU Enlargement", Paris.
- Orsini, K., Burgert, M., Grevesmühl, O. and Suardi, M., 2014. 2014. "Assessing the impact of a revenue-neutral tax shift away from labour income in Spain". *ECFIN Country Focus*, Volume 11(5).
- Schön W. (ed.), 2003. „Tax Competition in Europe", European Association of Tax Law Professors, IBFD, Amsterdam.
- Thomas, A. and F. Picos-Sánchez (2012), "Shifting from Social Security Contributions to Consumption Taxes: The Impact on Low-Income Earner Work Incentives", OECD Taxation Working Papers, No. 11, OECD Publishing.

Консолидовани извјештаји

(припремила: Александра Пегоје)

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 јединице за имплементацију ино-пројеката формиране при министарствима).*

Прелиминарни извјештај: ЈР, Институције БиХ и ентитети, I 2016

(у мил КМ)	јануар
Укупни приходи	493,3
Порези	409,8
Директни порези	20,7
Порези на доходак и добит	20,0
Порез на имовину	0,7
Индиректни порези (нето)	389,0
ПДВ	236,5
Акцизе	118,1
Путарина	21,3
Царине	12,1
Остали индиректни порези	1,1
Остали порези	0,0
Доприноси за социјално осигурање	49,3
Грантови	1,3
Грантови од страних влада и међ. орг.	0,2
Трансфери	1,1
Непорески приходи	32,9
Укупни расходи	487,4
Текући расходи	481,3
Бруто плате и накнаде запослених	136,2
Издаци за материјал и услуге	14,7
Дознаке на име социјалне заштите	132,5
Издаци за камате	5,5
Издаци по основу камата у иностр.	3,3
Издаци по основу камата у земљи	2,2
Субвенције	0,1
Донације, трансфери (укључујући трансфере са ЈР**)	188,6
Други расходи	3,7
Нето издаци за нефинансијску имовину	6,1
Издаци за нефинансијску имовину	6,5
Примици од нефинансијске имовине	0,4
Бруто/Нето оперативни биланс	12,0
Нето позајмљивање/задуживање	5,9

Табела 1.

** трансфери са ЈР укључују неконсолидоване трансфере БД, кантонима, општинама и дирекцијама за цесте