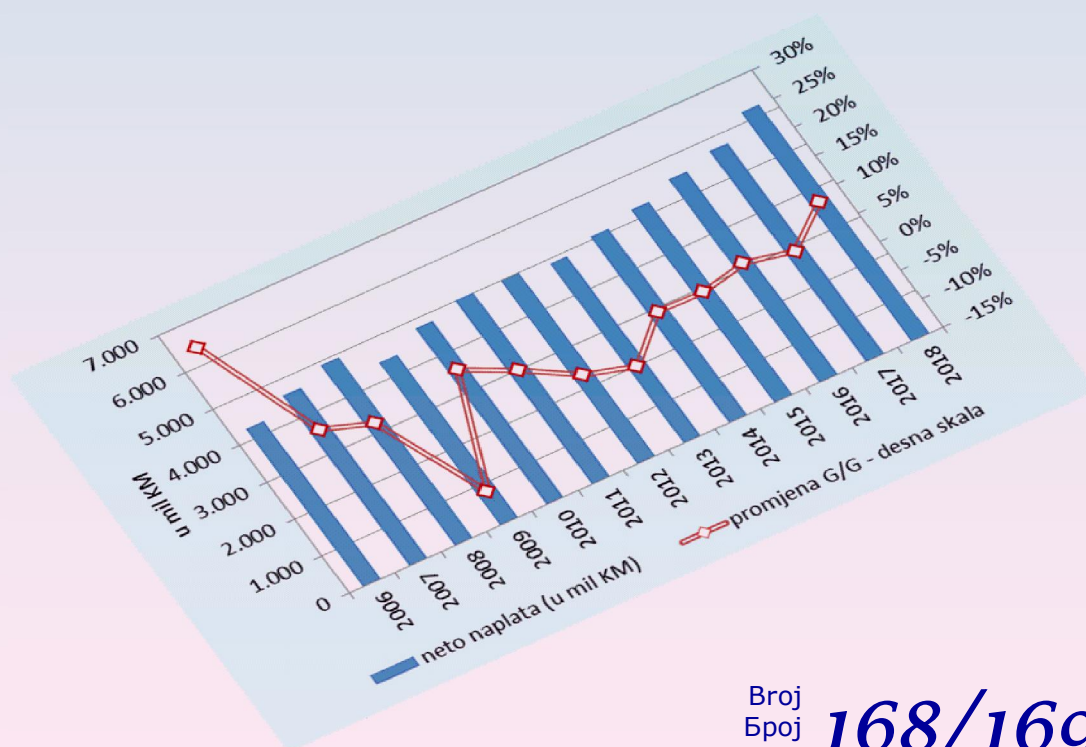




Macroeconomic Unit of the Governing Board of the Indirect Taxation Authority

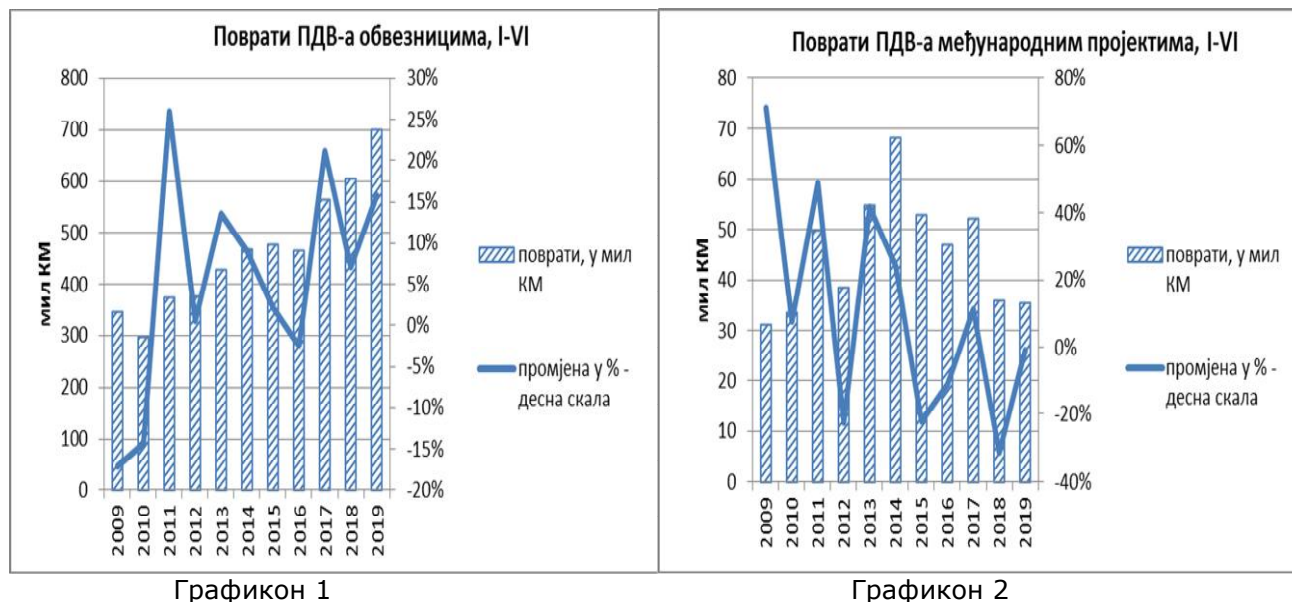
ОМА Билтен



Broj
Број
Number **168/169**

Уз овај двоброј

Према прелиминарном извјештају о готовинском току на нивоу првог полугодишта 2019. бруто наплата индиректних пореза је већа за 232,1 мил КМ, док су поврати већи за 97,2 мил КМ. Због раста поврата кумулативна нето наплата је већа за 134,9 мил КМ, односно за 4,6%.



Графикон 1

Графикон 2

У односу на исто прво полугодиште 2018. обвезницима је у 2019. исплаћено поврата више за 95,3 мил КМ, што представља повећање од 15,8% (Графикон 1). С друге стране, након наглог раста исплата поврата међународним пројектима у првом кварталу 2019., у другом кварталу је дошло до успоравања, тако да је за шест мјесеци 2019. остварен исти ниво исплата као и прошле године (Графикон 2).

др Динка Антић
шеф Одјељења

Садржај:

Анализа расподеле прихода од индиректних пореза за период 2006-2018 – трендови и структура	2
Пројекције пореских прихода као елемент процеса буџетирања и средњорочног фискалног управљања: међународни стандарди и пракса vs БиХ	15

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

Анализа расподеле прихода од индиректних пореза за период 2006-2018 – трендови и структура

(пише: Мирјана Поповић, стручни савјетник – макроекономиста)

1. Увод

Усвајањем Закона о систему индиректног опорезивања у Парламентарној скупштини Босне и Херцеговине (29.12.2003. године) отпочео је процес успостављања система индиректног опорезивања у циљу јединственог економског простора и подржавања фискалне и макроекономске стабилности Босне и Херцеговине (БиХ), након чега је формирано јединствено тијело на нивоу БиХ, односно Управа за индиректно опорезивање БиХ (УИО) у чијој надлежности је прикупљање свих индиректних пореза. Појам "индиректни порез" обухвата увозне и извозне дажбине, акцизе, порез на додатну вриједност (ПДВ) и све друге порезе зарачунате на робу и услуге¹. Од 01.01.2005. године сви приходи од индиректних пореза прикупљају се на Јединствени рачун (ЈР) отворен у Централној банци БиХ. УИО управља Јединственим рачуном те осигурава да стање на рачуну садржи неопходан минимум потребан за измиривање обавеза које се односе на наплаћене индиректне порезе, те да се расподела према буџетима институција БиХ, ентитета и Брчко Дистрикта врши у складу са законским прописима. Управни одбор УИО (Одбор) је донио Правилник о израчунању коефицијената дозначавања ентитетима² (Правилник) којим је прописана методологија и поступак расподеле индиректних пореза. У складу с Правилником, расподела средстава са Јединственог рачуна врши се на бази „коефицијената дозначавања“ који приказују учешће у крајњој потрошњи које се израчунава на основу података који су приказани у пријавама ПДВ-а за одређене јединице (Федерација БиХ, Република Српска и Брчко Дистрикт).

Приходи од индиректних пореза који се на бази коефицијената дозначавају ентитетима и Брчко Дистрикту чине основу њихових буџета. Расподела ових прихода регулисана је ентитетским законима, односно Законом о припадности јавних прихода у Федерацији БиХ³ и Законом о буџетском систему у Републици Српској⁴. БиХ је карактеристична по сложеној и асиметричној административној структури састављеној од више нивоа управе, као и високом степену фискалне децентрализације, те је самим тим и расподела прихода од индиректних пореза изузетно сложена. Наиме, БиХ се састоји од два ентитета: Федерације БиХ са 10 кантона и 79 јединица локалне самоуправе и Републике Српске са 64 јединице локалне самоуправе, те Брчко Дистрикта са посебним статусом који има одређени степен фискалне аутономије. Систем финансирања више нивоа управе приходима од индиректних пореза састоји се од њихове расподеле на два нивоа. Основни корисници првог нивоа расподеле су институције БиХ, ентитети и Брчко Дистрикт, док су основни корисници другог нивоа расподеле кантони, јединице локалне самоуправе, "Дирекција за цесте Федерације БиХ" и Јавно предузеће "Путеви Републике Српске".

О расподјели прихода од индиректних пореза одлучује Управни одбор УИО простом већином гласова чланова Одбора укључујући и гласове сва три министра финансија⁵. С обзиром да представник Брчко Дистрикта има статус посматрача у Одбору, те самим тим не учествује у расподјели индиректних пореза са Јединственог рачуна, Високи представник је, штитећи фискалну аутономију утврђену Коначном арбитражном одлуком, 01.06.2007. године наметнуо фиксни коефицијент за Брчко Дистрикт у висини од минимално 3,55% или најмање 124 милиона КМ годишње у апсолутном износу.

¹ члан 1. Закона о систему индиректног опорезивања

² "Службени Гласник БиХ" број 62/08

³ "Службени гласник ФБиХ" бр. 22/06

⁴ "Службени гласник РС" бр. 121/12, 52/14, 103/15, 15/16

⁵ члан 19. Закона о систему индиректног опорезивања

2. Примјена Правилника о израчунау коефицијената дозначавања ентитетима

Правилником се прописују методологија и поступак расподјеле прихода од индиректних пореза који се дозначавају ентитетима, а који преостану након расподјеле прихода од индиректних пореза прикупљених на Јединственом рачуну за: минималне резерве, исплату поврата индиректних пореза и финансирање институција БиХ. Од преосталог износа издваја се износ за финансирање Брчко Дистрикта. Од износа који се доставља ентитетима одузимају се износи потребни за финансирање спољног дуга у висини доспјелих обавеза и директно се уплаћују Министарству финансија и трезора БиХ које води план отплате спољног дуга.

Правилником је дефинисано сљедеће:

- динамика израчуна коефицијента је квартална
- квартални коефицијенти су привременог карактера до коначног поравнања за ту фискалну годину
- за једну фискалну годину врше се два привремена поравнања
- након извршене екстерне ревизије врши се коначно поравнање између ентитета
- након коначног поравнања за одређену фискалну годину није могуће вршити даље корекције у расподјели за дату фискалну годину.

Привремена поравнања и коначно поравнање између ентитета извршава УИО на терет текућих прихода ентитета у року од 30 радних дана од дана доношења одлуке о поравнању. Корисници расподјеле могу договорити рок за извршење привремених и коначног поравнања који је краћи од тог рока. Квалитет података о крајњој потрошњи је у интересу УИО и свих корисника који се финансирају са Јединственог рачуна, те је константан рад на побољшању података о крајњој потрошњи циљ свих учесника у расподјели. У складу с тим, при Управном одбору УИО формирана је Јединица за крајњу потрошњу (ЈКП) чији задаци су дефинисани Правилником.

2.1. Привремена квартална расподјела

Израчун кварталних коефицијената дозначавања за календарске кварталне врши се на основу кумулатива крајње потрошње исказане на пријавама ПДВ-а у тромјесечном периоду који покрива период (т-2) у односу на први мјесец квартала на који се примјењују. Наиме, 21. дана у мјесецу који претходи кварталу за који се утврђују привремени квартални коефицијенти или први сљедећи радни дан, УИО доставља Управном одбору УИО потписан извјештај о крајњој потрошњи корисника расподјеле, приказаној на пријавама ПДВ-а за сваки мјесец претходне и за сваки мјесец текуће године. Ови подаци о крајњој потрошњи укључују и све корекције пријава ПДВ-а, које су унесене у ИТ систем на дан 20. у мјесецу у 12:00 часова, а које се односе на пријаве ПДВ-а укључене у израчун крајње потрошње за посматрани период. Квартални коефицијенти привременог дозначавања израчунавају се из података о крајњој потрошњи из пријава ПДВ-а на сљедећи начин:

Табела 1. Квартални коефицијенти привременог дозначавања

Квартал за који се рачунају коефицијенти:	Мјесечне ПДВ пријаве о крајњој потрошњи:
квартал К1 (I-III)	IX, X, XI претходне године
квартал К2 (IV-VI)	XII претходне године, I и II мјесец текуће године
квартал К3 (VII-IX)	III, IV и V текуће године
квартал К4 (X-XII)	VI, VII и VIII текуће године

Квартални коефицијенти привременог дозначавања израчунавају се на начин да се кумулатив крајње потрошње сваког од ентитета у тромјесечним периодима из табеле 1. (колона лијево) стави у однос са кумулативом крајње потрошње оба ентитета за исти период. Одјељење за макроекономску анализу формирано при Управном одбору УИО припрема приједлог коефицијената за привремену кварталну расподјелу, који доставља члановима Одбора. По одобрењу чланова Управног одбора УИО квартални коефицијенти дозначавања достављају се директору УИО на извршење.

2.2. Привремена поравнања

Правилником су дефинисана два привремена поравнања између корисника расподјеле индиректних пореза:

- прво привремено поравнање које се врши 31.07. текуће године, а односи се на период јануар - јуни текуће године, и
- друго привремено поравнање које се врши 31.01. текуће године, а односи се на претходну фискалну годину.

Привремена поравнања врше се стављањем у однос кумулатива крајње потрошње сваког корисника расподјеле по пријавама ПДВ-а за посматрани период, у зависности да ли се врши прво или друго привремено поравнање, са кумулативом крајње потрошње оба ентитета за исти период, а у складу са методологијом прописаном Правилником.

2.3. Коначно поравнање

Коначно поравнање врши се након прихватања извјештаја екстерне ревизије. Приликом израчуна приједлога коначног поравнања екстерна ревизија узима у обзир и информацију Одјељења за макроекономску анализу у вези испуњења минималног износа за финансирање Брчко Дистрикта. Управни одбор УИО доноси Одлуку и утврђује датум коначног поравнања. Одлука о коначном поравнању доставља се директору УИО на извршење. Коефицијент коначног поравнања за сваког корисника расподјеле израчунава се стављањем у однос кумулатива крајње потрошње сваког корисника расподјеле по пријавама ПДВ-а у периоду јануар - децембар за годину за коју се врши поравнање са кумулативом укупне крајње потрошње два ентитета за исти период. Износ који је требао бити алоциран кориснику расподјеле израчунава се примјеном коефицијената коначног поравнања на укупан износ средстава са Јединственог рачуна који је у периоду јануар - децембар за годину за коју се врши поравнање био расподијељен ентитетима. Пријаве ПДВ-а за одређени мјесец могу се накнадно мијењати у периоду од пет година, мада је временски рок до којег је могуће вршити корекције у расподјели са Јединственог рачуна за претходну годину ограничен на једну годину. Привременим и коначним поравнањима коригују се претходно алоцирани износи ентитетима, како би они одговарали израчуну по крајњој потрошњи обрачунатој за тај одређени период без временског помака.

2.4. Ефекти методологије дефинисане Правилником

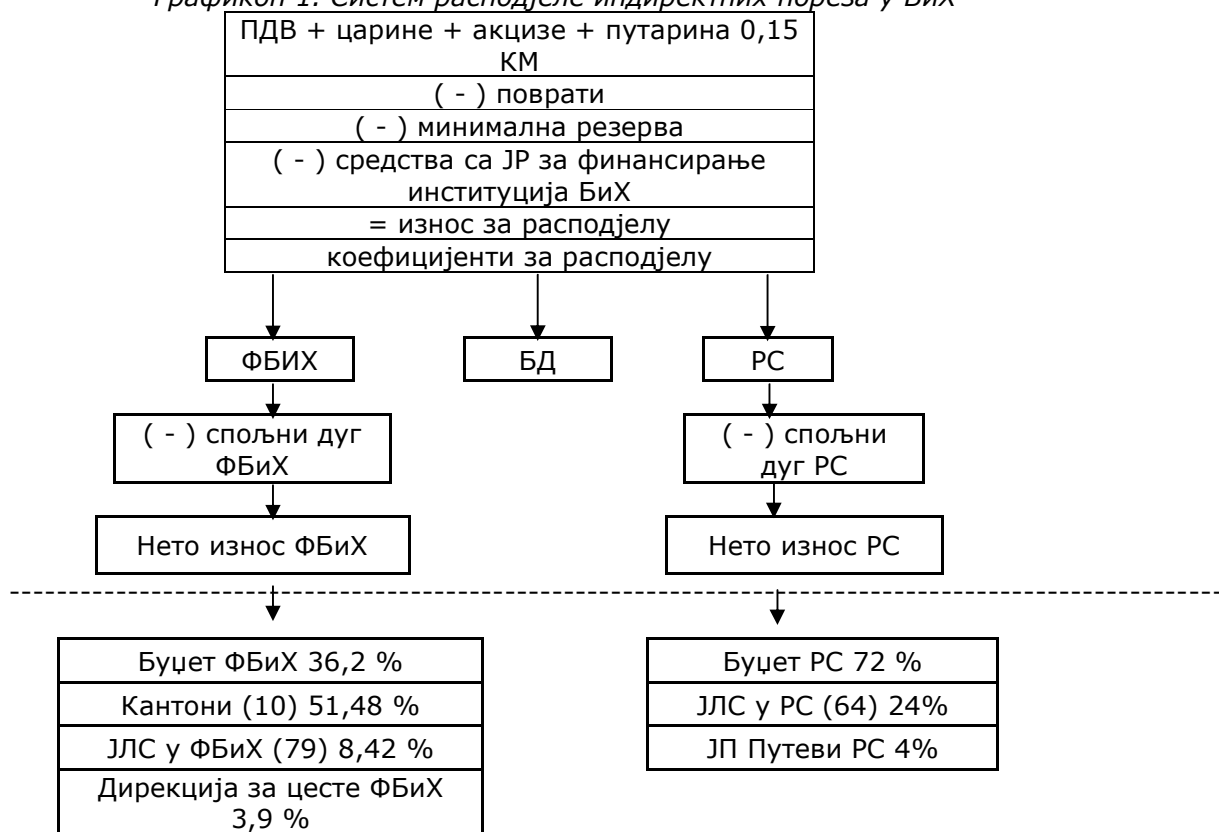
Систем расподјеле прихода од индиректних пореза карактерише одређени степен аутоматизма код утврђивања привремених кварталних коефицијената. Уколико Управни одбор УИО до петог дана текућег календарског квартала за који се усвајају коефицијенти расподјеле не одобри коефицијенте предложене од стране Одјељења за макроекономску анализу, УИО ће примијенити кварталне коефицијенте дозначавања који су били основа за расподјелу у претходном календарском кварталу, односно посљедње усвојене коефицијенте за расподјелу. Уколико Управни одбор УИО у току текућег календарског квартала усвоји привремене кварталне коефицијенте, УИО ће исте примијенити и извршити прерачун од првог дана квартала до датума усвајања коефицијената од стране Одбора. На овај начин је

оне могућена блокада Јединственог рачуна што нижим нивоима власти осигурава пуњење њихових буџета приходима од индиректних пореза. Квартални коефицијенти расподеле имају многе предности економске, фискалне и политичке природе јер доносе висок степен стабилности и предвидивости, те мање осцилације у пуњењу буџета. Мјесечни коефицијенти израчунати на бази мјесечних пријава ПДВ-а доносили би веће осцилације и мању стабилност.

3. Систем расподеле прихода од индиректних пореза

Систем расподеле прихода од индиректних пореза у БиХ приказан је на графикону 1. из којег се види да приоритет у расподјели имају поврати пореским обвезницима. Након издвојеног дијела средстава за поврате, укупан износ прикупљен на Јединственом рачуну (ПДВ, царине, акцизе, путарина 0,15 КМ) умањује се за износ минималне резерве која је потребна УИО за континуирано и несметано пословање. Држање резерви на Јединственом рачуну је од стратешког значаја за фискални и привредни систем БиХ. Недовољне резерве узрокују застоје у привреди због блокирања исплате поврата, лошу и неконкурентну слику економије, те повећање расхода због плаћања камата за сваки дан закашњења исплате поврата и друге расходе које је могуће избјећи. С друге стране, прекомјерне резерве такође доводе до задужвања нижих нивоа управе услед дефицита у приливу са Јединственог рачуна. Износ минималне резерве утврђен је у складу са Правилником о прикупљању, сравањењу, расподели прихода и извјештавању⁶.

Графикон 1. Систем расподеле индиректних пореза у БиХ⁷



⁶ „Службени гласник БиХ”, бр. 05/05

⁷ Извор: Антић, Д., 2013. "Multi-level fiscal system in Bosnia and Herzegovina: evolution and coping with economic crisis". Financial Theory and Practice, 37 (3), 279-310. <http://www.fintp.hr/upload/files/ftp/2013/3/antic.pdf>

Сљедећи корак у расподјели је дозначавање припадајућег износа буџету институција БиХ. Овај износ израчунава се као износ буџета институција БиХ за текућу годину помножен са коефицијентом који се добије када се 1 подијели са бројем радних дана УИО у текућој години. Преостали износ након одбијања резерви и износа који припада буџету институција БиХ представља дио за расподјелу ентитетима. Из укупног износа за расподјелу ентитетима одбија се спољни дуг с обзиром да је исти обавеза ентитета док је динамика плаћања одређена распоредом Министарства финансија и трезора БиХ, а саму процедуру плаћања спољног дуга врши Централна банка БиХ као фискални агент. Преостали износ за расподјелу доставља се Федерацији БиХ, Републици Српској и Брчко Дистрикту, а износ се утврђује на основу њиховог учешћа у крајњој потрошњи приказаног у пријавама ПДВ-а, док се коефицијент расподјеле рачуна стављајући крајњу потрошњу ентитета и Брчко Дистрикта у однос са крајњом потрошњом на нивоу БиХ.

3.1. Расподјела прихода од индиректних пореза у Федерацији БиХ

Расподјела прихода од индиректних пореза уплаћених у буџет Федерације БиХ са Јединственог рачуна дефинисана је Законом о припадности јавних прихода у Федерацији БиХ⁸, према коме се индиректни порези након издвајања дијела средстава за финансирање спољног дуга Федерације БиХ дијеле на сљедећи начин:

- i) буџет Федерације 36,2%,
- ii) буџети кантона 51,48%,
- iii) буџети јединица локалне самоуправе 8,42%
- iv) "Дирекција за цесте Федерације БиХ" 3,9%

Уколико дубље анализирамо расподјелу прихода од индиректних пореза важно је нагласити да се појединачно учешће у расподјели кантона у Федерацији БиХ врши у складу са формулом која се заснива на сљедећим критеријумима:

- i) 57% на основу броја становника кантона
- ii) 6% на основу површине кантона
- iii) 24% на основу броја ученика у основном образовању и
- iv) 13% на основу броја ученика у средњем образовању⁹.

Даље, појединачно учешће јединица локалних самоуправа (ЈЛС) у Федерацији БиХ у расподјели прихода са Јединственог рачуна заснива се на сљедећем:

- i) 68% на основу броја становника у ЈЛС;
- ii) 5% на основу површине ЈЛС;
- iii) 20% на основу броја ученика у основном образовању;
- iv) 7% на основу нивоа развијености ЈЛС, дефинисаног кроз индекс развијености.

3.2. Расподјела прихода од индиректних пореза у Републици Српској

Расподјела прихода од индиректних пореза уплаћених у буџет Републике Српске са Јединственог рачуна дефинисана је Законом о буџетском систему Републике Српске¹⁰, према коме се индиректни порези након издвајања дијела средстава за финансирање спољног дуга Републике Српске дијеле на сљедећи начин:

- i) буџет Републике 72%
- ii) буџети јединица локалне самоуправе 24%

⁸ члан 6. Закона о припадности јавних прихода у Федерацији БиХ, "Службени гласник ФБиХ" бр. 22/06,43/08,22/09,35/14,94/15

⁹ члан 9. Закона о припадности јавних прихода у Федерацији БиХ, "Службени гласник ФБиХ" бр. 22/06,43/08,22/09,35/14,94/15

¹⁰ члан 9. Закона о буџетском систему РС, "Службени гласник РС" бр. 121/12, 52/14, 103/15, 15/16

iii) Јавно предузеће "Путеви Републике Српске" 4%

Уколико дубље анализирамо расподјелу прихода од индиректних пореза важно је нагласити да се појединачно учешће у расподјели јединица локалне самоуправе (ЈЛС) у Републици Српској врши у складу са сљедећим критеријумима:

- i) 75% на основу броја становника ЈЛС
- ii) 15% на основу површине ЈЛС
- iii) 10% на основу броја ученика у средњим школама на територији ЈЛС

4. Наплата прихода од индиректних пореза у периоду 2006-2018. година

Приходи од индиректних пореза чине најзначајнији удио у јавним приходима у БиХ, те је динамика пуњења Јединственог рачуна, односно наплата, а самим тим и расподјела тих средства од пресудног значаја за све буџете. Приходи који се распоређују ентитетима, кантонима и јединицама локалне самоуправе у великој мјери зависе од њихове наплате, те је прије расподјеле важно извршити анализу наплате.

У графикаону 2. приказано је кретање бруто наплате прихода од индиректних пореза у периоду 2006-2018. година из чега се види да је највећа наплата остварена у 2018. години.

Графикон 2. Бруто наплата прихода од индиректних пореза у периоду 2006-2018. година (у милионима КМ)



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ

Од износа наплате зависи износ за расподјелу, те у складу с тим, можемо видјети да је у периоду 2006-2008. година наплата прихода забиљежила трогодишњи раст након чега у 2009. години долази до значајнијег пада прихода. Ово је резултат глобалне економско-финансијске кризе која је значајно утицала на БиХ економију, што се у комбинацији са дугорочним структуралним проблемима и ниском конкурентношћу домаће економије одразило на смањење свих кључних економских индикатора у земљи. Пад спољнотрговинске размјене праћен је смањењем укупне индустријске производње, падом инвестиција што је крајње резултовало падом бруто домаћег производа. Пад прикупљених прихода у 2009. години узрокован је падом прихода у главним категоријама, првенствено падом прихода од ПДВ-а који су смањени због кретања у спољној трговини, односно због високо негативне стопе раста увоза. Пад прихода од царина узрокован је ступањем на снагу Споразума о

стабилизацији и придруживању¹¹ са ЕУ, те је због успоравања економске активности у БиХ и у свијету, а под дејством глобалне економско-финансијске кризе, смањен укупан увоз у 2009. години.

Графикон 3. приказује кретање бруто наплате прихода од индиректних пореза током година по врстама прихода појединачно. Најзначајнији приходи остварени су од ПДВ-а, након чега је значајан износ остварен од акциза. Уколико посматрамо приходе од путарине и приходе од увозних и извозних дажбина, односно приходе од царина можемо закључити да су у периоду 2006-2011. година приходи од царина били већи у односу на приходе од путарине. Разлог смањења прихода од царина током година огледа се у процесу либерализације спољне трговине који подразумева слободну трговину између појединих земаља, а који се спроводио у фазама кроз потписивање билатералних и мултилатералних споразума између појединих земаља. Прва фаза либерализације почела је 2007. године након чега је видљиво како наплата прихода од царина почиње да опада. Наплата прихода од акциза континуирано расте што се огледа у повећању акцизе на одређене производе дефинисаном измјенама Закона¹².

Графикон 3. Бруто наплата прихода од индиректних пореза у периоду 2006-2018. година по врстама (у милионима КМ)



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ

¹¹ ССП (постепено укидање царина и смањење осталих нефискалних дажбина при увозу)

¹² Закон о акцизама („Службени гласник БиХ“ бр. 49/09,49/14,60/14,91/17) и Одлуке о утврђивању специфичне и минималне акцизе

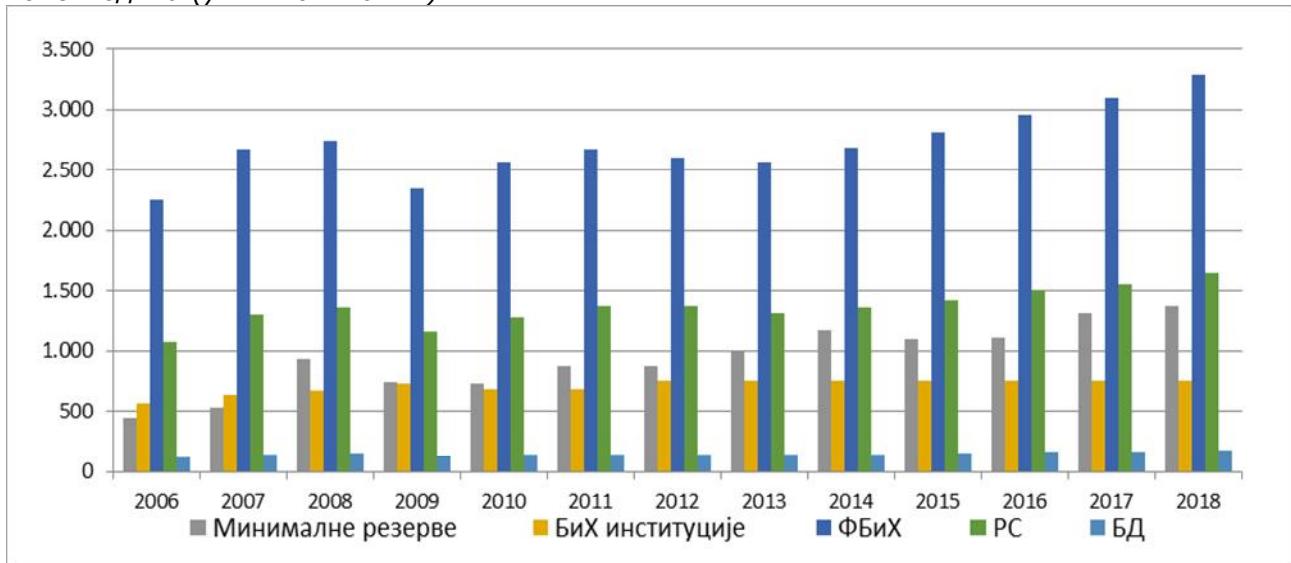
5. Расподјела прихода од индиректних пореза за период 2006-2018. година

5.1. Расподјела прихода корисницима

5.1.1. Расподјела бруто прихода

На графикону 4. приказана је расподјела бруто прихода од индиректних пореза за период 2006-2018. година у милионима КМ. Из износа бруто прихода искључена је наплата намјенске путарине. Из приказаних података долазимо до сазнања да је распоређени бруто износ у 2018. години већи за 62,59% у односу на 2006. годину, те је износ за расподјелу прихода од индиректних пореза највећи у 2018. години. Највећи раст у 2018. години у апсолутном износу у поређењу са 2006. годином имао је удио Републике Српске који је порастао за 54,0 %. У трогодишњем периоду 2006-2008. година укупно распоређен приход има тенденцију раста у складу са наплатом, те је видљиво нагло опадање расподјеле прихода у 2009. години, а под утицајем глобалне економско-финансијске кризе, након чега расподјела константно расте. Видљиво је такође да је расподјела прихода од индиректних пореза према институцијама БиХ од 2012. године фиксна те износи 750 милиона КМ. Износ је дефинисан Споразумом о усвајању документа глобални оквир фискалних биланса и политика у Босни и Херцеговини¹³.

Графикон 4. Расподјела бруто прихода од индиректних пореза корисницима у периоду 2006-2018. година (у милионима КМ)



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ

У табели 2. приказана је расподјела бруто прихода од индиректних пореза за период 2006-2018. година у процентима.

¹³ https://www.mft.gov.ba/srb/images/stories/budzet/gfo/2018/Sporazum%20GO_srp_pdf.pdf

Табела 2. Расподјела бруто прихода од индиректних пореза корисницима у периоду 2006-2018. година (у % и разлика у п.п.)

у %	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	п.п. (2018- 2006)
Минималне резерве	10.0	10.0	15.9	14.5	13.5	15.3	15.4	17.3	19.1	17.6	17.1	19.2	19.0	9.0
БиХ институције	12.7	12.1	11.5	14.3	12.7	12.0	13.0	13.0	12.3	12.0	11.6	10.9	10.4	-2.3
ФБиХ	50.6	50.5	46.8	45.9	47.5	46.4	45.2	44.5	43.9	45.2	45.6	44.9	45.4	-5.2
РС	24.0	24.7	23.2	22.8	23.7	23.7	23.9	22.7	22.2	22.7	23.3	22.6	22.8	-1.3
БД	2.7	2.7	2.6	2.5	2.6	2.6	2.5	2.5	2.4	2.5	2.5	2.5	2.5	-0.2
Укупно	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	0

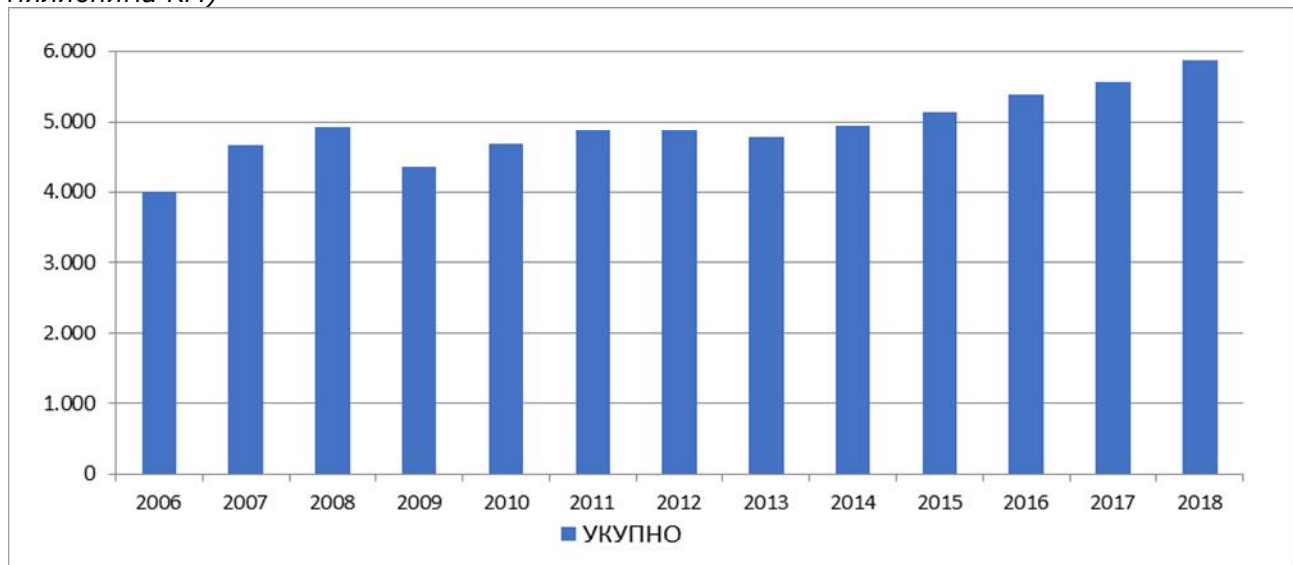
Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ

Из приказаних података долазимо до сазнања о пројмени структуре расподјеле, јер се процентуално највећи раст у расподјели прихода од индиректних пореза у 2018. години у поређењу са почетним периодом, односно у поређењу са 2006. годином односи на минималне резерве (9 п.п.), док Федерација БиХ биљежи највећи пад у 2018. години у односу на почетни период (-5,2 п.п.), а у поређењу са другим учесницима у расподјели. Дакле, посматрајући просјек коефицијената за 2018. годину у односу на 2006. годину примјети се благо смањење учешћа ентитета, Брчко Дистрикта и институција БиХ у расподјели, те сходно томе повећање учешћа расподјеле у корист минималних резерви.

5.1.2. Расподјела нето прихода

Графикон 5. приказује укупне нето приходе од индиректних пореза за период 2006-2018. година у милионима КМ.

Графикон 5. Укупни нето приходи од индиректних пореза у периоду 2006-2018. година (у милионима КМ)



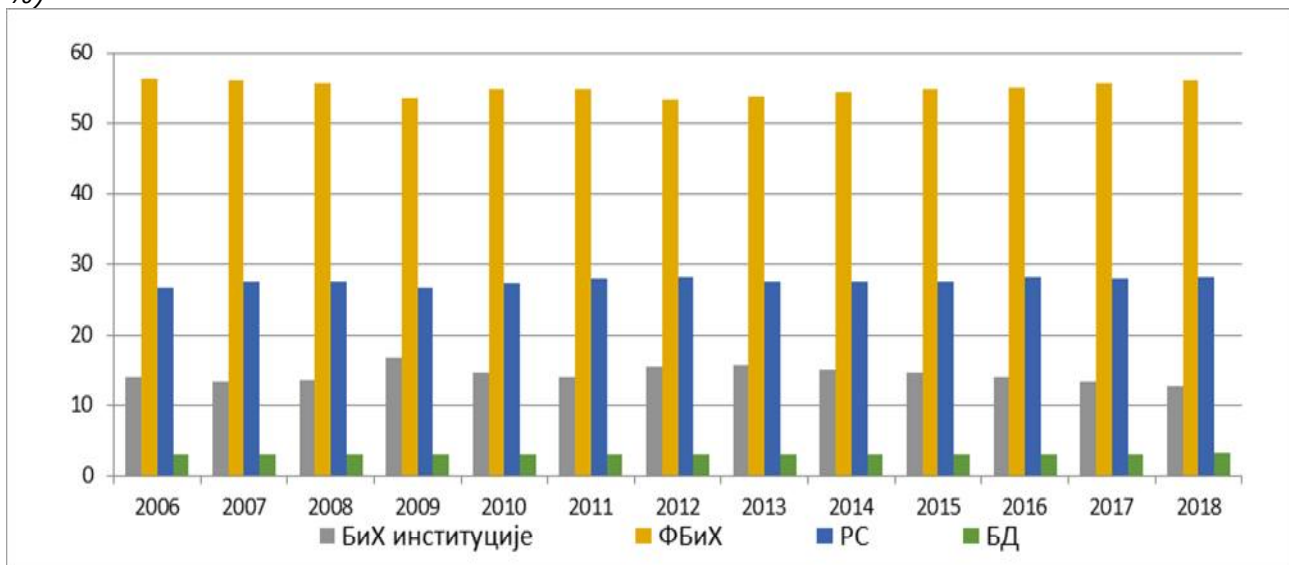
Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ

Ако посматрамо динамику кретања нето прихода може се уочити тренд раста уз повремене изузетке 2009. и 2013. године. Из приказаних података долазимо до сазнања да је износ нето

прихода у 2018. години већи за 46,33 % у односу на почетни период, односно 2006. годину, те да је највећи у 2018. години што је уско повезано са кретањем наплате.

Графикон 6. приказује расподјелу нето прихода од индиректних пореза корисницима у периоду 2006-2018. година у процентима која обухвата институције БиХ, ентитете и Брчко Дистрикт. Из података се може видјети да је износ расподјеле ентитетима имао флукуацијски тренд с тим да је највећи износ расподјељен у 2018. години. Федерација БиХ има највећи удио у расподјели, након чега је значајан износ расподјељен Републици Српској, затим институцијама БиХ, те Брчко Дистрикту.

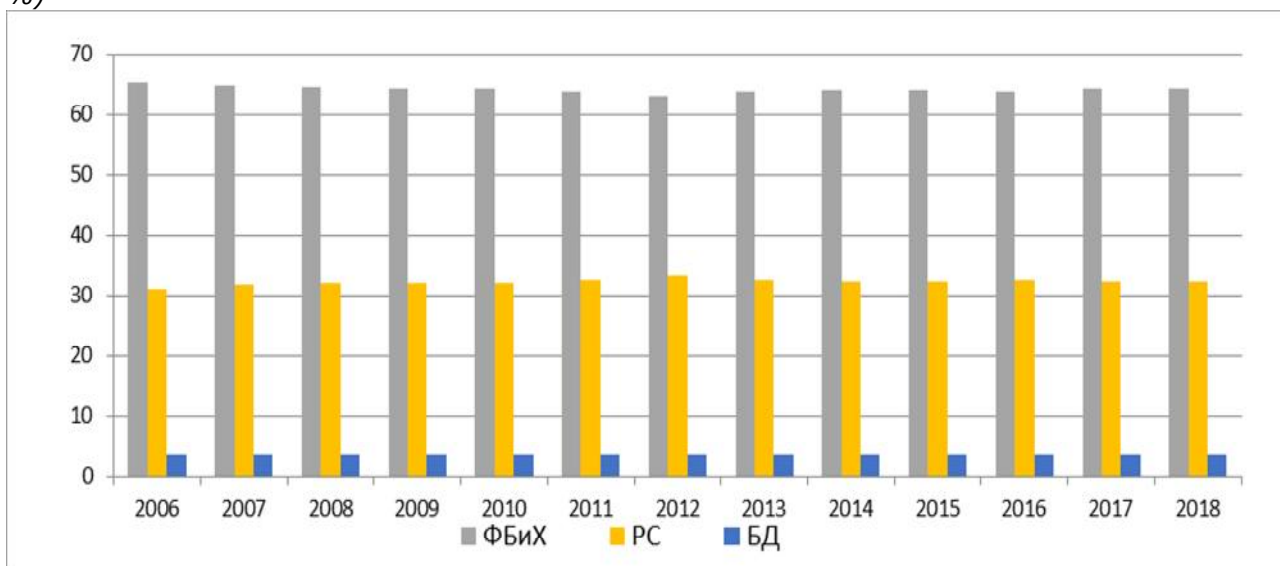
Графикон 6. Расподјела нето прихода од индиректних пореза у периоду 2006-2018. година (у %)



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ

Графикон 7. приказује расподјелу нето прихода од индиректних пореза ентитетима и Брчко Дистрикту у периоду 2006-2018. година која је приказана у процентима из чега долазимо до сазнања да је коефицијент за расподјелу ентитетима флукуирајући док је коефицијент за расподјелу Брчко Дистрикту фиксни и износи 3,55%. У посматраном периоду Федерација БиХ је остварила највећи коефицијент расподјеле у 2006. години, а најмањи у 2012. години, што доводи до обрнутог кретања за Републику Српску. Уколико посматрамо расподјелу нето прихода од индиректних пореза у 2018. години у односу на 2006. годину као почетну, односно базу годину, примјетимо смањење коефицијента у Федерацији БиХ за 1,14 п.п. у корист Републике Српске.

Графикон 7. Расподјела нето прихода од индиректних пореза у периоду 2006-2018. година (у %)



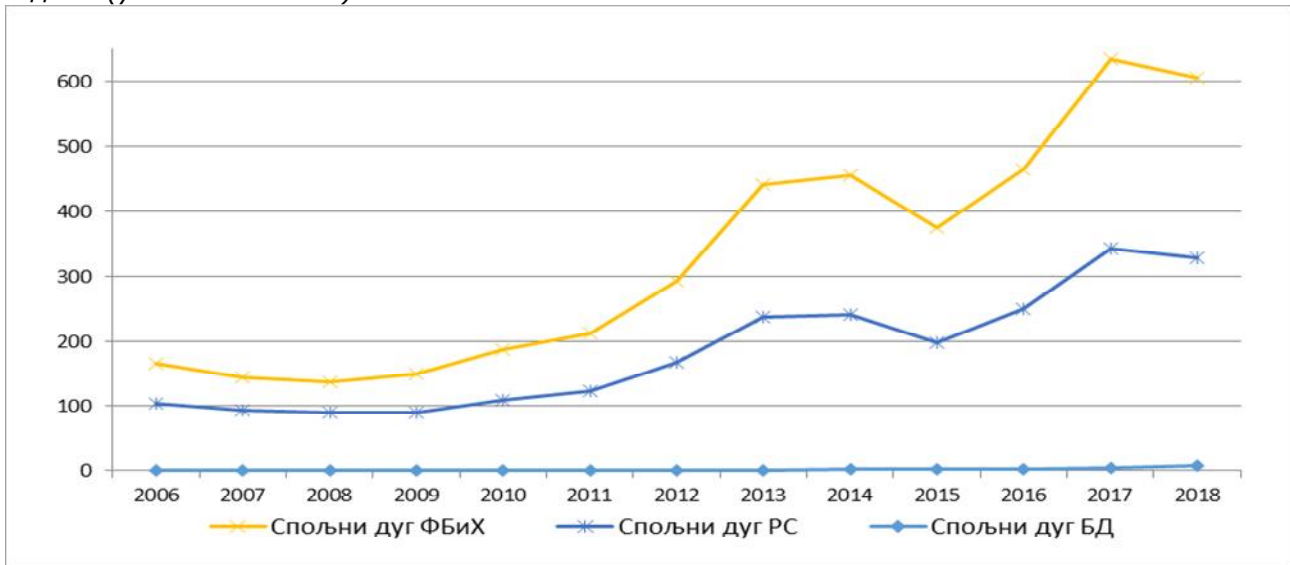
Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ

5.2. Спољни дуг

Приликом расподјеле прихода од индиректних пореза, а након расподијеле дијела средстава који се издваја за минималне ресерве и за финансирање институција БиХ, спољни дуг има приоритет. Он се према динамици доспијећа одузима од средстава намјењених за расподјелу ентитетима и Брчко Дистрикту. Повећање расподјеле прихода од индиректних пореза намјењених за финансирање спољног дуга у периоду 2006-2018. година указује на повећану задуженост земље код страних повјериоца, а самим тим и на повећану зависност БиХ, односно ентитета и Брчко Дистрикта о страним повјериоцима. Дакле, сразмјерно повећању спољног дуга повећавале су се и обавезе по основу финансирања истог у оба ентитета и Брчко Дистрикту.

Из графикона 8. видљиво је како расподјела прихода за финансирање спољног дуга у посматраном периоду има тенденцију раста у ентитетима и у Брчко Дистрикту. Иако смо раније приказали значајнији раст у наплати и расподјели прихода од индиректних пореза, истовремено са растом прихода расте и спољни дуг земље, те су растуће обавезе по основу финансирања спољног дуга, у складу са утврђеним системом и начином расподјеле, „прогутале“ велики дио средстава која се у коначници расподјељују ентитетима и нижим нивоима управе.

Графикон 8. Финансирање спољног дуга ентитета и Брчко Дистрикта за период 2006-2018. година (у милионима КМ)



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ

Табела 3. приказује структуру спољног дуга ентитета и Брчко Дистрикта у процентима. Дакле, посматрајући кретање структуре спољног дуга за 2018. годину у односу на 2006. годину примјетно је повећање издвајања средстава у Федерацији БиХ као и благо повећање у учешћу издвојене расподеле у Брчко Дистрикту, те сходно томе смањење издвојених средстава у Републици Српској.

Табела 3. Финансирање спољног дуга ентитета и Брчко Дистрикта за период 2006-2018. година (у %)

у %	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Спољни дуг ФБиХ	61.64	61.10	60.67	62.58	63.39	63.13	63.43	64.94	65.18	65.01	64.71	64.54	64.34
Спољни дуг РС	38.35	38.86	39.28	37.36	36.57	36.84	36.54	34.94	34.60	34.49	34.93	34.99	34.90
Спољни дуг БД	0.00	0.04	0.06	0.05	0.04	0.04	0.03	0.12	0.21	0.50	0.36	0.46	0.76
Укупно	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ

5.3. Расподела прихода од путарине за аутопутеве

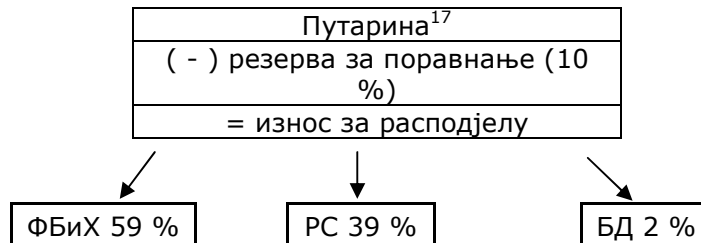
У складу са чланом 2. Закона о акцизама у Босни и Херцеговини¹⁴ за наплату прихода од путарине за аутопутеве УИО је отворила посебан подрачун у оквиру Јединственог рачуна, а расподела прихода од путарине врши се према методологији коју прописује Управни одбор УИО посебним актом. У складу с тим, Управни одбор УИО доноси Одлуку о привременој расподјели прихода од путарине за аутопутеве којом се утврђује привремена расподела¹⁵. Према методологији, од укупно наплаћених прихода 10% остаје на подрачуну Јединственог рачуна те служи за поравнање прихода по утврђивању коначне методологије расподеле. Преосталих 90% прихода дијели се између ентитета и Брчко Дистрикта према процентима приказаним у графикону 9. Законом о измјенама и допунама Закона о акцизама у Босни и

¹⁴ „Службени гласник БиХ”, бр. 49/09

¹⁵ „Службени гласник БиХ”, бр. 102/09,

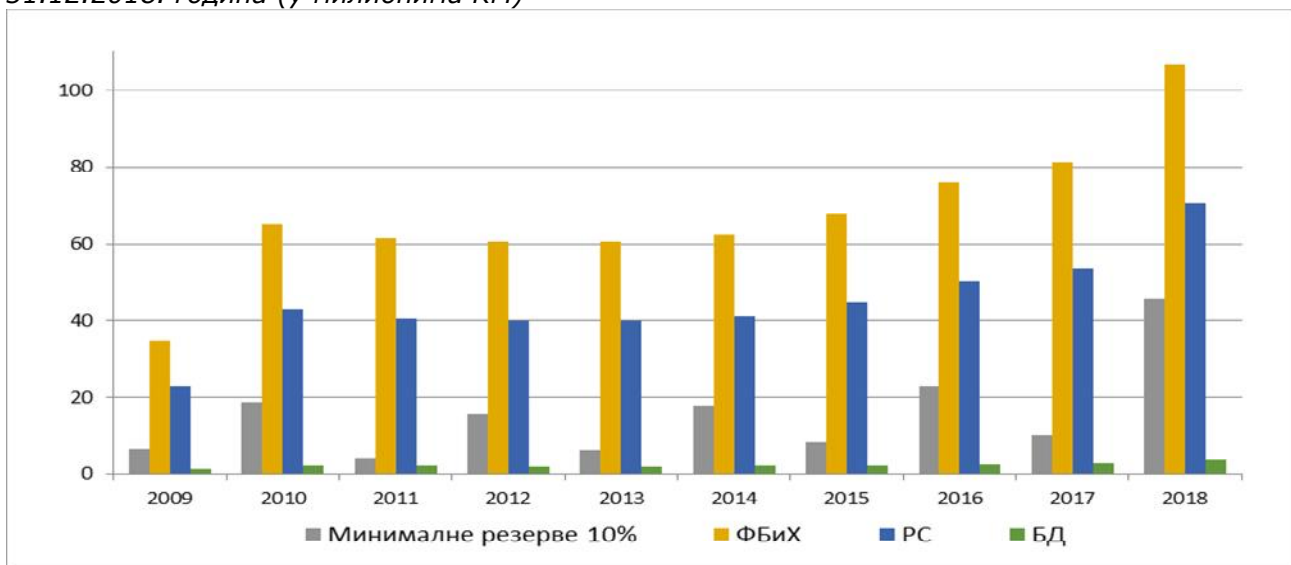
Херцеговини¹⁶ износ путарине за аутопутеве је повећан са 0,10 КМ на 0,25 КМ те се од 01.02.2018. године на посебан подрачун прикупља путарина у износу од 0,25 КМ по литри деривата који се прода на тржишту БиХ.

Графикон 9. Систем расподеле прихода од путарине за аутопутеве у БиХ



На графикону 10. приказана је расподела прихода од путарине корисницима у периоду 01.07.2009.- 31.12.2018. година у милионима КМ.

Графикон 10. Расподела прихода од путарине корисницима у периоду 01.07.2009-31.12.2018. година (у милионима КМ)



Извор: Подаци Управе за индиректно опорезивање БиХ

¹⁶ „Службени гласник БиХ”, бр. 91/17

¹⁷ У периоду 01.07.2009. – 31.01.2018. године путарина за аутопутеве је износила 0,10 КМ, те од 01.02.2018. године износи 0,25 КМ.

Пројекције пореских прихода као елемент процеса буџетирања и средњорочног фискалног управљања: међународни стандарди и пракса vs БиХ

(припремила: др Динка Антић)

Увод

Пројекције пореских прихода представљају важан сегмент фискалних пројекција и прогноза. Водеће међународне организације, попут ММФ и OECD, струковне асоцијације рачуновођа и ревизора јавног сектора и регионалне интеграције, као ЕУ, дуги низ година су креирале засебне стандарде за фискалне пројекције, модификујући их најбољом свјетском праксом. С обзиром да фискалне пројекције представљају инпут у процесу буџетирања и ограничење средњорочних фискалних оквира стандарди за фискалне пројекције су инкорпоросани у међународне стандарде буџетирања, како једногодишњег, на нивоу фискалне године, тако и средњорочног и дугорочног буџетског циклуса. Поред тога, фискалне пројекције прате и фискалну структуру земаља, те се стандарди за њихову израду примјењују не само од стране централних (федералних) влада, већ и од влада нижих нивоа власти.

Потреба за креирањем глобалних стандарда за израду фискалних пројекција и прогноза постала је ургентно питање након појаве посљедње глобалне финансијске и економске кризе, када је у први план дошло питање транспарентности јавних финансија земаља. Обједињавање стандарда започело је 2011. у оквиру Глобалне иницијативе за фискалну транспарентност – GIFT (*The Global Initiative for Fiscal Transparency*), којој су се поред влада појединих земаља прикључили ММФ, OECD, Свјетска банка, IBP (*the International Budget Partnership*), IFAC (*International Federation of Accountants*), организације цивилног друштва и многи појединци. Мрежа GIFT-а је развила сет принципа фискалне транспарентности који омогућавају директно учествовање јавности у формулацији и имплементацији фискалне политике. Да би се остварили прокламовани принципи фискалне транспарентности дефинисани су стандарди и норме, који се, с времена на вријеме, ревидирају учинцима најбоље праксе. Ипак, не постоје јединствени стандарди фискалне транспарентности, нити јединствена најбоља пракса. Стандарди фискалне транспарентности ММФ-а представљају службене међународне стандарде, док су OECD принципи буџетског управљања (OECD, 2014) дио међународног права за државе чланице. Постоје и различити међународно прихваћени инструменти и стандарди за оцјену фискалне транспарентности, као што су стандарди Свјетске банке (PEFA).

ММФ

Стандарди фискалне транспарентности ММФ-а (IMF, 2014) усмјерени су на све главне сегменте фискалне политике и система. Најважнија подручја за имплементацију стандарда су фискално извјештавање, фискалне пројекције и буџетирање, те фискални ризици и управљање. Транспарентност јавних финансија у великој мјери зависи од врсте друштвено-политичког уређења, степена развоја демократије и институција, те од снаге цивилног друштва. Стога, није могуће очекивати да ће све земље једнаком брзином и у идентичном временском периоду имплементирати стандарде фискалне транспарентности. Свјесни реалности ММФ је за начела и стандарде у оквиру њих понудио основну, добру и напредну праксу. Логично је очекивати да би свака земља морала да преузме основну праксу, те да у наредним корацима постепено преузима добру и напреднију праксу.

Начело фискалног извјештавања

Начело фискалног извјештавања налаже да фискални извјештаји требају да пруже свеобухватан, релевантан, благовремен и поуздан приказ финансијске позиције и учинака

владе. У оквиру овог начела за пројекције прихода је од значаја интегритет (1.4.) фискалних података. Интегритет у основи подразумева конзистентност извјештавања, која треба да обезбиједи упоредивост буџета, извјештаја и фискалних прогноза *ex ante* и *ex post* (IMF, 2018), при чему је нужно да се укључе и објашњења девијација (1.4.3.). Ово је од пријеке важности за земље које фискалне циљеве дефинишу у номиналним вриједностима. Упоредивост фискалних прогноза и фискалних извјештаја не односи се само на податке, већ и на методологију и начин њихове презентације. Међутим, разлике између фискалних прогноза и извјештаја су присутне у већем броју земаља. Основни узрок је чињеница да најчешће извјештаје и прогнозе припремају различите институције, које се воде различитим циљевима и примјењују различите приступе и рачуноводствену методологију. Исто тако, важан разлог за појаву нарушавања интегритета може бити различит обухват владе, гдје се фискалне прогнозе прихода врше за општу владу, а извјештаји се презентују за одређени ниво владе или ограничени обухват институција (IMF, 2018).

Основна пракса подразумева да се припрема најмање један фискални извјештај на истим основама као фискалне прогнозе/буџет. Добра пракса налаже да су фискалне прогнозе/буџет и извршење упоредиви, те да је извршење усклађено са фискалном статистиком или коначним извјештајима. Напредна пракса у себи интегрише основну и добру праксу, с тим да је извршење усклађено и са фискалном статистиком и са коначним извјештајима.

За квалитет пројекција прихода од индиректног значаја је и обухват пореских издатака (1.1.4.). Порески издаци представљају фискалне губитке који настају као посљедица пореских олакшица (ослобађања, поврата, пореских кредита, нижих стопа и сл.). Измјене политика могу имати позитивне фискалне учинке у виду повећања прихода, али и негативне у виду смањења прихода због одобравања пореских олакшица. У циљу транспарентности потребно је процијенити пореске издатке као губитак пореских прихода. Стандард налаже да влада редовно објављује пореске издатке и управља губицима прихода. Основни захтјев код испуњења овог стандарда подразумева да се порески издаци објављују најмање једном годишње. Добра пракса у овом сегменту извјештавања налаже да се порески издаци процјењују по секторима или подручјима политика, те да се објављују најмање једном годишње. Напредна пракса подразумева контролу висине пореских издатака и постојање буџетских циљева који се помоћу њих остварују.

Начело фискалних прогноза и буџетирања

За израду пројекција прихода најважнији стандарди су дефинисани у оквиру другог начела фискалне транспарентности, која захтијева да буџети и фискалне прогнозе, на темељу који су припремљени буџети, требају пружити јасан приказ буџетских циљева владе и политика, те свеобухватне, благовремене и кредибилне пројекције еволуције јавних финансија. Буџетска документација укључује сљедеће документе (IMF, 2018):

- Фискалну стратегију владе, која треба да садржи јасне фискалне циљеве који ће представљати основу за оцјену учинковитости владе;
- Средњорочни фискални оквир (MTFF – *mid-term fiscal framework*), који укључује средњорочне макроекономске и фискалне пројекције за период од двије до четири године након текуће фискалне године;
- Средњорочни буџетски оквир (MTBF – *mid-term budget framework*), који укључује пројекције расхода;
- Резиме приоритета владиних националних и секторских политика;
- Процјене годишњег буџета;
- Нацрт буџета;
- Додатну буџетску документацију и анексе.

Начело фискалних прогноза и буџетирања има четири димензије: свеобухватност, редовност, оријентацију ка политикама и кредибилитет.

Димензија свеобухватности (2.1.) налаже да фискалне прогнозе требају пружити свеобухватан преглед фискалних очекивања. Приходи требају бити изражени без нетирања са расходима које имају агенције које наплаћују приходе. Поред тога, порески приходи требају бити исказани у цијелости, без обзира да ли су општег или намјенског карактера, односно, независно од њихове расподеле. Непорески приходи које убиру одређене агенције владе исказују се у пуном износу без обзира на њихову припадност, односно, да ли се слијевају на рачуне јавних прихода за финансирање буџетских издатака или их задржава агенција за своје издатке.

У оквиру овог стандарда захтијева се да се буџетске пројекције требају темељити на свеобухватним макроекономским пројекцијама, које требају бити објављене и објашњене (2.1.2.). Основна пракса код примјене овог стандарда треба да укључи минимално захтјев да буџетски документ обухвата прогнозе кључних макроекономских варијабли. Добра пракса укључује и објаву претпоставки на бази којих су израђене макроекономске пројекције, а напредна би подразумијевала укључивање прогноза и објашњења кључних макроекономских варијабли и њихових компоненти, заједно са претпоставкама.

Стандард (2.1.3.) захтијева да средњорочни буџетски оквири укључи извршење и пројекције прихода, расхода и финансирања у средњорочном периоду на истим основама као и годишњи буџет. Основна пракса подразумијева да буџетска документација укључује извршење двије претходне године и средњорочне пројекције прихода/расхода/финансирања на агрегатном нивоу. Ради се о минималним и уједно максималним захтјевима за пројекције прихода, док је за расходе и финансирање понуђена и добра и напредна пракса.

Стандард оријентације према политикама (2.3) захтијева да фискалне прогнозе и буџети требају бити представљени на начин да олакшају анализу политика и одговорност влада.

Од економских и фискалних пројекција захтијева се кредибилитет (стандард 2.4.). Државе су често склоне оптимизму приликом израде макроекономских и фискалних прогноза. Као коректив таквој пракси врло често се успостављају фискални савјети или слична координациона тијела у сфери фискалне политике. Фискални савјети представљају независни механизам за евалуацију владиних прогноза. Она врше независне анализе, прегледе и надзор владиних политика, планова и извршења, припремају независне макроекономске и буџетске пројекције, како би оцијенили владине пројекције.

Кредибилитет укључује независну евалуацију (2.4.1.) владиних економских и фискалних прогноза и извршења. С обзиром да се ради о фискалним прогнозама и пројекцијама могућа су одступања остварења у односу на пројектоване због дјеловања различитих интерних и екстерних фактора. Основна пракса налаже да буџетска документација укључи поређење између владиних економских и фискалних пројекција и оних које врше независне институције. Добра пракса подразумијева да независни субјект врши евалуацију владиних економских и фискалних прогноза, а напредна укључује и евалуацију извршења у односу на циљеве фискалне политике.

Стандард кредибилитета подразумијева идентичан приступ код усклађивања прогноза (2.4.3.). Прогнозе су по својој нарави неизвјесне, посебно у вези екстерних економских шокова, који имају реперкусије на пореске приходе. Други фактор који може унијети неизвјесност у пројекције јесте несталност и неодређеност будућих фискалних мјера. Имајући то у виду нормално је очекивати утицај на фискалне пројекције. Стандард

одговорности влада подразумијева да ће влада пружити јасна објашњења утицаја макроекономских кретања и дискреционих владиних мјера на фискалне прогнозе. Стандард налаже да буџетска документација и накнадна ажурирања објасне било које материјалне измјене у односу на претходне владине фискалне пројекције. При томе је потребно разлучити фискални утицај нове мјере политика од основних прогноза (*baseline*). Ревизија фискалних / пореских прогноза се врши обично једном годишње, а разлози могу бити значајне измјене макроекономских индикатора или измјене у фискалним циљевима и пореским политикама. Основни стандард подразумијева да су све разлике између узастопних владиних прогноза прихода, расхода и финансирања приказани на агрегатном нивоу, са квалитативном расправом о утицају нових политика на прогнозе. Добра пракса налаже да се наведене разлике у прогнозама разложе на укупан ефекат нових политика и макроекономске детерминанте. Разлике у односу на основну праксу се односе на презентацију ефеката. Потребно је ефекте пореске политике разлучити од ефекта промјена макроекономских варијабли. Напредни стандарди подразумијевају да се разлике у прогнозама прикажу према ефектима измјена појединих политика и ефектима осталих фактора попут техничких фактора или рачуноводствених прилагођавања. Напредна пракса *de facto* подразумијева детаљну декомпозицију ефеката, од измјена макроекономских варијабли и пореских политика до утицаја дискреционих надлежности владе и утицаја техничко-административних фактора на пројекције пореских прихода. Декомпозиција фактора би требала помоћи анализи пројекција, у смислу њихове реалности и одрживости.

Начело фискалне анализе ризика и управљања

Треће начело фискалне транспарентности односи се на фискалне ризике и фискално управљање. Влада је дужна објавити, анализирати и управљати ризицима јавних финансија, као и обезбиједити ефективну координацију процеса доношења фискалних одлука унутар јавног сектора.

Стандард 3.1 налаже објаву и анализу фискалних ризика. Влада је дужна редовно објављивати извјештаје о ризицима за извршење фискалних пројекција. Ризици укључују макроекономске ризике (3.1.1.) и специфичне фискалне ризике (3.1.2.).

Влада треба извијестити о томе како се фискално извршење разликује од основних прогноза као посљедица различитих макроекономских претпоставки. Изненадне промјене у кретању макроекономских индикатора и екстерни шокови могу бити од суштинског значаја за извршење прихода. Основни захтјев подразумијева да буџетска документација укључује разматрање осјетљивости фискалних прогноза на главне макроекономске претпоставке. Добра пракса налаже да буџетска документација укључује анализу сензитивности и алтернативне макроекономске и фискалне сценарије прогноза. Потребно је квантификовати утицај шокова на наплату прихода. Анализа сензитивности обично укључује израду оптимистичког и песимистичког сценарија (IMF, 2018). Раст економије, раст цијена, кретање цијена нафте и сировина на свјетском тржишу увелико детерминишу кретање наплате царина и пореза, поготово у малим и отвореним економијама. У основи ради се о алтернативним сценаријима фискалних пројекција, које се заснивају на алтернативним макроекономским пројекцијама најважнијих агрегата, попут БДП и цијена. Напредни стандарди укључују и припрему вјероватних прогноза фискалних резултата.

Влада је дужна да обезбиједи редовни извјештај о главним ризицима остварења фискалних пројекција (3.1.2.). Основна пракса налаже да се главни специфични ризици остварења фискалних прогноза објаве у збирном извјештају и размотре у квалитативном смислу. Добра пракса подразумијева и процјену величине утицаја специфичних ризика на остварење

фискалних пројекција. Напредна пракса укључује и процјену вјероватности настанка специфичних ризика.

Влада је дужна да редовно објављује пројекције еволуције јавних финансија на дуги рок, поготово када се ради о одрживости финансирања пензионих и здравствених фондова (3.1.3.).

Стандард 3.2. налаже управљање специфичним ризицима за јавне финансије, који требају бити под редовним надзором, који се требају објавити и којима се треба управљати. Ради се о ризицима везаним за изложеност финансијског сектора, кориштења природних ресурса или еколошким ризицима.

ОЕСД

Захтјеве међународних стандарда фискалне транспарентности у вези са фискалним пројекцијама могуће је анализирати кроз фазе процеса буџетирања у којима је, зависно од фазе, потребно обезбиједити различите облике фискалне транспарентности пројекција прихода.

Према ОЕСД (2017) транспарентност фискалних и макроекономских пројекција је потребно обезбиједити у свим фазама процеса буџетирања. Већ у фази припреме нацрта буџета потребно је имати макроекономске претпоставке и пројекције прихода. Буџет треба да укључи детаљно образложење за све порезе које обухвата. Он треба имати средњорочни хоризонт илуструјући на који начин ће се порески приходи кретати у најмање двије наредне фискалне године. Исто тако, приједлог буџета за наредну фискалну годину мора бити усклађен са пројекцијама које су садржане у најранијим фискалним извјештајима за исти период, а сва одступања морају бити објашњена.

У фази израде приједлога буџета потребно је дефинисати циљеве пореске политике у наредној фискалној години и у средњорочном периоду. У приједлогу буџета намјенски порески приходи морају бити јасно назначени. Прогнозе готовинског тока буџета треба да се наслањају на пројекције прихода. Потребна је посебна пажња у вези са утицајем сезонског фактора на наплату прихода, који доводи до осцилација током године, као и осталих једнократних и нередовних фактора који могу довести до снажније флукуације прихода. Добра пракса налаже објаву прогноза прихода крајем године или на почетку наредне фискалне године.

Према стандардима ОЕСД (2002) могуће су ревизије прогноза прихода током године. Ревидиране прогнозе се морају приказати одвојено. У извјештајима о извршењу буџета потребно је упоредити текућу наплату прихода са прогнозама. Уколико постоје значајне разлике између стварне наплате и прогноза потребно их је објаснити. Исто тако, приликом поређења извршења са прогнозама потребно је обезбиједити упоредивост периода. ОЕСД налаже да прогнозе прихода ревидирају полугодишње, с тим да се ради о средњорочним пројекцијама прихода које укључују прогнозе за текућу фискалну годину и, најмање, за наредне двије године. Исто тако, потребно је полугодишње ревидирати економске претпоставке на којима се заснива пројекција буџета. Кључни фискални ризик за владе представљају одступања од прогноза кључних економских претпоставки.

ЕУ

У Европској унији планирање пореских прихода је саставни дио годишњег буџетирања и вишегодишњег фискалног планирања. Обавеза вишегодишњег планирања буџета постоји још

од 1998., када је усвојена Уредба бр. 1466/97. Наведена обавеза се назива и превентивном димензијом Пакта стабилности. Чланице су дужне да на годишњој основи (крајем априла) доставе Европској комисији средњорочне буџетске планове. Планови, између осталог, треба да садрже и планирани раст прихода владе уколико се не промијене политике (тзв. основни или *baseline* сценарио) и квантификацију дискреционих мјера владе у подручју прихода. Да би се обавезе средњорочног планирања додатно учврстиле било је нужно чланице обавезати да средњорочно планирање буџета примјењују и на националном нивоу. Директивом о буџетским оквирима¹⁸ прописано је да се хоризонт националног фискалног планирања проширује изван обавезе израде годишњег буџета. Према чл. 9(1) чланице су дужне да успоставе кредибилни и ефективни средњорочни буџетски оквир, који ће обезбиједити хоризонт фискалног планирања од најмање три године, како би се омогућило да национално фискално планирање прати вишегодишњу перспективу фискалног планирања. Чланице су дужне израдити пројекције главних врста прихода за буџетску годину и након ње на бази непромијењених политика, те описати средњорочне политике које имају утицај на финансије владе, аналитички, по главним врстама прихода. Потребно је показати колико износе ефекти прилагођавања у односу на пројекције на бази непромијењених политика. Будући да влада у већој мјери може управљати издацима, а у мањој мјери приходима, средњорочне пројекције прихода се често презентују у одвојеном документу који прати пројекције расхода.

У погледу хоризонта планирања потребно је избалансирати користи и недостатке кратког, односно дужег хоризонта. Краћи период доприноси поузданости остварења пројекција, док дужи период доприноси квалитети управљања јавним финансијама, будући да се добија шира фискална слика (Sherwood, 2015). Директива о буџетским оквирима обавезује чланице да усвоје хоризонт фискалног планирања од најмање три године. Наведена одредба треба се сматрати минималним периодом¹⁹, која не спречава чланице да продуже период планирања. У већини чланица се примјењује *rolling* принцип, који подразумева помјерање фиксног периода, губи се прва година претходног планског периода, која постаје текућа буџетска година, а додаје се година која слиједи након претходног планског периода. Често период фискалног планирања зависи и од изборних циклуса²⁰. Чак и чл. 11 Директиве препознаје проблем фискалног планирања у условима промјене владе. Изабрана влада може да изврши ревидирање средњорочног буџетског оквира који је донијела претходна влада у складу са својим циљевима и приоритетима, с тим да прикаже разлике ревидираног оквира у односу на претходно усвојени.

Пракса у свијету

Истраживање о ефикасности прогноза прихода, које су спровели Danninger, Cangiano i Kyobe (2005) обухватило је 34 земље, од којих 1/5 чине земље у транзицији, а преостале неразвијене земље. Иако се ради о прилично хетерогеном скупу, истраживање је показало мале разлике у праксама пројектовања прихода.

Kyobe и Danninger (2005), на бази истраживања праксе, закључују да је опсег пројекција у смислу обухвата пореских прихода много шири у развијеним западним земљама, јер укључују све нивое владе, ванбуџетске фондове и јавне корпорације. С друге стране, пројекције прихода у мање развијеним земљама најчешће обухватају само пореске приходе централне владе. Око трећине земаља обухваћених истраживањем пројекције израђује за средњорочно

¹⁸ Council Directive 2011/85/EU on requirements for budgetary frameworks of the Member States

¹⁹ Већина чланица прописује плански период фиксне дужине од три године, док Аустрија, Данска, Естонија, Њемачка, Грчка, Италија и Луксембург прописују фиксни период од четири године. Белгија и Француска приписују минимални период од три године, што значи да могу у пракси да продуже плански хоризонт. Извор: Sherwood (2015).

²⁰ Финска, Холандија и В. Британија не примјењују *rolling* принцип, а плански хоризонт се подудару са мандатом владе. Извор: Sherwood (2015).

плански период, но, често средњорочне пројекције прихода нису на адекватан начин интегрисане у годишњи буџетски процес. Најчећа дужина планског периода је три године.

Истраживање Куобе и Danninger-а (2005) је показало да све земље обухваћене истраживањем израђују макроекономске пројекције, али да око 1/5 земаља користи макроекономске претпоставке које се разликују од макроекономских пројекција. Ова појава указује на проблем координације институција у буџетском процесу и ефикасног фискалног управљања. Наведена пракса није уобичајена само у мање развијеним земљама. И најразвијеније земље, попут Канаде и Холандије, користе опрезне прогнозе раста како би минимизирале ризик од фискалних шокова. С друге стране, примијећена је и склоност земаља да користе оптимистичније макроекономске претпоставке раста него што су званичне пројекције, што се може објаснити чињеницом да се пројекције користе као циљеви за извршење, те да су израђене под политичким утицајем (Куобе и др., 2005).

У већини анкетираних земаља министарство финансија је једина институција надлежна за буџет и пројекције прихода. Међутим, у процес израде пројекција може бити укључен низ институција које имају утицај на наплату прихода, попут царинских и пореских управа, ванбуџетских фондова и др. Исто тако, најчешће се само једна агенција бави израдом макроекономских пројекција. Укључивање више институција у пројектовање прихода често доводи до паралелних пројекција, које се могу интегрисати у коначне пројекције или се посљедња ријеч у погледу одабира пројекција оставља министарству финансија. У око 2/3 земаља обухваћених истраживањима влада, темељем дискреционих овласти, врши прилагођавање пројекција. Један од разлога за уплив у израду пројекција јесте да се прикрију проблеми с којима се влада суочава или се ради с намјером да се поставе пореској администрацији виши циљеви за извршење (Куобе и др., 2005).

Већина земаља производи пројекције прихода једном годишње. Малобројно особље (максимално до 5 особа) које се бави израдом пројекција прихода користи најчешће једноставне статистичке технике. Практика земаља је тестирана на бази три главна обиљежја прогноза – транспарентности, формалности и организационој једноставности. У оквиру сваког обиљежја дефинисани су елементи на основу којих је тестирана свака земаља из узорка и који чине својеврсни преглед, који би се требао користити као полазиште за тестирање националне праксе пројектовања прихода (вид. Оквир 1).

Формални аспект се тестира на бази испуњавања четири захтјева. Надлежности за израду пројекција прихода требају бити формално прописане у писаној форми, како би се избјегла арбитражност. Поступак израде пројекција треба бити формално инициран, благовремено у складу са претходно дефинисаним буџетским календаром, те добро структурисан и документован. За квалитет буџета потребно је тестирати да ли постоје правне одредбе које омогућавају или чак обавезно налажу ревизију пројекција.

Организациона једноставност подразумијева захтјев за осигурањем квалитета пројекција уз ниске трошкове. Захтјеви су међусобно у конфликту. Уколико се желе смањити ресурси и вријеме за израду пројекција у процес ће бити укључена једна агенција или мали број особа. Међутим, такав приступ не доприноси квалитети пројекција. С друге стране, укључивање више агенција које ће израђивати сопствене пројекције уноси елемент такмичења и позитивно утиче на квалитет пројекција, али уз повећану потрошњу ресурса и додатне трошкове координисања рада агенција и могућност прекорачења рокова за израду пројекција, што угрожава процес буџетирања. Индекс организационе једноставности према Danninger-у и др. (2005) представља непондерисани збир три варијабле: да ли је једна агенција надлежна за пројекције прихода, да ли је једна агенција надлежна за макроекономске прогнозе и да ли се израђују само једне пројекције.

Оквир 1: Преглед елемената процеса пројектовања прихода**Формални аспект**

Одговорности за прогнозе формално дефинисане
 Израда прогноза формално иницирана
 Формална ревидирања
 Формална документација

Организација

Прогнозе израђене од стране једне агенције
 Израђене само једне једнообразне прогнозе
 Макро прогнозе израђене од стране једне агенције

Транспарентност

Невладине агенције учествују у прогнозама
 Информације објављене изван буџетског документа

Информативна садржина буџетског документа

Агрегатне прогнозе прихода
 Приказ прогноза по врсти прихода
 Подаци о извршењу прихода из претходних година
 Анализа трендова и прогноза из претходних година
 Збирни преглед макро претпоставки
 Декомпозиција прогноза на различите ефекте

Интерференција

Значајна дискрециона прилагођавања техничких прогноза

Извор: Kyobe и др. (2005).

Транспарентност као обиљежје процеса израде пројекција прихода подразумијева да су пројекције доступне јавности изван буџетског документа, те да су у поступку израде учествовале и невладине агенције. Сем наведеног, за транспарентност пројекција су од значаја информације у буџетском документу које се односе на презентацију пројекција (агрегатан приказ прогнозе прихода, аналитички приказ према врстама прихода, подаци о извршењу из претходне године, анализа претходних трендова и прогноза, сумирање макропројекција и декомпозиција прогноза на различите ефекте).

Конечно, процес израде прогноза често има тенденцију повећања организационе сложености и отворености интерференцијама. Интерференција се дефинише као појава значајних одступања коначних буџетских пројекција од чисто техничких пројекција која настају интервенцијама владе (Danninger и др., 2005). Прилагођавања пројекција се дешавају како би се прилагодили неконзистентним плановима издатака или како би се повећали циљеви извршења.

Пракса у БиХ

Пројекције прихода представљају сегмент процеса буџетирања у БиХ, у традиционалном смислу, као инпут за израду буџета за наредну фискалну годину, тако и у смислу вишегодишњег фискалног планирања.

У складу са децентрализованим фискалним системом, у којем нема супремације централног нивоа власти у односу на средњи ниво власти (ентитети, дистрикт), сваки ниво власти је надлежан за доношење буџета, а тиме и за припрему пројекција прихода. Међутим, реформа индиректног опорезивања је донијела централизацију легислативе, администрирања, наплате и расподјеле прихода од индиректних пореза. У новом пореском устроју било је потребно на нивоу БиХ законски прописати израду пројекција индиректних пореза (вид. Оквир 2),

одредити носиоце и рокове за њихово достављање надлежним институцијама (вид. Оквир 3). Ентитети и дистрикт су надлежни за пројекције изворних пореских прихода, док се индиректни порези за потребе ентитетских буџета пројектују у складу са концептом расподјеле индиректних пореза, као трансфери прихода, у којем се губе значајке структуре индиректних пореза.

Оквир 2: Законски оквир за израду пројекција индиректних пореза у БиХ

Закон о финансирању институција БиХ („Службени гласник БиХ“ 61/04, 49/09, 42/12, 87/12 и 32/13)

Чл. 5а „(3) Најкасније до 15. априла, Одјељење за макроекономску анализу Управног одбора Управе за индиректно опорезивање обавезно је да сачини Нацрт пројекција прихода од индиректних пореза за текућу и три наредне године.“

Чл. 7 „(4) Ако Дирекција за економско планирање или Одјељење за макроекономску анализу Управног одбора Управе за индиректно опорезивање током године, након рока утврђеног у члану 5а. ст. (2) и (3) овог закона, ревидира макроекономске и фискалне пројекције које су коришћене за процјену прихода, а Фискални савјет усвоји одлуку о евентуалним измјенама раније усвојених буџетских оквира, Министарство финансија и трезора ће такође ревидирати процјену прихода у нацрту буџета за наредну годину који се доставља Савјету министара.“

Према Закону о Фискалном савјету²¹ ово тијело је одговорно за координацију фискалне политике у БиХ. Оно је надлежно за усвајање Приједлога документа „Глобални оквир фискалног биланса и политика у БиХ“, као најважнијег документа фискалне координације. Документ, између осталог, садржи приједлог макроекономских пројекција, приједлог пројекције индиректних пореза и приједлог расподјеле прихода од индиректних пореза за следећу фискалну годину.

Оквир 3: Пројектовање прихода од индиректних пореза у БиХ

Носилац активности:

Одјељење за макроекономску анализу Управног одбора Управе за индиректно опорезивање (УИО)

Динамика израде:

прољећне пројекције – до 15. априла

ревидиране пројекције – у правилу половином октобра (пред финализацију буџета)

ванредне пројекције – уколико дође до ванредних околности¹

алтернативне пројекције – на бази алтернативних макроекономских показатеља Дирекције за економско планирање (одражавају сензитивност прихода), за потребе израде ERP (новембар)

Временски хоризонт пројекција:

четири фискалне године - текућа фискална година + три следеће (нпр. у априлу 2020 биће припремљене пројекције за период 2020-2023), *rolling* принцип

Корисници пројекција:

Министарство финансија и трезора БиХ

Федерално министарство финансија

Министарство финансија РС

Дирекција за финансије Брчко Дистрикта

²¹ Закон о Фискалном савјету у БиХ, Службени гласник БиХ 63/08

Савјетодавна група Фискалног савјета
УИО, Дирекција за економско планирање, ММФ

Претпоставке за израду пројекција:

Прогнозе макроекономских показатеља Дирекције за економско планирање (ДЕП) за текућу и наредне три године;
Ефекти измјена политика индиректних пореза (ПДВ, акцизе, царине, путарина);
Ефекти примјене међународних споразума (нпр. ССП, ЕФТА, адаптирани ССП) чија примјена почиње у периоду израде пројекција;
Историјски трендови (2006-...)
Текући трендови у наплати прихода од индиректних пореза.

Врсте сценарија пројекција:

Основни (укључује и ефекте усвојених измјена политика индиректних пореза)
Програмски (укључује ефекте потенцијалних измјена политика индиректних пореза)

Објава:

ОМА билтен, www.oma.uino.gov.ba

¹ Нпр. у јуну 2014. израђене су ванредне пројекције да би се одразили ефекти поплава на приходе од индиректних пореза

Процес израде пројекција прихода у ентитетима и дистрикту Брчко је у цијелости хармонизован, као дио процеса израде документа оквирног буџета (вид. Оквир 4).

Оквир 4: Пројектовање прихода у ентитетима и Дистрикту

Федерација БиХ

Закону о буџетима у Федерацији Босне и Херцеговине ("Службене новине Федерације БиХ", бр. 102/13, 9/14, 13/14, 8/15, 91/15, 102/15 и 104/16, 5/18), чл. 16:

ДОБ је акт који садржи макроекономске пројекције и прогнозе буџетских средстава и издатака за наредне три године и на којем се заснива припрема и израда буџета

Република Српска

Закон о буџетском систему Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, бр. 121/12, 52/1, 103/15 и 15/16), чл. 16:

(1) *Припрема и израда буџета заснива се на Документу оквирног буџета (у даљем тексту: ДОБ).*

(2) *ДОБ је акт који садржи макроекономске пројекције и прогнозе буџетских средстава и издатака за сљедећу годину и наредне двије фискалне године.*

Брчко дистрикт

Закон о буџету Брчко дистрикта Босне и Херцеговине (Службени гласник Брчко дистрикта Босне и Херцеговине, бр. 34/08, 40/15 и 39/17), чл. 10:

(1) *Управљање буџетом и израда буџета заснива се на документу оквирног буџета који обухвата најмање фискалну годину и двије наредне фискалне године.*

(2) *Основе за израду буџета Дистрикта заснивају се на процјени привредног развоја, развоја социјалног сектора, макроекономских индикатора и прогнози прихода и расхода за године које су обухваћене документом оквирног буџета.*

(3) *Трогодишње планирање буџета је обавеза за све буџетске кориснике и ванбуџетске фондове.*

Пројекције прихода као стандард за оцјену ефикасности пореске администрације

Пројекције прихода се обично израђују најмање два пута годишње у сврху израде годишњег буџета. У раној фази се пројекције пореских прихода израђују темељем претпоставке да није било измјена у владиним политикама. Циљ је да се успостави ниво ресурса који је потребан за доношење одређених одлука у вези са буџетом. У финалној фази прогнозе укључују све буџетске одлуке о промјенама пореза и као такве се презентују у парламенту. Друге буџетске пројекције прихода имају и споредну употребу унутар владе. Обично се користе за успостављање циљева извршења за пореске администрације и агенције. Golosov и King (2002), истражујући сврсисходност кориштења пројекција прихода као стандардна ефикасности пореске администрације, закључују да утицај тако дефинисаних постављених циљева наплате прихода зависи од даљих корака, односно да ли се пореска администрација награђује или кажњава уколико извршење премаши пројекције, односно уколико наплата подбаци. Једни сугеришу да пројекције прихода требају бити постављене ниско да би дјеловале потицајно на пореску администрацију да их премаши. Други, пак, сматрају да би пројекције требале бити што више да би пореска администрација учинила додатне напоре да их оствари. Иако је други приступ врло чест у пракси поставља се питање колико високо могу бити постављене пројекције, с обзиром на чињеницу да се темеље на неизмијењеним пореским процедурама администрирања пореза. Односно, другим ријечима, промјене у администрирању пореза, од парцијалних промјена (нпр. увођење електронске комуникације са обвезницима у виду подношења електронских пријава) до реформи (нпр. директан приступ пореске администрације књиговодственим евиденцијама обвезника) требају донијети, у већој или мањој мјери, позитивне резултате у смислу мање пореске евазије и веће наплате прихода. Сем тога, треба имати у виду да је наплата прихода само један од аспеката ефикасности пореске администрације, те да постоји низ других показатеља успјешности администрирања пореза. Мјерење ефикасности пореске администрације наплатом прихода може довести у заблуду, будући да мјере пореске политике, које подразумијевају сужавање пореске основе (ослобађања, изузимања, олакшице и сл.) или смањење стопа резултују мањим пореским приходима, уз можда чак и већи напор пореске администрације.

Имајући у виду различитости пореских система и устроја пореских администрација инициран је специфични пројекат – TADAT²², који је фокусиран на наплату пореских прихода. TADAT представља глобални алат који се може користити за процјену снага и слабости пореских администрација (TADAT, 2015). Пројекат²³ се фокусира на најважније порезе који доминирају пореским структурама. У развијеним државама ради се о порезу на доходак, укључујући и порезе по одбитку (PAYE), порезу на добит и ПДВ-у, а у земљама у развоју углавном је усмјерен на анализу ПДВ администрације. Пројекат подразумијева процјену учинка пореске администрације у девет подручја. За потребе анализе ефикасности пореских администрација за свако подручје су дефинисани индикатори. Једно од подручја анализе је и ефикасно управљање приходима. Основни захтјев у овом подручју налаже сљедеће:

- (i). наплата прихода мора бити у цијелости посматрана у односу на буџетска очекивања и анализирана у сврху израде прогноза прихода од стране влада;
- (ii). оправдани поврати пореза поједницима и компанијама морају одмах бити исплаћени.

За оцјену испуњености наведених стандарда из подручја ефикасности управљања приходима дефинисана су три показатеља:

- Допринос процесу прогнозе владиних пореских прихода (П8-22);

²² Tax Administration Diagnostic Assessment Tool

²³ TADAT има подршку Европске комисије, ММФ-а, Свјетске банке и влада Њемачке, Јапана, Холандије, Норвешке, Швајцарске и Велике Британије.

- Адекватност рачуноводственог система за евиденцију пореских прихода (П8-23);
- Адекватност процеса поврата пореза (П8-24).

Пореска администрација треба да обезбиди влади инпуте за израду пројекција пореских прихода и процјену прихода. Инпути подразумевају податке и анализе пореске администрације који су потребни за процес израде прогноза и пројекција. Главна одговорност, по правилу, за израду пројекција је на министарству финансија које их презентује влади. Министарство финансија поставља пореској администрацији сет оперативних циљева у вези са наплатом прихода од пореза на основу различитих фактора, укључујући промјене у макроекономском окружењу, те припрема прогнозе за различите порезе. У случају да се догоде промјене главних фактора који детерминишу пројекције током фискалне године (нпр. оштар пад БДП, цјеновни шокови на свјетском тржишту) тада је министарство финансија дужно благовремено ревидирати пројекције. Треба имати у виду да постоје многобројни фактори који су изван контроле пореске администрације, иако се од ње очекује да допринесе квалитети пројекција прихода.

Допринос пореске администрације квалитети инпута за пројекције прихода огледа се у постојању интерних аналитичких капацитета у смислу сљедећих анализа:

- Анализа трендова у наплати
- Анализе ефеката контрола у смислу наплаћених прихода
- Анализе поштивања прописа од стране обвезника
- Анализе обрасца плаћања пореза по врстама пореза и категоријама обвезника
- Анализа ефеката пореских издатака због примјене ослобађања, одбитака, диференцираних стопа, одлагања пореске обавезе и сл.

Поред наведеног, пореска администрација је дужна да редовно прати и владу извјештава о наплати основних врста пореза како би се појава девијација уочила у најранијој фази, те да анализира узроке девијација у односу на фискалне прогнозе (TADAT, 2015).

ЛИТЕРАТУРА

- Danninger, S., Cangiano, M., Kyobe, A. (2005). "The Political Economy of Revenue-Forecasting Experience from Low-Income Countries". IMF Working Paper WP/05/2. Washington: IMF.
- Goloso, M., King, J. (2002). "Tax Revenue Forecast in IMF-Supported Programs". IMF Working Paper WP/02/236. Washington: IMF.
- IMF. (2014). "The Fiscal Transparency Code". Washington: IMF.
- IMF. (2018). "Fiscal Transparency Handbook". Washington: IMF.
- Kyobe, A., Danninger, S., (2005). "Revenue Forecasting—How is it done? Results from a Survey of Low-Income Countries". IMF Working Paper WP/05/24. Washington: IMF.
- OECD. (2002). "OECD Best Practices for Budget Transparency".
- OECD. (2014). "The principles of budgetary governance". Draft recommendation of the OECD Council.
- OECD. (2015). "Recommendation of the Council on budgetary governance". Public Governance and Territorial Development Directorate.

OECD. (2017). "Budget Transparency Toolkit". Paris: OECD Publishing.

Sherwood, M. (2015). "Medium-Term Budgetary Frameworks in the EU Member States". *European Economy*. Discussion paper 021. European Commission.

TADAT. (2015). „Field Guide“.