

*Динка Антић**

ПОСТКРИЗНА ПОРЕСКА СТРАТЕГИЈА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ И ПОУКЕ ЗА БОСНУ И ХЕРЦЕГОВИНУ

POST-CRISIS TAX STRATEGY OF THE EUROPEAN UNION AND LESSONS FOR BOSNIA AND HERZEGOVINA

Резиме

Балансирајући између уставом Уније загарантоване пореске суверености чланица и потребе за пореском координацијом ЕУ је најавила стратегију за реформу пореског система Уније. Нова пореска стратегија ЕУ се базира на три главна сегмента: квалитету опорезивања у контексту економске координације, доприносу пореске политике одрживом расту и добром управљању у подручју пореза. Слиједећи напоре ЕУ фискалне власти БиХ би требале, паралелно са реформама у подручју јавних расхода, своје активности усмјерити и на повећање функционалности и ефикасности сложеног пореског система БиХ у оквиру постојећих уставних односа. Преузимање одговарајућих рјешења из нове пореске стратегије ЕУ требало би донијети значајне користи БиХ. Посматране као дио стратегије излаза из рецесије, пореске реформе, конципиране у духу стратегије ЕУ, требале би убрзати процес фискалне консолидације и економског опоравка, доприносећи интеграцији економског простора у БиХ и осигуравајући континуирано усклађивање домаће легислативе са правним оквиром и праксом ЕУ.

* Факултет правних наука, Универзитет Апеирон, Бањалука, dinka.antic@uino.gov.ba

■ **Кључне ријечи:** порески систем, пореска стратегија.

Summary

Balancing between tax sovereignty of the Member States guaranteed by the Constitution of the Union and the need for tax coordination, the EU have announced a strategy for reform of the EU tax system. The new EU tax strategy is based on three main pillars: the quality of taxation in the context of economic coordination, the contribution of tax policy to the sustainable growth and good governance in the tax area. Parallel with the reforms in the area of public expenditures, and following the efforts of the EU, fiscal authorities of BiH should focus their activities on increasing functionality and efficiency of the complex tax system in BiH within the current constitutional framework. Adoption of the adequate solutions from the new EU tax strategy should bring substantial benefits to BiH. Seen as a part of way out strategy from the recession, tax reforms, designed in the spirit of the EU strategy, should be aimed at speeding up the process of fiscal consolidation and economic recovery, contributing to the integration of the economic space in BiH and enabling permanent harmonisation of domestic legislation with the EU law and practice.

■ **Key words:** tax system, tax strategy.

1. Увод

У процесу посткризне фискалне консолидације, политика већине развијених земаља свијета фокусирана је на смањење јавне потрошње и реструктурирање јавних расхода у циљу финансирања структуралних реформи, стимулација инвестиција и економског раста. У циљу затварања фискалних дубиоза, одређени број земаља се опредјељује и за мјере на страни јавних прихода, углавном за повећање индиректних пореза, оцјењујући опорезивање потрошње најбољим и најбржим начином за превазилажење фискалног јаза у кратком року. Лоша фискална позиција чланица ЕУ, која је, између осталог, резултат и аутономног вођења фискалне политике и доношења неконзистентних мјера антикризних политика чланица, указује на нужност јачања фискалне и економске координације на нивоу ЕУ. Процес координације укључује и координирање пореских реформи у правцу убрзања економског раста и запослености, те по-

већања функционалности јединственог тржишта. За сваку земљу, па тако и за Босну и Херцеговину, ефикасан порески систем представља значајан фактор интеграције економског простора, пропулзивности тржишта, привлачења великих инвеститора и економског раста. Имајући то у виду, поучене примјером ЕУ, фискалне власти БиХ би требале, паралелно са реформама у подручју јавних расхода (реструктурирање и смањење јавне потрошње на свим нивоима влада), своје активности усмјерити и на повећање функционалности и ефикасности сложеног пореског система БиХ. Ово је нужно да би земља што прије консолидовала своје финансије и брже изашла из рецесије. Поред тога, избор европског пута налаже континуирано преузимање правног оквира и праксе ЕУ, те би правовремено усклађивање пореског система БиХ са новим фискалним стандардима ЕУ и захтјевима пореске стратегије ЕУ олакшало испуњење обавеза из *acquis-a* и убрзало процес интеграције у ЕУ.

2. Еволуција пореске интеграције ЕУ

Уговор о оснивању ЕУ садржи експлицитни правни основ за хармонизацију индиректних пореза, прописујући надлежност Вијећа ЕУ да у одређеној процедури усваја прописе којима ће се осигурати хармонизација законодавства из сфере ПДВ-а, акциза и других индиректних пореза¹. За разлику од индиректних пореза, хармонизација директних пореза у ЕУ је имплицитно прописана одредбама којима се Вијеће овлашћује да „*доноси директиве којима ће се извршити приближавање закона, уредби и подзаконских аката чланица, којима се директно утиче на успоставу и функционисање интерног тржишта*”². Овако правно позиционирање хармонизације пореза у ЕУ представља баланс између два опречна захтјева: да се не наруши фискални суверенитет чланица, а да се осигура функционисање Уније. Наиме, задржавање аутономних националних пореских система доводи до пореске конкуренције између чланица и фрагментације тржишта по националним границама, што директно угрожава основне постулате тржишта Уније – слободно кретање људи, добара, услуга и

¹ Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, consolidated version, OJС 115, 9.5.2008, члан 113 (превод аутора).

² Ibid. члан 115.

капитала. Рјешење је нађено у избалансираном приступу, према којем је могуће интегрисати пореске системе на нивоу ЕУ у мјери која ће омогућити функционисање јединственог тржишта ЕУ у пуном капацитету.

У склопу овако зацртаних циљева интеграција пореских система чланица ЕУ може се остварити на неколико начина, преко легислативе, те судским и институционалним механизмима, од којих су неки савјетодавног, а други обавезујућег карактера. Интеграција преко законодавства, која се због претходно потребног консензуса и пристанка чланица назива позитивном интеграцијом пореских система³, може се остварити на неколико начина: доношењем регулативе на нивоу ЕУ, хармонизацијом националног законодавства са правним оквиром ЕУ и координацијом између чланица. Судска интеграција пореских система, која се због супремације закона ЕУ и прохибитивних и рестриктивних учинака у односу на национално законодавство чланица назива негативном интеграцијом пореских система⁴, спроводи се путем пресуда (*case law*) Европског суда правде (*European Court of Justice*). Посљедњих година у пракси се све више јавља институционална интеграција путем необавезујућих инструмената.⁵

Механизми позитивне интеграције примјењују се на индиректне порезе, док се интеграција система директног опорезивања врши углавном на основу пресуда Суда правде ЕУ. Елементе позитивне интеграције директних пореза путем директива ЕУ налазимо само у ограниченом сегменту опорезивања (матичних и зависних предузећа, фискалних мерџера, камата и тантијема, камата на штедњу), те у сфери заједничке сарадње на разрезу и надокнади пореских потраживања. Разлози за такав тренд налазе се у карактеру пореза. Индиректни порези, као порези на трансакције промета, директно погађају слободу трговине. Пристанак чланица на укидање фискалних гра-

³ Позната и под називом интеграција чврстим законима (енгл. *hard law*).

⁴ Више о модалитетима, историјату и еволуцији пореске интеграције у ЕУ: Terra V.J.M., Wattel P.J., „European Tax Law”, 5th Edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Netherlands, 2008, pp.158-169.

⁵ Позната и под називом „меко законодавство” (енгл. *soft law*). Необавезујући инструменти укључују препоруке и извјештаје Европске комисије, која, позивајући се на овласти које су јој дате Уговором („чувар Уговора”), често покреће процедуре против чланица које националним пореским прописима угрожавају функционисање тржишта Уније.

ница између чланица и успоставу слободне трговине је захтијевало претходну хармонизацију правила опорезивања промета добара и услуга између чланица и одустајање од дијела националног фискалног суверенитета у тој сфери. С друге стране, чланице нису биле вољне да приступе хармонизацији директних пореза, сматрајући их битним елементом фискалног суверенитета који им омогућава вођење активне макроекономске политике.

Пореска конкуренција унутар ЕУ је питање око којег се тешко долази до компромиса, који је, у складу са одредбама Уговора о оснивању ЕУ, нужно постићи уколико се жели донијети пропис из области пореза. У условима високих пореских стопа пореска конкуренција може за посљедицу имати повећање ефикасности пореских система чланица и смањење пореског оптерећења. Заговорници пореске конкуренције у ЕУ сматрају да би било каква интервенција у порезима, у форми међувладине координације⁶ или обуздавањем и забраном пореске конкуренције на нивоу ЕУ, угрозила здраву конкуренцију између влада. С друге стране, пореска конкуренција може дјеловати економски контрапродуктивно. Противници пореске конкуренције у ЕУ сматрају да неконтролисана пореска конкуренција може да апсорбује буџете других чланица, доводећи до неприхватљивог смањења финансирања јавних услуга и фискалне деградације. Она фаворизује међународне мобилне компаније, које брзо пребацују сједишта у друге чланице, често само привидно или само због извјештавања, чинећи Унију сиромашном у цјелини. Ширењем пословања компанија на тржиште Уније показало се да циљеви националних пореских политика чланица долазе у колизију са циљевима Уније. Посматрано са нивоа Уније, пореска конкуренција између чланица доводи до неефикасне алокације капитала и других ресурса Уније, односно до нарушавања принципа неутралности опорезивања. Одлуке о инвестирању, успостави компаније и запошљавању доносе на бази повољнијег пореског третмана, а не на темељу преференција потрошача и ефикасности улагања. Неефикасна алокација капитала, пореска фрагментација и пореска конкуренција унутар ЕУ највише погађају компаније из ЕУ које, у поређењу са главним глобалним конкурентима САД и Јапаном, због виших трошкова и неефикасности постају неконкурентне на глобалном плану. С друге стране, постојање 27

⁶ Међувладине пореске координације сматра се међудржавним „картелом порезника“.

различитих пореских система не само да отежава и поскупљује пословање унутар ЕУ, него одвраћа компаније из трећих земаља да улазе на тржиште Уније, што на глобалном плану ЕУ чини мање атрактивним тржиштем за улагања и инвестиције.

Лисабонска стратегија ЕУ (2000-2010) у први план је истакнула циљ јачања конкурентности европских компанија. Да би се то остварило потребно је, између осталог, уклонити фискалне препреке које отежавају пословање компанија на јединственом тржишту ЕУ и креирати ефикасне механизме у борби против пореских превара, у циљу спречавања дерогирања пореске основице и смањења пореске евазије. Чланице су се сагласиле да је потребно приступити процесу конвергенције пореских стопа и основице. Пореска конкуренција, која се током посљедњих година симултано одвијала између чланица, имала је за посљедицу достизање одређеног степена конвергенције директних пореза. Међутим, постојала је опасност да конкуренција у порезима, која подразумијева одобравање посебних аранжмана и олакшица, селективност у примјени стопа или утврђивању пореске основице, доведе до штетних ефеката и за чланицу која форсира такве мјере⁷. Након пријема нових 12 чланица, притисци развијених чланица за координацијом пореских система постали су све јачи. Да би се спријечило да конкуренција постане неконтролисана и да доведе до ерозије прихода,⁸ било је потребно процес конвергенције пореских система у ЕУ координирати. Координација пореских система подразумијева усклађивање ефеката конвергенције појединих врста пореза и интеракцију и балансирање пореских политика у свим сегментима: између директних и индиректних пореза, између пореза и социјалних доприноса и унутар сваке групације пореза, те укључивање еколошких („зелених”) пореза. Пореска координација треба да се базира на три постулата:

- порески системи морају бити транспарентни и једноставни;

⁷ Овај ефекат пореске конкуренције се у пореској литератури назива „осиромашење сусједа” (енгл. *beggar thy neighbour*), или колоквијално „дренажа”. Умјесто да подстиче креирање економских шанси и активности конкуренција у порезима постаје контрапродуктивна, „исушује” приходе и економске активности у чланицама које су погођене мјерама, али и у чланицама које спроводе мјере. Ibid. p. 159.

⁸ У пореској литератури ова манифестација штетне пореске конкуренције је позната под називом „трка до краја” (енгл. *race to the bottom*).

- порески системи морају бити у функцији јединственог тржишта Уније;
- пореска основица треба бити што шира, а пореске стопе ниже.

Начелно су подржана два основна правца активности: усвајање циљних мјера којима ће се уклонити фискалне препреке за пословање на територију ЕУ и развој два нова концепта опорезивања „све на једном мјесту” (енгл. *one-stop-shop*):

- концепта заједничке пореске основице за корпоративне порезе („СССТВ”)⁹ за групе компанија које послују на тржишту ЕУ;
- концепта опорезивања малих предузећа и предузећа средње величине („НСТ”)¹⁰ у чланици гдје је сједиште матичног предузећа.

Прва фаза примјене концепта „СССТВ” подразумејева симултану конвергенцију основице пореза на добит у чланицама, која настаје као посљедица елиминације штетне пореске конкуренције. Друга фаза подразумејева позитивну интеграцију - дефинисање заједничке пореске основице и заједничког система утврђивања добити на нивоу ЕУ. Формула за алокацију добити између чланица укључује елементе попут промета, вриједности имовине и трошкова плата. Концепт подразумејева да чланицама остају овласти да прописују систем одбитака и властите пореске стопе, које примјењују на алоцирану основицу¹¹. За разлику од „СССТВ” концепт „НСТ” подразумејева признавање пореске надлежности чланице у којој компанија има сједиште од стране чланица гдје послују подружнице. Порез на добит се утврђује према прописима чланице гдје је сједиште, а консолидована пореска основица се дијели између чланица на бази претходно дефинисане формуле. Остале чланице примјењују властите прописе на алоцирани дио основице. Примјена оба концепта могла би да буде отежана: у почетку због комплексне структуре ЕУ и 27 пореских система чланица. Међутим, с друге стране, превладава став да ће користи од заједничке пореске основице за корпоративне порезе бити много веће у односу на трошкове имплементације концепта, имајући у виду обим штета које фрагментација опорезивања добити у ЕУ на-

⁹ *Common consolidated corporate tax base.*

¹⁰ *Home state taxation.*

¹¹ Сличан концепт федералног пореза на добит се примјењује САД за корпорације које послују широм САД.

носи компанијама, економијама чланицама и економији Уније у цјелини¹².

3. Фискална слика и трендови опорезивања у ЕУ

3.1. Фискална слика

Глобална финансијска и економска криза разоткрила је многе слабости економија развијеног свијета. У случају Европске уније, криза је угрозила основне постулате на којима почива ЕУ, озбиљно нарушавајући повјерење грађана у стабилност Уније, њене економије и валуте. Иако је глобална економска криза покренута из финансијског сектора ширина размјера негативних ефеката по свјетску економију је указала на чињеницу да су њеном настанку у значајној мјери допринијели трендови у фискалној сфери. Посматрајући кретање укупних консолидованих прихода и расхода ЕУ-27¹³ (Графикон 1) уочава се константан тренд бржег раста расхода у односу на раст јавних прихода, уз слабе, спорадичне напоре да се фискалне финансије консолидују и учине одрживим, почетком 2000. и пред избијање глобалне кризе. Велики фискални јаз између прихода и расхода последица је експлозије расходовне стране буџета чланица, након убригвања новца за спасавање финансијског сектора, али и генералног тренда смањења јавних прихода у чланицама због контракције потрошње и економских активности.

У посљедњих десетак година неравнотежа између прихода и расхода у чланицама ЕУ је била под одређеном контролом фискалних власти, тако да се фискални дефицит кретао до подношљивих 3% БДП-а. Међутим, појавом кризе и ширењем фискалног јаза дошло је до ескалације фискалног дефицита ЕУ (Графикон 2). У 2009. години, владин дефицит у еврозони је повећан са 2% БДП-а, крајем 2008. на 6,3% БДП-а, а крајем 2009. у цијелој ЕУ-27 са 2,3%, на 6,8% БДП-а. Све чланице су крајем 2009. биле у дефициту, неколико чланица са дефицитом изнад 10% БДП-а, а само њих 6 је имало дефицит мањи од

¹² Једна од важних техничких претпоставки за примјену концепта „СССТВ” већ постоји од 2005. године, када је прописана израда консолидованих финансијских извјештаја за сложене компаније које котирају на берзама у ЕУ у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

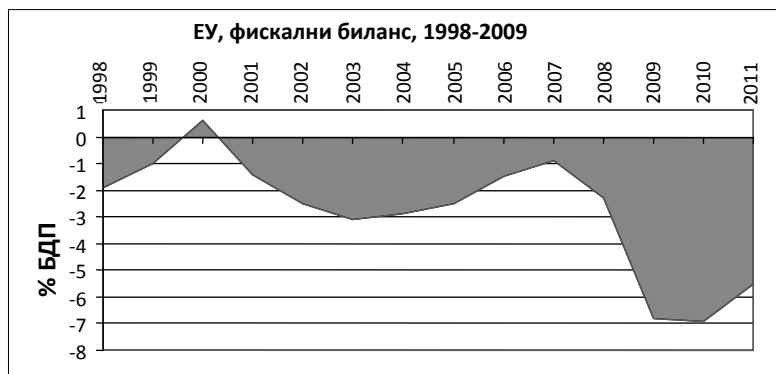
¹³ Извори података за ЕУ, за период 1998-2009, у свим графиконима у овом раду су: Европска комисија и Евростат, осим ако није другачије наглашено.

допуштених 3%¹⁴. Затварање великог фискалног јаза је у чланицама које нису имале унутрашње резерве захтијевало додатна задуживања влада (Графикон 3). Ниво задужености еврозоне, изражен % БДП-а, повећан је са 69,8%, крајем 2008. године, на 79,2% БДП-а крајем 2009. године, док је задуженост ЕУ-27 порасла са 61,8%, на 74% у истом периоду. Према прогнозама ММФ-а¹⁵ очекује се да ће Унија 2010. окончати са дефицитом од 6,9%, док се у 2011. години прогнозира благо смањење дефицита на 5,5%, као резултата планираних мјера фискалне консолидације ЕУ, јачања фискалних институција и супранационалне супервизије у оквиру Пакта стабилности и раста (SGP - *Stability and Growth Pact*).

Графикон 1



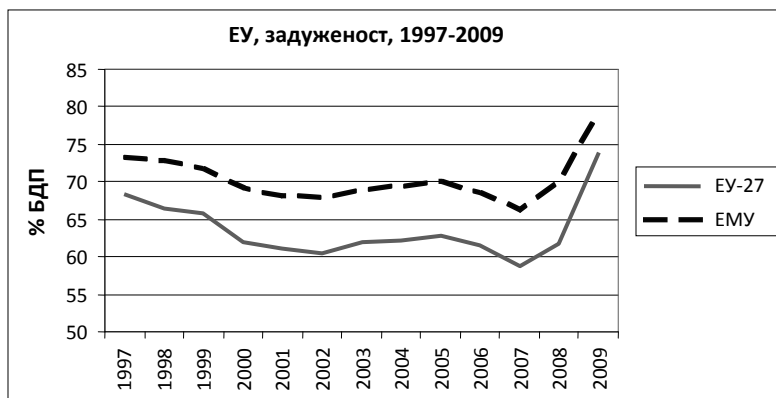
Графикон 2



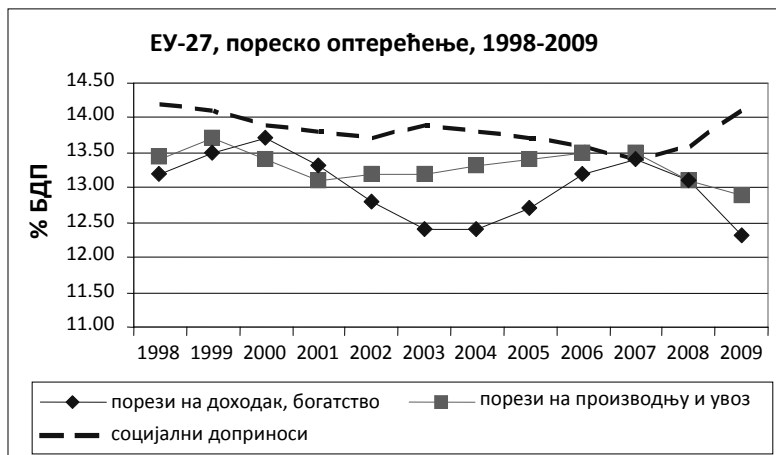
¹⁴ Извор података: EUROSTAT, Euroindicators, News Release, 170/2010 - 15 November 2010.

¹⁵ Извор: IMF World Economic and Financial Surveys, Europe: Building Confidence, Regional Economic Outlook, Washington, November 2010, p. 7.

Графикон 3



Графикон 4



3.2. Трендови у опорезивању

У поређењу са глобалним конкурентима, САД и Јапаном, Европска унија је подручје са високим пореским оптерећењем¹⁶. У структури пореског оптерећења старих чланица ЕУ (ЕУ-15) три главне групе пореских прихода (директни и индиректни порези, социјални допри-

¹⁶ Пореско оптерећење у САД у 2008. години износило је 26,9%, а у Јапану 28,3% БДП. Извор: European Commission, Taxation trends in the European Union, 2010 Edition, EUROSTAT, 2010, p. 56.

носи) дуги низ година имале су приближно подједнако и стабилно учешће. Одређене измјене у пореској структури ЕУ наступиле су у вријеме прикључења нових 12 чланица ЕУ. Усљед нижег степена економског развоја, ниских доходака, историјског наслеђа и слабих ефеката процеса транзиције и приватизације порески системи нових чланица, поготово оних које долазе из социјалистичког система, карактерише ослањање на порезе на потрошњу, док су приходи од директних пореза минорни. Поред ниске пореске основице директних пореза малом удјелу директних пореза у укупним пореским приходима допринијеле су и ниске пореске стопе пореза на доходак и добит. Наслијеђене пореске структуре нових чланица доминантним удјелом индиректних пореза у пореским приходима одразиле су се и на укупну пореску структуру ЕУ-27 у вријеме уласка у ЕУ. Удио „пореза на доходак и богатство” (порез на доходак појединаца и порез на добит корпорација) у пондерисаним приходима ЕУ је смањен, док је удио „пореза на производњу и увоз” (ПДВ, акцизе и приходи од царина), повећан (Графикон 4)¹⁷.

Улазак нових 12 чланица у ЕУ, чије су стопе пореза на добит много ниже него стопе у тадашњој ЕУ, представљао је велику пријетњу за старе чланице због могуће миграције компанија и капитала. Нове чланице сматрају пореску конкуренцију компензацијом за неуспјешне процесе приватизације „изнутра”. За те чланице пореска конкуренција је пожељан инструмент који омогућава бржи прелазак на тржишно пословање, да се привуку стране компаније или стратешки инвеститори за реструктурирање бивших државних компанија. Будући да се пореска конкурентност једне чланице, која се темељи на нижим корпоративним порезима, остварује на терет других чланица, директна посљедица пореске конкуренције је смањење укупне ефикасности алокације капитала у ЕУ. Старе чланице су инсистирале на увођењу минималне стопе пореза на добит у ЕУ. Пореска конкуренција између старих и нових чланица је довела до смањивања стопа пореза на добит у старим чланицама, док су неке нове чланице, у циљу придобијања европских фондова, повећавале стопе. Процес конвергенције стопа пореза на добит, осим смањења максималне и просјечне стопе у ЕУ, ипак није донио смањење варијабилитета (Табела 1).

¹⁷ Подјела на описане групације пореских прихода је у складу са класификацијом пореза према ESA95 стандардима.

Табела 1: Варијабилитет стопа пореза на добит у ЕУ-27

Стопе пореза на добит у ЕУ-27	1995	2000	2005	2008	2010
Минимална	19.60%	19.60%	10.00%	10.00%	10.00%
Максимална	56.80%	51.60%	38.70%	35.00%	35.00%
Аритметички просјек	35.33%	32.29%	25.87%	23.49%	23.34%
Коефицијент варијације	0.2376	0.2175	0.3173	0.3068	0.3134

Извор: калкулације аутора

Посматрајући распоне стопа пореза на доходак у ЕУ, на први поглед може се закључити да процес конвергенције није ни покренут. Распон стопа се креће од 10% до 56%. Међутим, присутан је тренд смањења прогресивности у систему стопа пореза на доходак. Поред тога, све више земаља уводи јединствену стопу пореза на доходак од 10% (*flat rate*), која даље смањује прогресивност и распоне стопа. Посљедњих година већи број старих чланица је смањило стопе пореза на доходак, тако да је просјечна стопа у ЕУ-15 пала за скоро 10%. Процес конвергенције пореза на доходак не огледа се само у хармонизацији стопа, него и у хармонизацији пореске основице и осталих услова опорезивања, сужавању скала стопа или смањивању броја стопа, или у мјерама које су у функцији остварења социјалних или демографских циљева (повећавање неопорезивог прага и пореског кредита за брачне парове или хармонизација олакшица за породице са дјецом). Резултат побројаних реформи јесте благо смањење удјела прихода од пореза на доходак мјерено % БДП: са 10% у 2000. години, на 9,5% БДП ЕУ у 2006. године.

Табела 2: Варијабилитет највиших стопа пореза на доходак у ЕУ-27

Стопа пореза на доходак у ЕУ	1995	2000	2005	2010
Минимална	25.00%	25.00%	16.00%	10.00%
Максимална	63.50%	60.60%	59.00%	56.40%
Аритметички просјек	47.33%	44.63%	39.86%	37.42%
Коефицијент варијације	0.22571	0.217817	0.292422	0.367898

Извор: калкулације аутора

Глобална економска криза је у значајној мјери промијенила структуру пореских прихода у ЕУ и трендове у опорезивању. Пад економских активности и раст незапослености у 2009. години проузроковао је оштар пад прихода од директних пореза, даље смањујући њихову прогресивност, док је пад потрошње довео до великог пада прихода од индиректних пореза (ПДВ, акцизе). Међутим, примјетан је раст

удјела социјалних доприноса. У складу са фискалном позицијом, чланице ЕУ су покушавале аутономним пореским мјерама да ублаже негативне ефекте глобалне економске кризе, да консолидују јавне финансије и подстакну економску активност. Према хоризонту у којем се очекују ефекти предузете мјере, могу се сврстати у краткорочне мјере за консолидацију јавних финансија и пореске реформе¹⁸. Краткорочне пореске мјере углавном се односе на измјене пореских стопа¹⁹, док пореске реформе укључују увођење или смањење пореских скала и остале мјере којима се сужава или шири пореска основица. У цјелини гледано: аутономне пореске мјере које су чланице донијеле у протекле двије године су крајње дивергентне.

У подручју корпоративних пореза већи број чланица се одлучио за давање одређених краткорочних олакшица како би се потакнула капитална улагања, док су се неке одлучиле за дугорочне олакшице да би повећале атрактивност државе за нова улагања. Исто тако, неке чланице су омогућиле посебне режиме за мала и средња предузећа да би се одржала запосленост у том сектору. Међутим, чланице које имају велике буџетске дубиозе одлучиле су се за ширење пореске основице и повећање стопа пореза на добит. У сфери пореза на доходак велики број чланица се одлучио на смањење пореског оптерећења домаћинства са нижим дохоцима. Да би се подстакла потрошња становништва, чланице су се више одлучивале за повећање неопорезивог дијела дохотка и ширење олакшица, него за смањење стопа пореза на доходак. Одређени број чланица је повећао прогресивност повећавањем пореских стопа на високе дохотке.

У сфери индиректних пореза већи број чланица се определило за повећање пореза на потрошњу (ПДВ, акцизе) сматрајући да ће издашност ових пореза у најкраћем року довести до брзог раста прихода. У подручју ПДВ-а чланице су предузеле мноштво аутономних мјера које су резултирале повећањем пореског оптерећења. Мјере иду у правцу повећавања стандардних стопа ПДВ-а и ширења пореске основице (повећање снижених стопа, укидање или смањење скале

¹⁸ European Commission, Taxation trends in the European Union, 2010 Edition, EUROSTAT, 2010. pp. 17-29.

¹⁹ Интересантна је појава варирања стопа истих врста пореза, што показује да фискалне власти немају јасну политику, нити праве процјене учинака одређених мјера. Нпр. В. Британија је 1.12.2008. године смањила стандардну стопу ПДВ-а са 17,5% на 15% за период од 13 мјесеци. Враћање на стопу 17,5% 1.1.2010. донијело је раст цијена и инфлацију. Због великог буџетског дефицита од 1.1.2011. стопа се повећава на 20%.

снижених стопа, сужавање обима добара и услуга на које се могу примијенити снижене стопе)²⁰. Чак 13 чланица је у посљедње двије године повећало стандардне стопе, док су неке, попут Ирске и Пољске, усвоиле фазни пораст стопе у наредних неколико година, као мјере излазне стратегије. Према процјенама Европске комисије, пораст стандардних стопа је имао већи буџетски ефекат него сужавање пореске основице и смањење броја снижених стопа²¹. Пораст стандардних стопа у чланицама је довео до раста просјечне стандардне стопе ПДВ-а у ЕУ-27 од 1,20%, повећања варијабилитета (Табела 3) и помјерања дисперзије унутар ЕУ ка вишим стопама (Табела 4). Због континуираног раста стандардних стопа у Ирској и Пољској у 2012. и 2013. години просјечна стандардна стопа ПДВ у ЕУ-27 ће се повећати на 20,73% и 20,80% респективно, што ће негативно утицати на варијабилитет.

Табела 3: Варијабилитет стандардних стопа ПДВ-а у ЕУ-27

Стандардна стопа ЕУ-27	2008	2009	2010	2011
Просјечна стопа	19,49%	19,52%	20,37%	20,69%
Коефицијент варијације	12,25	12,80	12,68	12,76

Извор: калкулације аутора

Табела 4: Дистрибуција стандардних стопа ПДВ-а у ЕУ-27

Стандардна стопа ПДВ-а	Број чланица - 2008	Број чланица – 2011
22% - 25%	4	8
19% - 21%	15	15
15% - 18%	8	4

Извор: калкулације аутора

4. Нова пореска стратегија Европске уније

Појавом финансијске, а потом и економске кризе, која је попримила глобални карактер, текуће реформске активности Европске комисије у сфери пореза пале су у други план. Чланице ЕУ су се фокусирали на доношење аутономних антикризних политика, којима су у одређеној мјери дерогирани досадашњи успјеси на пољу пореске интеграције. Експанзијом глобалне кризе на реални сектор чланице ЕУ

²⁰ Више о мјерама у сфери ПДВ-а: IBFD, International VAT Monitor, Amsterdam, izdanja: 2009-2010.

²¹ Према процјенама однос ефеката је чак 5:1. Извор: Европска комисија.

су све више постајале свјесне да појединачне антикризне мјере нису довољне, да је потребно донијети свеобухватне стратегије изласка из кризе и адекватне економско-фискалне програме. У зависности од фискалне ситуације, чланице су се углавном фокусирале на програме реструктурирања јавне потрошње и њеног свођења у могуће оквире. Но, како економски опоравак тече споро, постало је јасно да без активне пореске политике неће бити могуће остварити програме фискалне консолидације. Проналажење излаза из кризе, која је уздрмала и саме темеље Уније, захтијева преиспитивање економских политика, укључујући и пореске политике. Продубљавање кризе у неким чланицама еврозоне указало је на нужност креирања заједничке пореске стратегије на нивоу ЕУ. Програм фискалне консолидације ЕУ, усвојен у октобру 2010, поред снажније фискалне координације, чврстих фискалних правила, механизма надзора фискалне дисциплине чланица и обавезних механизма санкција, подразумеива и креирање нове пореске стратегије на нивоу ЕУ²². С обзиром да ни Лисабонски уговор није релаксирао одлучивање у сфери пореза, европска пореска стратегија мора представљати баланс између пореског суверенитета чланица и циљева ЕУ. Умјесто политички непожељног модела пореске централизације, европска пореска стратегија треба да се заснива на интеракцији неколико модела:

1. модела екстензивне сарадње чланица,
2. модела координације пореских политика и
3. модела дозирање хармонизације у циљу осигурања функционирања јединственог тржишта.

Најављена пореска стратегија ЕУ сублимира све до сада покренуте реформске процесе у сфери опорезивања, стављајући понуђена рјешења у контекст краткорочних и дугорочних циљева чланица и ЕУ у цјелини. Она, истовремено, треба бити дио излазне стратегије из економске кризе, као симултана подршка фискалној консолидацији и бржем економском опоравку, али и дио стратегије развоја ЕУ до 2020. године.

Нова пореска стратегија се темељи на три стуба:

1. квалитету опорезивања,
2. опорезивању за одржив раст и
3. добром управљању у подручју пореза.

²² Стратегија је представљена Вијећу и Европском парламенту 28.6.2010. www.europa.eu.

4.1. Квалитет опорезивања

Први стуб пореске стратегије треба посматрати у контексту подршке водећих чланица снажној економској координацији, у циљу брже неутрализације финансијских дубиоза чланица и превенције појаве нестабилности у будућности. Приликом дизајна програма фискалне консолидације врло често се занемарује квалитет прихода и њихов учинак на економски раст. С обзиром на рестриктивне ефекте пореза на инвестиције, потрошњу и штедњу, посткризни порески систем ЕУ мора бити дизајниран на начин да, с једне стране, осигура додатне фискалне приходе, а да, с друге стране, подстиче запошљавање и инвестиције и подржава економију засновану на екологији, знању и иновацијама. Аутономно и некоординирано дјеловање 27 пореских система чланица се у вријеме кризе показало неефикасним и непродуктивним. Водећи рачуна о постојећим фискалним односима унутар ЕУ, нова пореска стратегија се заснива на балансираном приступу:

- координацији пореских система чланица и
- хармонизацији опорезивања у степену у којем доприноси остварењу циљева Уније.

Одабрани приступ укључује два правца активности. Први правац подразумева уклањање елемената националних пореских система, који су дисторзивни за функционисање тржишта ЕУ и који су се у кризи показали слабим тачкама система. Други правац представља радикалну пореску реформу у правцу креирања пореског система ЕУ који ће промовисати раст, подстакнути истраживање, развој и иновације, обуке и образовање, домаће предузетништво и улагање страног капитала у ЕУ.

Академске студије су показале да пожељна национална пореска структура, која може подстакнути раст, инвестиције, штедњу и запоусленост, подразумева одмак од опорезивања дохотка и социјалних доприноса ка опорезивању потрошње (ПДВ и акцизе), имовине и еколошким порезима²³, уз неутрализацију негативних импликација по правичност и редистрибуцију. Поред тога, Комисија је предложи-

²³ Највећу пажњу академске и стручне јавности су привукле студије нобеловца Џејмса Мирлиса (Mirrlees J., „Reforming the tax system for the 21st century – Tax by Design”, и „Dimensions of Tax Design”, preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK, November 2010, <http://www.ifs.org.uk/mirrleesReview>).

ла радикалну реформу опорезивања финансијских трансакција²⁴. На глобалном плану ЕУ подржава увођење пореза на финансијске трансакције (*Financial Transaction Tax* - FTT). Приходи од овог пореза би се користили за финансирање глобалних циљева (помоћ развоју, климатске промјене). Увођење FTT би дестимулативно дјеловало на досадашњу праксу „брзе трговине” на финансијским тржиштима, чиме би ова тржишта постала стабилнија и ефикаснија. На нивоу ЕУ Комисија се залаже за увођење пореза на финансијске активности (*Financial Activity Tax* - FAT), којим би се опорезовали профит и зараде у финансијском сектору. Обвезници овог пореза би биле финансијске корпорације, а не клијенти. Предложено је неколико модалитета FAT-а: опорезивање цјелокупног профита и плата (*addition-method FAT*), или циљани порез на економску ренту/екстрапрофит (*rent-taxing FAT*) или опорезивање профита из ризичних активности (*risk-taxing FAT*). Увођење FAT се објашњава чињеницом да је финансијски сектор, у поређењу са осталим секторима, у мањој мјери опорезован. Процјењује се да би оба пореза донијела велике приходе с обзиром на обим трансакција, висину добити и зарада у овом сектору²⁵. Плаћањем FAT-а финансијски сектор и менаџери банака би дали свој допринос фискалној консолидацији ЕУ и санирању посљедица кризе у чијем настанку су имали кључну улогу.

4.2. Опорезивање за одржив раст

Полазиште другог стуба стратегије јесте позитивна корелација између стабилности економије и тржишта Уније. Да би интерно тржиште Уније исправно функционисало, потребно је уклонити све препреке прекограничном пословању и инвестирању широм ЕУ, укључујући и фискалне препреке. Само једноставан, ефикасан и економичан порески систем може довести до смањења трошкова администрација и побољшања ликвидности компанија, пропулзивности тржишног амбијента, олакшавајући инвестирање у производне активности, поготово у мала и средња предузећа.

²⁴ European Commission „Taxation of the Financial Sector”, COM(2010)549/5, Brussels, 7.10.2010.

²⁵ Према процјенама 0,1% FTT би глобалним финансијама донијело 60 млрд EUR, а са деривативима и десет пута више, док би 5% FAT на зараде и профит донијело Унији 25 млрд EUR. Ibid. p. 4–6.

Студија Европске комисије је идентификовала три области за координацију пореских политика: корпоративно опорезивање, порези на потрошњу и „зелени” порези²⁶. Уважавајући налазе из студије, стратегија предлаже следећа рјешења:

- *Увођење заједничке консолидоване основице за корпоративне порезе.* Овим рјешењем треба да се елиминишу неусклађености између пореских система чланица, у функцији уклањања фискалних и других препрека за интеграцију тржишта ЕУ. Мултинационалне компаније које послују у ЕУ треба да се опорезују према јединственом сету пореских правила („СССТВ”). Концепт консолидоване основице треба се примијенити и на компаније мале и средње величине, да би им се олакшало пословање на територији ЕУ.
- *Систем ПДВ-а треба бити у функцији креирања адекватног амбијента за пословање.* Потребно је осигурати неутралност система ПДВ-а, проширити пореску основицу (редуцирањем derogација, ослобађања и опсега снижених стопа), поједноставити администрирање, смањити компанијама трошкове поштивања прописа, ускладити ПДВ процедуре са техничким напретком, смањити простор за настанак превара²⁷.
- *Елиминација двоструког опорезивање на јединственом тржишту.* Рјешење укључује: уклањање конфликта у вези опорезивања имовине, дохотка и капитала (унификација концепта резидента, сврставања дохотка, третмана ризичног капитала који се улаже у друге чланице и опорезивања пензија, поједностављење сложених процедура за остварење пореских кредита, олакшавање комуникације обвезника са 27 пореских управа).
- *Фокусирање на „зелене” порезе и опорезивање енергената.* Рјешење обухвата мјере за осигурање поштивања преузетих међународних обавеза, повећање ефикасности кориштења енергије и остварење конкурентности у енергетском сектору, неутрали-

²⁶ Monti M., „A New Strategy for the Single Market – At the service of Europe's Economy and Society”, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 9 May 2010. pp. 79-83.

²⁷ Више о овом елементу стратегије у: European Commission, „Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system”, COM(2010) 695 final, Brussels, 1.12.2010.

зовање екстерналија, осигурање „зеленог” раста и повећања запослености.

4.3. Добро управљање у подручју пореза

Остварење фискалне консолидације чланица ЕУ не може се успјешно спровести без ефикаснијег убирања прихода и смањења пореске евазије. Да би се повећала ефикасност пореских управа, потребно је примијенити концепт доброг управљања. У подручју пореза концепт доброг управљања обухвата:

- примјену принципа транспарентности²⁸ код планирања активности пореских управа, извршавања, извјештавања, ревизије и објаве информација;
- успоставу система службене сарадње између пореских управа у пољу ПДВ-а, акциза и директних пореза;
- елиминацију штетне пореске конкуренције у ЕУ и између ЕУ и трећих земаља.

У погледу остварења концепта доброг управљања ЕУ настоји унаприједити постојећи регулаторни оквир за пореску конкуренцију (Кодекс опорезивања компанија) и службену сарадњу пореских управа на пољу ПДВ-а, акциза и директних пореза. Међународни стандарди доброг управљања порезима све више постају елемент споразума између ЕУ и трећих земаља, поготово земаља с којима ЕУ граничи и оних које већ имају неки уговорни однос са ЕУ (нпр. земље кандидати за чланство), али и трећих земаља²⁹. Редизајнирана регулација о службеној сарадњи³⁰, поред система обавезне размјене података и информација о ПДВ-у, процедура за вођење заједничких истрага на територију ЕУ и Сталног комитета за службену сарадњу, успоставља EUROFISC мрежу за брзу размјену информација између чланицама. Недавно је на нивоу Вијећа ЕУ постигнута сагласност о садржају директиве о службеној сарадњи чланица на подручју ди-

²⁸ То је уједно и захтјев (стандард) ММФ-а. Више о стандардима транспарентности у порезима: IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2007, Washington.

²⁹ Више о томе: European Commission, „Promoting Good Governance in Tax Matters”, COM(2009)201 final, Brussels, 28.4.2009. и „Tax and Development, Cooperating with Developing Countries on Promoting Good Governance in Tax Matters”, COM(2010)163 final, Brussels, 21.4.2010.

³⁰ Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (recast).

ректних пореза³¹. Овом директивом ће се прописати процедуре за обављање заједничких истрага, те услови и процедуре размјене информација потребних за утврђивање и наплату директних пореза³² између чланица, чак и оних које су у посједу банака и финансијских институција.

5. Усклађеност пореске стратегије ЕУ са глобалним пореским реформама

Нова пореска стратегија ЕУ дио је глобалног процеса редизајна пореских система развијених држава. У настојању да се креира пожељан модел пореског система који ће донијети повећање пореских прихода, без негативних импликација по инвестиције и раст, земље OECD-а су током 2010. године договориле међународну пореску стратегију која укључује сљедеће елементе³³:

- редизајн пореских система (ширење пореске основе и основац на опорезивање потрошње и еколошке порезе, осигурање неутралности опорезивања ПДВ-ом, опорезивање у сврху финансирања глобалних добара);
- модернизацију пореских управа (пружање услуга пореским обвезницима електронским путем);
- транспарентност и размјену информација за пореске сврхе;
- међународну сарадњу у подручју пореза (примјена међународних конвенција OECD и међународни пореска сарадња и дијалог, борба против корупције, прања новца и пореских превара).

У свјетлу глобалних пореских иницијатива којима би финансијски сектор смањио ризичне операције и дао свој допринос фискалној консолидацији, ММФ је предложио двије опције. Поред увођења FAT-а, друга опција подразумијева увођење доприноса за финансијску стабилност (FSC - *Financial Stability Contributions*) којим би се опорезовале неосигуране обавезе финансијских институција. ММФ се залаже за реформу пореских система у правцу већег удјела ПДВ-а

³¹ Council of the European Union, Press Release 15094/10, Brussels, 7 December 2010.

³² Директивом ће се прописати условна и безусловна (аутоматска) размјена информација о директним порезима. Аутоматска размјена је договорена за информације о личним примањима, платама менаџера, дивидендама, капиталним добицима, производима животног осигурања, пензијама, дохоцима од непокретности.

³³ OECD, „OECD’s Current Tax Agenda”, June 2010., OECD, „Tax policy reform and fiscal consolidation”, Tax Policy Brief, December 2010.

у односу на порез на доходак/капитал, сматрајући потрошњу мање мобилном пореском основицом у међународним релацијама и тиме погоднијом за осигурање раста. ММФ подржава систем ПДВ-а са једном стопом и минимумом ослобађања, који у највећој мјери може допринијети фискалној стабилности.³⁴

6. Фискална слика и трендови опорезивања у БиХ

6.1. Фискална слика

Сложена структура власти у БиХ допринијела је прецизиону рању јавних служби и администрације у БиХ, са ефектом дуплирања и преклапања јавних услуга, губитка ефикасности и нерационалности јавног сектора. Релативно висок ниво јавне потрошње, мјерен % БДП-а, као резултат сложеног политичко-територијалног устројства БиХ и високог степена фискалне децентрализације БиХ, одразио се и на фискалну слику земље у виду високог пореског оптерећења БДП-а. Поред ових фактора, кретање консолидованих прихода БиХ³⁵ у периоду од завршетка рата до данас³⁶ било је под утицајем процеса и реформи у фискалној и економској сфери³⁷. Системске реформе које су водиле јачању тржишта и сузбијању сиве економије, попут стварања јединственог економског простора након укидања двоструког опорезивања међуентитетске трговине и опорезивање увоза акцизних добара на граници (2002-2003), и реформе система индиректног опорезивања, која је окончана увођењем ПДВ-а (2003-2006), позитивно су дјеловале на раст прихода у периоду 2004-2008 (Графикон 5). Поред тога, енорман раст цијена енергената, сировина и хране на свјетском тржишту током 2008. године, довео је до снажног номиналног раста прихода од индиректних пореза (царине, ПДВ) који се

³⁴ IMF World Economic and Financial Surveys, Fiscal Exit: From Strategy to Implementation, Fiscal Monitor, Washington, November 2010, pp. 73-84.

³⁵ Консолидовани подаци за БиХ укључују фискалне операције институција БиХ, ентитета, Брчко Дистрикта, кантона, локалних заједница и ванбуџетских фондова.

³⁶ Због упоредивости у цијелом периоду узети су подаци из извјештаја ММФ-а (1998-2010), www.imf.org

³⁷ Методолошка напомена: будући да се омјер прихода и расхода изражава према БДП-у потребно је нагласити непоузданост статистике БДП и неконзистентну методологију у постратним годинама у БиХ у погледу укључивања сиве економије и активности неформалног сектора у БДП.

обрачунавају *ad valorem* у другом и трећем кварталу 2008. године. С друге стране, прикључивање споразуму СЕФТА (2006) и потписивање Споразума о стабилизацији и придруживању са ЕУ (од 1.7.2008.) довели је до значајног губитка царинских прихода.

Растом прихода од индиректних пореза покренута је спирала расхода сложеног административног апарата и социјалних давања на свим нивоима влада. Створене обавезе по основу колективних уговора и закона о социјалним правима брзо су истопиле фискалне суфиците из 2006. и 2007. године (Графикон 6). Чињеница да се, непланирано, почетак петогодишње имплементације фазног смањења царина на увоз робе поријеклом из ЕУ подударио са почетком избијања кризе увелико отежава процес фискалне консолидације. Фискалне власти БиХ од 1.7.2009. настоје надомјестити губитке прихода од индиректних пореза увођењем додатне путарине на погонско гориво и континуираним повећањем стопа акциза на духанске прерађевине у складу са минималним стандардима ЕУ, али то, до сада, није било довољно да се неутрализују негативни ефекти кризе на ниво потрошње и економске активности у земљи. Уз растуће расходе, пад прихода у БиХ, у 2009. години, довео је до фискалног дефицита од 5,7%, док се у 2010, захваљујући умјереном расту прихода од индиректних пореза и смањењу расхода, у складу са преузетим обавезама из *stand-by* аранжмана са ММФ-ом, очекује да ће дефицит износити 4,5%³⁸.

Графикон 5



³⁸ Пројекне ММФ-а. Види: IMF World Economic and Financial Surveys, Europe: Building Confidence, Regional Economic Outlook, Washington, November 2010, p. 31.

Графикон 6



6.2. Трендови у опорезивању

Структура пореских прихода у БиХ је слична пореској структури у чланицама ЕУ које су прошле период транзиције: индиректни порези имају доминантан удио, социјални доприноси су високи и стабилни, док је удио прихода од директних пореза јако низак. За разлику од нових чланица, за БиХ је карактеристично да су у посматраном периоду започете фискалне реформе које су промијениле пореске трендове у земљи. Увођење ПДВ-а је донијела висок раст прихода од ПДВ-а, изнад пројектованих и приходовно неутралних³⁹, приступање споразуму СЕФТА и потписивање Споразума са ЕУ је довело до оштрог пада прихода од царина, док је почетак хармонизације политике опорезивања акцизом у БиХ са стандардима ЕУ донио снажан раст прихода од акциза. Реформе у сфери директних пореза, које спроводе ентитети и дистрикт, донијеле су благи раст прихода од пореза на добит и доходак, док је политика високих стопа доприноса и ширења пореске основице допринијела снажном расту удјела социјалних доприноса мјерено % БДП-а (Табела 5). Међутим, глобална економска криза је донијела значајно смањење прихода на потрошњу, што се одrazilо и на структуру прихода (Табела 6).

³⁹ Више о пореским реформама и ефектима увођења ПДВ-а у БиХ: Антић, Д., „Макроекономска стабилност и фискални федерализам у Босни и Херцеговини”, FIRCON, Мостар, 2009, стр. 188-215.

Табела 5: Пореска структура ЕУ и БиХ

Порески приходи, % БДП	ЕУ-27			БиХ					
	2002	2008	2009	2002	2005	2006	2007	2008	2009
Индиректни порези	13.9	13.3	12.9	19.8	20.1	22.7	21.4	19.8	18.4
Директни порези	13.0	13.5	12.3	3.4	2.7	2.9	3.1	3.5	3.4
Социјални доприноси	12.8	12.6	14.1	13.9	12.7	13.1	13.6	14.2	14.9
Укупни порески приходи	39.7	39.4	39.3	37.1	39.4	39.3	37.1	37.5	36.7

Извор за БиХ: база података Одјељења за макроекономску анализу УО УИО, www.oma.uino.gov.ba

Табела 6: Структура пореских прихода у БиХ (2006-2010)

% Структура пореских прихода	2006	2009	I-IX 2010*)
Индиректни порези	58.5	50.3	50.4
Директни порези	7.3	9.1	9.2
Социјални доприноси	34.2	40.5	40.4

*) прелиминарни консолидовани извјештај, http://www.oma.uino.gov.ba/09_izvjestaji.asp?l=s

7. Поуке за Босну и Херцеговину

Нова пореска стратегија ЕУ је конципирана за фискални систем ЕУ, који је, у погледу сложености вертикалне и хоризонталне структуре и степена фискалне аутономије нивоа влада, у великој мјери сличан фискалној архитектури у БиХ. Правећи пресјек фискалних надлежности по вертикали може се закључити да су у оба случаја централној влади (институције БиХ и ЕУ) додијељене слабе фискалне надлежности, док је широки фискални суверенитет загарантован средњем нивоу власти (ентитети у БиХ, чланице у ЕУ). У БиХ индиректно опорезивање је препуштено централној влади у цијелости, док је на нивоу ЕУ хармонизовано и интегрисано у високом степену, с тенденцијом све веће централизације. Слично стању у ЕУ, директно опорезивање у БиХ је фрагментирано, што је од стране компанија идентификовано као препрека за страна улагања и фактор слабљења

конкурентности⁴⁰. Приликом израде пореске стратегије ЕУ понуђена рјешења су избалансирана да не угрожавају фискални суверенитет чланица, а да, с друге стране, допринесу реализацији текућих и стратешких циљева ЕУ као цјелине. Повлачењем паралеле између БиХ и ЕУ, може се закључити да би, слично ЕУ и њеним чланицама, БиХ и њени ентитети могли преузети рјешења из стратегије ЕУ која се, у датој сложеној уставно-политичкој структури БиХ, може унаприједити порески систем у БиХ у правцу остварења краткорочних и стратешких циљева БиХ.

Приликом моделирања пореског система БиХ, а у складу са новом пореском стратегијом ЕУ, потребно је водити рачуна о сљедећим чињеницама. *Прво*, порески систем БиХ је већ увелико одређен реформом индиректних пореза, која је подразумијевала централизацију легислативе и прикупљања индиректних пореза. *Друго*, пореска структура подразумијева доминацију индиректних пореза у укупним пореским приходима, док је удио директних пореза доста низак. *Треће*, структура пореских прихода неће се моћи битније измијенити без дугорочних структуралних реформи у привреди. *Четврто*, степен фискалне аутономије средњег нивоа власти је *de facto* смањен увођењем ПДВ-а, тако да су директни порези остали једини сегмент гдје ентитети у БиХ имају потпуну фискалну аутономију. *Пето*, централизација директног опорезивања у садашњим политичким односима није реалност, будући да захтијева политички консензус ентитета.

Поред побројаних унутрашњих фактора, који се у случају БиХ могу сматрати ограничењима модела, потребно је сагледати и обавезе према ЕУ у фискалној сфери, које захтијевају одрицање од дијела фискалног суверенитета БиХ и/или ентитета. Поред координације фискалне политике, у склопу Пакта стабилности и раста, обавезе у подручју пореза укључује три елемента:

- хармонизацију националног законодавства у сфери опорезивања ПДВ-ом и акцизом са правним оквиром ЕУ,
- поштивање Кодекса опорезивања компанија,⁴¹
- приступање систему службене сарадње пореских и царинских управа.

⁴⁰ EBRD. „Transition Report 2010 - Recovery and Reform”, London, UK, 2010, p. 83-85; Foreign Investors Council, „White Book – 2009”, www.fic.ba

⁴¹ Кодекс подразумијева елиминацију мјера штетне пореске конкуренције и државне фискалне помоћи којом се дискриминишу одређени сектори и групације компанија.

Коначно, уважавајући интерне и екстерне факторе, порески систем БиХ мора да одговори и текућим изазовима глобалне економске кризе. Под притиском фискалних дубиоза и преузетих обавеза према ММФ-у, фискалне власти у БиХ предузимају опсежне реформе у сфери јавне потрошње, у циљу реструктурирања расхода и свођења у оквиру које су реално могући. Међутим, и поред реформе јавних расхода, фискалну консолидацију отежава растући тренд задуживања и спорији раст јавних прихода. Активности развијених земаља и ЕУ показале су да је нужно спровести и пореске реформе да би се убрзао опоравак. Пореске реформе у БиХ би требало дизајнирати на начин да, уважавајући дата ограничења, допринесу фискалној консолидацији, бржем економском расту и испуњењу обавеза према ЕУ.

У погледу првог стуба пореске стратегије ЕУ – квалитета опорезивања и измјене пореске структуре – из анализа се може закључити да порези на потрошњу имају доминантан удио у пореским приходима БиХ. То је, највећим дијелом, резултат примјене једне стопе ПДВ-а и широке пореске основице. С обзиром на искуства чланица, стратегију ЕУ и препоруке ММФ-а, не би се више требало инсистирати на увођењу диференцираних стопа ПДВ-а. Евидентно је да се због расправе око стопа у други план стављају много важније измјене система ПДВ-а у БиХ, а посљедица је да БиХ већ заостаје у процесу континуираног усклађивања система ПДВ-а са измјенама у ЕУ. Посљедње измјене у сегменту опорезивања услуга у ЕУ налажу хитно усклађивање система ПДВ-а у БиХ како би се елиминисала појава двоструког опорезивања или неопорезивања услуга у међународној размјени, са штетним посљедицама по јавне приходе и конкурентност домаћих компанија. Постоје и друга побољшања која је нужно урадити у ПДВ легислативи (нпр. ширење примјене механизма „reverse charge”⁴², мјере за осигурање неутралности ПДВ-а), али и у администрирању ПДВ-ом (нпр. електронске пријаве, фактурисање и архивирање). Модернизација УИО би значајно допринијела ефикасности убирања прихода и смањила трошкове пословања обвезницима, а с друге стране осигурала би ИТ платформу за службену сарадњу са ЕУ, што је један од услова из поглавља *acquis-a* „Опорезивање”.

⁴² Механизам подразумијева пренос обавезе са продавца на купца. Сматра се ефикасним средством за борбу против превара у систему ПДВ-а. У БиХ примјењује се код опорезивања радова у грађевинарству.

Новим Законом о акцизама у БиХ повећана је путарина, као посебна врсте акцизе на деривате, и утврђена је динамика континуираног повећања акциза на цигарете до испуњења стандарда ЕУ. Међутим, због повећања минималних стопа акциза у ЕУ, од 2011. године потребно је утврдити нову динамику усклађивања акциза на дуванске прерађевине и донијети политику акциза на енергенте, укључујући угљ, кокс и електричну енергију. Ефекте неутрализовања екстерналија и штетних посљедица кориштења акцизних производа могуће је постићи директним опорезивањем возила и власника возила. С обзиром на специфичности система расподеле индиректних пореза у БиХ и расподеле надлежности између државе и ентитета, није могуће да се одређени дио прихода од акциза директно усмјерава за неутралисање екстерналија, али је то могуће реализовати преко буџета ентитета, системом циљаних трансфера у складу са ентитетским политикама (транспортна, здравствена, социјална, еколошка, ...). На крају, требало би истрајати на реформи опорезивања непокретности у цијелој БиХ. Прогресивним опорезивањем непокретности могу се остварити значајни редистрибутивни ефекти, убрзала би се фискална консолидација локалних заједница, а наредних година додатни приходи би се могли усмјерити на побољшање локалних услуга, локалне јавне радове, капиталне инвестиције и унапређење пословне инфраструктуре.

Други стуб пореске стратегије представља највећи изазов за ентитетске фискалне власти БиХ. Економски раст и развој захтијева јединствен економски простор, а дјеловање тржишних механизма захтијева мобилност капитала, роба и особа на цијелој територији БиХ. Садашњи расцјепкани систем опорезивања добити одвраћа велике инвеститоре, а компаније које желе пословати у БиХ оптерећује додатним трошковима. Правећи паралелу са моделима пореских система развијених држава, садашња матрица надлежности нивоа управе у БиХ за порезе одступа само у сегментима опорезивања добити и дохотка. Посљедњих неколико година у БиХ на сцени је „тиха” хармонизација директних пореза, која је започела реформом директних пореза у РС крајем 2006. и усвајањем сличних прописа у ФБиХ. Ову фазу хармонизације карактерише хармонизација стопа пореза на доходак и добит у ентитетима и дистрикту на нивоу од 10%, што представља минималну стопу у ЕУ, те дјелимична хармонизација основице и непорезивог дијела код опорезивања дохотка. Глобална економска криза није у потпуности зауставила започете

пореске реформе у ентитетима, али је умањила очекиване ефекте (нпр. ефекте увођења фискалних каса у РС). Ипак, под притиском кризе дошло је и до одлагања најављених пореских реформи⁴³. У ентитетима су започете реформе администрирања порезима које би требале довести до побољшања ефикасности убирања прихода и смањења трошкова администрирања порезима. Ове реформе подразумевају:

- увођење фискалних каса, у циљу смањења сиве економије и повећања ефикасности убирања директних пореза, али и са очекиваним индиректним ефектима на убирање ПДВ-а и социјалних доприноса;
- успостава јединственог система регистрације пореских обвезника и обвезника социјалних доприноса и наплате јавних прихода, у циљу олакшања пословања обвезницима и смањења трошкова поштивања пореских прописа;
- увођење бруто принципа обрачуна плата;
- уређивање система обрачуна социјалних доприноса и др.

У Брчко Дистрикту у току 2010. године је извршена цјеловита ревизија постојећег јединственог прописа којим се до сада опорезовала добит и доходак. Предлаже се раздвајање пореске материје у два закона, а судећи према нацрту, велики број елемената је усклађен са ентитетским прописима. Очекује се да ће нови прописи ступити на снагу 1.1.2011. Међутим, у РС су у међувремену усвојене, или се предлажу одређене мјере пореске политике којима се нарушава достигнути степен хармонизације опорезивања дохотка⁴⁴.

Ентитетски прописи на различит начин третирају опорезивање добити пословних јединица обвезника који има сједиште у другом

⁴³ Након Брчко Дистрикта, и власти у РС започеле су реформу опорезивања непокретности. Међутим, за разлику од Брчког, који је реформу пореза на непокретности имплементирао, РС је одложила реформу због економских и политичких разлога, али и због административних потешкоћа код успоставе јединственог фискалног регистра непокретности.

⁴⁴ Почетком 2009.г. РС је смањила стопу пореза на доходак у РС на 8% и повећала неопорезиви дио дохотка, у циљу релаксирања потрошње, међутим, у току 2010.г. неопорезиви праг је смањен, а поново је уведено опорезивање капиталних добитака на приходе од продаје имовине која је кориштена у личне сврхе. За фискалну 2011. предлаже се увођење прогресивне стопе пореза на доходак и укидање неопорезивог дијела.

ентитету/дистрикту. У циљу отклањања двоструког опорезивања добити остварене ван ФБиХ, а у БиХ, ФБиХ одобрава умањење пореске обавезе обвезнику-резиденту за износ пореза плаћеног на добит ван ФБиХ, а која је укључена у добит обвезника. Пословне јединице чије је сједиште изван ФБиХ, а у БиХ, ослобађају се плаћања пореза на добит за добит коју остваре пословањем у ФБиХ. Овакав принцип је био нужан да се избјегне двоструко опорезивање и осигура компатибилност са прописима у РС, према којима су обвезници пореза на добит пословне јединице обвезника са сједиштем у БиХ, а изван РС, за добит остварену у РС. С друге стране, РС је прописала могућност подношења консолидоване пореске пријаве и формулу алокације добити између ентитета и Дистрикта, која се, ипак, у пракси не примјењује.

Опорезивање консолидоване добити по принципима ЕУ довело би до елиминације двоструког опорезивања унутар БиХ и интеграције економског простора. Тржиште БиХ би великим компанијама постало атрактивно мјесто пословања и инвестирања, што би подстакло интеграције корпорација, мерцере и аквизиције, омогућило финансијско реструктурирање и побољшало ликвидност компанија и примјену других пореских погодности које се сада не користе⁴⁵. Први кораци у процесу хармонизације опорезивања добити у БиХ, који иду у правцу примјене концепта консолидоване пореске основе, су учињени. Поред генералног редизајна прописа из дистрикта, потребно је наставити са усклађивањем пореске основе, пратећи реформе у Унији, како би се систем директног опорезивања у БиХ развијао укорак са правним оквиром и најбољом праксом ЕУ. Друго подручје дјеловања ентитетских власти јесте уклањање штетних пореских мјера, дискриминације или фаворизирања одређених сектора и компанија, свођење мјера фискалне помоћи у допуштене оквиру, у складу са правилима конкурентности ЕУ и Кодексом опорезивања компанија. То је уједно и ургентна обавеза из Споразума о стабилизацији и придруживању са ЕУ.

⁴⁵ Нпр. јединствено пореско књиговодство би омогућило кориштење предности регистровања корпорације као ПДВ-е групе. Више о ефектима ПДВ група: Антић, Д., „Антикризна политика ПДВ и поштивање принципа пореске неутралности”, зборник радова са научног скупа „Услови и ограничења превладавања ефеката глобалне кризе”, Економски факултет Бањалука, 9. фебруар 2010., *Acta Eкономіса*, бр. 12/2010, Економски факултет, Бањалука, стр. 269-293.

Полазишта за добро управљање порезима, трећег стуба пореске стратегије ЕУ, су транспарентност у раду пореских управа у БиХ и успостава система службене сарадње и размјене података. Интеграција тржишта, увођење консолидоване пореске основице и борба против пореских превара и сиве економије, захтијевају доношење правног оквира за екстензивну сарадњу пореских управа у БиХ, увезивање ИТ система, размјену података и спровођење заједничких истрага. Увезивање пореских управа у БиХ је прва фаза прије укључивања БиХ у систем службене сарадње пореских управа у ЕУ, у складу са одредбама Споразума са ЕУ. Правни оквир мора уважавати и европске стандарде заштите права обвезника код размјене података. Блиска сарадња пореских управа, не само да ће без нових пореских намета донијети додатне приходе од директних и индиректних пореза, него ће дугорочно створити услове за дјеловање правне државе, смањење сиве економије, спровођење структуралних реформи и релаксацију стопа пореза и доприноса, у правцу растерећења регуларних обвезника који су до сада у цијелости сносили терет јавне потрошње у БиХ.

Закључак

Анализа елемената нове пореске стратегије ЕУ указала је на главна подручја пореских реформи које Унија намјерава спроводити у наредном средњорочном периоду. Стратегија се заснива на моделу интеракције пореске координације између чланица и хармонизације пореза у обиму који омогућује функционисање јединственог тржишта Уније у пуном капацитету. Реформа пореског система чланица требала би бити катализатор фискалне консолидације и дио излазне стратегије ЕУ, а на дужи рок и фактор остварења дугорочних циљева развоја ЕУ до 2020. године. У погледу сложености вертикалне и хоризонталне структуре и степена фискалне аутономије нивоа влада, фискални систем ЕУ је у великој мјери сличан фискалној архитектури у БиХ. Чињеница да нова пореска стратегија представља политички компромис, којим се штите циљеви Уније и фискални суверенитет чланица, од велике је важности за фискалне власти БиХ, које су у конципирању пореских реформи у БиХ ограничене уставом дефинисаним фискалним надлежностима нивоа власти. Анализа концепта, модела и рјешења нове пореске стратегије ЕУ показала је да пореска стратегија БиХ може укључивати следеће елементе: усклађивање правног оквира индиректног опорезивања у складу са измјенама у

ЕУ и захтјевима *acquis*-а, увођење опорезивања консолидоване добити, опорезивање непокретности, успоставу службене сарадње између пореских управа у складу са правилима ЕУ, примјену концепта доброг управљања порезима и модернизацију пореских управа. Наведене реформе могу помоћи фискалној консолидацији и бржем опоравку БиХ и допринијети остварењу стратешких циљева земље - стабилног економског раста и правовременог преузимања европског правног оквира и праксе на путу ка испуњењу услова за пријем у ЕУ. Да је могуће заједничке пореске реформе договорити у постојећој констелацији сложених фискалних и политичких односа у БиХ показује консензус 27 чланица ЕУ око нове европске пореске стратегије.

Литература

1. Антић, Д. Макроекономска стабилност и фискални федерализам у Босни и Херцеговини. Мостар: FIRCON, 2009.
2. Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (recast).
3. European Commission, „Promoting Good Governance in Tax Matters”, COM(2009)201 final, Brussels, 28.4.2009.
4. European Commission, „Tax and Development, Cooperating with Developing Countries on Promoting Good Governance in Tax Matters”, COM(2010)163 final, Brussels, 21.4.2010
5. European Commission, „Taxation of the Financial Sector”, COM(2010)549/5, Brussels, 7.10.2010.
6. European Commission, „Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system”, COM(2010) 695 final, Brussels, 1.12.2010.
7. European Commission, Taxation trends in the European Union, 2010 Edition, EUROSTAT, 2010.
8. European Commission, „Tax policy after the crisis”, Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States 2010, working paper No 24, 2010.
9. European Commission, „Towards a new Energy Strategy for Europe 2011-2020”, www.europa.eu.

10. European Commission, Communication from the Commission, Europe 2020, A Strategy for smart, sustainable and inclusive growth, www.europa.eu.
11. EUROSTAT, Euroindicators, News Release, 157/2010 - 22 October 2010
12. EUROSTAT, Euroindicators, News Release, 170/2010 - 15 November 2010
13. EUROSTAT, Government finance statistics, Summary tables — 2010 Edition, Data 1996-2009, Luxembourg, 2010.
14. IBFD, International VAT Monitor, Amsterdam, izdanja: 2008-2010
15. IMF World Economic and Financial Surveys, Fiscal Exit: From Strategy to Implementation, Fiscal Monitor, Washington, November 2010.
16. IMF World Economic and Financial Surveys, Europe: Building Confidence, Regional Economic Outlook, Washington, November 2010.
17. IMF Survey Magazine: IMF Research, Global Financial Crisis, Tax Policies Made Countries More Vulnerable to Crisis, Washington, June 16, 2009.
18. Mirrlees J., „Mirrlees Review: Reforming the tax system for the 21st century – Tax by Design”, preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK, November 2010.
19. Mirrlees J. , „Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design”, preliminary edition, Institute for Fiscal Studies, London, UK, November 2010, <http://www.ifs.org.uk/mirrleesReview>
20. Monti M., „A New Strategy for the Single Market – At the service of Europe's Economy and Society”, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 9 May 2010.
21. OECD, „OECD's Current Tax Agenda”, June 2010.
22. OECD, „Tax policy reform and fiscal consolidation”, Tax Policy Brief , December 2010.
23. OECD, The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, A Background Information Brief, 19 October 2010.
24. Terra B.J.M., Wattel P.J., „European Tax Law”, 5th Edition, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Netherlands, 2008.
25. Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, consolidated version, OJ C 115, 9.5.2008.