

Porezni izdaci u sustavu poreza na dobit: primjer Bosne i Hercegovine

Lazović Pita, Lejla; Pita, Sanjin

Source / Izvornik: **Skrivena javna potrošnja: sadašnjost i budućnost poreznih izdataka, 2012, 105 - 116**

Conference paper / Rad u zborniku

Publication status / Verzija rada: **Published version / Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)**

<https://doi.org/10.3326/bpi.2012.9>

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:242:040120>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial 4.0 International](#)/[Imenovanje-Nekomercijalno 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-27**



Repository / Repozitorij:

[Institute of Public Finance Repository](#)

POREZNI IZDACI U SUSTAVU POREZA NA DOBIT: PRIMJER BOSNE I HERCEGOVINE

LEJLA LAZOVIĆ-PITA I SANJIN PITA

EKONOMSKI FAKULTET SVEUČILIŠTA U SARAJEVU I DELOITTE ADVISORY SERVICES

JEL KLASIFIKACIJA: H25, H70

doi: 10.3326/bpi.2012.9

SAŽETAK

Cilj je ovog rada dati kratki povijesni pregled razvoja poreznih izdataka u sustavu poreza na dobit u Bosni i Hercegovini (BiH). Uzimajući u obzir činjenicu da se BiH ustavnim uređenjem sastoji iz dva entiteta: Federacije Bosne i Hercegovine (FBiH) i Republike Srpske (RS), te Brčko distrikta (BD), kompleksnost je sama po sebi još izraženija. Osim toga, u BiH oba entiteta i Brčko distrikt imaju ustavno pravo propisivati i donositi zakone u području direktnih poreza, pa time i poreza na dobit. U radu će se prikazati komparativni pregled prošlih i postojećih poreznih izdataka u sustavu poreza na dobit u BiH.

Ključne riječi: porez na dobit, porezni izdaci, porezni prihodi

1. UVOD

Oporezivanje dobiti u BiH kompleksna je i nedovoljno istražena tematika. Većina radova i autora (npr. Bosnić i Šahinagić, 2005; Čaršimamović, 2006; Kešetović i Đonlagić, 2006) bave se problematikom efektivnih poreznih stopa u porezu na dobit te analizom efekata promjena stopa poreza na dobit na porezne prihode (u FBiH – Bosnić i Šahinagić, 2005). Prema trenutnim spoznajama autora, niti jedan do sada objavljeni rad ne bavi se problematikom poreznih izdataka u BiH. Razlog tome je činjenica da nadležne porezne uprave (FBiH, RS i Brčko distrikt) ne raspolažu navedenim podacima, odnosno ne postoji nikakva evidencija koriste li se uopće date zakonske olakšice i u kojoj mjeri. U ovom će se radu najprije dati kratak osvrt sustava oporezivanja u BiH u cijelosti te će se pokušati potencirati kompleksnost sustava direktnog oporezivanja. Zatim će biti dat kratak pregled prošlih i postojećih poreznih izdataka poreza na dobit u oba entiteta (pošto su direktni porezi u BiH u nadležnosti entiteta FBiH i RS te Brčko distrikta). Konačno, fokus ovog rada biti će pregled poreznih izdataka u porezu na dobit u BiH. Ekonomski efekti poreznih izdataka u ovoj će fazi izostati zbog već navedenog razloga – nepostojanja službenih podataka o njihovoj visini u BiH.

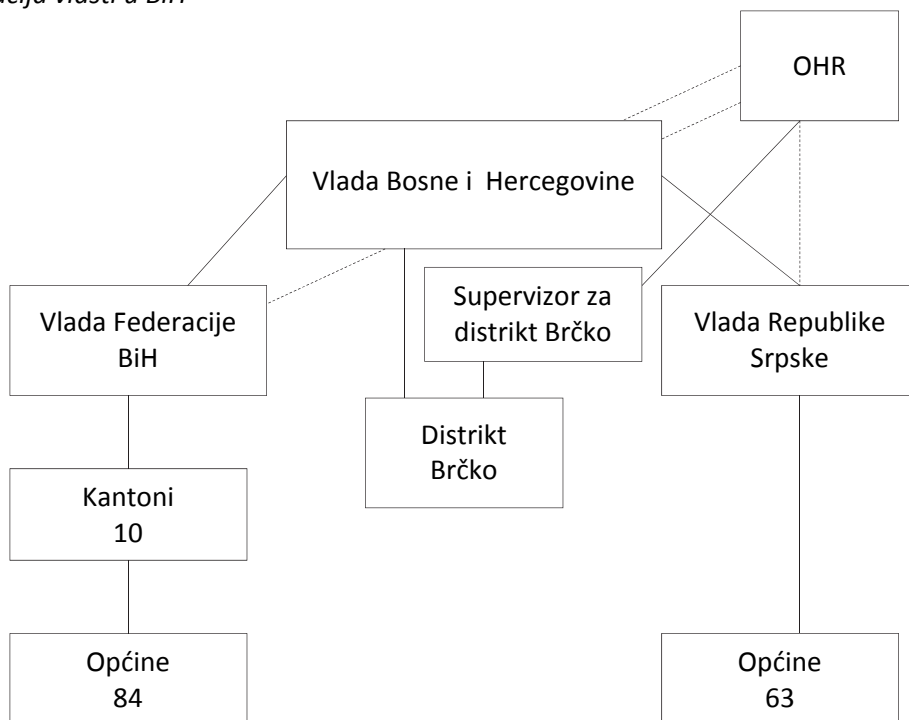
2. KOMPLEKSNOŠT POREZNOG SUSTAVA BIH

Od potpisivanja Daytonskog sporazuma 1995., koji ujedno predstavlja i Ustav BiH, Bosna i Hercegovina sastoji se od dva entiteta - Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske. Arbitrarnom odlukom Visokog predstavnika u BiH 1999. osnovan je Brčko distrikt kao jedinstvena administrativna jedinica lokalne samouprave, koja je pod suverenitetom BiH.

Osim Ustava BiH, svaki od entiteta ima svoj ustav kojim se regulira, između ostalog, i fiskalno uređenje unutar entiteta. Entitet RS je u fiskalnom smislu centraliziran entitet jer je, osim entitetskog nivoa vlasti, nosilac jedinice lokalne samouprave općina. Entitet FBiH u fiskalnom je smislu decentraliziran i sastoji se, osim federalnog nivoa vlasti, od deset kantona u okviru kojih se nalaze nosioci lokalne zajednice – općine. Također, u BiH kao međunivo vlasti javljaju se i područja dva grada: Sarajeva i Banja Luke. Organizacija nivoa vlasti u BiH prikazana je na Grafikonu 1.

Grafikon 1.

Organizacija vlasti u BiH



Izvor: Kreso (2005:5)

U teoriji je poznato da monetarno-kreditni i fiskalni mehanizam moraju zajednički djelovati kako bi se postigla makroekonomska stabilnost, ekonomski rast i razvoj. U BiH upravljanje monetarnom politikom u nadležnosti je Centralne banke BiH čija je pozicija definirana članom VII. aneksa IV., tj. Ustavom BiH. Međutim, Ustav BiH ne regulira problematiku upravljanja fiskalnom politikom u BiH.

Ustavni model fiskalnog federalizma u BiH čine dva opća elementa ustavne strukture (Kreso, 2005:3):

- Ustav BiH normira federalnu strukturu, iako se radi o federaciji s nešto labavijom strukturom – pa se u literaturi ustavno uređenje BiH najčešće objašnjava kao asimetrična federacija;
- U pogledu uređivanja ekonomskog prostora Ustav BiH daje rješenja ekonomskog federalizma baziranog na punim slobodama u kretanju ljudi, roba, usluga i kapitala na području BiH, te ovlasti organa i institucija BiH kojima se uspostavljaju ključni elementi gospodarskog sustava (monetarni sustav, carine, vanjska trgovina, međunarodni (financijski) odnosi, itd).

U tom smislu, u BiH od Daytonskog sporazuma do danas, javne financije predstavljaju najdinamičniji segment makroekonomske politike BiH. BiH i entiteti imaju u istoj ravnini fiskalna ovlaštenja, odnosno pravo autonomno utvrđivati u ustavnim okvirima razmjere svoje financijske aktivnosti. Međutim, na osnovu odredbe Ustava BiH (čl. III. toč. 3.), po kojoj je obveza entiteta da se u potpunosti pridržavaju Ustava BiH, može se zaključiti da se dominacija prenosi i u pogledu statusa zakona BiH naprama entitetskim poreznim zakonima. Praktično, ovo je najbolje vidljivo u sustavu indirektnog oporezivanja u BiH, koji je prošao turbulentno razdoblje.

Na samim počecima državne funkcije bile su marginalizirane. To potvrđuje i činjenica da su izvorni prihodi Države Bosne i Hercegovine bili jedino prihodi od pripadajućih taksa (konzularne takse i takse za korištenje zračnog prostora). Prihodi od carina bili su izvorni prihodi proračuna entiteta, a ne Države Bosne i Hercegovine, kako bi se prirodno moglo očekivati. Kao posljedica ovih nelogičnosti, ukupan proračun Države Bosne i Hercegovine u 1996. bio je više nego 4 puta manji od budžeta Kantona Sarajevo, a ako se uzme samo „Budžet institucija BiH“ bez „Budžeta međunarodnih obaveza BiH“, tada je ovaj odnos bio čak 15 puta u korist budžeta Kantona Sarajevo. U isto vrijeme proračun FBiH bio je na nivou 2/3 budžeta Kantona Sarajevo (Kreso, 2005:3).

Iako su Ustavom BiH vanjskotrgovinska i carinska politika isključivo u nadležnosti države, od 1998. (s primjenom od 1999.) carinske uprave entiteta i Brčko distrikta prikupljale su sve prihode pri uvozu (carine i trošarine), a potom i porez na promet proizvoda trošarina. Proces prikupljanja navedenih prihoda bio je reguliran državnim i entitetskim zakonima kada su postojale entitetske carinske uprave. Od 2004. one su uključene u jedinstvenu instituciju – Upravu za indirektno oporezivanje (Antić, 2009:177).

Međutim, u razdoblju 1996.-2004., tj. do osnivanja Uprave za indirektno oporezivanje, najizdašniji porezni oblik – porez na promet – bio je reguliran entitetskim zakonima. U tom smislu, u FBiH je u navedenom razdoblju egzistirao jednofazni (maloprodajni) porez na promet roba i usluga. FBiH je vršila izmjene i dopune zakona u tri navrata, te su se navedene izmjene uglavnom odnosile na izmjene stopa poreza na promet roba i usluga prikazane u Tablici 1.

Tablica 1.

Stope poreza na promet (PP) u FBiH, 1996.-2002. (u %)

	1995.	2000.	2002.
	20	24	20
PP na proizvode	15	12	10
	5	12	10
	2,5	12	10
PP na usluge	10	12	10

Izvor: Antić (2009:178)

U RS je u navedenom razdoblju također bio u primjeni jednofazni (maloprodajni) porez na promet. RS je, kao i FBiH, u nekoliko navrata mijenjala/dopunjavala zakon o porezu na promet. Te su se izmjene uglavnom odnosile na izmjenu poreznih stopa danih u Tablici 2.

Tablica 2.

Stope poreza na promet (PP) u RS, 1996.-2002. (u %)

	1996.	1998.	2002.
PP na proizvode	24	18	18
PP na usluge			
Posebne igre na sreću	30	30	-
Ostale igre na sreću	10	15	-
Ostale usluge	7	10	8
Porez na ŽTO (roba i usluge)*	2	2	2

* Posebno uveden porez na promet za potrebe željezničkog prometa (1996).

Izvor: Antić (2009:178)

Osnivanjem Brčko distrikta 1999. donesen je Zakon o porezu na promet. U 2002. promet se roba oporezivao s 18%, a promet usluga s 8 % (Antić, 2009:179)¹. Od 2004. do danas nadležnost je prikupljanja i raspodjele prihoda po osnovi indirektnih poreza (carina, posebnih poreza, trošarina, te od 2006. i poreza na dodanu vrijednost po jedinstvenoj stopi od 17%) s entitetskih nivoa prešla u nadležnost Uprave za indirektno oporezivanje. Svi prihodi po osnovi indirektnih poreza prikupljaju se na jedinstveni račun, te se raspodjela prihoda vrši između Države BiH, entiteta i Brčko distrikta prema utvrđenom sustavu raspodjele. Ovim činom je sustav indirektnog oporezivanja objedinjen na cijelom području BiH, što predstavlja značajan napredak u sustavu oporezivanja. U pet godina poslovanja Uprava za indirektno oporezivanje zabilježila je niz rezultata koji se uglavnom odnose na suzbijanje sive ekonomije, te rast prihoda po osnovi indirektnih poreza (osim u 2009., u odnosu na 2008., kada je zabilježen pad prihoda).

Sustav direktnog oporezivanja u nadležnosti je entiteta i Brčko distrikta. Prema Ustavu FBiH nadležnost iz sfere direktnih poreza imaju Federacija i kantoni. Sustav raspodjele prihoda između Federacije i nižih organizacijskih jedinica (kantona i općina) reguliran je Zakonom o pripadnosti javnih prihoda u FBiH. FBiH donosi i propisuje zakone iz domena oporezivanja igara na sreću, oporezivanja dohotka građana, doprinosa za mirovinsko, zdravstveno i osiguranje od nezaposlenosti, kao i oporezivanja dobiti privrednih društava. Sustav oporezivanja dohotka građana do 2009. po pitanju nadležnosti bio je podijeljen između Federacije i kantona. Federalni nivo vlasti propisivao je porez na (neto) plaću, a kantoni porez na ukupan prihod građana, porez na imovinu, kao i poreze na prihod od imovine i imovinskih prava, porez na promet nekretnina, porez na prihod od autorskih prava, porez na poklone i naslijeđe i dr. Osnovicu za obračun poreza na ukupan prihod građana svake je godine određivao nadležni kanton, s tim da pojedini kantoni nisu ni uveli ovaj porezni oblik u svoj porezni sustav (na primjer Srednjobosanski i Zapadnohercegovački kanton). Počevši od 2009. cedularni sustav oporezivanja dohotka zamijenjen je sintetičkim sustavom oporezivanja dohotka s jedinstvenom stopom od 10% (za dohotke preko 3.600 BAM² godišnje).

Prema Ustavu RS, analogno slučaju FBiH, nadležnost iz sfere direktnih poreza ima entitet RS. RS ima nadležnost za donošenje zakona iz područja oporezivanja imovine, oporezivanja dohotka građana, oporezivanja dobiti pravnih lica, oporezivanja igara na sreću, kao i sustava doprinosa (za mirovinsko, zdravstveno i osiguranje od nezaposlenosti te fonda za dječju zaštitu). Sustav raspodjele prihoda između RS i općina unutar RS regulira Zakon o budžetskom sistemu RS. Na primjer, RS je u nekoliko navrata mijenjala/dopunjavala zakone iz područja oporezivanja dohotka građana. Posljednja značajna izmjena Zakona o porezu na dohodak donesena je krajem 2010. (s primjenom od veljače 2011.) kada je, između ostalog, uveden sustav oporezivanja dohotka s jedinstvenom stopom od 10% kao i u FBiH (s tim da je u RS ukinuto pravo na godišnji osobni odbitak).

Brčko distrikt primjenjuje istu poreznu stopu od 10% poreza na dohodak počevši od 2011., iako je prije donošenja niza zakona u 2010. oporezivanje dohotka i dobiti u ovoj administrativnoj jedinici bilo uređeno jednim zakonom.

3. POJAM POREZA NA DOBIT

Porez na dobit definira se kao porezni oblik kojim se zahvaća dobit društva, a dužna su ga plaćati, u pravilu, društva, udruge osoba i imovinske mase (Jelčić i Jelčić, 1998:220). Značenje mu se mijenja ovisno o tome polazi li se u definiranju od njegovog subjekta ili objekta. U onim slučajevima u kojima se u prvi plan postavlja osoba na koju se usmjerava porez na dobit, on je porez na *corporate enterprise*, tj. porez na poduzeće, što je i oblik poreza

¹ Za detaljniju analizu zakonskih izmjena u sferi akcija u entitetima i BD vidi: Antić (2009:180-182).

² 1 Euro= 1,95583 BAM. Izvor: www.cbbh.ba.

različit od poreza kojim se oporezuju fizičke osobe, ili kojim se opterećuju specifične robe. Promatra li se porez na dobit sa stajališta objekta oporezivanja, a rezultat gospodarske aktivnosti shvaća kao dohodak, može se govoriti o porezu na dobit kao podvrsti poreza na dohodak. Dakle, porezom na dobit poduzeća obuhvaća se dohodak nefizičkih osoba i tvorevina (Jelčić, 1998:223).

Porez na dobit trebao bi biti u nadležnosti središnje vlade. Prema Antić (2009:102), postoje dva razloga koja podupiru to mišljenje - mobilnost porezne osnovice, sloboda kretanja kapitala i jedinstven ekonomski prostor. Razlozi su opravdani činjenicom da bi u protivnom (spuštanje nadležnosti iz domena poreza na dobit na niže organizacijske jedinice) dovelo do nezdrave porezne konkurencije, kao i neopravdano velikih troškova administriranja, pošto je riječ o poreznom obliku koji tradicionalno nema velik udio u ukupnim poreznim prihodima država (ili GDP-u). Stoga, u zemljama Europske unije (EU) udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima relativno je nizak, što je vidljivo iz Tablice 3.

Tablica 3.

Udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u Europskoj uniji, 1998.-2009. (u %)

	1998.	1999.	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Austrija	5,3	4,5	5,0	7,2	5,5	5,3	5,6	5,5	5,6	6,2	6,2	4,4
Belgija	7,4	7,1	7,1	6,9	6,7	6,4	6,9	7,2	8,0	8,0	7,6	5,8
Bugarska	12,4	10,2	8,6	12,5	10,5	8,9	7,8	5,9	6,8	13,1	9,8	8,8
Češka	10,1	11,2	10,3	12,0	12,3	12,8	12,5	12,0	13,1	13,4	11,7	10,5
Danska	6,1	4,8	6,6	5,8	6,0	6,1	6,5	7,7	8,8	7,8	6,9	5,1
Estonija	7,1	6,0	2,9	2,3	3,6	5,1	5,4	4,7	4,9	5,2	5,1	5,2
Finska	9,4	9,4	12,5	9,4	9,3	7,7	8,1	7,6	7,7	9,0	8,1	4,7
Francuska	5,3	5,9	6,3	7,0	5,9	5,0	5,4	5,3	6,6	6,7	6,4	3,0
Grčka	8,6	9,4	12,0	10,1	10,0	9,1	9,6	10,3	8,6	7,9	7,9	8,0
Nizozemska	11,4	11,0	10,9	11,0	9,4	8,1	8,8	9,7	9,4	9,1	8,8	5,6
Irska	10,6	12,1	12,0	12,1	13,1	13,1	12,2	11,4	12,3	11,3	9,8	8,8
Italija	5,9	6,6	5,9	7,8	6,6	5,7	5,9	5,8	7,0	7,6	7,1	5,6
Cipar	17,7	21,3	20,6	20,1	19,2	13,1	11,1	13,1	15,0	16,6	18,0	18,4
Latvija	4,1	2,6	2,3	1,9	2,1	4,9	6,6	7,3	9,4	8,7	9,1	6,3
Litva	6,8	6,4	5,3	6,6	7,1	5,3	6,1	6,9	7,5	8,9	10,9	5,9
Luksemburg	19,4	17,4	17,8	18,4	20,4	19,2	15,3	15,4	13,8	14,8	14,3	14,7
Mađarska	5,5	5,9	5,6	6,0	6,1	5,8	5,6	5,6	6,3	6,9	6,5	5,4
Malta	9,6	10,0	10,3	10,6	12,3	14,4	12,5	13,3	14,8	17,7	19,8	19,6
Njemačka	3,3	3,6	4,0	1,4	1,5	1,9	2,4	2,8	3,5	3,5	2,8	1,7
Poljska	7,3	6,9	7,5	5,8	6,3	5,6	7,1	7,6	7,1	7,9	7,9	7,2
Portugal	10,1	11,3	12,0	10,6	10,5	8,8	9,4	8,5	9,1	10,9	11,2	9,3
Rumunjska	12,8	12,3	9,8	8,8	9,3	10,1	11,6	9,8	10,0	10,5	10,7	9,7
Slovačka	8,8	8,8	7,7	7,8	7,6	8,4	8,2	8,7	9,9	10,2	10,7	8,7
Slovenija	2,6	3,1	3,1	3,4	4,1	4,6	5,0	7,2	7,7	8,6	6,7	4,9
Španjolska	7,7	8,7	9,2	8,6	9,6	9,3	10,0	11,0	11,6	12,8	8,8	7,6
Švedska	5,1	5,9	7,3	5,3	4,3	4,6	6,0	7,3	7,5	8,0	6,3	6,4
V. Britanija	10,8	9,8	9,7	9,5	8,2	7,9	8,1	9,3	10,8	9,4	9,6	8,0
EU-27 ponderirani prosjeak	6,5	6,7	7,0	6,7	6,1	5,7	6,2	6,7	7,6	7,6	6,9	5,0

Izvor: EU Commission, 2011

Iz Tablice 3. vidljivo je da su u 2009. najveći udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima imali Malta (19,6) i Cipar (18,4%), a najmanji Njemačka (1,7%) i Francuska (3,0%). U zemljama EU prosječan udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima kreće se od 5% do 7,6%.

Iz Tablice 3. kao i prakse europskih zemalja, bilo bi za očekivati da je sustav oporezivanja dobiti u BiH ujedinen. Međutim, u slučaju BiH, entiteti i Brčko distrikt donose i propisuju zakone o porezu na dobit što znači da, iako ovaj porezni oblik nije izdašan ni u zemljama članicama EU, u BiH je, zbog njegova spuštanja na niže organizacijske jedinice (entitete i Brčko distrikt), očekivan još manji udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima. Ovdje valja imati u vidu i dodatne administrativne troškove koji se sami nameću u postojećem fiskalnom sustavu u BiH (na primjer, u BiH postoji 14 Ministarstava financija te četiri nadležne Porezne uprave). Osim toga, kompleksnost samog sustava djeluje motivirajuće i za porezne obveznike da vrše poreznu evaziju.

Tablice 4. i 5. daju prikaz udjela poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u FBiH, RS (podaci za Brčko distrikt nisu dostupni):

Tablica 4.

Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u FBiH, 2003.-10. (u %)

	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
FBiH	2,2	2,4	2,7	3,2	3,7	3,3	7,4	6,5

Napomena: podaci 2003.-06. i 2010. preuzeti su sa stranice Vlade FBiH i Ministarstva financija FBiH; podaci 2007.-09. preuzeti su sa stranice OMA UINO; Podaci za porez na dobit u 2007. i 2008. odnose se na porez na dobit pojedinaca i poduzeća; Podaci za 2009. dani su kao porez na dobit i dohodak (što predstavlja jedino značajno odstupanje u tablici). Podaci za 2010. odnose se na razdoblje siječanj-rujan 2010.

Tablica 5.

Učešće prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u RS, 2003.-10. (u %)

	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
RS	1,9	3,0	2,2	2,0	5,5	8,8	12,1	9,0

Izvor: Budžet RS za 2003.-10. (Vlada Republike Srpske)

Iz Tablica 4. i 5. vidljivo je da se udio prihoda po osnovi poreza na dobit u FBiH i RS sve do 2008. kreće između 1,9% i 5,5%. Međutim, uslijed *nekonzistentnosti metodologije* u prikupljanju podataka u razdoblju 2008.-10., posebice u FBiH, može se vidjeti značajniji udio prihoda po osnovi poreza na dobit u tom razdoblju. Ovo se prvenstveno odnosi na 2009. gdje je dan zbirni prikaz prihoda po osnovi poreza na dobit i dohodak. U RS, prema podacima službene statistike, došlo je do značajnog povećanja udjela prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u razdoblju 2008.-10., gdje se ne navodi razlog tom povećanju. NeKonzistentnost metodologije ovdje se prvenstveno odnosi na činjenicu da se u razdoblju 2008.-10. BiH suočila sa efektima svjetske financijske krize, te bi bilo prirodno za očekivati smanjenje poreznih prihoda u cijelosti – a time i prihoda po osnovu poreza na dobit, a ne njihovo povećanje.

U nastavku će biti dan kratak osvrt izmjena zakonodavstva u sustavu poreza na dobit u svakoj od tri spomenute jedinice.

4. OSNOVNE KARAKTERISTIKE POREZA NA DOBIT U FBiH, RS I BRČKO DISTRIKTU

U razdoblju od siječnja 1998. do kraja 2007. u FBiH na snazi je bio Zakon o porezu na dobit, kada je zamijenjen Zakonom o porezu na dobit privrednih društava koji je stupio na snagu 1. siječnja 2008. i koji je trenutno u primjeni.

Trenutno važeći zakon u značajnoj se mjeri oslanja na zakon koji mu je prethodio. Zajednička karakteristika oba zakona jest način utvrđivanja porezne osnovice koja odgovara računovodstvenoj dobiti usklađenoj za nepriznate, odnosno odbitne stavke. Kasniji zakon je, suštinski promatrano, pratio izmjene računovodstvenih propisa koji su išli u smjeru uključivanja Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) u domaće zakonodavstvo. Prvospomenuti zakon karakterizirala je stopa od 30%, dok je kasnijim zakonom ista značajno smanjena na trenutnih 10%.

Slično kao i u FBiH, zakonodavstvo iz područja poreza na dobit RS u razdoblju nakon potpisivanja Daytonskog sporazuma mijenjalo se u više navrata. Tako se od 2002. primjenjivao Zakon o porezu na dobit koji je bio na snazi do kraja 2006. U siječnju 2007. zamijenio ga je Zakon o porezu na dobit, koji je i danas u primjeni. Porezna osnovica utvrđuje se usklađivanjem računovodstvene dobiti za iznose nepriznatih i odbitnih stavki, odnosno kao razlika između oporezivih prihoda i rashoda. Oba zakona karakterizira stopa od 10%.

U Brčko distriktu u razdoblju od 1. srpnja 2003. na snazi je bio Zakon o porezu na dohodak. Njegova specifičnost ogleda se u tome što se ovim zakonom utvrđivalo oporezivanje dva porezna oblika, poreza na dohodak i poreza na dobit. Sljedeća značajna karakteristika koja ga bitno razlikuje od zakona preostala dva entiteta u BiH jest način utvrđivanja porezne osnovice. Naime, prema odredbama spomenutog zakona, porezna osnovica se utvrđivala na gotovinskom principu, što je stvaralo mnogobrojne poteškoće u praktičnoj primjeni. Ovaj zakon je zamijenjen Zakonom o porezu na dobit, koji je na snazi od siječnja 2011. Uslijed činjenice da se u većem dijelu analiziranog razdoblja zakonska rješenja Brčko distrikta konceptualno razlikuju od podudarajućih zakonskih rješenja FBiH i RS, kao i činjenice da Brčko distrikt zauzima relativno malo teritorijalno područje, u daljnjoj analizi poreznih izdataka Brčko distrikt biti će izostavljen.

4.1. POREZNI IZDACI U SUSTAVU OPOREZIVANJA DOBITI U BiH

Porezni izdaci podrazumijevaju razne vrste poreznih olakšica kojima zakonodavac odstupa od uobičajene porezne strukture, želeći time utjecati na smanjenje poreznog opterećenja obveznika radi postizanja određenih ciljeva ekonomske ili socijalne politike. Države nerijetko posežu za ovim instrumentima iz razloga što su, za razliku od uobičajene javne potrošnje, skriveni od javnosti i samim time izazivaju manju pažnju javnosti. Dakle, može se reći da su porezni izdaci oblik skrivene javne potrošnje, odnosno javne potrošnje koja ne prolazi proračunsku proceduru. Porezni izdaci, sa stanovišta obveznika, predstavljaju poreznu olakšicu, a sa stanovišta države izgubljeni porezni prihod (Bratić, 2011).

U teoriji i praksi, porezni se izdaci javljaju u različitim oblicima poreznih poticaja. Prema Šimoviću (2008:6), uobičajena klasifikacija poticaja u sustavu poreza na dobit izvršena je u tri osnovne grupe i to: snižena stopa poreza na dobit, porezni praznici (*engl. tax holiday*) te razne olakšice po osnovi ulaganja (*engl. investment allowances*).

Naravno, konačna klasifikacija u okviru jedne države zavisi od zakonske regulacije sustava poreza na dobit u okviru te države. Tipični primjeri poreznih izdataka najčešće se nalaze kao porezne olakšice koje imaju za cilj umanjene porezne obveze putem umanjenja porezne stope, umanjenja osnovice ili izuzeća od obveze plaćanja poreza na dobit. S obzirom da ne postoji jedinstvena definicija poreznih izdataka, različiti autori koriste različite definicije.

Za potrebe ovog rada porezni izdaci definirani su kao porezne olakšice utvrđene zakonom, koje umanjuju obvezu poreza na dobit.

Ranije je naglašeno da će predmet analize poreznih izdataka u ovom radu biti fokusiran na zakonodavstvu FBiH i RS. Razdoblje obuhvaćeno ovom analizom proteže se od 1998.-2011. za FBiH i od 2002.-11. za RS. Predmet analize biti će zakonska rješenja koja su u spomenutom razdoblju uređivala područje oporezivanja dobiti u FBiH i RS.

Tablica 6. sadrži sažet pregled najznačajnijih poreznih izdataka koji su postojali u zakonima FBiH i RS u promatranom razdoblju. Porezne olakšice podijeljene su u tri oblika i to: umanjenja osnovice, umanjenja porezne obveze i oslobođenja od porezne obveze.

Tablica 6.

Porezni izdaci u FBiH i RS, 1998.-2011.

	FBiH 98	FBiH 08	RS 02	RS 07
Umanjenja osnovice				
Ubrzana amortizacija	X	X		X
Troškovi istraživanja i razvoja		X		X
Investicije u osnovna sredstva			X	X
Umanjenja porezne obveze				
Novoosnovano poduzeće	X			
Investicije u vlastitu proizvodnu djelatnost	X			
Strani ulog	X			
Oslobođenja od porezne obveze				
Slobodne zone i korisnici zona	X			
Zapošljavanje invalidnih osoba	X	X	X	
Izvoz		X		
Investicije u proizvodnju		X		

Napomena: FBiH 98, FBiH 08, RS 02 i RS 07 se odnose na godine kada je zakon o porezu na dobit stupio na snagu.

Izvor: prikaz autora

UMANJENJA OSNOVICE

Ubrzana amortizacija

Različiti su zakoni o porezu na dobit entiteta postavljali različite uvjete za korištenje ove porezne olakšice. Općenito gledajući, dopušteno je korištenje amortizacijskih stopa za osnovna sredstva, koje mogu biti do 50% više od propisanih. U FBiH se korištenje ubrzane amortizacije veže uz opremu koja se koristi za sprječavanje zagađivanja okoliša, znanstveno-istraživački rad, te školovanje kadrova.

Troškovi istraživanja i razvoja

U FBiH se kao porezno dopustivi rashodi priznaju svi oni koji se odnose na istraživanje i razvoj, shodno MRS/MSFI, kao i iznosi izdataka za razvoj koji su kapitalizirani, tj. priznati kao nematerijalna imovina u skladu sa zahtjevima MRS/MSFI. Kasnija amortizacija takve imovine porezno je nepriznata. Za razliku od FBiH, podzakonski akti RS daju definiciju troškova istraživanja i razvoja, kao i detaljnu listu troškova koji se mogu pripisati ovoj kategoriji. Evidentno je da je ova olakšica prisutna samo u trenutno važećim zakonima oba entiteta.

Investicije u osnovna sredstva

Umanjenje porezne osnovice po ovoj osnovi pojavljuje se samo u zakonodavstvu RS. U zakonu iz 2002. ova se olakšica vezala za ulaganje u osnovna sredstva na teritoriju RS, kupovinu dionica ili udjela u vlastitom kapitalu ili kapitalu druge pravne osobe. U tim slučajevima obveznici su imali pravo na umanjenje osnovice u visini ulaganja. Porezna olakšica po osnovi ulaganja u strojeve i opremu za obavljanje vlastite djelatnosti zadržana je i u zakonu iz 2007., s tim da je mogućnost korištenja ove olakšice ograničena do kraja 2008. Drugim riječima, ova se olakšica mogla koristiti do kraja 2008.

UMANJENJE POREZNE OBVEZE

Novoosnovano poduzeće

Zakon o porezu na dobit koji je u FBiH bio na snazi do 2008. propisivao je olakšicu za novoosnovana društva i to: za prvu godinu poslovanja 100%, za drugu 70% i za treću 30%.

Investicije u vlastitu proizvodnu djelatnost

Porezna olakšica po osnovi ulaganja oporezive dobiti u investicije u vlastitu proizvodnu djelatnost garantirala je umanjene porezne obaveze u iznosu cjelokupnog ulaganja. S druge strane, obveznici koji ulože oporezivu dobit u investicije za ostale vlastite djelatnosti imali su pravo na umanjene porezne obaveze najviše do 75% oporezive dobiti.

Strani ulog

Pravo na umanjene porezne obaveze po osnovi stranog uloga imali su obveznici kod kojih strane osobe (pravne ili fizičke) sudjeluju u vlasništvu u iznosu od najmanje 20%. Obveznici koji su ispunjavali ovaj kriterij imali su pravo na umanjene porezne obaveze u trajanju od pet godina od dana takvog ulaganja i to razmjerno udjelu stranog kapitala u trajnom kapitalu obveznika.

OSLOBOĐENJA

Slobodne zone i korisnici zona

Slobodne zone i njihovi korisnici imali su pravo na oslobođenje od poreza na dobit u trajanju od 5 godina.

Zapošljavanje invalidnih osoba

Oslobođenje od poreza na dobit po osnovi zapošljavanja invalidnih osoba često je korišteno u oba entiteta. U slučaju FBiH ovo se oslobođenje vezuje za postotak zaposlenih invalida u ukupnom broju zaposlenika kod obveznika. Kada je riječ o RS, oslobođenje po ovoj osnovi bilo je predviđeno samo zakonom iz 2002., koji je poreza na dobit oslobađao obveznike koji su obavljali djelatnosti radnog osposobljavanja, profesionalne rehabilitacije i zapošljavanja invalidnih osoba. Sva tri zakona predviđala su puno oslobođenje obveze poreza na dobit u slučaju ispunjenja navedenih kriterija.

Izvoz

Trenutno važeći zakon FBiH predviđa puno oslobođenje poreza na dobit obveznicima kod kojih prihod od izvoza premašuje 30% ukupnog prihoda. Oslobođenje se daje za svaku godinu u kojoj je obveznik postigao spomenuti omjer prihoda od izvoza u ukupnim prihodima.

Investicije u proizvodnju

Obveznici koji investiraju u vlastitu proizvodnju više od 20 milijuna BAM na teritoriju FBiH, oslobađaju se poreza na dobit u punom iznosu. Oslobođenje se daje na razdoblje od pet godina, počevši od godine u kojoj je započeto investiranje, uz uvjet da je u prvoj godini investirano minimalno 4 od ukupno traženih 20 milijuna BAM.

Može se primijetiti da je u razdoblju od 1998. do danas u zakonodavstvu FBiH i RS postojao veliki broj poreznih izdataka u porezu na dobit. Prisutnost pojedinih poreznih olakšica primjetna je tijekom cjelokupnog promatranog razdoblja, dok su pojedini tipovi olakšica nestajali iz zakonskih rješenja ili uvođeni u zakonodavstvo. Također se može konstatirati da je broj poreznih izdataka u RS znatno manji u odnosu na FBiH. Primjetno je također i da su porezni izdaci u FBiH dobrim dijelom bili usmjereni ka privlačenju stranih investicija te

rješavanju socijalnih pitanja. U trenutno važećem zakonu FBiH prisutne su olakšice kojima se nastoji stimulirati izvoz.

Uz niske porezne stope, veliki broj poreznih izdataka koji su bili prisutni u promatranom razdoblju omogućavali su dosta povoljan porezni tretman domaćim trgovačkim društvima. Međutim, s druge strane, ovako veliki broj izdataka koji su, naročito do usvajanja trenutno važećih zakona, bili okarakterizirani dosta nepreciznim zakonskim i podzakonskim formulacijama, stvarali su dodatno administrativno opterećenje obveznicima, ali i poreznoj administraciji. Prema tome, uz nepovoljno poslovno okruženje koje karakterizira ekonomsko tržište BiH, uvođenjem velikog broja poreznih izdataka uz neprecizna zakonska rješenja, stvoreno je i ozračje pravne nesigurnosti. Takvo ozračje nerijetko je bilo korišteno za zakonitu, ali i nezakonitu poreznu evaziju. S druge strane, porezna administracija nerijetko je posezala za primjenom konzervativnog pristupa u tumačenju i primjeni zakonskih odredbi, što je u mnogim slučajevima za posljedicu obveznicima imalo naknadno povećanje poreznog opterećenja.

4.2. EKONOMSKI EFEKTI POREZNIH IZDATAKA

Ključni dio analize ovog rada trebao bi se zasnivati na analizi ekonomskih efekata poreznih izdataka koji su raspoloživi u domaćem zakonodavstvu. Međutim, uslijed nedostatka podataka o korištenim poreznim izdacima i gubicima poreznih prihoda, ekonomski će dio analize izostati.

Prema službenim podacima dostavljenim od strane Porezne uprave FBiH, evidencija, odnosno podaci o poreznim izdacima i njihovom utjecaju na porezne prihode ne postoji. Navedeno potvrđuje i činjenica da ni jedan od javno dostupnih izvora ne sadrži spomenute podatke. To upravo potvrđuje tvrdnje mnogih autora iz područja javnih financija, koji u svojim radovima ističu nedovoljno posvećivanje pažnje analizi poreznih izdataka i mjerenju njihovih efekata u zemljama u razvoju.

Spomenuto upućuje na zaključak da porezni izdaci koji postoje u poreznom zakonodavstvu poreza na dobit u BiH nisu rezultat ekonomskih studija, niti se njihovi efekti prate s ciljem mjerenja njihove učinkovitosti i ostvarenja ciljeva zbog kojih su uvedeni. Uzme li se u obzir pravna nesigurnost koja je, između ostalog, kreirana i nepreciznim normiranjem poreznih izdataka u domaćem zakonodavstvu, te očito nepostojanje komunikacije između zakonodavne i izvršne vlasti, postavlja se pitanje svrsishodnosti poreznih izdataka u BiH. Ova činjenica još je izraženija uzme li se u obzir da u okviru BiH postoje tri različita zakonodavstva koja reguliraju problematiku oporezivanja dobiti u BiH, a time i poreznih izdataka, te da nametnuto ustavno uređenje BiH dodatno komplicira sustav oporezivanja dobiti u BiH.

Opći je zaključak da porezne vlasti što prije trebaju pristupiti sustavnoj analizi i mjerenju efekata poreznih izdataka. Tek na osnovu takve analize bit će moguće utvrditi stvarne ekonomske efekte i dovesti ih u vezu s ciljevima radi kojih su uvedeni.

5. ZAKLJUČAK

Cilj je ovog rada prikazati porezne izdatke u složenoj fiskalnoj strukturi BiH. Prvi dio rada detaljnije pojašnjava fiskalnu strukturu BiH, s posebnim osvrtom na sustav direktnog oporezivanja koji je u nadležnosti entiteta FBiH i RS, te Brčko distrikta. Drugi dio rada daje detaljniji prikaz poreznih izdataka u FBiH i RS u sustavu poreza na dobit. Porezni su izdaci kao takvi u zakonodavstvima entiteta značajni – no, za mjerenje ekonomskih efekata poreznih izdataka potrebna je detaljna statistika koja u ovom trenutku u BiH ne postoji. U perspektivi, buduće istraživanje u ovom području će uključivati će i kvantitativnu analizu ekonomskih efekata poreznih izdataka u FBiH i RS.

LITERATURA

- Antić, D., 2009.** *Makroekonomska stabilnost i fiskalni federalizam u Bosni i Hercegovini*. Mostar: Fircon
- Bosnić, P. i Šahinagić, Dž., 2005.** *Potential revenue impacts of the proposed new corporate income tax law in Federation of Bosnia and Herzegovina*. Dostupno na: [http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADD463.pdf].
- Bratić V., 2011.** *Skrivena javna potrošnja: budućnost poreznih izdataka*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Budžet Republike Srpske, 2003.-06.** Dostupno na: [<http://www.narodnaskupstinars.net/latn/?page=138>].
- Budžet Republike Srpske, 2007.-10.** Dostupno na: [<http://www.vladars.net/sr-SP-Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/PPP/Pages/Budzet.aspx>].
- Centralna banka BiH. Kursna lista.** Dostupno na: [www.cbbh.ba].
- Čaršimamović, N., 2006.** *Efektivno opterećenje od poreza na dobit preduzeća u Bosni i Hercegovini u poređenju sa drugim zemljama*. Sarajevo: DEP.
- EU Commission, 2011.** *Taxation trends in the European Union, Annex B*. Dostupno na: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm].
- Jelčić, B. i Jelčić B., 1998.** *Porezni sustav i porezna politika*. Zagreb: Informator.
- Kešetović, I. i Đonlagić, Dž., 2006.** "Tendencije u razvoju poreza na dobit u sistemu direktnog oporezivanja u FBiH". *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Sarajevu*, (26), 73.
- Kreso, S., 2005.** *Fiscal decentralization in BiH. International Symposium: BiH from past to present*. Canakalle.
- Ministarstvo finansija FBiH.** [www.fmf.gov.ba/statisticki_informator].
- Odjeljenje za makroekonomsku analizu Uprave za indirektno oporezivanje.** [http://www.oma.uino.gov.ba/04_izvjestaji.asp?l=b].
- Šimović, H., 2008.** *Porezni poticaji za izgradnju konkurentnosti*. Dostupno na: [<http://web.efzg.hr/RePEc/pdf/Clanak%2008-03.pdf>].
- Vlada FBiH.** [<http://www.fbihvlada.gov.ba/hrvatski/budzet/index.php>].
- Zakon o porezu na dobit privrednih društava.** Službene novine FBiH, br. 32a/97 i 29/00.
- Zakon o porezu na dobit.** Službene novine FBiH, br. 97/07, 14/08 i 39/09.
- Zakon o porezu na dobit.** Službeni glasnik RS, br. 51/01, 91/06.
- Zakon o porezu na dohodak.** Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, br. 12/03, 13/03 i 19/07, 60/10.

TAX EXPENDITURES IN THE CORPORATE INCOME TAX SYSTEM – THE EXAMPLE OF BOSNIA AND HERZEGOVINA

LEJLA LAZOVIĆ-PITA AND SANJIN PITA

FACULTY OF ECONOMICS, SARAJEVO AND DELOITTE ADVISORY SERVICES

JEL CLASSIFICATION: H25, H70

SUMMARY

The aim of this paper is to provide a brief historical overview of the development of tax expenditures in the corporate income tax system of Bosnia and Herzegovina (BiH). Given the fact that BiH constitutionally consists of two entities, the Federation of Bosnia and Herzegovina (FBiH) and the Republic of Srpska (RS), and the Brčko District (BD), the complexity becomes even more apparent. Moreover, each entity within BiH, including the Brčko District, has the constitutional right to issue and pass laws on direct taxation, and, consequently, on the corporate income tax. Hence, the paper provides a comparative overview of the past and current tax expenditures in the corporate income tax system of BiH.

Keywords: corporate income tax, tax expenditures, tax revenues