

Доц. др Сузана Димић

Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим
седиштем у Косовској Митровици

СПЕЦИФИЧНА РАСПОДЕЛА ФИСКАЛНИХ ОВЛАШЋЕЊА У БОСНИ И ХЕРЦЕГОВИНИ НАСТАЛА ДЕЈТОНСКИМ МИРОВНИМ СПОРАЗУМОМ

Расподела фискалних овлашћења између различитих нивоа власти унутар једне државе настаје према одређеним правилима усвојеним у савременој теорији јавних финансија. Уобичајено, ниво централне власти има највећа овлашћења у погледу установљавања, увођења и одређивања висине јавних прихода.

Успостављањем Босне и Херцеговине, Дејтонским мировним споразумом и Уставом као једним од његових анекса, настало је сложено фискално уређење. Успостављање пореског система и вођење пореске политике било је у потпуној налдежности ентитета, Федерације Босне и Херцеговине и Републике Српске, а Брчко Дистрикту, такође, додељен је одређен степен фискалне аутономије. Фактички, створена су три различита пореска система на нивоу Босне и Херцеговине.

До промена у расподели фискалних овлашћења дошло је увођењем јединственог система посредног опорезивања. Пребацивање овлашћења у погледу посредних пореза на ниво државе, а нарочито увођење пореза на додату вредност, учињено је са циљем обезбеђивања функционисања јединствене економске територије Босне и Херцеговине.

Како пореским суверенитетом у домену непосредног опорезивања и даље располажу ентитети и Брчко Дистрикт, остали су различити системи непосредних пореза на територији Босне и Херцеговине. Да би се отклониле негативне последице различитих пореских третмана, првенствено у домену пореза на доходак физичких лица и пореза на добит правних лица (попут различитог пореског оптерећења рада, штетне пореске конкуренцији и сл.), последњих година уочен је тренд приближавања различитих правних решења.

Сузана Димић, suzana.dimic@pr.ac.rs.

Кључне речи: Расподела фискалних овлашћења; Посредни порези; Непосредни порези; Усаглашавање различитих пореских решења.

1. ОПШТИ ОСВРТ НА РАСПОДЕЛУ ФИСКАЛНИХ ОВЛАШЋЕЊА

Једно од веома важних питања је како су унутар једне државе распоређена овлашћења за установљавање, увођење и одређивање висине јавних прихода, првенствено пореза, с обзиром на то да сва три овлашћења ни у једној савременој држави не припадају само једном нивоу. Централном нивоу власти, по правилу, дају се највећа овлашћења – право на установљавање пореза, а осталим нивоима могу се препустити преостала два овлашћења.

Који порез и у ком обиму ће припасти разлитим нивоима власти у једној држави, важно је са аспекта обезбеђивања адекватног финансирања јавних потреба на свим нивоима власти. Такође, овде веома долази до изражаја политички сегмент, јер обим прихода који ће припасти носиоцима власти одређеног нивоа зависи од делокруга послова који спадају у његову надлежност. Расподела фискалних овлашћења, према томе, остварује се балансирањем између настојања супранационалних нивоа да сачувају аутономију, кроз задржавање пореског суверенитета за себе и потребе да се обезбеде приходи централног нивоа власти. Већа заинтересованост свих нивоа власти постоји за издашније порезе, јер се тако обезбеђују обилнија средства за задовољавање јавних потреба.

У теорији јавних финансија искристалисали су се критеријуми за одређивање расподеле фискалних овлашћења. Порез који своја средства црпи из привредних делатности са целе државне територије, по привредном критеријуму, требало би да припада савезном буџету, док би порез који је остварен на подручјима нижих нивоа власти требало да слива у њихов буџет.¹ У погледу поверавања овлашћења мора се водити рачуна о томе да порези којима се остварују циљеви стабилизационе политике треба да припадају централној власти, јер се тиме обезбеђује најефикасније остваривање таквих циљева.² Отуда, пракса савремених држава је питање фискалних овлашћења и припадности прихода у погледу два најважнија пореска облика, пореза на додату вредност и пореза на доходак, решила у корист централне власти. Поред тога, у прилог пореза на доходак као пореза централне

¹ Ј. Ловчевић, *Институције јавних финансија*, Београд 1997, 87–88.

² Б. Раичевић, *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд 2008, 364.

власти иде и потреба да прогресивни порези, којима се остварују редистрибутивни циљеви фискалне политике, буду централизовани.³

Ако се редистрибутивна фискална политика спроводи на децентрализованом нивоу, под условом да не постоје препреке за миграцију становништва, дошло би до иселјавања из те заједнице и пресељења у другу заједницу са повољнијом фискалном структуром.⁴ Битан критеријум за сврставање пореза у локалне или централне је и мобилност пореске основе. Централном нивоу припадају приходи са мобилном пореском основом, јер нису подесни за увођење на локалном нивоу. Увођењем прихода са мање мобилном или немобилном пореском основом на локалном нивоу, избегава се сељење пореских обвезника у оне локалне заједнице у којима су пореске стопе ниже.⁵ Порез на имовину традиционално се, због немобилности пореске основе, сматра локалним порезом.

Уместо централизоване државе, последњих деценија 20. века наступа тренд децентрализације у вршењу државних послова. Преношење надлежности на ниже нивое власти (регионе и јединице локалне самоуправе) налази своје оправдање у захтевима савремене демократије, настојању да се државна власт на својеврстан начин „приближи“ грађанима. За то је потребна одговарајућа финансијска подршка, односно остваривање аутономије нижих нивоа власти у домену јавних прихода и јавних расхода, путем одговарајућег степена фискалне децентрализације.

Развојем демократског друштва, држава не наступа само као носилац *jus imperium*-а, већ све више као пружалац јавних услуга грађанима. Начело еквиваленције, које подразумева плаћање јавних прихода према користи (*benefit principle*), долази до изражаја на локалном нивоу, јер је као најближи грађанима у могућности да открије њихове преференције. Заснивање фискалне децентрализације на сопственим приходима изузетно је важно јер омогућава остваривање принципа корисности опорезивања, који подразумева да за већи обим пружених локалних јавних добара локално становништво плаћа веће порезе.⁶

Основу локалног финансирања чине порез на имовину и непорески приходи, попут разних врста такси, разних облика накнада. Да би порези, као типичан и незаобилазан извор финансирања јединица локалне самоуправе, били у функцији децентрализације, потребно је обезбедити одгова-

³ Г. Илић-Попов, „Фискални односи у федеративним државама – са становишта јавних прихода“, Б. Раичевић, Г. Илић-Попов, (ред.), *Иницијатива за фискалну децентрализацију*, PALGO, Београд 2001, 88.

⁴ S. H. Rosen, T. Gayer, *Javne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd 2009, 22.

⁵ Б. Раичевић, 401.

⁶ М. Анђелковић, „Фискална децентрализација у Републици Србији“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 51/2008, 49.

рајући степен финансијске аутономије. То се постиже давањем овлашћења јединицама локалне самоуправе да утичу на висину и наплату пореза.⁷ У погледу непореских прихода, без обзира на њихову различитост, уочава се израженије присуство принципа корисности у односу на порезе.⁸ Мада је питање пореског суверенитета у погледу пореза на доходак у пракси решено у корист централне власти уз постојање система заједнице прихода, у неким земљама постоји додатно локално опорезивање дохотка. Земље са високим степеном фискалне децентрализације, попут Швајцарске и скадинавских земаља, све више се ослањају на локални порез на доходак уведен у форми приреза порезу на доходак (енг. *surtax*).⁹

2. РАСПОДЕЛА ФИСКАЛНИХ ОВЛАШЋЕЊА У БиХ

Успостављањем Босне и Херцеговине Оквирним мировним споразумом, потписаним у Дејтону 1995. године, Федерацији Босне и Херцеговине и Републици Српској додељен је висок ниво самосталности, а Брчко Дистрикту посебан статус. Власти на нивоу БиХ дата су мала овлашћења и финансијска снага. Према чл. III Анекса IV (Устава), у надлежности Босне и Херцеговине налазе се: царинска политика, монетарна политика и финансирање заједничких институција. Специфична расподела уставних овлашћења утицала је на расподелу фискалних овлашћења, тако да држава Босна и Херцеговина готово и нема никакве елементе државности у погледу јавних прихода. Однос између ентитета и државног нивоа успостављен је само у погледу обезбеђивања прихода за буџет из кога се финансирају надлежности заједничких институција и међународне обавезе. Буџет доноси Парламентарна скупштина, а приходи се обезбеђују из прихода два ентитета, и то: 2/3 из буџета Федерације Босне и Херцеговине и 1/3 из буџета Републике Српске.¹⁰

⁷ М. Врањеш, „Финансирање јединица локалне самоуправе у Републици Србији“, М. Јовановић, М. Анђелковић, *Ренесанса финансија (зборник радова у спомен проф. др Миодрагу Матејићу)*, Правни факултет у Нишу, Ниш 2004, 71.

⁸ За ову групу тих различитих врста непореских јавних прихода често се користи заједнички назив – корисничне накнаде (нпр. В. Јелчић, *et al.*, *Financijsko pravo i finansijska znanost*, Narodne novine, Zagreb 2002, 549–552; R. M. Bird, “Threading the Fiscal labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization“, *National Tax Journal*, Vol. 44, No 2, 1993, 211–221). Због непосреднијег односа према користи од пружених локалних јавних услуга, модерна теорија локалних финансија их препоручује. Вид. R. M. Bird, 221.

⁹ Неке земље у окружењу такође прописују могућност да нижи нивои власти могу на пореску основицу и стопу, утврђене на централном нивоу, додати своју стопу. На пример, у Хрватској то овлашћење имају општине и градови до висине горње границе прописане законом.

¹⁰ Чл. VIII Анекса IV Оквирног мировног споразума.

Успостављање пореског система и вођење пореске политике, према Дејтонском споразуму, налази се у потпуној надлежности ентитета. Како је и Брчко Дистрикту додељен одређен степен фискалне аутономије, створена су три различита пореска система на територији Босне и Херцеговине. Оба ентитета и Брчко Дистрикт су доносили своје законе којима су регулисали порезе. Такође, у оквиру Босне и Херцеговине, као изразито децентрализованом ентитету (са три нивоа власти: ентитети, кантони и општине), кантони су имали широка овлашћења. Фактички, као да се није радило о нижим нивоима власти, јер су доносили законе којима су регулисани кантонални порези. Различити порески третмани условили су различито пореско оптерећење по кантонима. На пример, стопе пореза на доходак кретале су се од 10 до 30%. Тек је доношење закона из 2009. године, којим се на јединствен начин регулише опорезивање дохотка на нивоу Федерације Босне и Херцеговине, допринело елиминацији пореске конкуренције између кантона.¹¹

У таквим условима постојања велике пореске аутономије оба ентитета и Брчко Дистрикта, као и кантоналних пореза, настала је штетна пореска конкуренција. У тој „мрежи“ пореских система, фискалну експанзију су доживљавали они носиоци фискалних овлашћења који су обезбеђивали повољнији порески третман. На пример, због повољнијег пореског третмана многа предузећа су преместила своје седиште на подручје Брчко Дистрикта. То је довело до смањења прихода буџета у другим територијално-политичким јединицама због сељења пореских обвезника.

Радикална промена у фискалним односима између различитих нивоа власти у Босни и Херцеговини учињена је успостављањем јединственог система посредног опорезивања, законом из 2003. године.¹² Циљеви успостављања институционалног и организационог основа за јединствени систем посредног опорезивања су: макроекономска стабилност и фискална одрживост државе и ентитета, те функционисање јединствене економске територије.¹³ Доношењем овог закона од стране Парламентарне скупштине, Босна и Херцеговина је добила фискални суверенитет у погледу посредних пореза. Приходи прикупљени од ових пореза сливају се на јединствени рачун који се води код Управе за индиректне порезе, чија надлежност се простире на територији целе Босне и Херцеговине. Не припадају у потпуности државном нивоу, него се према законом прописаним критеријумима врши њихова распо-

¹¹ D. Antić, „Višerazinski fiskalni sustav u Bosni: razvoj i suočavanje s gospodarskom krizom“, *Financijska teorija i praksa* 3/2013, 279–310.

¹² Закон о систему индиректног опорезивања, *Сл. гласник БиХ*, бр. 44/03, 52/04, 34/07, 49/09, 32/13.

¹³ Закон о систему индиректног опорезивања БиХ, чл. 1.

дела између државног буџета, буџета Федерације Босне и Херцеговине, буџета Републике Српске и буџета Брчко Дистрикта. Према неким ауторима, спровођењем реформе посредних пореза успостављен је тзв. извршни федерализам. Долази до директног укључивања извршне власти у фискалне односе између различитих нивоа власти. То је у Босни и Херцеговини учињено формирањем Управе за индиректне порезе, на коју су пренета овлашћења два ентитета и Брчко Дистрикта.¹⁴

Следећи корак је учињен у домену координације фискалних политика у Босни и Херцеговини. Формирање Фискалног савета 2008. године учињено је са задатком да се, усклађивањем ентитетских фискалних политика са државним фискалним циљевима, обезбеди макроекономска стабилност и фискална одрживост Босне и Херцеговине, ентитета и Брчко Дистрикта. Фискални савет је надлежан за усвајање макроекономског оквира фискалног биланса и политике Босне и Херцеговине у коме су садржани предлози финансијских циљева и макроекономских пројекција.¹⁵ Уочавајући опасност од могућности претварања у чисто политичко тело, неки аутори предлажу да се Фискалном савету доделе извршна фискална овлашћења, по узору на Управу за посредне порезе.¹⁶

3. ПРИБЛИЖАВАЊЕ ПРАВНИХ РЕШЕЊА О НЕПОСРЕДНИМ ПОРЕЗИМА

Ентитети и Брчко Дистрикт су задржали потпуни фискални суверенитет у области непосредног опорезивања. Ентитети својим законима регулишу материју непосредних пореза. Уживајући велику фискалну аутономију, Брчко Дистрикт такође има потпуни порески суверенитет у погледу читаве групе непосредних пореза. Скупштина Брчко Дистрикта донела је законе којима је увела и уредила основне елементе пореза на доходак, пореза на добит, пореза на непокретности и пореза на добитак од игара на срећу. Приходи који су прибављени наплатом ових пореза припадају буџету Брчко Дистрикта.

У Федерацији Босне и Херцеговине, од 2009. године у примени је закон који на јединствен начин регулише опорезивање дохотка на нивоу целог ентитета, уместо дотадашњих кантоналних пореза.¹⁷

Закон који је био у примени у Републици Српској од 2007. године означио је увођење синтетичког модела опорезивања дохотка који подразу-

¹⁴ D. Antić, 279–310.

¹⁵ Закон о фискалном савјету у Босни и Херцеговини, *Сл. гласник БиХ*, бр. 63/08, чл. 2 и 5.

¹⁶ D. Antić, 279–310.

¹⁷ *Zakon o porezu na dohodak Federacije Bosne i Hercegovine, Sl. novine Federacije BiH*, бр. 10/08.

мева исти порески третман свих прихода, независно од извора, уз примену прогресивних стопа. Након бројних измена, које су представљале удаљавање од синтетичког опорезивања, систем опорезивања дохотка добија карактеристике цедуларног система са јединственом стопом.¹⁸ Доношењем новог закона, који је ступио на снагу 1. септембра 2015. године,¹⁹ долази до одређених промена у систему опорезивања дохотка.

Мада се у начелу и даље ради о свеобухватном концепту дохотка, јер се опорезује више различитих извора прихода, долази до приближавања потрошном концепту.²⁰ Замишљен као синтетички, постојећи порез на доходак претпоставља аконтационо опорезивање појединих врста прихода (као што су лична примања, доходак од самосталне делатности, доходак од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине и капитални добици), јер се плаћени порези одбијају од утврђеног годишњег износа. Изостављањем од опорезивања појединих врста прихода од капитала, јер се опорезују само приходи од издавања покретне и непокретне имовине и камате на зајам, унети су одређени елементи потрошног концепта. Уз прописивање пропорционалне пореске стопе од 10 %, која се примењује за приходе од рада и за опорезивање прихода од капитала, постојећи систем опорезивања дохотка у Републици Српској нагиње *flat tax* моделу.

Настао из идеје о потрошном концепту опорезивања дохотка, овај модел има бројне варијанте. Најпознатији облик је Хал-Рабушкин модел, по идеји двојице теоретичара (*Robert E. Hall, Alvin Rabushka*), предложен за увођење у САД током кампање председничког кандидата Стива Форбса, на изборима 1996. године. Овај модел није усвојен у САД, али је идеја о *flat tax* заживела у бројним транзиционим земљама (Естонија, Литванија, Летонија, Русија, Украјина, Словачка, Грузија, Румунија). Од земаља у окружењу, примењују га Македонија и Црна Гора, а Хрватска је била прва земља у свету која је примењивала потрошни концепт опорезивања дохотка, у периоду од 1996. до 2001. године.

¹⁸ К. Росић-Беновић, „Порески систем у Босни и Херцеговини и реформа пореза на доходак у Републици Српској“, *Транзиција* 30/2012, 140.

¹⁹ Закон о порезу на доходак Републике Српске, *Сл. гласник РС*, бр. 60/2015.

²⁰ За разлику од доходовног концепта, код потрошног концепта опорезивања дохотка, као основица опорезивања се узима потрошња пореског обвезника у одређеном временском периоду. Заговорници овог концепта налазе главну предност за његову примену у избегавању двоструког опорезивања штедње до које долази први пут приликом њеног стварања (на пример, порезом на приходе од капитала), а други пут када долази до опорезивања прихода од капитала, јер се свеобухватном дефиницијом (Шанц-Хејг-Симонсовим концептом дохотком, тзв. S-H-S дефиницијом) дохотка, порезом на доходак обухватају сви приходи.

Ове промене у систему опорезивања дохотка у Републици Српској истовремено представљају уједначавање пореских третмана ових прихода на нивоу Босне и Херцеговине. Пошто су Федерација Босне и Херцеговине и Брчко Дистрикт од прихода од капитала својим порезима на доходак обухватили само камате од зајмова, најновијим законским решењима у Републици Српској постигнута је усаглашеност правних прописа оба ентитета и Брчко Дистрикта у погледу опорезивања прихода од капитала. Порез на доходак, према томе, на целој територији Босне и Херцеговине не плаћа се на следеће приходе од капитала: камате на банкарске депозите (девизне и домаће валуте), камате на обвезнице, дивиденде и уделе у добити. Такође, постигнута је усаглашеност и у погледу пореске стопе пореза на доходак, која је једнака пореској стопи код пореза на добит, јер у сва три система опорезивања дохотка и добити износи 10 %.

4. ЗАКЉУЧАК

Успостављањем Босне и Херцеговине Дејтонским мировним споразумом, ентитетима – Федерацији Босне и Херцеговине и Републици Српској додељен је висок ниво самосталности, а Брчко Дистрикту посебан статус. Специфична расподела уставних овлашћења утицала је и на расподелу фискалних овлашћења. Тако, успостављање пореског система и вођење пореске политике нашло се у потпуној надлежности ентитета. Како је и Брчко Дистрикту додељен одређени степен фискалне аутономије, створена су три различита пореска система на територији Босне и Херцеговине. Поред тога, у оквиру Федерације Босне и Херцеговине, као изразито децентрализованог ентитета, кантони су имали широка овлашћења, јер су доносили законе којима су регулисани кантонални порези.

Успостављањем јединственог система посредног опорезивања, држава Босна и Херцеговина добија фискални суверенитет у погледу посредних пореза. Следећи корак у координацији фискалних политика учињен је формирањем Фискалног савета. У области непосредних пореза, ентитети и Брчко Дистрикт су задржали потпуни фискални суверенитет. Мада су постојале значајне разлике, у новије време долази до приближавања правних решења у домену опорезивања дохотка физичких лица. Изостављањем од опорезивања појединих врста прихода од капитала постигнут је њихов уједначен порески третман у оба ентитета и Брчко Дистрикту. Нова правна решења су у складу са савременим трендовима у опорезивању дохотка. Уместо синтетичког пореза, који подразумева једнак порески третман свих прихода, све већи број земаља уводи неки облик тзв. алтернативних модела (дуалног и *flat tax*), којима се обезбеђује повлашћени порески третман прихода од капитала.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце

1. Анђелковић, Милева, „Фискална децентрализација у Републици Србији“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 51/2008;
2. Antić, Dinka, „Višerazinski fiskalni sustav u Bosni: razvoj i suočavanje s gospodarskom krizom“, *Financijska teorija i praksa* 3/2013;
3. Bird, Richard M., “Threading the Fiscal labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization“, *National Tax Journal*, Vol. 44, No 2, 1993;
4. Врањеш, Миле, „Финансирање јединица локалне самоуправе у Републици Србији“, М. Јовановић, М. Анђелковић (ур.), *Ренесанса финансија (зборник радова у спомен проф. др Миодрагу Матејићу)*, Правни факултет у Нишу, Ниш 2004;
5. Илић-Попов, Гордана, „Фискални односи у федеративним државама – са становишта јавних прихода“, Б. Раичевић, Г. Илић-Попов (ред.), *Иницијатива за фискалну децентрализацију*, PALGO, Београд 2001;
6. Jelčić, Božidar, et al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb 2002;
7. Ловчевић, Јован, *Институције јавних финансија*, Београд 1997;
8. Раичевић, Божидар, *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд 2008;
9. Rosić-Benović, Kosana, „Poreski sistem u Bosni i Hercegovini i reforma poreza na dohodak u Republici Srpskoj“, *Tranzicija* 30/2012;
10. Rosen, Harvey S., Gayer, Ted, *Javne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd 2009.

Правни прописи

1. Закон о систему индиректног опорезивања, *Сл. гласник БиХ*, бр. 44/03, 52/04, 34/07, 49/09, 32/13;
2. Закон о фискалном савјету у Босни и Херцеговини, *Сл. гласник БиХ*, бр. 63/08;
3. Закон о порезу на доходак Федерације Босне и Херцеговине, *Сл. новине ФБиХ*, бр. 10/08;
4. Закон о порезу на доходак Републике Српске, *Службени гласник РС*, бр. 60/2015.

Assistant Professor Suzana Dimić, LL.D.

Faculty of Law, University of Priština with temporary seat
in Kosovska Mitrovica

SPECIFIC DISTRIBUTION OF FISCAL POWERS IN BOSNIA AND HERZEGOVINA CREATED BY THE DAYTON PEACE AGREEMENT

Summary

Distribution of fiscal powers between different levels of government within a state is formed according to the rules adopted in the contemporary theory of public finance. It is usual that the central government has the ultimate authority over the establishment, implementation and determining the amount of public revenues.

The Dayton Peace Agreement, and the Constitution of Bosnia and Herzegovina as one of its annexes, created complex fiscal arrangements. The establishment of the tax system and the creation of the tax policy are the full responsibility of the entites, the Federation of Bosnia and Herzegovina and the Republic of Srpska, while the Brcko District was also awarded a degree of fiscal autonomy. This led to the creation of three different tax systems in Bosnia and Herzegovina.

There have been changes in the distribution of fiscal powers, which led to the introduction of the system of indirect taxation. Transfer of the powers in the area of indirect taxation to the state level, as well as the introduction of value added tax, have been done in order to ensure the functioning of common economy of Bosnia and Herzegovina.

In order to eliminate negative consequences of different tax treatment, especially in the areas of personal income tax and corporate profit tax, the trend of convergence of different legal solutions has been noticed recently.

Key words: *Fiscal powers; Bosnia and Herzegovina; Public revenues; Tax system; Indirect taxation; Direct taxes.*