

UDK 336.2:338.23

DOI: 10.7251/FIN1704023A

Dinka Antić\*

PREGLEDNI RAD

# Fiskalne implikacije poreskih izdataka

## Fiscal implications of tax expenditures

### Rezime

Poreski izdaci predstavljaju fiskalne efekte postojanja poreskih olakšica u poreskim sistemima suvremenih država. Fiskalna konsolidacija nakon posljednje globalne finansijske i ekonomske krize uglavnom se fokusirala na povećanje poreskih prihoda. Rezanje poreskih izdataka treba promatrati kao jednu od mjera fiskalne konsolidacije, koja ne samo da može doprinijeti rastu poreskih prihoda nego i većoj pravičnosti poreskog sistema, ukidanjem povoljnijeg poreskog tretmana određenih kategorija obveznika, branši i ekonomskih aktivnosti.

**Ključne riječi:** poreski izdaci, poreske olakšice

### Abstract

Tax expenditures represent the fiscal effects of tax relief in the tax systems of modern states. Fiscal consolidation after the recent global financial and economic crisis has mainly focused on increasing tax revenues. The cuts in tax expenditures should be seen as one of the fiscal consolidation measures, which can contribute to the growth of tax revenues and greater righteousness of the tax system by abolishing more favorable tax treatment certain categories of taxpayers, branches and economic activities.

**Key words:** tax expense, tax relief

### UVOD

Pojam poreskog izdatka (engl. tax expenditures) uveo je Surrey,<sup>1</sup> profesor sa Harvarda 60-ih godina XX stoljeća. S obzirom na to da se poreske olakšice mogu na drugi način nadomjestiti budžetskom intervencijom, tj. transferima iz budžeta prema određenim kategorijama obveznika, Surrey ih je nazvao poreskim izdacima i definirao kao "potrošnju vlade za favorizirane aktivnosti ili grupe, koje se ispoljavaju putem poreskog sistema, a ne putem direktnih grantova, pozajmica ili drugih vidova pomoći vlade" (Surrey i dr., 1985). OECD poreske izdatke definira kao „odredbe zakona, uredbi ili prakse kojima se smanjuju ili odlažu prihodi za relativno uzak

krug populacije poreskih obveznika u odnosu na porez koji bi trebalo platiti" (Anderson, 2008). Ovim pojmom se opisuju „izdaci na prihodima koje vlada ima zbog odobravanja određenih poreskih ustupaka ili poreskih preferencijala, kao što su krediti, oslobađanja ili odbici, koji se generalno uvode u cilju favoriziranja određene industrije, aktivnosti ili kategorije obveznika" (IBFD, 2005). Poreski izdaci se najčešće javljaju kao posljedica poreskih olakšica, ali mogu nastupiti i u slučaju odobravanja poreskih subvencija i poreske pomoći (Schick, 2007). Carroll i dr. (2009) definiraju poreske izdatke kao programe potrošnje koji se provode putem poreskih propisa. Prema Altshuler i Dietz (2008), pojam poreskih izdataka treba različito promatrati ovisno o gledištu. Poreski eksperti smatraju da su

\* Šef Odjeljenja za makroekonomsku analizu Upravnog odbora UIO i docent na Fakultetu pravnih nauka Panevropskog univerziteta „Apeiron” Banjaluka. E-mail: dinka.antic@uino.gov.ba

<sup>1</sup> Stanley Surrey, profesor sa Harvarda i podsekretar Ministarstva finansija SAD.

poreski izdaci posebne odredbe poreskog sistema koje rezultiraju umanjenom poreskom obvezom za određene grupacije obveznika, a na nivou poreskog sistema sužavanjem poreske osnovice i većom marginalnom stopom poreza. Protivnici poreskih olakšica poreske izdatke smatraju rupom u zakonu koju treba zatvoriti.

Članice OECD-a uglavnom zakonom propisuju definiciju poreskih izdataka i osnovne kategorije (OECD, 2010). Francuska ih definira kao pravne ili zakonske mjere čija implementacija dovodi do nižih poreskih prihoda u usporedbi sa primjenom standarda ili "norme", tj. osnovnog principa za izračun poreza, a Japan kao "specijalne poreske mjere", koje imaju karakteristiku izuzetka u odnosu na fundamentalne poreske principe (pravičnosti, neutralnosti, jednostavnosti) da bi se ostvarili određeni ciljevi i politike. Kanada i Nizozemska ih promatraju kao devijacije u odnosu na standardni poreski sistem koje smanjuju poreske prihode. Španjolska definira poreske izdatke kao odredbe poreskog sistema koje smanjuju poreske prihode opće vlade i zadovoljavaju ostale uvjete, a obuhvataju poreske izdatke koji predstavljaju namjerno odstupanje u odnosu na osnovnu poresku strukturu; poreske izdatke uvedene za određene ekonomske i socijalne ciljeve; i poreske izdatke koji omogućavaju potporu samo određenim kategorijama populacije ili određenim ekonomskim sektorima. Njemačka nema pravnu definiciju, već zakonom upućuje na potporu kompanijama, a u slučaju potpora domaćinstvima. Kao poreski izdaci se uzimaju samo subvencije poduzetnicima i privatnim poduzećima. Švedska koristi neformalnu definiciju poreskih izdataka, kao odredbe koje smanjuju prihode u odnosu na prethodno definirane standarde ili služe za provođenje određenih ciljeva ili za olakšavanje efikasnijeg funkcioniranja poreskog sistema. Prema budžetskom zakonu SAD poreski izdaci se definiraju kao prihodi koji su izgubljeni kao rezultat primjene poreskih propisa. Odnose se na poreska oslobađanja, poreske olakšice i odbitke, poreske kredite koji umanjuju poresku obvezu, niže stope poreza, odložene poreze (npr. ubrzana amortizacija). Iako se može zaključiti da su definicije u normativnom smislu slične, postoje različite prakse. Npr. u SAD se odbici za članove obitelji isključuju iz liste poreskih izdataka. U V. Britaniji odbici za djecu smatraju se strukturalnim elementima, dok se isplata dječijeg dodatka smatra poreskim izdatkom. Isto tako, V. Britanija umanjenje poreske osnovice za kamate na stambene kredite smatra dijelom progresivne poreske strukture, a ne subvencijom za stanovanje (Schick, 2007).

Rad ima za cilj da se poreski izdaci analiziraju iz ugla javnih finansija. Fiskalna dimenzija poreskih izdataka ogleda se u razumijevanju pojma i sadržine poreskih izdataka, posebno paralele za budžetstvom potrošnjom, te sagledavanju njihovog značaja za vođenje poreske i ukupne fiskalne politike.

## 1. PORESKI IZDACI – FISKALNA IMPLIKACIJA PORESKIH POVLASTICA

Suvremeni poreski sistemi uključuju različite poreske povlastice koje se odobravaju određenim kategorijama poreskih obveznika. Poreske povlastice se nazivaju i poreskim olakšicama (engl. tax relief). Poreske olakšice predstavljaju "generički pojam kojim se opisuje cjelokupnost metoda koje se koriste u cilju smanjenja ili odlaganja poreskog tereta bez obzira na način na koji se postižu" (IBFD, 2005). Ukratko, poreske olakšice predstavljaju „ustupak koji čini država” poreskom obvezniku (Popović, 1997). Poreske olakšice se uvode iz različitih motiva, uglavnom ekonomskih. Selektivnim oporezivanjem države nastoje da stimuliraju zapošljavanje i rast. Olakšice se mogu odobriti izvoznicima ili prilikom investiranja i zapošljavanja novih radnika. Država se prilikom uvođenja pore-

skih olakšica može voditi i socijalno-političkim motivima, budući da porezi mogu predstavljati efikasan instrument redistribucije dohotka i bogatstva u društvu. U cilju osiguranja ravnomjernijeg nivoa životnog standarda u zemlji, država koristi različite poreske i budžetske instrumente koji joj stoje na raspolaganju. Neki od njih su se pokazali efikasima, poput progresivnog oporezivanja dohotka slojeva društva koji zarađuju više dohotke, uz politiku ciljanih transfera prema siromašnijim slojevima. Navedeni instrumenti su politički nepopularni u razvijenim zemljama, s obzirom na povećanje poreskog tereta slojeva društva koji finansira predizborne kampanje. Selektivno oporezivanje potrošnje diferenciranim stopama PDV-a često se koristi u političke svrhe, u cilju približavanja masovnijim slojevima društva. Država često poseže za selektivnim oporezivanjem da bi osigurala socijalno uključivanje određenih grupacija stanovništva koje žive na marginama društva (npr. hendikepiranih, ratnih veterana) u društveno-ekonomske tokove. Pored toga, država poreskom politikom može da djeluje na ravnomjerniji razvitak regiona unutar države i smanjenje jaza između najrazvijenijih i nerazvijenijih. U određenim siromašnijim ili geografski dislociranim ili nepristupačnim regionima, uvođenjem niskih stopa poreza, kombinirano sa drugim budžetskim mjerama, politikom rashoda i javnih investicija, države nastoje podstaknuti razvitak tih krajeva i spriječiti iseljavanje stanovništva.

Postoje različite klasifikacije poreskih olakšica. Prema vrsti poreza kod kojeg se odobravaju, olakšice se dijele na olakšice kod oporezivanja dobiti, dohotka, imovine, prometa i dr. Prema vremenu važenja, poreske olakšice se dijele na trajne i privremene. Trajne poreske olakšice uglavnom se vezuju za određene kategorije obveznika koje su oslobođene u većini poreskih sistema (državne institucije, vjerske zajednice, diplomatsko-konzularne misije i dr.). U suštini, poreske olakšice se uvode zakonom i ostaju na snazi sve dok se zakon ne izmijeni ili se u potpunosti ne ukine. U pogledu ostvarivanja poreskih olakšica, one se mogu klasificirati na oslobađanja, koja se realiziraju u momentu nastanka oporezivnog događaja, npr. kupovinom dobra koje je oslobođeno plaćanja poreza, u momentu podnošenja poreske prijave, ili sa odlaganjem, naknadno, odnosno nakon što se ostvare određeni uvjeti, u određenom roku (kod povrata PDV-a, akcize, dohotka) ili su akontativnog karaktera za finansiranje budućih poreskih obveza (kod poreskih kredita).

Poreske olakšice de facto predstavljaju ustupak (koncesiju) koju država može uvesti u odnosu na poreskog obveznika, poresku osnovicu, poresku stopu i iznos poreza. Izuzimanje određenih kategorija fizičkih i pravnih lica iz oporezivanja predstavlja rasprostranjeni vid poreskih olakšica. Ovakav selektivan pristup u pogledu obveznika prisutan je i kod oporezivanja dohotka, prihoda, imovine i potrošnje. Generalno, oporezivanje nerizidenata je selektivno propisano u većini država, u pogledu oporezivanja određenih vidova dohotka ili potrošnje. Tako su članovi diplomatskih misija i konzularnih predstavništva oslobođeni plaćanja poreza na promet ili imaju pravo da potražuju povrat PDV-a.

Poreske olakšice koje se odnose na poresku osnovicu mogu se podijeliti na izuzeća (engl. exemptions) i odbitke (engl. tax allowances, deductions). Kod izuzimanja, određeni vidovi poreske osnovice se po definiciji izuzimaju iz poreske osnovice, npr. određeni dohoci i primanja kod oporezivanja dohotka (penzije, otpremnine, socijalna pomoć, stipendije, naknade za troškove sahrane, pomoć za gubitke nastale kao posljedica elementarnih nepogoda i sl.). Odbici kojima se umanjuje poreska osnovica mogu da se odnose na standardne osobne odbitke kod oporezivanja dohotka, te odbitke za izdržavane članove domaćinstva, kao i druge odbitke koje zakonodavac može priznati.

Poreske olakšice u pogledu visine poreske stope najčešće se odnose na oporezivanje potrošnje, gdje se za osnovne životne namirnice

uvodi snižena (ili povlaštena) stopa PDV-a. Povlašteni poreski tretman, koji pored nižih stopa poreza uključuje i pojednostavljene administrativne postupke i procedure vođenja poslovnih knjiga, obračuna i naplate poreza, često se primjenjuje za male firme.

Poreske olakšice kojima se umanjuje iznos obračunatog poreza odnose se uglavnom na poreske kredite koji se odobravaju poreskim obveznicima kod različitih oblika oporezivanja. Uključivanje osobnih okolnosti u oporezivanje dohotka može se realizirati na nekoliko načina: umanjnjem poreske osnovice za osnovni osobni odbitak i odbitak za izdržavane članove domaćinstva, povratom poreza na egzistencijalni minimum ili priznavanjem poreskog kredita za dio poreza koji se odnosi na egzistencijalni minimum. Konačno, poreski kredit se vrlo često kao olakšica odobrava u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja dohotka. Poreski obveznik koji ostvari dohodak izvan države u kojoj ima prebivalište može odbiti poreski kredit od ukupne poreske obveze u zemlji na ime poreza plaćenog na dohodak koji je ostvaren van zemlje. Korištenje poreskog kredita u ovom slučaju podrazumijeva da je prethodno dohodak zaraden izvan zemlje uključen u poresku osnovicu. Najčešće države svojim propisima ograničavaju visinu poreskog kredita koji se može odobriti na ovaj način visinom poreza koji bi bio plaćen da je dohodak zaraden u zemlji.

Izneseni primjeri poreskih olakšica pokazuju da su one često neminovnost u poreskim sistemima, pogotovo kada se koriste kao instrument preraspodjele dohotka i bogatstva ili u cilju sprečavanja ili ublažavanja efekata dvostrukog oporezivanja dohotka. S druge strane, postoji i širok dijapazon negativnih efekata primjene poreskih olakšica.

Poreski sistemi bez poreskih olakšica, oslobođanja, odbitaka, sniženih stopa i dr. su mnogo jednostavniji i ne zahtijevaju velike resurse za poštivanje poreskih propisa. Međutim, poreski sistemi koji uključuju poreske olakšice su daleko kompleksniji, što proizvodi i dodatne troškove poreskom organu. Na primjer, usvajanje poreskih olakšica kod oporezivanja dohotka nužno primorava poreski organ da uspostavi integralni informacijski sistem o poreskim obveznicima (imaocima dohotka) i izdržanim članovima domaćinstava kako bi se olakšice mogle ispravno obračunati. Pored toga, poreska uprava treba da osigura kontinuirano ažuriranje podataka o poreskim obveznicima, njihovom bračnom statusu, broju djece i ostalih članova domaćinstva, visini primanja članova domaćinstva da bi se utvrdilo da li potpadaju pod izdržavanje članove i dr. Naravno, ovi podaci se mogu dnevno mijenjati, te je nužno osigurati centraliziranu bazu podataka koja će omogućiti kontrolu podataka koje su obveznici prijavili na svojim poreskim karticama, da se ne bi desile prevare (npr. da isto dijete prijave oba roditelja kao izdržavanog člana). Kompleksnost poreskog sistema sa olakšicama na određeni način može pogoditi i korisnike olakšica koji imaju dodatne troškove pribavljanja potrebne dokumentacije za priznanje odbitka, koje nekada može biti jako obimna (npr. kod priznavanja kamate na stambene kredite). Stoga, administrativna kompleksnost može biti i faktor koji će obeshrabriti poreske obveznike da potražuju poreske olakšice.

Postojanje poreskih olakšica može predstavljati motiv za pronalaznje načina da se olakšice neopravdano koriste. Dostavljanje netačnih podataka o bračnom statusu, broju djece, izdržanim članovima domaćinstva i njihovim primanjima može dovesti do odliva prihoda prema poreskim obveznicima koji nemaju pravo na olakšice. Isto tako, uvođenje diferenciranih stopa u prometu dobara i usluga može biti poticaj za prikazivanje prometa dobara koji bi se trebali oporezovati po standardnoj stopi kao da su dobra koja potpadaju

pod nižu stopu. Što su kompleksnije poreske olakšice, to je veći rizik za nastanak poreskih prevara i poreske evazije.

Selektivnost u oporezivanju, koje se nalazi u osnovi poreskih olakšica, u području oporezivanja privrednih subjekata, određene privredne subjekte može da stavi u povlašteni položaj na tržištu u odnosu na konkurente. Na primjer, ukoliko se zakonodavac opredijeli za uvođenje diferencirane stope PDV-a na supstitut određenog proizvoda, realno je očekivati da će se potrošači opredijeliti za manje oporezovani supstitut. Na taj način, poreska diferencijacija doprinosi tržišnoj diskriminaciji. Isto tako, ukoliko se uvedu poreske olakšice investitorima, ostali ekonomski subjekti, bez obzira na to koliko zapošljavaju radnika i u kojoj mjeri doprinose BDP-u i javnim prihodima, mogu se naći u podređenom položaju u odnosu na investitore. Potpora određenim granama industrije može investicije u ostale grane učiniti manje atraktivnima. Ukoliko skala poreskih olakšica obuhvata širi dijapazon dobara i grana, utoliko su tržišne devijacije veće, budući da se potrošači ne usmjeravaju prema najefikasnijim granama, već prema granama koje imaju povlašteni poreski položaj. Iskrivljavanje stanja na tržištu šalje pogrešne signale investitorima o profitabilnosti i efikasnosti određenih grana, čime se ugrožava i efikasnost alokacije kapitala. Negativna posljedica poreskih olakšica je nastanak nelojalne konkurencije, favoriziranjem jednih ekonomskih subjekata i diskriminacijom drugih subjekata na tržištu.

## 2. IMPLIKACIJE PORESKIH IZDATAKA

Analičari civilnog sektora smatraju da određena obilježja poreske izdatke čine atraktivnijom opcijom fiskalne politike u odnosu na tradicionalnu politiku izdataka za potrošnju. Prvi razlog je jednostavno administriranje (The Open Budget Initiative, 2011). Za vladu je jednostavnije primijeniti poreske izdatke kojima želi ciljati veliku populaciju nego vršiti pojedinačne procjene svakog zahtjeva od strane građana koji bi željeli određene dotacije. Isto tako, poreski izdaci onemogućavaju nepotrebno administriranje, a time i sprečavaju nastanak dodatnih troškova prikupljanja poreskih prihoda od poreskih obveznika i rashoda administriranja zbog isplata budžetskih dotacija određenom obvezniku. Budući da je veliki dio populacije već obveznik poreza na dohodak, vlada može preko poreskih prijava i dodatne dokumentacije potrebne za ostvarenje poreskih olakšica na jednostavan način da dopre do ciljanih grupa kako bi provela programe pomoći.

Svjetska banka ističe sljedeća tri pozitivna aspekta poreskih izdataka (WB, 2003):

- poreski izdaci ohrabruju sudjelovanje privatnog sektora u socijalnim programima,
- poreski izdaci promoviraju donošenje odluka u interesu vladinog sektora,
- poreski izdaci zahtijevaju manje pažnje i nadzora od strane vlade.

Međutim, negativne strane su brojnije. Poreski izdaci podrazumijevaju smanjenje prihoda državi, a obveznicima smanjenje poreske obveze. Sa stajališta visine izgubljenih prihoda, poreski izdaci su skupa poreska mjera. Podaci iz SAD ukazuju da su poreski izdaci najveća kategorija potrošnje federalne vlade (Marr i dr., 2013).<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Prema podacima, poreski izdaci federalne vlade SAD u 2011. bili su veći u odnosu na rashode projekta Medicare za 42%, socijalnog osiguranja za 48%, a u odnosu na rashode za obranu čak 53% (izvor: OMB, 2011).

Zagovornici poreskih izdataka smatraju da se, u osnovi, poreski izdaci ne razlikuju od ostalih izdataka vladine potrošnje, te da su potenciranje razlika između poreskih olakšica i potrošnje često bez ekonomske osnove. Ostavljanje više novca obvezniku nekon oporezivanja ne može se po automatizmu poistovijetiti sa potrošnjom (EC, 2014a).

S druge strane, većina ekonomista uočava povezanost između poreskih izdataka i tradicionalnih programa potrošnje, budući da su implikacije na budžet, alokaciju resursa, relativne cijene i distribuciju dohotka vrlo slične (EC, 2014a). Poreskim izdancima, budući da su posljedica primjene poreskih propisa, ne poklanja se ista pozornost kao klasičnim rashodima. Fokus aktivnosti poreske administracije je u cijelosti na troškovima administriranja i primjeni olakšica, a ne na njihovoj efikasnosti i efektivnosti, koliko doprinose ostvarenju ciljeva vlada (Carroll i dr., 2009). Isto tako, nadzor nad poreskim rashodima je nedovoljan u odnosu na nadzor programa potrošnje. Štaviše, agencije koje su dužne da provode određene socijalne i druge ciljeve vlada nemaju mogućnost nadzora nad implementacijom poreskih olakšica koje su uvedene da bi se navedeni ciljevi ostvarili, jer su te aktivnosti nadležnost poreskih administracija. S obzirom na to da postoji suglasje da su poreski izdaci "drugo lice" tradicionalnih izdataka za potrošnju, Weisbach (2006) smatra da se prilikom administriranja vladinih socijalnih programa od strane različitih vladinih agencija javlja problem "naredbodavca i agenta", gdje se agencije u čijoj su nadležnosti tradicionalni budžetski transferi i subvencije smatraju naredbodavcem (principalom), a poreske administracije agentom kojem su nadležnosti delegirane. Weisbach zaključuje da bilo koja odluka koja bi značila delegiranje nadležnosti budžetskim agencijama mora uvažiti i konkurentsku poziciju ili, potencijalno, komplementarnost delegiranja poreskoj administraciji. Fiskalne vlasti, da bi riješile problem principala i agenta, često dodjeljuju slične nadležnosti različitim agencijama, što u slučaju poreskih izdataka vodi preklapanju nadležnosti poreskih administracija sa ostalim vladinim agencijama, i u konačnici, prekomjernom rastu poreskih izdataka (Weisbach, 2006).

Poreski izdaci su netransparentni i, uglavnom, "nevidljivi" u procesu budžetiranja ili planiranja prihoda. Američki analitičari ističu da je osnovni problem poreskih izdataka da su skriveni od javnosti, te da zbog toga podrivaju demokraciju, jer je građanima teško razumjeti kako programi vlada djeluju na njihovo blagostanje. U budžetskom procesu poreski izdaci imaju povlašteni status, jer se podvode pod "rezanje" poreza, koje je prihvatljivo sa stajališta javnosti. Za razliku od ostalih izdataka koji se procjenjuju, oni su izuzeti od razmatranja i evaluacije efekata. Za posljedicu, poreski izdaci se smatraju smanjenjem prihoda, a ne povećanjem rashoda kao novi program potrošnje, što u konačnici potcjenjuje i prihode i rashode u budžetu (Burman i Phaup, 2011).

Postoje i ostale značajne razlike između poreskih izdataka i izdataka za potrošnju. Prva od njih jeste administrativnog karaktera, budući da administraciju poreza i administraciju vladinih programa potrošnje vrše različite institucije. Druga razlika je da poreski izdaci ne zahtijevaju formalno odobrenje kao ostali standardni izdaci, budući da su već omogućeni pozitivnim zakonskim propisima. Oni ostaju na snazi sve dok je na snazi legislativa koja omogućava njihov nastanak. Međutim, upravo ta razlika u odnosu na standardne rashode može smanjiti stupanj fiskalne transparentnosti i dovesti do eskalacije i većeg gubitka prihoda nego što je očekivano, zbog poreskih prevara, slabljenja poreske discipline obveznika i jačanja korupcije u poreskim upravama. Iz ovih razloga nužno je svake godine u prijedlogu budžeta dati procjenu poreskih izdataka po

glavnim kategorijama, po mogućnosti, sa uporedivim kategorijama poreskih rashoda iz prethodnih fiskalnih godina.<sup>3</sup>

Poreski izdaci su neefektivni, jer ne doprinose ostvarenju ciljeva zbog kojih se i uvode. Oni su u osnovi regresivni, jer nejednako pogađaju različite skupine građana i pogoduju bogatijem sloju društva, ugrožavajući na taj način vladine programe pomoći građanima sa niskim dohocima. Prema podacima iz SAD, čak 70% poreskih izdataka potječe od odbitaka, oslobođanja ili izuzimanja iz oporezivanja (Marr i dr., 2013). Što su skale dohotka više, to su značajniji poreski izdaci. Na taj način poreski izdaci proizvode implikacije na distribuciju dohotka unutar društva, narušavajući načelo pravičnosti oporezivanja. U pogledu ostvarenja ciljeva pravične redistribucije dohotka, poreski izdaci predstavljaju manje efikasnu i manje pravičnu mjeru u odnosu na direktne subvencije, dotacije i pomoć vlade. Osobe sa nižim dohocima imaju mnogo niže poreske izdatke. Time se smanjuju i finansijski poticaji za aktivnosti koje vlada podupire, kao kupovina kuće, školovanje djece ili štednja za starost. Empirijska istraživanja su pokazala da bi eliminiranje poreskih izdataka najbogatijeg sloja u SAD smanjilo dohodak za 13,5%, dok bi kod 1/5 osoba sa najnižim dohocima smanjilo dohodak samo za 6,5% (Burman i dr., 2008). Svjetska banka (WB, 2003) naglašava da veće fokusiranje vlasti na poreske izdatke umjesto na direktne transfere isključuje iz vladinih programa grupaciju najsiromašnijih koji nisu poreski obveznici, te ne mogu biti ni korisnici poreskih olakšica. Surrey (1976) proširuje listu i na partnerstva i kompanije u gubicima, oslobođene organizacije i sl. Analitičari civilnog društva često naglašavaju da nepravičnost poreskih olakšica dodatno povećava i njihova nedostupnost za sve osobe koje ih mogu koristiti zbog slabe informiranosti građana i nedovoljne javne kampanje od strane vlade. Isto tako, mnogim osobama je uskraćen pristup olakšicama zbog nemogućnosti angažiranja poreskih savjetnika ili stručnih osoba prilikom podnošenja poreskih prijava (The Open Budget Initiative, 2011).

Porezni izdaci su distorzivni, budući da na neefikasan način utječu na ponašanje potrošača. Svjetska banka (WB, 2003) ističe da plaćanje korisnicima da se uključe u aktivnosti u koje bi se svakako uključili ne stimulira na dovoljan način angažiranje u nekim drugim oblastima.

Budući da su poreske olakšice često motivirane političkim razlozima, poreske izdatke je teško ukloniti iz poreskog sistema, te zbog toga postoji tendencija da vremenom rastu (EC, 2013). Minarik (2009) upozorava na paradoks da se ukidanje poreskih izdataka, koje teoretičari i eksperti javnih finansija smatraju mjerom koja doprinosi pravičnosti poreskog sistema, može predstaviti kao povećanje poreza za sve one kategorije obveznika koje su bile povlaštene.

Poreski izdaci otežavaju provođenje poreskog rasterećenja obveznika. Poreski zakoni dovode do sužavanja poreske osnovice, te na taj način umanjuju mogućnost za smanjenje poreskih stopa i poreskog opterećenja za poreske obveznike u cjelini.

Poreski izdaci umanjuju pouzdanost projekcija poreskih prihoda. Činjenica da su implikacije poreskih olakšica de facto neograničene, da ih je teško identificirati (npr. oslobođanja), te da time povećavaju rizik za pojavu poreskih prevara, otežava izradu pouzdanih projekcija prihoda od poreza.

Insistiranje na poreskim olakšicama proizvodi negativne posljedice po troškove ubiranja poreza. Poreski zakoni postaju kompleksniji, što povećava troškove administriranja na strani poreske administracije i troškove poštivanja poreskih propisa na strani obvezni-

<sup>3</sup> SAD i Njemačka objavljuju procjene poreskih rashoda još od 60-ih godina XX stoljeća.

ka. Iako programi potrošnje mogu proizvesti negativne efekte, i u pogledu troškova i administriranja, prednost programa potrošnje jeste da su ciljani, prema određenim grupacijama obveznika ili aktivnostima, te da ih je lakše kontrolirati (EC, 2013). Osim nejednakog tretmana obveznika i pojave diskriminacije, na jednoj strani, i favoriziranja, na drugoj strani, Komisija upozorava na pravne implikacije, budući da masovno uvođenje poreskih izdataka u sisteme oporezivanja dohotka i dobiti članica može biti u koliziji sa pravilima državne pomoći, kako to propisuje čl. 107. Ugovora EU (EC, 2013).

### 3. PORESKI IZDACI U FUNKCIJI FISKALNE KONSOLIDACIJE

Surrey (1976) je još prije četiri desetljeća ukazao na negativan utjecaj poreskih izdataka na naplatu prihoda od poreza na bogatije slojeve društva i velike korporacije. Takva pojava, u konačnici, ugrožava načelo vertikalne pravičnosti poreskog sistema, koje nalaže da bogatiji pojedinci i kompanije treba da plaćaju veće poreze u odnosu na one pojedince i kompanije koje imaju manju ekonomsku snagu (prihod, dohodak, imovinu, potrošnju). Analize efektivne stope poreza na dobit na korporacije u SAD pokazale su da efektivna stopa varira značajno između industrija,<sup>4</sup> ali i unutar pojedinačnih industrija,<sup>5</sup> ovisno o efektima poreskih olakšica (Okvir 1). Surrey zaključuje da su poreski izdaci postali „bijeg“ za plaćanje poreza od strane bogatijih pojedinaca i korporacija. „Poreski zakloni“ (engl. tax shelter) kreirani su na osnovu poreskih poticaja koji su odobravani za investicije i za određene grane industrije (poreski krediti ili kao ubrzana admortizacija i sl.).

Poreski izdaci su i poresko i političko pitanje. Faktor političkog utjecaja i lobiranja interesnih grupa često je prevladavajući prilikom usvajanja poreskih olakšica, pri čemu manje relevantno pitanje postaje ostvarenje pravičnosti (vertikalne i horizontalne) oporezivanja. Politika je involvirana i ukoliko se žele ukinuti poreske olakšice. U toj borbi, interesne grupe žele da zadrže povlastice, dok reformatori poreskog i budžetskog sistema žele da, na jednoj strani, uspostave pravičniju oporezivanja i eliminiraju poreske bjegove, a na drugoj strani uspostave efikasniju upotrebu javnog novca eliminirajući netransparentne poreske izdatke. S obzirom na šarolikost poreskih olakšica koje se uvode za različite grane industrija, te unutar iste grane, poreske i budžetske reforme su veoma kompleksne, jer se dotiču mnogih interesnih sfera. Surrey naglašava da kritičari kompleksnosti poreskih sistema i zagovornici pojednostavljenja administriranja porezima često zanemaruju činjenicu da veliki dio problema i kompleksnosti potječe od poreskih izdataka za koje se određene grupacije zalažu. Pri tome, poreski izdaci dodatno opterećuju poreske administracije, koje moraju usvajati dodatna ekspertna znanja iz specifičnih područja kao što su zagađenje, zaštita životne sredine, stanovanje, obnovljivi izvori energije, istraživanje i razvoj i sl.

Iako poželjna, ozbiljnija reforma poreskih izdataka je često teško izvodiva. Mandel (2016) navodi da je dugoročno postojanje poreskih izdataka jedan od važnih razloga za njihovo uporno održavanje u poreskim sistemima, čak i u vrijeme ozbiljnih reformi i fiskalne konsolidacije. Debate o koristima poreskih izdataka su često zamagljene, jer su najčešće poreski izdaci sredstvo za vođenje

politike i ostvarenje političkih ciljeva, a manje glavni cilj. Status quo se održava iz godine u godinu, jer su efekti, poput rezanja poreza ili socijalnih davanja prihvatljivi i za vladajuće elite i za oponente.

U razvijenim zemljama, nakon pojave posljednje globalne ekonomske i finansijske krize, poreski izdaci postaju važan faktor uspješnosti provođenja fiskalne konsolidacije. Poreski izdaci značajno sužavaju poresku osnovicu i na taj način otežavaju ili usporavaju fiskalnu konsolidaciju. S obzirom na rastuće budžete, potrebno je neutralizirati gubitke prihoda koji pri tome nastanu, bilo agresivnijim oporezivanjem objektivnim porezima, koji nemaju personalne ili na nekim drugim osnovama zasnovane poreske olakšice, ili povećanjem poreskih stopa na obveznike koji ne podliježu olakšicama. U suštini, poreski izdaci ukupnu poresku politiku čine kompleksnijom kako bi se postigla data distribucija poreskog tereta (Caroll i dr., 2009). S druge strane, poreski izdaci nisu podvrgnuti nikakvim ograničenjima kao programi budžetske potrošnje, već su prepušteni ponašanju obveznika koji su korisnici ove poreske mjere.

Poreski izdaci rezultiraju izbjegavanjem budžetskih pravila koja se odnose na visinu budžetskih izdataka i ograničenja direktnih programa potrošnje. Imajući to u vidu, praksa uvođenja novih i održavanja postojećih poreskih izdataka može biti pogubna, naročito u vrijeme fiskalne konsolidacije. Mnogi ekonomisti smatraju da je rezanje poreskih izdataka jedna od najefikasnijih mjera za proširenje poreske osnovice u svrhu fiskalne konsolidacije. Na taj način je moguće postići dva cilja: povećati prihode od poreza i smanjiti distorzije u fiskalnom i ekonomskom sistemu koje proizvode poreske olakšice (Poterba, 2011). Analize Evropske komisije ukazuju i na činjenicu da reduciranjem poreskih izdataka ukupan poreski sistem postaje pravičniji i manje kompleksniji sa stajališta poreskih administracija, kompanija i građana (EC, 2013b). Prema istraživanju (Caroll i dr., 2009), ukidanjem svih poreskih izdataka u SAD bilo bi moguće smanjiti poreske stope za 34%.<sup>6</sup>

Effekti fiskalne konsolidacije i ekonomski rast mogu biti ozbiljno ugroženi zbog postojanja poreskih izdataka. Le Blanc (OECD, 2010) ukazuje na to da postoji konflikt ciljeva. Rezanje poreskih izdataka predstavlja važnu mjeru koju treba provesti u okviru fiskalne konsolidacije. S druge strane, vlade žele podstaknuti investicije, ekonomski rast i razvoj. OECD podržava ciljne poreske izdatke u tri segmenta. Prvi se odnosi na olakšice kod korporativnih poreza, koje su usmjerene na investicije, istraživanje i razvoj. Drugi se odnosi na smanjenje opterećenja radne snage, sa fokusom na kategorije zaposlenih sa najnižim dohocima. Treći segment poreskih izdataka koje podržavaju članice OECD odnosi se na redukcije sniženih stopa PDV-a, zadržavajući ih samo za oporezivanje specifičnih sektora. Reforma poreskih izdataka je u direktnoj korelaciji sa ekonomskim rastom, jer bi brži ekonomski rast trebao smanjiti potrebu za poreskim izdacima u području investicija i zapošljavanja. Međutim, Minarik (2009), analizirajući interakciju ekonomskog rasta i poreskih izdataka, ukazuje na paradoks da poreski izdaci rastu u vrijeme ekonomskog rasta. Osigurana je elastičnost izdataka i bez izmjene propisa, budući da rastom dohotka ili dobiti obveznici prelaze u više skale stopa, čime se po automatizmu ostvaruju veće uštede na porezu.

Politika poreskih izdataka mora biti jedan od segmenata koji se mora ozbiljno revidirati ukoliko se želi provesti fiskalna konsolidacija kao osnova za ekonomski oporavak. Imajući u vidu činjenicu

<sup>4</sup> Surrey (1976) navodi rezultate istraživanja kojim je ustanovljeno da su se efektivne stope poreza na dobit, ovisno o grani industrije, kretale u rasponu od 9,2% za uslužne djelatnosti do 46,1% u duhanskoj industriji, što u konačnici pokazuje razmjere efekata poreskih olakšica koje su odobravane različitim industrijama.

<sup>5</sup> Istraživanja su pokazala da postoje snažne varijacije efektivne stope poreza na dobit unutar iste grane industrije, npr. unutar avio-industrije od 7,7% do 47,5% (Surrey, 1976).

<sup>6</sup> Najviša stopa poreza na dohodak bi se smanjila sa 35% na 23%, a najniža sa 10% na 6,6%.

da je redukcija poreskih izdataka u kratkom roku malo izvjesna, Mandel (2016) preporuča reforme koje bi se fokusirale na poboljšanje dizajna poreskih izdataka, da bi se ostvarile maksimalno moguće koristi, a nedostaci sveli na najmanju moguću mjeru. Na prvom mjestu, Mandel sugerira da se umjesto odbitaka i izuzimanja iz oporezivanja propišu poreski krediti, kako bi se povećale koristi za radnike sa nižim dohocima. Ukoliko je problematično ukinuti odbitke i izuzetke, potrebno je sniziti prag za njihovu primjenu. Druga mjera se odnosi na poboljšanje nadzora i transparentnosti poreskih izdataka. Treća mjera se odnosi na izvještavanje o poreskim izdacima, na koje treba primijeniti isti računovodstveni tretman i formu izvještavanja kao da se radi o programima potrošnje (Mandel, 2016).

Za rezanje poreskih izdataka, potrebno je prethodno analizirati i efekte postojeće poreske politike. Poreske mjere koje bi trebalo da doprinesu zaštiti životnog okoliša smatraju se društveno i ekonomski prihvatljivim poreskim olakšicama. Analiza postojećih poreskih sistema u članicama EU ukazuje na devijacije, pogotovo one koje su uzrokovane nižim stopama PDV-a na energente i diferenciranim oporezivanjem pogonskog goriva za poslovne svrhe, gdje korist ostvaruju kompanije koje posjeduju službena vozila. Poboljšanje dizajna "zelenih" poreza uključuje nekoliko koraka: (I) prilagođavanje strukture stopa poreza na fosilna goriva na način da se stope odražavaju sadržinu ugljika i energetske vrijednost goriva; (II) indeksiranje "zelenih" poreza da bi se očuvala realna vrijednost poreza u inflatornim vremenima, a time i njegova snaga kao pritiska na ekološko ponašanje kompanija i potrošača; (III) ukidanje sniženih stopa na energente; (IV) smanjivanje subvencija za službene automobile; (V) povezivanje oporezivanja vozila sa emisijom štetnih plinova (EC, 2014a).

#### 4. UMJESTO ZAKLJUČKA: NOVI PRISTUP EU POLITICI PORESKIH IZDATAKA

Imajući u vidu implikacije poreskih izdataka, može se zaključiti da je potreban novi pristup, koji podrazumijeva pažljivo planiranje i sveobuhvatnu analizu potrebe za uvođenjem novih poreskih izdataka. Pored toga, potrebno je izvršiti evaluaciju efekata, prednosti i nedostataka obje opcije, kako indirektnog subvencioniranja obveznika preko poreskog sistema, tako i direktnog putem budžetskih instrumenata.<sup>7</sup>

Prema Europskoj komisiji (EC, 2014a), značajnost poreskih izdataka u ekonomskom smislu se može procijeniti na bazi tri grupe kriterija. Prva grupa se odnosi na kriterij mikroekonomske efikasnosti, budući da poreski izdaci mogu prouzrokovati ozbiljne distorzije u mikroekonomskom sistemu, a s druge strane ohrabriti ponašanje kompanija da svoje poslovanje zasnivaju na olakšicama vlada, odnosno u cilju ostvarenja tzv. ekonomske rente (engl. rent-seeking). Druga grupa kriterija za evaluaciju odnosi se na procjenu mogućnosti da se zadovolje ekonomski i socijalni ciljevi vlada, pri čemu se uvođenje poreskih izdataka smatra samo jednom od mogućih opcija. Treća grupa kriterija u osnovi sadrži načela funkcioniranja poreskog sistema, koja bi trebalo da osiguraju jednostavnost, stabilnost, transparentnost i odgovornost u ubiranju prihoda.

Europska komisija (EC, 2014a) preporuča da se prilikom uvođenja novih poreskih izdataka vrše analize za svaki slučaj zasebno. Ana-

liza treba da se vrši tematski, po principu "odozdo-nagore" (engl. bottom up), što podrazumijeva da se poreski izdaci prilikom analize grupiraju prema određenim ekonomskim pitanjima. Na ovaj način moguće je sagledati sve implikacije, a upotreba poreskih izdataka se može ograničiti samo na opravdane slučajeve, kada postoje određene tržišne distorzije koje treba ispraviti ili ukoliko postoje očigledne administrativne prednosti poreskih izdataka odnosu na programe potrošnje.

#### IZVORI

1. Anderson, B. (2008). Tax Expenditures in OECD Countries (presentation), 5th Annual Meeting of OECD, Asia SBO, Bangkok, January 10–11, 2008.
2. Antić, D. (2016). Poreske strukture unitarnih i federalnih država – analitički pristup komparativnom istraživanju poreskih sistema. Sarajevo: Revicon.
3. Altshuler, R., Dietz, R. D. (2008). Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. Working Paper 14263. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research.
4. Burman, L. E., Phaup, M. (2011). Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform, NBER Working Paper 17268.
5. Burman, L. E., Toder, E., Geissler, C. (2008). How Big Are Total Individual Income Tax Expenditures, and Who Benefits from Them?. Urban-Brookings Tax Policy Center.
6. Carroll, R., Chapoton, J. E., MacGuineas, M., Rogers, D. L. (2009). Moving Forward With Bipartisan Tax Policy, Tax Foundation/The Concord Coalition.
7. European Commission (2013). Tax reforms in EU Member States – Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. Taxation Papers. Working Paper N. 38.
8. European Commission. (2013b). Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News. Taxation Papers. Working Paper N.39.
9. European Commission (ed. Bauger, L.). (2014). The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation. Proceedings of the workshop organised by the Directorate General for Economic and Financial Affairs held in Brussels on 23 October 2013. European Economy, Economic Papers 523, July 2014.
10. European Commission (2014a). Tax reforms in EU Member States – 2014 Report. Taxation Papers. Working Paper N.48.
11. IBFD (2005). International Tax Glossary. 5th Edition. Amsterdam.
12. Mandel, D. (2016). Tax Expenditures and Social Policy: A Primer. Smart Subsidy for Community Development, 28–35. Boston: Federal Reserve Bank.
13. Marr, C., Huang, C-C., Friedman, J. (2013). Tax Expenditure Reform: An Essential Ingredient of Needed Deficit Reduction. Washington: Center on Budget and Policy Priorities.
14. Minarik, J. (2009). Tax Expenditures in OECD countries. OECD.
15. OECD (2010). Tax Expenditures in OECD Countries.

<sup>7</sup> Europska komisija navodi praksu Nizozemske, koja je u pravilima za izradu nacionalnog budžeta (Rijksbegrotingsvoorschriften) propisala okvir za uvođenje novih poreskih izdataka (EC, 2013b). Prije nego što se uvedu, potrebno je dobiti pozitivan odgovor na sljedećih šest pitanja: 1) Postoji li jasna definicija problema?, 2) Da li je cilj jasan i nedvosmislen?, 3) Može li se pokazati zašto je finansijska intervencija nužna?, 4) Može li se pokazati zašto se preferira subvencija?, 5) Može li se pokazati zašto se preferira poreska subvencija u odnosu na direktnu subvenciju?, 6) Da li je garantirana evaluacija mjere?

16. The Open Budget Initiative. (2011). *Transparency in Public Finances, Looking Beyond the Core Budget – Tax Expenditures*. Washington: International Budget Partnership.
17. Popović, D. (1997). *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd.
18. Poterba, J. M. (2011). Introduction: Economic Analysis of Tax Expenditures. *National Tax Journal*, 2011, 64 (2, Part 2): 451–458.
19. Schick, A. (2007). Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework, *OECD Journal on Budgeting* Volume 7 – No. 3.
20. Surrey, S. S. (1976). The Tax Expenditure Concept and the Budget. Reform Act of 1974. *Boston College Law Review* 17(5) No 5.
21. Surrey, S. S., McDaniel, P. R. (1985). *Tax Expenditures*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
22. The World Bank. (2003). Why worry about tax expenditures?, *PREMnotes, Economic Policy* (7).
23. Weisbach, D. A. (2006). *Tax Expenditures, Principal-Agent Problems, and Redundancy*. University of Chicago Law School.

