

MODELI POREZNIH IZDATAKA U ODABRANIM ZEMLJAMA

PREDRAG BEJAKOVIĆ, VJEKOSLAV BRATIĆ I JOSIP FRANIĆ

INSTITUT ZA JAVNE FINANCije, ZAGREB

JEL KLASIFIKACIJA: H20

doi: 10.3326/bpi.2012.2

SAŽETAK

Analiza poreznih izdataka nije laka ni jednostavna zbog brojnih problema – nepostojanje jedinstvene definicije, načina klasificiranja, metodologije izračuna, te, posljedično, nedostatak usporednih analiza i izvješća. Zbog svega toga, ne postoji niti odgovarajući dogovor o kvantitativnom mjerenju njihovog opsega, a dobiveni su pokazatelji više naznaka nego čvrsta potvrda stvarnog stanja. U ovom radu se ukratko prikazuju stanje, obilježja i metode mjerenja poreznih izdataka u Kanadi, Francuskoj, Njemačkoj, Japanu, Koreji i Nizozemskoj. Na temelju raspoloživih podataka opisuju se institucije i praksa koje su važne za poreznu politiku i porezne izdatke u proračunskom postupku.

Ključne riječi: porezni sustav, porezni izdaci, komparativna usporedba

1. Uvod

Porezni su izdaci prema Andersonu (2008) odredbe poreznog zakonodavstva ili prakse koje smanjuju ili odgađaju prihode razmjerno maloj skupini obveznika, u odnosu na standardni porezni oblik (eng. *benchmark tax*) i pretpostavljeni iznos poreza. Kraan (2004) navodi da pretpostavljeni iznos poreza uključuje strukturu poreznih stopa, obračunska pravila, konvencije, umanjena za obvezna plaćanja, stavke za olakšanje porezne administracije te međunarodne fiskalne obveze. Za središnju vlast porezni su izdaci gubitak javnih prihoda, a za obveznike umanjene porezne obveze (Schick, 2007), a u zemljama OECD-a dijele se na olakšice (eng. *tax reliefs*), porezne subvencije (eng. *tax subsidies*) i porezne pomoći (eng. *tax aids*). Porezni izdaci nisu stvarna izdvajanja na rashodnoj strani proračuna, nego namjerno ispušteni i neubrani prihodi te su bez njihova adekvatnog praćenja i analize, ukupni iznosi najčešće nedovoljno točni i apstraktni.

Prve ozbiljnije analize poreznih izdataka napravljene su ranih 1970-ih u Njemačkoj i SAD-u (OECD, 1996:10). Uskoro su se slične aktivnosti provodile i u drugim razvijenim zemljama, i to ponajviše zbog sve većih izgubljenih javnih prihoda. Od početka 1980-ih istraživanja ukupnih iznosa poreznih izdataka provedena su i u Austriji, Kanadi, Francuskoj, Španjolskoj i Velikoj Britaniji. Osim Njemačke koja to radi svake dvije godine, druge zemlje izrađuju godišnje analize. U analizi i komparativnoj usporedbi poreznih izdataka posebno su vrijedna istraživanja OECD-a (1996; 2010) i Svjetske banke (Polackova, Valenduc i Swift, 2004), koje su u najvećoj mjeri poslužile kod izrade ovog rada. Kako se kategorije poreznih izdataka razlikuju od zemlje do zemlje, nakon kratkog osvrta na njihova zajednička obilježja, u nastavku će se ukratko pojasniti trenutno stanje i važeće prakse u Kanadi, Francuskoj, Njemačkoj, Japanu, Koreji i Nizozemskoj.¹

¹ Za situaciju s poreznim izdacima u SAD-u i Velikoj Britaniji više u: Bratić (2011).

2. ZAJEDNIČKA OBILJEŽJA ČLANICA OECD-A U ANALIZAMA POREZNIH IZDATAKA

Zemlje OECD-a porezne izdatke najčešće analiziraju u sustavu oporezivanja dohotka i dobiti te dodane vrijednosti (gdje je moguće), te ih povezuju s proračunskim procesima. Australija, Belgija, Francuska, Njemačka, Nizozemska, Velika Britanija i SAD rade izvješća o poreznim izdacima za većinu izravnih i neizravnih poreza središnje vlasti, dok ih Austrija i Italija rade na svim razinama vlasti. Po kvaliteti, kvantiteti i sveobuhvatnosti analiza poreznih izdataka najdalje su otišle SAD i Kanada, čija su iskustva i prakse omogućili i drugim, manje razvijenim zemljama bolje razumijevanje i uporabu programa poreznih izdataka.

Načini, vrijeme i metodologija izvještavanja o programima poreznih izdataka te njihove veze i odnosi s proračunskim procesom značajno se razlikuju među zemljama. Primjerice, u sedam od četrnaest zemalja OECD-a koje objavljuju takva izvješća (Austrija, Belgija, Francuska, Njemačka, Portugal, Španjolska i SAD), tijela izvršne vlasti – najčešće ministarstva financija, imaju zakonsku obvezu izvještavanja o poreznim izdacima. Nadalje, „u Australiji, Belgiji, Finskoj, Francuskoj, Portugalu i Španjolskoj, ta su izvješća sastavni dio godišnjega proračunskog procesa. Austrija i Njemačka objavljuju detaljna izvješća o državnim subvencijama, koja obuhvaćaju sve oblike državne pomoći, bilo putem izravne državne potrošnje bilo putem poreznih izdataka. U drugim zemljama ta izvješća nisu dio proračunskog procesa, nego se objavljuju kao pojedinačni neovisni dokumenti. Iako se u SAD-u izvješće objavljuje u okviru državnog proračuna, ono nije integrirano u proračunski proces“ (Cavalcanti i Swift, 2004:212).

3. KOMPARATIVNI PRIKAZ ANALIZA POREZNIH IZDATAKA U ODABRANIM ZEMLJAMA

Analizu poreznih izdataka opterećuju brojni problemi, poput definicije, obuhvata, nedostatka opsežnih analiza i izvješća te različitih načina klasificiranja među zemljama. Kako ne postoji međunarodno jedinstveno utvrđena metodologija mjerenja poreznih izdataka, niti odgovarajući dogovor glede načina kvantitativnog mjerenja njihovog opsega, dobiveni su pokazatelji nedovoljno točni i precizni, što svakako treba imati na umu prilikom međunarodnih usporedbi.

Izvješća o poreznim izdacima uobičajeno sadržavaju nekoliko glavnih elemenata: opis poreznih pravila i osnovica, opis oporezivih jedinica, raspored stopa i poreznog razdoblja te procjenu iznosa poreznih izdataka za posljednjih sedam godina.

Među pojedinim zemljama posebno su velike razlike u tretmanu poreznih izdataka te njihovom odnosu s proračunskim procesom, zbog čega ćemo ukratko navesti najvažnija obilježja i metode mjerenja poreznih izdataka u nekoliko zemalja OECD-a: Kanadi, Francuskoj, Njemačkoj, Japanu, Koreji i Nizozemskoj. Pritom treba imati na umu kako većina autora i institucija poreznim izdacima smatra "sve stavke koje čine izgubljeni prihod radi preferencijskih odredbi porezne strukture" (OECD, Svjetska banka), čija je izričita svrha postizanje određenih ekonomskih ili društvenih ciljeva, ali se javlja širi i uži pristup, ovisno o tome što pojedina zemlja podrazumijeva pod stavkama koje čine izgubljeni javni prihod. U konačnici takvim postupanjem, porezni izdaci ustvari predstavljaju zamjenu izravnoj javnoj potrošnji.

3.1. KANADA

Definicija. Kod definiranja poreznih izdataka koristi se širi pristup prema kojemu se samo najosnovniji elementi sustava smatraju dijelom osnovnog, polazišnoga poreznog sustava, a razna se iskrivljenja od polazišnog sustava smatraju poreznim izdacima. Osnovni elementi polazišnog poreznog sustava uključuju stope i razrede, jedinice oporezivanja, razdoblje oporezivanja, tretman inflacije u obračunatom dohotku te mjere predviđene za ublažavanje ili ukidanje dvostrukog oporezivanja u oporezivanju dobiti. Primjerice, kod poreza na dohodak

jedinica oporezivanja je obveznik, razdoblje kalendarska godina, a osnovica se djelomično prilagođava za inflaciju. No, porez na dohodak uvažava i neka obiteljska obilježja (broj uzdržanih članova i osobe s invaliditetom), koja bi se u većini drugih zemalja kategorizirala kao porezni izdaci. Kod poreza na dobit jedinica oporezivanja je tvrtka, razdoblje oporezivanja je fiskalna godina, a osnovica se ne prilagođava za inflaciju (Seguin i Burr, 2004).

Metodologija izračuna. Iznos poreznih izdataka izračunava se za porez na dohodak i dobit te za porez na promet roba i usluga (eng. *Goods and Services Tax – GST*). Središnja vlast objavljuje procjene izdataka samo za savezne poreze, a neke provincije pripremaju vlastite procjene. Seguin i Burr (2004) ističu izuzetno dobru dokumentiranost kanadske metodologije mjerenja poreznih izdataka u kojoj se koriste statistički uzorci iz poreznih prijava pojedinaca i tvrtki, te drugi administrativni izvori.

Proračunski proces u Kanadi ne predviđa posebna ograničenja ili potrebu ozakonjenja poreznih izdataka. Trenutno postoje samo dva, vremenski ograničena porezna izdatka: ubrzana amortizacija (za sektor prerađivačke industrije i tehnologije čiste energije) i porezna umanjenja za ulagače koji kupuju dionice tvrtki za eksploataciju minerala.

Izvjешćavanje. Kanada je preuzela što širi mogući pristup i način izvješćavanja o poreznim izdacima te ih je uključila u proces revizije i proračunske kontrole. Čitateljima se analizom svakog odstupanja od usko definirane polazišne porezne strukture u brojnim priopćenjima daje što veći broj informacija i izračuna pojedinih izdataka, bez rasprava o njihovoj definiciji i obuhvatu. Time je na samom čitatelju da odluči je li određeni ustupak porezni izdatak ili ne, a takav fleksibilan i širok pristup omogućava njihovu lakšu međunarodnu usporedbu.

Izvjешća o poreznim izdacima imaju dva dijela. Prvi dio opisuje porezne izdatke u širem smislu, tj. u okviru široke (i katkad nerealne) definicije, a drugi dio sva ostala odstupanja u poreznom sustavu tzv. *memorandumske stavke*. Svaki se porezni izdatak analizira samostalno, neovisno od učinaka programa javne potrošnje i promjena poreznih politika nastalih zbog njihova postojanja, te bez procjene i izračuna učinaka njihova međusobnog djelovanja. Zbog tako širokog i obuhvatnog pristupa izračuna ukupno dobiveni iznos poreznih izdataka nije sasvim precizan. Iako izvjешća nisu zakonom obvezna, Kanada ih priprema svake godine.

Od 1997. izvjешća obuhvaćaju ukupno osam godina (pet prethodnih, tekuću i dvije iduće godine), i pripremaju se za kalendarsku, ne za fiskalnu godinu (od 1. travnja do 31. ožujka). Posebno se svake četiri godine priprema i detaljna lista i opis svih vrsta poreznih izdataka.

Tablica 1.

Porezni izdaci u kanadskom porezu na dohodak (u % BDP-a)

	2007.	2008.	2009.
Opći porezni izdaci	0,23	0,22	0,23
Za obitelji s niskim dohotkom, bez obzira na radnu aktivnost	0,02	0,02	0,02
Mirovine	2,07	2,06	2,03
Za obitelji s niskim dohotkom vezano za radnu aktivnost	0,11	0,12	0,12
Obrazovanje	0,11	0,11	0,12
Zdravlje	0,26	0,27	0,27
Stanovanje	0,27	0,27	0,27
Opći poticaji za poslovanje	1,12	1,12	1,10
Istraživanje i razvoj	0,28	0,30	0,33
Posebne pogodnosti za pojedine industrijske sektore	0,07	0,07	0,07
Odnosi između vlasti na različitim razinama	1,56	1,58	1,60
Humanitarne pomoći	0,21	0,21	0,20
Ostalo	0,03	0,03	0,03
Isplativost rada	0,16	0,16	0,16
Ukupno	6,51	6,54	6,54

Izvor: OECD (2010: 173)

Veličina izdataka. Porezni izdaci u porezu na dohodak u Kanadi 1994. iznosili su oko 8,3% BDP-a, 2004. oko 5,4% BDP-a, da bi do 2009. blago porasli na 6,5% BDP-a (detaljnije u Tablici 1.). Samo u porezu na promet roba i usluga (GST-u) 2004. Kanada je imala 32 vrste poreznih izdataka, koji su iznosili oko 1,2% BDP-a.

3.2. FRANCUSKA

Definicija. Službena definicija glasi da je porezni izdatak svaki propis ili regulativa koja predviđa gubitak državnih prihoda, i s tim povezano smanjenje poreznog opterećenja obveznika u usporedbi s opterećenjem koje bi imao u slučaju primjene osnovnih poreznih pravila i načela poreznog zakona.

Metodologija izračuna. Porezi se klasificiraju na tri načina: (i) na osnovi ekonomske prirode poreza; (ii) na osnovi glavne svrhe izdatka (ekonomskog razvoja, štednje, regionalne ili sektorske podrške, stambene ili socijalne politike) i (iii) prema kategoriji korisnika (kućanstvima, poduzećima ili oba oblika).

Primjerice, kod izračuna izdataka u oporezivanju dohotka koristi se cijeli porez na dohodak, čime se mnoge odredbe koje bi se inače smatrale sastavnim tzv. "strukturnim" dijelom tog poreza, smatraju poreznim izdacima, što utječe na njihov povećani broj. I odredbe kojima se umanjuje obveza poreza na dohodak od kapitala smatraju se poreznim izdacima. Iako polazišna norma uključuje i progresivne stope poreza na dohodak i različite porezne obveze za bračne drugove ili za samca, ne uključuje posebne olakšice za osobe s invaliditetom ili samohrane roditelje.

Općenito, koncept poreznih izdataka procjenjuje ukupne iznose neubranih poreznih prihoda, ne uzimajući u obzir promjene u ponašanju i/ili ekonomskoj aktivnosti ili međusobno djelovanje različitih oblika poreznih izdataka. Zbog toga procjena izgubljenih javnih prihoda zbog postojanja poreznih izdataka nije dovoljno točna. U procjenama poreznih izdataka koriste se simulacije na temelju statističkog uzorka poreznih obveznika, ali i druge metode, navodeći približnu pouzdanost pojedinih procjena, koja može biti "jako dobra", "dobra" ili "približna".

Izvještavanje. Izvješća o poreznim izdacima objavljuju se od 1980. Od 2007. u skladu sa Zakonom o proračunu izvješća o poreznim izdacima, osim za središnju državu, navode se i za lokalne poreze, ali samo ako ih refinancira središnja država. Porezni se izdaci prikazuju svake godine u prilogu proračuna, navodeći i njihovo zakonsko uporište, broj korisnika, metodu i pouzdanost procjene, godinu nastanka i posljednje izmjene odredbe koja regulira određeni izdatak, te nastale troškove za tekuću, kao i za dvije prethodne proračunske godine zbog te zakonske izmjene.

Francuska još uvijek nema ograničenja u pogledu uvođenja novih izdataka. Novi proces evaluacije poreznih izdataka započeo je 2006., ali je njihova procjena upitna zbog korištenja brojnih kriterija.

Veličina izdataka. U 2009. postojalo je 469 različitih osnovica za ostvarivanje poreznih izdataka (401 u 2001.), a OECD (2010) procjenjuje da ukupni iznosi neubranih javnih prihoda zbog poreznih izdataka sve više raste. Primjerice, u 2009. bili su oko 4,2% veći nego u 2008., u 2008. oko 7,1% veći nego u 2007., te čak 16% veći nego u 2001.

3.3. NJEMAČKA

Definicija. Porezni izdaci nisu zakonski definirani, no izdacima se smatraju svi poticaji koji predstavljaju specifično odstupanje od osnovne, središnje strukture poreznog sustava, uključujući i manjak i/ili podbačaj u ostvarenju prihoda.

Metodologija izračuna. Porezni izdaci procjenjuju se kao neubrani iznosi javnih prihoda u pojedinoj godini u velikom broju poreznih oblika. U obzir se ne uzimaju promjene u ponašanju poreznih obveznika, niti se procjenjuju dodatni javni prihodi koji bi se ostvarili, ako ne bi bilo poreznih izuzeća. Svaki porezni izdatak analizira se nezavisno, bez procjene učinaka međusobnog djelovanja njihovih različitih kombinacija. Središnja država radi popis neubranih poreznih prihoda središnjeg proračuna, proračuna saveznih država-pokrajina (*Länder*) i proračuna lokalnih tijela vlasti uslijed njihova postojanja. Procjene se vrše na temelju različitih izvora podataka, ovisno o prirodi svakog pojedinog izdatka. Nedavno je započeta i formalna revizija poreznih izdataka koja ima za cilj procjenu njihove opravdanosti i učinkovitosti.

Izveštavanje. Izvješće o opsegu i strukturi poreznih izdataka priprema se svake dvije godine na svim razinama vlasti. Izvješće o subvencijama savezne vlade (koje obuhvaća i porezne izdatke i izravne subvencije), također se priprema svake dvije godine zajedno s nacrtom proračuna, kojemu se svake godine pridodaje spisak od 20 najvećih izdataka na razini središnje države. Od 2006. savezna je vlada usvojila neobvezne smjernice prema kojima se nove subvencije umjesto kao porezni izdaci trebaju odobriti kao darovnice ili "financijska pomoć", a za dobiveno treba "odraditi" (pružiti neku protuuslugu), što se smatra opravdanim i uspješnim načinom ograničenja pretjeranog širenja programa poreznih izdataka.

Tijekom pripreme proračuna procjenjuju se budući troškovi poreznih izdataka za pet godina (tekuća i sljedeće četiri godine). Javno dostupne agregirane procjene poreznih izdataka objavljuju se u godišnjem financijskom izvješću koje se Parlamentu podnosi zajedno s proračunom, a svake dvije godine i posebno kao tzv. Izvješće o subvencijama.

Veličina izdataka. Od ukupno 56 poreznih izdataka najviše, njih 22 namijenjeno je gospodarstvu, 10 kućanstvima, a ukupna visina svih izdataka tijekom zadnjih desetljeća kreće se na sličnim razinama. OECD (2010) procjenjuje da je 2006. udio izdataka u porezu na dohodak iznosio 0,29% BDP-a, a kod ostalih poreznih oblika oko 0,45% BDP-a, odnosno ukupno oko 0,74% BDP-a (1980. ukupni udio u BDP-u iznosio je 0,80%).

Tablica 2.

Porezni izdaci u njemačkom porezu na dohodak, 2005.-07. (% poreznih prihoda središnje države)

	2005.	2006.	2007.
Vezani uz mirovine	0,41	0,39	0,28
Za obitelji s niskim dohotkom vezano za radnu aktivnost	0,51	0,44	0,42
Stanovanje	2,31	2,01	1,89
Opći poticaji za poslovanje	0,05	0,04	0,17
Posebne pogodnosti za pojedine industrijske sektore	0,23	0,14	0,15
Odnosi između vlasti na različitim razinama	0,56	0,30	0,15
Ukupno	4,06	3,33	3,05

Izvor: OECD (2010: 184)

3.4. JAPAN

Definicija. Porezni izdaci zakonom su definirani kao "posebne porezne mjere" tj. iznimka od osnovnih poreznih načela (jednakosti, neutralnosti i jednostavnosti), a ne kao odstupanja od normativne ili polazne porezne strukture s ciljem ostvarenja određenih političkih ciljeva. Iako i lokalne vlasti imaju određenu diskreciju u određivanju obilježja poreznih izdataka, one češće pojedinim skupinama odobravaju subvencije ili darovnice (bespovratna sredstva – *grants*)².

² Darovnice su financijska potpora koju središnja ili vlast na nižoj razini, tvrtke i pojedinci daju za provedbu projekata koji su u skladu sa njihovim željenim ciljevima i politikom. Projekti mogu biti iz različitih područja kao što su istraživanje, obrazovanje, zdravstvo, zaštita potrošača, zaštita okoliša, humanitarna pomoć i slično.

Metodologija izračuna. Posebne se mjere procjenjuju za porez na dohodak, dobit, nasljedstvo, alkohol i porez na benzin, te se dodatno procjenjuju i opseg i struktura posebnih poreznih mjera za lokalne poreze. Kako se koncept posebnih poreznih mjera razlikuje od pojma poreznih izdataka u drugim zemljama, pri usporedbama treba biti oprezan. Kako je definicija normativne ili polazne porezne strukture općenitija i šira, u spisak posebnih poreznih mjera uključene su i stavke koje se u drugim zemljama ne bi smatrale poreznim izdacima. Prilikom njihovih procjena koriste se statistički podaci porezne uprave dobiveni na temelju poreznih prijava i ciljanih istraživanja uzoraka zaposlenika u privatnom sektoru i/ili financijskih izvještaja poduzeća, a po potrebi se koristi i Sustav nacionalnih računa (SNA).

Izvještavanje. Posebne porezne mjere revidiraju se jednom godišnje, te se analizira njihova opravdanost, djelotvornost i efikasnost. Službene i revidirane procjene posebnih poreznih mjera zajedno s drugim proračunskim dokumentima jednom se godišnje podnose parlamentu u okviru tzv. "Sažetka revizije poreza" i "Objašnjenja poreznih prihoda i proračuna".

Veličina izdataka. Ukupan broj posebnih poreznih mjera vezan uz poslovanje gospodarskih subjekata smanjio se s 81 u 1998. na 61 u 2007.

OECD (2010) navodi kako se u porezu na dohodak u 2007. više od polovice posebnih mjera (ili četvrtina ukupnih mjera) odnosilo na olakšice za stambene kredite, a slijedila su umanjjenja za premije osiguranja od potresa (7,8% mjera u porezu na dohodak ili 4,6% ukupnih posebnih mjera). Posebne mjere u oporezivanju dobiti čine 33,7% ukupnih mjera, a najznačajnija su umanjjenja obveze za istraživanje i razvoj (17,9%) te poticaji ulaganja u razvoj malih i srednjih poduzeća (6,8%). Sve druge posebne porezne mjere čine oko 13,8% ukupnih mjera. OECD (2010) procjenjuje kako posebne porezne mjere vezane uz poreze središnje države čine oko 0,6% BDP-a, dok one vezane za poreze lokalnih vlasti čine oko 0,2% BDP-a.

3.5. KOREJA

Definicija. Definicija poreznih izdataka nije zakonom propisana, no poreznim izdacima smatraju se svi "načini smanjivanja državnih poreznih prihoda koji proizlaze iz primjene posebnih odluka tj. izuzeća u odnosu na standardni porezni sustav, smanjujući time porezni teret određenim skupinama poreznih obveznika".

Metodologija izračuna. Kako se polazišni porezni sustav još razvija, zbog toga se više poreznih pojava u Koreji može ubrojiti u porezne izdatke u odnosu na stanje u drugim zemljama. Koreja ima prilično opširan popis poreznih izdataka, ne razlikujući porezne izdatke u užem smislu, jer se izdacima smatraju svi izuzeci u općem poreznom zakonu. Poreznim izdacima u širem smislu smatraju se tzv. "memorandumske stavke", kojima se prati struktura standardnih poreza, bez uključivanja danih ciljanih povlastica manjim skupinama obveznika. Poreznim zakonom određeno je da se godišnji porast ukupnih iznosa poreznih izdataka mora ograničiti, na način da njihov porast ne može biti veći od 0,5% prosjeka iz prethodne tri godine.

Izvještavanje. Proračunski postupak nema posebno propisanih ograničenja poreznih izdataka. Novi porezni zakon iz 2011. odredio je da proračunski dokumenti moraju sadržavati i posebni dio tzv. *Izvešće o poreznim izdacima* za čiju je izradu jednom godišnje zaduženo Ministarstvo financija i gospodarstva. U izvješću se po funkcijama i pojedinim porezima analiziraju podaci o umanjjenjima, oslobođenjima, izuzećima, odbicima i odgodama plaćanja porezne obveze za trogodišnje razdoblje (prethodna, tekuća i procjena za iduću godinu).

Veličina izdataka. U razdoblju 2002.-07. smanjio se ukupan broj poreznih izdataka, u najvećoj mjeri zbog isteka njihova razdoblja primjene. Najveći broj izdataka nalazi se u porezu na dohodak i dobit (opći poticaji, te olakšice i umanjjenja za različite gospodarske grane), što je u 2006. činilo oko 1,76% BDP-a. Porezni izdaci u okviru drugih poreza u 2006. iznosili su oko 0,72% BDP-a, a najviše u porezu na dodanu vrijednost.

Tablica 3.*Broj ukupnih poreznih izdataka u Koreji (2002.-07.)*

	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.
Novih				13	9	27
Ukinutih				7	5	38
Ukupno	269	254	220	226	230	219

Izvor: OECD (2010)

3.6. NIZOZEMSKA

Definicija. Nizozemska koristi OECD-ovu definiciju poreznih izdataka prema kojoj se poreznim izdacima smatraju sva odstupanja od uobičajenih pravila ili prakse kojima se smanjuju ili odgađa prikupljanje javnih prihoda u odnosu na standardni porezni sustav.

Metodologija izračuna. Porezni izdaci definiraju se i mjere na nacionalnoj razini za sve poreze, izuzev za doprinose za socijalno osiguranje koje plaćaju poslodavci i njihovi zaposlenici. Standardni porezni sustav definira se postojećom općom strukturom poreznih stopa. Rabi se cedularni pristup oporezivanja (dohodak iz različitih izvora odvojeno se oporezuje i analizira), pomoću koga se analiziraju izdaci u porezu na dohodak i dobit, te u porezu na dohodak odvojeno se analiziraju dohodak od rada i kapitala. Zbog drugačijeg tretmana dohodaka iz raznih izvora, analiza obuhvaća manji broj izdataka nego u drugim zemljama, a izuzeća, ulaganja i oslobođenja većinom su vezana uz osobne uvjete obveznika (samohrani roditelj, ima li djecu, invalidnost ili bolest).

Procjene poreznih izdataka ne analiziraju promjene ponašanja obveznika ili gospodarskih aktivnosti koje su rezultat postojanja poreznih izdataka. Svaki pojedini porezni izdatak procjenjuje se posebno, bez prosudbe međusobnog djelovanja kombinacija različitih izdataka, te neovisno od učinaka programa državne potrošnje i bilo kojih mogućih promjena u drugim državnim ili rashodnim politikama, odnosno ukupni iznosi ne predstavljaju potpunu i točnu procjenu svih učinaka poreznih izdataka na proračun. Opsežna evaluacija i revizija programa poreznih izdataka pokrenuta je 2004., a provode je ministarstvo financija i drugi odjeli u ostalim ministarstvima putem kojih se troše javna sredstva. Evaluacijom se pokušava procijeniti njihova opravdanost i je li određena mjera postigla zamišljeni cilj i željene učinke, te razmisliti o alternativnim mjerama uz manje gubitke prihoda.

Izvještavanje. Ministarstvo financija procjene poreznih izdataka objavljuje u tzv. *poreznom planu i proračunskom memorandumu*, kao sastavnom dijelu proračuna. Taj se dokument priprema svake godine i sadrži procjenu poreznih izdataka za ukupno 7 godina (prethodnu i tekuću te za pet sljedećih fiskalnih godina). Uz iznos neubranih javnih prihoda u prethodnoj proračunskoj godini zbog poreznih izdataka navode se i promjene u pojedinim izdacima (npr. opoziv starih, uvođenje novih, te povećanja i smanjenja postojećih oblika).

Usvajanje proračuna temelji se na četverogodišnjem Koalicijskom sporazumu u kojemu se određuju iznosi prihoda i rashoda kroz tzv. sustav "plati kako ostvaruješ prihode" (eng. *pay-as-you-go*). Takvim postupanjem ograničeno je i smanjivanje poreza i odobravanje novih poreznih izdataka, a kada je nužno uvoditi nove oblike ili mjere smanjenja poreza potiče se i ukidanje ili ograničavanje postojećih izdataka. Pet vrsta izdataka ima utvrđene najviše dopuštene godišnje iznose, uključujući i umanjenja poreza za ulaganja u očuvanje i zaštitu okoliša te uštedu energije. Ako je u pojedinoj godini već iskorišten utvrđeni iznos dopuštenih umanjenja, do početka sljedeće fiskalne godine ne odobravaju se daljnja umanjenja.

Veličina izdataka. OECD (2010) navodi kako je u 2006. u porezu na dohodak i dobit bilo 55 vrsta poreznih izdataka (ili 1,1% BDP-a), dok ih je u 2007. i 2008. bilo 53 odnosno 52. Za druge poreze u razdoblju 2006.-08. bilo je 46 različitih poreznih izdataka (od toga 17 u porezu na dodanu vrijednost, 13 u trošarinama i 13 u porezu na prodaju nekretnina), što je činilo oko 0.9% BDP-a.

Tablica 4.*Broj ukupnih poreznih izdataka u Nizozemskoj (2001.-08.)*

	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.
Novih	5	-	-	-	-	-	-	-
Ukinutih	-	15	6	-	1	2	1	-
Ukupno	118	123	108	102	102	101	99	98

Izvor: OECD (2010)

Prema službenim procjenama ukupan udio svih izdataka u BDP-u u Nizozemskoj iznosio je oko 2,7% u 2003., 2,2% u 2006. i 2,1% u 2007. OECD procjenjuje kako je do kraja desetljeća navedeni udio iznosio oko 2,0% BDP-a, a do 2012. trebao bi pasti na 1,8% BDP-a.

4. ZAKLJUČAK: ISKUSTVA I PRIJEDLOZI IZ ODABRANIH ZEMLJA U POGLEDU POREZNIH RASHODA

Sustavna istraživanja poreznih izdataka u razvijenim zemljama počela su od 1970-ih godina. Najveće teškoće i razlike u njihovim usporedbama čini nepostojanje jedinstvene definicije i jedinstvenog međunarodnog obrasca za izradu izvješća o njima, te različite klasifikacije, opseg, vremenski obuhvat i metodologija izvještavanja. U posljednje vrijeme zahvaljujući OECD-u i drugim institucijama koje ih prate sve više zemalja nastoji međusobno uskladiti analize poreznih izdataka, s ciljem razmjene najboljih iskustava i predlaganja mjera za poboljšanje stanja.

Većina zemalja kao osnovno polazište u analizi poreznih izdataka smatra gubitak javnih prihoda zbog njihova postojanja, ali se ponajviše razlikuju u pogledu ciljeva zašto provode određene programe poreznih izdataka, što može izazvati velike razlike u dobivenim podacima.

Mnoge zemlje proširile su analize poreznih izdataka na sve porezne oblike i na svim razinama vlasti, no zemlje koje koriste tako širok i sveobuhvatan pristup, logično, imaju i veći broj poreznih izdataka i veće ukupne iznose neubranih javnih prihoda, dok one druge vjerojatno podcjenjuju broj poreznih izdataka i iznos neostvarenih javnih prihoda.

Iz prikazanih iskustava i analiza OECD-a zbog velikih je razlika teško dati jednoznačne preporuke, no očito je kako je nužno raditi na ukidanju i ograničavanju poreznih izdataka, a u najmanju ruku na njihovom redovnom praćenju i izvještavanju. Najučinkovitije bi bilo pri tome i stalno analizirati i primjenjivati iskustva drugih zemalja, ograničavajući godišnji porast ukupnih iznosa izdataka i njihovo vremensko trajanje, te radeći njihovu evaluaciju i reviziju barem jednom godišnje. Podjednako bi bilo korisno i stalno postavljati pitanja o ispunjenju zamišljenih ciljeva i povezivanju stvarnih učinaka zbog kojih su pojedine vrste izdataka i uvedene, alternativama takvom postupanju uz manje gubitke javnih prihoda, te logičnosti i opravdanosti poreznih izdataka.

LITERATURA

- Anderson, B., 2008.** *Tax Expenditures in OECD Countries*. Presentation at the Asian Senior Budget Officials meeting, 10-11 January 2008. Bangkok.
- Bratić, V., 2006.** „Porezni izdaci: teorijski pregled“. *Financijska teorija i praksa* 30 (2), 113-127.
- Bratić, V., 2011.** *Skrivena javna potrošnja - porezni izdaci: potreba ili udvaranje biračima?* Zagreb: Institut za javne financije.
- Brix Polackova, H., Valenduc, C. i Swift, L. Z. 2004.** *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington DC: The World Bank.
- Cavalcanti, C. i Swift, Z. L. 2004.** "Reforming Tax Expenditures Program in Poland" u: H. Brix Polackova, C. Valenduc i L. Z. Swift. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, D.C.: The World Bank, 203-226.
- Department of Finance, 2007a.** "Corporate Income Taxes and Investment: Evidence from the 2001-2004 Rate Reductions" u: *Tax Expenditures and Evaluations*. Ottawa: Government of Canada, 41-56.
- Department of Finance 2007b.** *Tax Expenditures and Evaluations*. Ottawa: Government of Canada.
- Ende, L. v. d., Haberham, A. i den Boogert, K., 2004.** "Tax Expenditures in the Netherlands, u: H. Brix Polackova, C. Valenduc i L. Z. Swift, ur. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, Washington DC: The World Bank, 134-135.
- Grady, P. i Phidd, R. W., 1992.** "Budget Envelopes, Policy Making and Accountability". Pripremljeno za Government and Competitiveness Reference. *Economic Council of Canada Discussion Paper* 93-16.
- Netherlands Ministry of Finance, 2009.** *2008 Budget Memorandum*, Chapter 5, Tax Expenditures, Tables 5.3.1 and 5.3.2. Ministry of Finance, *2003 Budget Memorandum*, Estimates of Tax Expenditures in the Taxes on Income, Profits and Property.
- OECD, 1996.** *Tax Expenditures – Recent Experiences*. Paris: OECD.
- OECD, 2004.** *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*. Paris: OECD.
- OECD, 2010.** *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD.
- Republic of Korea, 2007.** *2007 Tax Expenditure Report*. Seoul: Republic of Korea, 23-82.
- Schick, A., 2007.** "Off-budget Expenditure: An Economic and Political Framework". *OECD Journal on Budgeting*, 7 (3).
- Swift, L. Z., Brix Polackova, H. i Valenduc, M. A. C., 2004.** General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices, in: *Tax Expenditures–Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, D.C.: The World Bank., 1-18.

TAX EXPENDITURE MODELS IN SELECTED COUNTRIES

PREDRAG BEJAKOVIĆ, VJEKOSLAV BRATIĆ AND JOSIP FRANIĆ

INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE, ZAGREB

JEL CLASSIFICATION: H20

SUMMARY

The analysis of tax expenditures is neither easy nor simple due to many problems, such as the non-existence of a single definition or classification and calculation methods and, consequently, the absence of any comparative analyses and reports. For all these reasons, there is no agreement on the quantitative measuring of the scope of tax expenditures, and the existing indicators are more an indication than the clear evidence of the real situation. The paper briefly presents the current status of and the characteristics and methods of measuring tax expenditures in selected OECD countries: Canada, France, Germany, Japan, Korea and the Netherlands. Based on the available information, a description is provided of the institutions and the practice relevant for the tax policy and tax expenditures in the budgetary process.

Keywords: tax system, tax expenditures, comparative analysis