

UDK: 336.226.322+341.213  
Bibliid 0543-3657, 62 (2011)  
God. LXII, br. 1144, str. 87-105.  
Pregledni članak  
Primljen: 21. oktobar 2011. godine

*Slaven SAVIĆ, MA<sup>1</sup>*

## **Administrativni problemi implementacije poreza na dodatu vrednost u federalno uređenim državama sa aspekta njegovog prikupljanja i redistribucije**

### SAŽETAK

Porez na dodatu vrednost, kao kompleksni poreski oblik, suočava se sa brojnim izazovima u svim aspektima njegovog uvođenja i održavanja. Ovaj problem naročito je izražen u federalno uređenim državama, u kojima postoji izrazita potreba za tačnim razgraničenjem nadležnosti pojedinih nivoa vlasti u pogledu prikupljanja i redistribucije ovog, veoma izdašnog, poreskog oblika. Cilj ovog rada je da ukaže na još prisutne probleme u vezi sa primenom poreza na dodatu vrednost u federalno uređenim državama, kao i iznalaženje određenih rešenja koja bi bila prihvatljiva za sve (ili bar za većinu) ovih zemalja.

*Ključne reči:* Porez na dodatu vrednost, PDV, prikupljanje, redistribucija, federalno uređene države.

### *Uvod*

Porez na dodatu vrednost, kao oblik poreza na potrošnju, postepeno postaje sve prihvaćeniji oblik oporezivanja, sa nesumnjivim prednostima u odnosu na raniji oblik poreza na promet u maloprodaji. Osnovna prednost poreza na dodatu vrednost u odnosu na porez na promet u maloprodaji ogleda se u izbegavanju kumulativnog efekta oporezivanja, na taj način što se oporezuje samo dodata vrednost, koja zapravo predstavlja razliku između prihoda ostvarenih po osnovu prodaje proizvoda (i/ili pruženih usluga) i troškova nabavke faktora za njihovu proizvodnju (kada se govori

---

<sup>1</sup> Master ecc. Slaven Savić, HERBOS FITOFARMACIJA d.o.o., Novi Sad. E-mail: slaven.savic.83@gmail.com.

o uslugama, ovi troškovi zapravo obuhvataju sve one uslove koji moraju biti ispunjeni da bi se mogla kvalitetno pružiti usluga).

Kao kompleksan oblik poreza na potrošnju, porez na dodatu vrednost iziskuje adekvatnu zakonsku podlogu koja bi na što bolji način definisala sve njegove osnovne parametre, pri čemu kod pojedinih parametara (poput poreskih stopa i poreskih oslobođenja) treba biti vrlo obazriv, kako bi efekti koji se ostvaruju primenom ovog poreskog oblika bili dovoljni da pokriju sve administrativne troškove koje izaziva njegovo uvođenje i održavanje.

Ovakvi problemi nisu prisutni samo u državama u kojima se PDV ubire na centralnom nivou. U federalno uređenim državama daleko je izraženija potreba za definisanjem odgovarajućih zakonskih rešenja, budući da postoji više nivoa vlasti na kojima se ubire ovako izdašan oblik poreza na potrošnju. U tom smislu, neophodno je tačno razgraničiti ingerencije pojedinih nivoa vlasti, tj. ko, po kojim stopama i na koju osnovicu prikuplja porez, da bi se obezbedila jedinstvenost njegove primene na celoj teritoriji dotične zemlje, a ne samo na teritoriji pojedinih federalnih jedinica. Takođe, ukoliko se radi o državama u kojima se PDV prikuplja na centralnom nivou, a zatim deli na pojedine pokrajine (kao što je to slučaj sa Nemačkom, čiji će poreski sistem biti obrađen u nastavku), posebnu pažnju trebalo bi usmeriti na kriterijum raspodele prihoda ostvarenih po osnovu ubiranja PDV, kako bi i federalnim jedinicama i centralnom nivou ostao određen deo prihoda koji bi bio dovoljan za njihovo nesmetano funkcionisanje. Ukoliko se, pak, radi o državama u kojima postoji više varijanti jednog istog poreskog oblika (kao što je to slučaj sa Kanadom, koja ima jedan oblik PDV koji se prikuplja na centralnom nivou, drugi oblik koji prikuplja vlada Kvebeka, a treći koji prikupljaju sve ostale federalne jedinice), pojavljuje se potreba za iznalaženjem takvih poreskih rešenja koja bi bila u mogućnosti da pomire sve zahteve koje sa sobom nosi svaki od ovih oblika poreza na potrošnju (koji, svi zajedno, potpadaju pod jedan isti imenitelj, tj. PDV).

Kao posebna dimenzija u pogledu funkcionisanja svakog poreskog oblika (pa i PDV) pojavljuje se potreba definisanja njegove zakonske podloge u državama u razvoju i tranziciji, a posebno onih koje su federalno uređene (kao što je, na primer, Indija, koja potpada pod prvu u okviru dve navedene grupe).

Kao tipične predstavnice federalnih država izdvajaju se Kanada, Brazil i Nemačka (pri čemu se, za razliku od prve dve, u Nemačkoj sistem raspodele prihoda vrši primenom drugačije metodologije). Zbog toga će u nastavku ove države biti detaljnije obrađene.

### *I Fiskalni federalizam i PDV*

Pre detaljnije elaboracije funkcionisanja poreza na dodatu vrednost u federalno organizovanim državama, u ovom odeljku biće dat osvrt na fiskalni federalizam i njegov uticaj na prikupljanje i raspodelu javnih prihoda primenom određenog poreskog oblika.

Fiskalni federalizam predstavlja suvereno pravo određene države, koje se ogleda u donošenju zakonskih rešenja kojima se reguliše politika prikupljanja i raspodele javnih prihoda. Naravno, ovakva aktivnost države ne može se sprovesti odvojeno od drugih ekonomskih aktivnosti, kao što su regulisanje monetarne i socijalne politike, već se sve mora posmatrati kao celina.

Problemi u vezi sa fiskalnim federalizmom ne pojavljuju se samo u državama sa centralizovanim sistemom prikupljanja javnih prihoda (uz uslov da u državi postoje takve autonomne celine koje imaju određene ingerencije u pogledu samostalnog regulisanja fiskalne politike, pri čemu osnovne okvire postavlja centralni nivo vlasti, kao što je to slučaj sa Nemačkom), već, još više, u državama koje su federalno uređene (u pravom smislu te reči), a koje imaju najmanje dva (neretko i tri) nivoa vlasti. U ovom drugom uređenju svaki nivo ima autonomnost u pogledu određivanja sopstvenih zakonskih rešenja koja su različita od jedne federalne jedinice do druge, tako da se, kao krajnji cilj, postavlja donošenje takvih propisa koji bi pomirili interese svih federalnih celina, s jedne strane, i centralnog nivoa, sa druge.

Tipični predstavnici ove druge grupe su Kanada i Brazil. Kao što je već pomenuto, Kanada primenjuje tri varijante jednog istog oblika poreza na potrošnju. Tako se na centralnom nivou primenjuje tzv. GST (*General Sales Tax* – opšti porez na prodaje, tj. potrošnju), vlada Kvebeka primenjuje tzv. QST (*Quebec Sales Tax*, koji se primenjuje na istu poresku osnovicu na koju se primenjuje GST), dok sve ostale provincije (federalne celine) primenjuju tzv. PST (*Provincial Sales Tax* – „provincijalni“ porez na prodaje, tj. potrošnju, pri čemu se oblici njegove primene znatno razlikuju od provincije do provincije).<sup>2</sup>

Situacija u Brazilu još je komplikovanija. Naime, Brazil ima sledeće vrste PDV: a) PDV koji se primenjuje na centralnom nivou i to u fazi proizvodnje dobara (tzv. IPI), b) ICMS, tj. porez na transakcije koje uključuju kretanje roba i usluga, koji se primenjuje u federalnim jedinicama, čija osnovica uključuje poljoprivredne proizvode, industrijske proizvode i brojne vrste usluga; i c) ISS, tj. porez koji primenjuju lokalne samouprave u okviru federalnih jedinica, čija osnovica uključuje usluge koje ne potpadaju pod poresku osnovicu ICMS. Takođe, ISS se primenjuje i na bruto prihode (pri čemu ne postoji poreski kredit po osnovu ulaznog PDV) koji su ostvareni po osnovu pružanja raznih industrijskih, komercijalnih i profesionalnih usluga.<sup>3</sup>

Ovakvo šarenilo varijanti jednog istog poreskog oblika neminovno dovodi i do postojanja više poreskih stopa kod svake od ovih varijanti. U takvoj situaciji, kao i u cilju suzbijanja poreske evazije (koja se, potencijalno, može pojaviti u trgovini između pojedinih federalnih jedinica), neophodno

<sup>2</sup> Alan Schenk, Oliver Oldman, *Value Added Tax – A comparative approach*, Cambridge University Press, 2007, pp. 376–378; Richard M. Bird, Pierre-Pascal Gendron, *VAT in Federal States: International Experience and Emerging Problems*, World Bank, 2001, p. 8.

<sup>3</sup> Alan Schenk, Oliver Oldman, *Value Added Tax – A comparative approach*, Cambridge University Press, 2007, p. 381.

je izvršiti takvu harmonizaciju koja bi tačno definisala koje vrste roba i/ili usluga oporezovati jednim, koje drugim, a koje trećim oblikom. Takođe, trebalo bi izvršiti i harmonizaciju poreskih stopa (počev od IPI, kod koga postoji više stopa), budući da se trenutno u Brazilu primenjuje veliki broj stopa (u početku se primenjivala samo jedna).

Od ostalih federalnih zemalja, vredno je spomenuti i Indiju (koja, kao što je već rečeno, potpada pod zemlje u razvoju), čija situacija u pogledu primene PDV takođe zahteva veliku pažnju od strane kako centralnog, tako i nivoa federalnih jedinica i lokalnih samouprava.

## *II Sadašnja situacija u pogledu funkcionisanja PDV u federalnim državama*

Kao što je u prethodnom odeljku rečeno, postoje određene razlike u pogledu funkcionisanja PDV u pojedinim federalnim državama (primer Nemačke, s jedne strane, i Kanade i Brazila, sa druge). Međutim, ono što je zajedničko svim navedenim zemljama je to što sve pokrajine (ili federalne jedinice) imaju određena ovlašćenja u pogledu određivanja sopstvenih zakonskih rešenja u oblasti fiskalne politike, ali se njihov obim razlikuje od zemlje do zemlje, u smislu politike kojom se rukovodi najviši nivo vlasti. Zato će biti dat pregled funkcionisanja poreza na dodatu vrednost u ovim državama, s tim što će posebna pažnja biti posvećena metodologiji koju primenjuje Nemačka, jer se i u literaturi i u praksi nemački model pojavljuje kao jedan od najboljih modela (ako ne i najbolji) koji bi bio primenljiv na sve federalno uređene države.

### 1) Kanada

Od svih federalno uređenih država, najspecifičnija situacija u pogledu funkcionisanja poreza na dodatu vrednost je u Kanadi. Sama činjenica da se, u isto vreme, primenjuje više varijanti ovog poreza na raznim nivoima fiskalne vlasti (ti oblici su ukratko obrađeni u prethodnom odeljku) dosta govori.

Situacija u pogledu funkcionisanja pojedinih oblika poreza na dodatu vrednost mogla bi se prezentirati na sledeći način:

U Kanadi postoji nekoliko varijanti funkcionisanja poreza na dodatu vrednost. Prva situacija mogla bi biti definisana kao odvojena primena federalnog PDV i „provincijalnih” PDV, pri čemu su ovi oblici administrirani na nivou provincija. Druga situacija bi mogla biti definisana kao istovremena primena „zajedničkog” federalnog PDV i „provincijalnih” poreza na potrošnju u maloprodaji, pri čemu su ovi oblici administrirani na centralnom nivou, dok bi treća situacija bila definisana kao odvojena primena federalnog PDV i „provincijalnih” poreza na potrošnju u maloprodaji, pri čemu su oba ova oblika administrirana na različitim nivoima.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> Richard M. Bird, Pierre-Pascal Gendron, *VAT in Federal States: International Experience and Emerging Problems*, op. cit., pp. 8–9.

U nastavku će biti dat opis najkarakterističnijih oblika poreza na dodatu vrednost, koji se pojavljuju u obliku PDV koji primenjuje vlada Kvebeka (QST) i tzv. „harmonizovanog poreza na dodatu vrednost“ (HST) koji se primenjuje u nekoliko manjih provincija na obalama Atlantskog okeana

*a) Porez na dodatu vrednost koji primenjuje vlada Kvebeka (QST)*

Kao i federalni porez na dodatu vrednost (GST), i porez na dodatu vrednost koji primenjuje vlada Kvebeka (QST) predstavlja porez na potrošnju sa širokom poreskom osnovicom. Međutim, između ova dva poreza mogu se uočiti i određene razlike. Dok se GST primenjuje po jedinstvenoj stopi od 7% na veliki broj oporezivih roba i usluga, dotle se QST primenjuje po stopi od 7,5% na robe i usluge koje potpadaju pod poresku osnovicu GST, pa se, kao krajnji rezultat, pojavljuje kombinovana stopa koja iznosi 15,025%.

Iako se QST inicijalno primenjuje na robe i usluge po raznim stopama, pa samim tim postoje određene razlike između ovog oblika i GST (federalnog poreza na potrošnju), mnoge razlike između njih su iščezle. Međutim, to ne znači da su se u potpunosti izjednačila zakonska rešenja koja se primenjuju na svaki od ovih poreza. Na primer, QST koji se primenjuje na knjige eliminisan je na taj način što se odobrava trenutni popust posle plaćanja poreza. Iako administracija u pogledu odobravanja ovog popusta može biti prilično kompleksna, ovakav pristup omogućava očuvanje jedinsvene poreske osnovice PDV i na federalnom i na nivou provincija, na taj način što dozvoljava različit tretman na nivou krajnjeg potrošača.

Međutim, mnogo komplikovaniji problem pojavljuje se u vezi sa ulaznim poreskim kreditima. Kada se radi o QST, ulazni poreski krediti nisu bili omogućeni za određene robe i usluge poput goriva, električne energije i automobila. Iako je revizija poreskih propisa, koja je usledila sredinom devedesetih godina prošlog veka, zadržala minorne razlike u pogledu oporezivanja određenih roba i usluga, poput finansijskih i usluga turističkih agencija (i, kao što je već spomenuto, knjiga) – posmatrano u celini, QST je inkorporirao ista pravila kao i GST u pogledu zahteva za odobrenje ulaznih poreskih kredita. Pa ipak, određena ograničenja u pogledu zahteva za odobravanje ulaznih poreskih kredita velikim kompanijama još su ostala (kada se radi o QST). Naravno, ovakve razlike nisu poželjne, ali kanadska iskustva pokazuju da se one mogu tolerisati u slučaju primene sistema „dualnog“ PDV.

Globalno posmatrano, sadašnja situacija u pogledu istovremenog funkcionisanja ova dva oblika poreza na potrošnju može biti okarakterisana kao postojanje „dualnog“ ili „konkurentnog“ sistema PDV, pri čemu su izbegnuti svi problemi koje ovakav sistem sa sobom nosi. Stope ova dva poreza definisane su različitim poreskim propisima (koji su međusobno nezavisni), od strane različitih nivoa vlasti, respektivno. Poreske osnovice takođe su određene posebnim propisima od strane različitih nivoa vlasti (koji su nezavisni jedni od drugih), ali se, u krajnjem, svode na isto.

Transakcije (prodaje) koje se vrše između preduzeća koja posluju u različitim provincijama su, u osnovi, tretirane po sistemu „odloženog plaćanja“, koji sada postoji u zemljama Evropske unije.<sup>5</sup> Izvoz iz pokrajine Kvebek (bez obzira da li se radi o izvozu u drugu provinciju ili drugu državu) je nulto oporezovan (kada se radi o QST), iako, u isto vreme, podleže oporezivanju od strane federalnog poreza (GST). Uvoz iz drugih provincija ili drugih država je oporezovan, ali je porez razrezan tek kada se roba proda od strane registrovanog poreskog obveznika (trgovca) neregistrovanom poreskom obvezniku (trgovcu), ili krajnjem potrošaču u federalnoj jedinici (provinciji). Iako su, kao i u Evropskoj uniji, specijalni propisi primenjeni na automobile i još nekolicinu proizvoda (i/ili usluga), generalno posmatrano nijedan pokušaj nije učinjen da se porez ubire na nabavke koje su izvršene direktno od strane krajnjih potrošača.

Osnovna razlika između dualnog QST-GST sistema i sistema koji se trenutno primenjuje u Evropskoj uniji je pokušaj da se obori postojeći sistem federalnog poreza (GST) kao trenutno primenjeni mehanizam. Prioriteti revizije u pogledu federalnog poreza na potrošnju (GST) uspostavljeni su od strane centralne vlasti (vlade), ali je konačni plan revizije dogovoren sa vladom Kvebeka, pri čemu ova druga dostavlja rezultate revizije centralnoj upravi za javne prihode. Kao što se može primetiti, otkako je QST primenjen na istu poresku osnovicu na koju se primenjuje GST, vlada Kvebeka ima podsticaj da prati funkcionisanje GST, kao i QST. Sa druge strane, iako Kvebek ne može direktno da prati drugu stranu (kraj) transakcija (prodaja) između provincija, normalni proces revizije federalnog poreza na potrošnju (GST) služi kao unakrsna provera kako bi bilo utvrđeno da li postoji evazija QST. Zapravo, postojanje federalnog poreza na potrošnju koji se primenjuje na manje-više uniformnu bazu omogućava određenu kontrolu u pogledu primene kako federalnog, tako i „provincijalnih“ poreza, u slučaju trgovine između pojedinih nivoa vlasti.

*b) Harmonizovani porez na promet (HST)*

Potpuno drugačiji pristup je bio usvojen od strane federalnog nivoa vlasti (vlade) kao težnja za ostvarenjem cilja da se razvije mnogo uniformniji sistem poreza na potrošnju (prodaje). Sredinom devedesetih godina prošlog veka federalna vlada i nekoliko manjih provincija na istoku zemlje uveli su tzv. „harmonizovani porez na promet“ (HST). Ključni elementi ovog oblika poreza uključili su zamenu prethodnih federalnih i „provincijalnih“ poreskih sistema jednom harmonizovanom PDV osnovicom; kombinaciju federalne i „provincijalne“ stope od 15% u trima provincijama koje su prihvatile HST; federalnu administraciju i federalne i „provincijalne“ poreze na promet (prodaje). Nova kombinovana stopa

<sup>5</sup> Richard M. Bird, Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge University Press, 2007, p. 146.

uključuje stopu od 7% po kojoj se primenjuje federalni porez i stopu od 8% po kojoj se primenjuju „provincijalni“ porezi.

Federalna vlada izvršila je kompenzaciju sa provincijama koje su učestvovala u stvaranju novog poreskog oblika na taj način što je preuzela određen deo troškova koji su nastali po osnovu restrukturiranja sistema poreza na promet. Kako bi bile podobne za takvu pomoć, provincije su morale da iskuse pad prihoda veći od 5%, koji je nastao po osnovu ubiranja poreza na promet.

Kao i u slučaju predloga raspodele prihoda između federalnih jedinica koji je dala Evropska komisija, prihodi po osnovu HST deljeni su između nivoa vlasti po određenoj formuli koju su zajednički razvili centralni nivo vlasti i provincije, pri čemu je kao kriterijum za raspodelu predložena specifična potrošnja dobara i usluga od strane svake provincije. Trgovina između provincija tretirana je na isti način kao i u slučaju QST, sa važnim izuzetkom da poreska stopa HST mora biti primenjena na prodaje koje se vrše prema provincijama koje su prihvatile HST, a koje u isto vreme primenjuju i GST (pri čemu se poreska stopa federalnog poreza na promet, koja iznosi 7%, primenjuje u slučaju trgovine sa provincijama koje primenjuju samo GST).

Sporazum o harmonizaciji (usklađivanje sporazuma) sa Kvebekom poštuje autonomiju provincija, ali inicijalno nije uspeo da postigne jednostavnu i uniformnu poresku bazu. Nasuprot tome, sporazum o primeni HST postigao je cilj u pogledu jednostavnosti i uniformnosti poreske baze, ali je jasno limitirao autonomiju provincija. U isto vreme, vredno je spomenuti da sporazum o HST, takođe, „vezuje ruke“ federalnom nivou vlasti, otkako nije u mogućnosti da promeni niti širinu poreske osnovice, niti visinu poreske stope, bez jednoglasnog pristanka svih provincija koje ga primenjuju. U tom smislu, HST je, u svakom pogledu, „zajednički“ federalno-„provincijalni“ porez.

Očigledano je da je glavni cilj federalnog nivoa vlasti, u pogledu primene HST sistema, bio da se reduciraju kako troškovi pridržavanja poreskih propisa koje snose firme, tako i troškovi administracije koje snosi država. Čak i ukoliko se prihvati stanovište da takve potencijalne uštede mogu biti značajne, ekonomsko obrazloženje za zahtev da se uvedu uniformne stope koje bi se primenjivale van granica provincija izgleda veoma loše. Revidirani sporazum o primeni QST, stoga, izgleda bliži idealnom rešenju. Njega karakteriše administracija na jednom nivou fiskalne vlasti, osnovna saglasnost u vezi sa svim važnim aspektima „dualnih“ PDV koji mogu uticati na troškove pridržavanja poreskih propisa, kao i potpuna autonomija u pogledu određivanja visine poreskih stopa.

## 2) Brazil

Za razliku od Kanade, sa velikim šarenilom u pogledu primene poreza na dodatu vrednost (posebno na nivou federalnih jedinica), u Brazilu je situacija znatno drugačija. Kao što je rečeno, Brazil ima tri oblika poreza na

dotatu vrednost, pri čemu se, za razliku od Kanade, na sve federalne jedinice primenjuje isti oblik ovog („provincijalnog“) poreza (ICMS). Naravno, kao i u svakoj federalno uređenoj državi, i u ovom slučaju postavlja se problem donošenja takvih poreskih propisa koji bi obezbedili nesmetano funkcionisanje sistema PDV uz uvažavanje specifičnosti svake od varijanti ovog poreza (koja se, kao što je već rečeno, svaka na svoj način, primenjuje na određenom nivou vlasti).

Što se tiče ingerencija federalnih država u pogledu kreiranja sopstvenih propisa u vezi sa funkcionisanjem ICMS, federalnim jedinicama dozvoljeno je da odrede visinu sopstvenih poreskih stopa koje se primenjuju na trgovinu između federalnih jedinica, ali uz uvažavanje određenih pragova vezanih za njihovu minimalnu i maksimalnu visinu, a koji su određeni od strane centralnog nivoa vlasti, kao i određenim sporazumima između samih federalnih jedinica.

Centralni nivo vlasti uspostavlja takve poreske stope koje se odnose na trgovinu između zemalja članica, da bi sprečila prelivanje („izvoz“) poreza iz jedne federalne jedinice u drugu. Ovo, u praksi, znači određivanje niže poreske stope za ekonomski slabije razvijene regione, dok su, u isto vreme, za razvijenije regione određene više poreske stope, pri čemu se nastoji da razlika u visini poreskih stopa ne bude suviše velika. Otkako federalna jedinica uvoznica određenog dobra kompenzira (ili, još bolje, usaglašava) PDV koji je plaćen federalnoj jedinici izvoznici, stavljanjem istog u odnos sa svojim (izlaznim) PDV, uvoz dobara podleže oporezivanju porezom čija je stopa jednaka razlici između stopa koje primenjuju federalne jedinice koje učestvuju u transakciji, kao i stopom poreza na dotatu vrednost koja se primenjuje u federalnoj jedinici uvoznici. Međutim, federalne jedinice uvoznice čija se dobra izvoze u inostranstvo (pri čemu je izvoz nulto oporezovan) su, primenom ovakvog sistema, na gubitku, pošto su morale da izvrše povraćaj plaćenog poreza koji je, faktički, već bio plaćen drugim federalnim jedinicama (sa kojima su u prethodnoj fazi vršile transakcije).

### 3) Nemačka

Od svih federalno uređenih država, Nemačka ima verovatno najzanimljiviji pristup rešavanju problema prikupljanja i redistribucije prihoda ostvarenih ubiranjem poreza na dotatu vrednost. U javnofinansijskoj teoriji je opšteprihvaćen stav da se prihodi ostvareni po osnovu prikupljanja ovog poreskog oblika mogu prikupljati samo na regionalnom nivou. Međutim, iako federalno uređena, Nemačka nudi sasvim drugačiji pristup, koji bi postigao mnogo veće efekte, uz eliminisanje svih teškoća sa kojima se susreću federalno uređene države.

Sušтина nemačkog modela prikupljanja i redistribucije PDV ogleda se u sledećem: Nemačka ima takav poreski sistem u kojem se PDV prikuplja na centralnom nivou pri čemu se, po određenoj formuli, vrši njegoa redistribucija između s jedne strane centralnog nivoa i, sa druge, nivoa federalnih jedinica (pokrajina). U stvarnosti, sistem tako funkcioniše da

centralni nivo donosi određene propise kojih se mora pridržavati svaka federalna jedinica koja samostalno prikuplja PDV (ali on, u krajnjoj instanci, ide centralnom nivou, koji zatim vrši njegovu dalju redistribuciju). Ovakav sistem prikupljanja i redistribucije PDV prihoda je tako postavljen da ne zanemaruje ekonomski slabije razvijene regione, već se, ukoliko je potrebno, vrši određena redistribucija prihoda kako između samih federalnih jedinica (na relaciji razvijene - nerazvijene), tako i između centralnog nivoa i federalnih jedinica (na relaciji centralni nivo - nerazvijeni regioni).

Razlog zbog koga se porez na dodatu vrednost prikuplja od strane federalnih jedinica leži u činjenici da centralni nivo vlasti nema sopstvenu fiskalnu administraciju koja bi samostalno izvršavala zadatke u pogledu prikupljanja poreza. Sama konstitucija Nemačke je takva da centralni nivo daje određeni nivo ovlašćenja federalnim jedinicama u pogledu izvršavanja zadataka fiskalne politike koja bi omogućila da svaka federalna jedinica ponaosob zadovolji sopstvene fiskalne potrebe na način koji im najviše odgovara. Svi važniji porezi uređeni su fiskalnim propisima donetim od strane centralnog nivoa vlasti, a federalne jedinice participiraju u njihovom uobličavanju kroz Gornji dom nemačkog parlamenta, pri čemu se kao predstavnici svake federalne jedinice pojavljuju predstavnici njihovih vlada (koji nisu izabrani od strane građana dotične federalne jedinice, već ih biraju njeni organi vlasti). Kao rezultat svega toga, pojedinačne federalne jedinice nisu u mogućnosti da menjaju parametre glavnih poreza, što se ogleda u činjenici da ne postoji određena „konkurencija” između država članica (federalne jedinice, tj. pokrajine). Poreski propisi koji uključuju dodeljivanje određenog dela poreskih prihoda i centralnom i nivou federalnih jedinica deo su šireg procesa političkih pregovora, kao i trgovine između centralnog nivoa i nivoa federalnih jedinica.

Ako se malo pažljivije pogleda istorijat nemačkog fiskalnog sistema, mogu se uočiti dve etape njegovog razvoja. Te etape mogle bi biti definisane kao etapa pre ujedinjenja (trajala do 1990. godine) i etapa posle ujedinjenja.

U etapi pre ujedinjenja, fiskalni sistem Nemačke doživeo je višestruke promene. Nemački Ustav iz 1949. godine dodelio je federalnim jedinicama sve poreze koji se plaćaju u jednakim vremenskim periodima, između ostalih i poreze na lična primanja i primanja preduzeća, ostavljajući pri tom centralnom nivou vlasti jedino prihode po osnovu poreza na promet (koji je kasnije zamenio PDV), kao i prihode po osnovu određenog broja poreza od manjeg značaja za državni budžet. Da bi centralni nivo vlasti „osigurao” dovoljan nivo prihoda koji se ubiru na odgovarajuću poresku osnovicu, poreskim propisima određeno je da centralnom nivou vlasti pripada trećina prihoda po osnovu poreza na lična primanja i na primanja korporacija koji su prikupljeni od strane federalnih jedinica. Kasnije je ovaj procenat povećan na 35% do 1969. godine, pri čemu je, zauzvrat, federalnim jedinicama dodeljen određen nivo prihoda ostvarenih po osnovu poreza na dodatu vrednost. Porezi na lična primanja i na primanja korporacija nazvani su „deljeni porezi”.

Ustav iz 1949. pozvao se na savezne zakone koji regulišu deobu poreskih prihoda između centralnog nivoa i nivoa federalnih jedinica. Ovo je postignuto donošenjem Zakona o javnim finansijama, čije se utemeljenje nalazi u Ustavu, koji je donet krajem 1955. godine. Ovaj zakon uveo je horizontalnu podelu poreza između federalnih jedinica, koja se sprovodi po osnovu određenih sporazuma između njih. Ova podela uključuje sve prihode koje ostvaruju federalne jedinice, kao i 50% svih lokalnih poreza koje prikupljaju opštine. Takođe, ovaj zakon garantovao je određeni procenat prosečnog nacionalnog *per capita* prihoda svakoj federalnoj jedinici. Kasnije, 1967. godine, centralni nivo uveo je i dopunske transfere za federalne jedinice sa niskim nivoima poreskih prihoda koji ne samo što pokrivaju disparitet između postojećeg i dovoljnog nivoa poreskih prihoda, već obezbeđuju i određeni nivo prihoda, koji predstavlja osiguranje od nepredviđenih situacija koje bi dovele do nemogućnosti njihovog normalnog funkcionisanja.

Fiskalni sistem ponovo je reformisan 1969. Polovina prihoda po osnovu korporativnih poreza, 42,5% po osnovu personalnih poreza, kao i 70% po osnovu PDV dodeljeno je centralnom nivou vlasti. Horizontalna podela prihoda između federalnih jedinica promenjena je tako da garantuje minimalno 95% prosečnog nacionalnog *per capita* prihoda po osnovu svih poreskih prihoda koje ostvaruju federalne jedinice, kao i 50% prihoda po osnovu lokalnih poreza. Tokom naredne dve dekade, procenat prihoda po osnovu korporativnih i personalnih poreza koji je dodeljen centralnom nivou je, praktično, ostao nepromenjen, ali je ovaj procenat usaglašavan nekoliko puta i kretao se u rasponu između 70% tokom 1970. i 65% tokom 1990. godine. Posle ujedinjenja 1990, ovaj procenat snižen je na 63% do 1994. godine. Tokom 1995, fiskalni sistem Nemačke ponovo je reformisan, da bi u potpunosti integrisao federalne jedinice koje su potpadale pod Istočnu Nemačku. Procenat PDV prihoda koji pripada centralnom nivou opao je sa 63 procenta tokom 1994. na 56 procenata tokom 1995, da bi se kasnije ponovo smanjio na 50,5% tokom 1996. i 1997. Od 1998. godine lokalni nivo vlasti takođe prima oko 2% prihoda federalnih jedinica ostvarenih po osnovu poreza na dodatu vrednost. Tokom poslednjih nekoliko godina, procenat PDV prihoda koji ostvaruje centralni nivo stabilizovao se i iznosi 53%, dok federalnim jedinicama pripada ostatak od 45 procenata.<sup>6</sup>

### *III Predloženi modeli implementacije poreza na dodatu vrednost u federalno uređenim državama*

#### 1) Kanada

Kao što je prethodno rečeno, kanadski sistem poreza na dodatu vrednost je, verovatno, najkomplikovaniji sistem funkcionisanja ovog poreza u federalno uređenim državama. Jedan od predloženih modela koji

<sup>6</sup> Ralf Hepp, Jürgen von Hagen, *Fiscal Federalism in Germany; Stabilization and Redistribution Before and After Unification*, Fordham University, New York, May 2009, pp. 5–7.

bi omogućio rešenje svih problema u vezi sa funkcionisanjem kanadskog sistema PDV je uvođenje sistema tzv. „dualnog PDV“. Osnovne karakteristike ovog modela biće obrađene u nastavku.

Prema nekim autorima, funkcionisanje sistema dualnog PDV može se objasniti na sledeći način:

Jedna od bitnih stvari je da je najbolja poreska baza za subnacionalni PDV sistem dobro dizajniran i sveobuhvatan nacionalni PDV. Druga bitna stvar je da takav sistem najbolje funkcioniše kad postoji određen stepen zajedničkog poverenja od strane subnacionalnih i centralnih nivoa vlasti u pogledu njihove sopstvene kompetencije. Takav sistem funkcioniše između dve potpuno suprotne političke struje, kao što su vlada Kanade i vlada Kvebeka. Vlada Kvebeka je sugerisala da zahtevani nivo poverenja – ili, još bolje, poštovanja – ne bi mogao u potpunosti da bude na visokom nivou (ali u određenoj meri bi se mogao ostvariti). Jedinstvena centralna administracija i uobičajena poreska baza bili bi idealni, ali se ovaj stepen konvergencije ne pojavljuje ni kao bitan, ni kao neophodno poželjan. Ono što je bitno naglasiti u vezi sa postojanjem više varijanti istog poreskog oblika koji se istovremeno primenjuju od strane različitih nivoa vlasti i različitih federalnih jedinica, jeste neophodnost postojanja određenog sistema zajedničke ili jedinstvene kontrole ili, u najmanju ruku, visokog nivoa razmene informacija – koji je kombinovan sa dopuštanjem da svaka vlada bude u poziciji da nezavisno odlučuje o visini poreske stope, kako bi sistem bio održiv.

Slični stavovi mogu se pronaći u sledećem tekstu:

„Da bi se uspešno upravljalo trgovinom bez međugranične kontrole u federalno uređenim državama u slučaju istovremenog postojanja i centralnog i PDV na nivou federalnih jedinica, ili u slučaju primene različitih oblika PDV sa različitim visinom poreskih stopa, u savremenoj javnofinansijskoj teoriji i praksi predlaže se uvođenje tzv. „dualnog PDV“. Dualni PDV primenjen je na principu odredišta sa osobinama koje poseduju i centralni PDV i PDV koji primenjuje vlada Kvebeka. Oporezivanje trgovine među federalnim jedinicama olakšano je ukoliko se u isto vreme primenjuju i centralni PDV i PDV koji se primenjuje na nivou federalnih jedinica. S obzirom na to da su transakcije (trgovina) između federalnih jedinica nulto oporezovane, i da, s tim u vezi, federalni PDV (GST) pruža nekoliko mogućnosti za izbegavanje plaćanja poreza na porudžbine putem pošte ili na *e-commerce* transakcije, osnovni zahtev koji se postavlja jeste da centralni PDV (GST) bude primenjen na taj način da se omogućí kontrola prometa roba između federalnih jedinica.

Primena dualnog PDV, kao kombinacije centralnog i PDV u federalnim jedinicama, predstavlja dobro rešenje iz više razloga. Administracija je jedinstvena, troškovi pridržavanja su niži, federalne jedinice imaju određenu autonomiju u pogledu određivanja visine poreskih stopa. Trgovina među federalnim jedinicama tretirana je kao i trgovina sa drugim zemljama, što znači da su ove transakcije nulto oporezovane. Uvoz iz druge federalne jedinice oporezovan je u narednoj fazi, kada uvoznik iz Kvebeka

proda uvezena dobra. Ne postoji potreba za primenom sistema kliringa. Nedostatak ovog modela je u tome što neregistrovani poreski obveznici moraju da vrše samoprocenu visine poreza.”<sup>7</sup>

## 2) Brazil

Potencijalni pristup koji bi obećavao dobro funkcionisanje PDV u okolnostima federativno uređenih država (posebno onih sa jako izraženom decentralizacijom vlasti), a koji je razvijen u Brazilu, mogao bi da se nametne u obliku suplementarnog oblika PDV centralnom PDV, koji se zove „kompenzacioni” PDV.

Ali pre nego što se konačno uobličio model „kompenzacionog” PDV, postojao je model koji se, u slobodnom prevodu, zvao „model malog čamca”.

Sušтина „modela malog čamca” može se opisati na sledeći način: Postojeći sistem PDV u federalnim jedinicama, primenjen po principu porekla, transformisao bi se u sistem PDV po principu odredišta, i to u slučaju kada su prihodi ostvareni po osnovu trgovine između federalnih jedinica dodeljeni od strane centralnog nivoa odredišnoj federalnoj jedinici. Ovaj predlog oporezivanja trgovine između federalnih jedinica koristi PDV primenjen na centralnom nivou vlasti, koji bi se „transportovao” u federalnu jedinicu (tj. deo prihoda po osnovu centralnog PDV pripadao bi federalnoj jedinici). PDV koji se plaća na trgovinu među federalnim jedinicama obračunavao bi se po stopi centralnog PDV, pa bi se i zahtevi za njegov povrat od strane uvoznika iz druge federalne jedinice upućivali centralnom nivou. Federalna jedinica izvoznica ne ostvaruje nikakve prihode po osnovu ovih transakcija, dok federalna jedinica uvoznica nije oštećena za svoj deo prihoda, pošto ima mogućnost povrata plaćenog („ulaznog”) PDV, koji se vrši od strane centralnog nivoa. Ovo, praktično, znači da robe koje su predmet trgovine između federalnih jedinica „ulaze” u federalnu jedinicu uvoznicu oslobođeni plaćanja PDV od strane federalne jedinice izvoznice, pa bi zahtevi za povrat ulaznog PDV od strane uvoznika bili upućivani centralnom nivou.

Trgovina između federalnih jedinica čiji su učesnici neregistrovani uvoznici i potrošači podložna je oporezivanju i od strane centralnog PDV i od strane PDV u federalnim jedinicama, s tim što se, kao što je već napomenuto, zahtevi za povrat upućuju centralnom nivou. Centralni nivo vlasti sada mora da alocira PDV koji pripada federalnim jedinicama, ostvaren po osnovu ovakve transakcije na odredišnu federalnu jedinicu.

Sušтина „kompenzacionog” PDV ogleda se u zameni centralnog PDV koji je primenjen na trgovinu između federalnih jedinica novim oblikom PDV, tj. „kompenzacionim” PDV. U principu, osnove prvobitnog modela su zadržane, samo je zamenjen oblik PDV koji se primenjuje na trgovinu

<sup>7</sup> Alan Schenk, Oliver Oldman, *Value Added Tax – A comparative approach*, Cambridge University Press, 2007, pp. 378–379.

među federalnim jedinicama. S tim u vezi, konačni oblik ovog predloga ogledao bi se u sledećem: 1) PDV koji se primenjuje po principu odredišta od strane centralnog nivoa primenjivao bi se na međunarodnu trgovinu; 2) PDV koji se primenjuje u federalnim jedinicama oporezuje trgovinu unutar federalne jedinice, nulto oporezuje izvoz u druge federalne jedinice i u inostranstvo i ne oporezuje uvoz sve do momenta ponovne prodaje uvezenih dobara; 3) „kompenzacioni“ PDV, koji se primenjuje po jedinstvenoj stopi, administriran je kao poseban deo PDV primenjenog od strane centralne vlasti (u smislu mogućnosti njegovog povrata), i oporezuje samo trgovinu među federalnim jedinicama.

Čitav model počiva na sledećim pretpostavkama: 1) centralna vlast administrira sva tri oblika poreza, pri čemu je administracija centralnog PDV i „kompenzacionog“ PDV jedinstvena; 2) poreske osnovice PDV koji primenjuje centralni nivo i „kompenzacionog“ PDV su harmonizovane; 3) centralni i „kompenzacioni“ PDV ubiru se kao zasebni porezi.

Način funkcionisanja ovakvog oblika PDV može se objasniti na sledećem primeru: Pretpostavimo da federalne jedinice mogu da postave nezavisne poreske stope, svaka za sebe (što je osnovni zahtev za vođenje računovodstva državnih prihoda). „Kompenzacioni“ PDV primenjivao bi se od strane centralnog nivoa na trgovinu među federalnim jedinicama, po određenoj stopi, koja bi se mogla utvrditi kao ponderisani prosek poreskih stopa svih federalnih jedinica. Federalne jedinice bi, u svom budžetskom računovodstvu, nulto oporezivale i međunarodnu i trgovinu među federalnim jedinicama, ali bi, kao što je već rečeno, trgovina između federalnih jedinica bila oporezovana primenom „kompenzacionog“ PDV. Trgovina unutar federalnih jedinica bila bi podložna oporezivanju PDV primenjenom od strane centralnog nivoa, kao i oporezivanju primenom PDV od strane federalnih jedinica ili „kompenzacionog“ PDV (pri čemu bi se vršio izbor između poslednja dva oblika). U tom slučaju, ne bi postojala potreba da bilo koja federalna jedinica izričito posluje sa drugom federalnom jedinicom, niti bi bilo potrebe za prebijanjem poreskih kredita između federalnih jedinica. Registrovani kupci u drugoj federalnoj jedinici bili bi u mogućnosti da kreditiraju „kompenzacioni“ PDV umesto centralnog PDV. Centralna (državna) vlada, koja prva ubire „kompenzacioni“ PDV i zatim ga kreditira, ne bi ostvarivala prihode od ovog oblika PDV. Mnogo važnije, PDV primenjen od strane određene federalne jedinice na ponovne prodaje roba pripadao bi toj federalnoj jedinici.

Ovakav model smanjuje rizik koji bi mogla da iskoriste domaćinstva u bilo kojoj federalnoj jedinici - da jednostavno izbegnu plaćanje PDV u federalnoj jedinici u kojoj posluju, na taj način što bi se registrovali kao obveznici u drugoj federalnoj jedinici.

Kada bi se povlačila paralela u vezi sa funkcionisanjem sistema PDV unutar federalne jedinice i između federalnih jedinica, to bi se moglo definisati na sledeći način: kupci sa sedištem u istoj federalnoj jedinici u kojoj je sedište prodavca obračunavaju i plaćaju PDV po stopi koju

primenjuje ta federalna jedinica; kupci u drugoj federalnoj jedinici obračunavaju i plaćaju „kompenzacioni“ PDV.

### 3) Nemački model

Nemački model koristi tzv. „LFA metod“ kao metod finansijskog ujednačavanja. Taj metod baziran je na određenoj formuli čija bi primena trebalo da otpočne nakon podele prihoda između centralnog nivoa i nivoa federalnih jedinica, koji se ostvaruju po osnovu poreza koji se prikupljaju na oba nivoa (tzv. „deljenih“ ili zajedničkih poreza). Podela prihoda koji se prikupljaju na oba nivoa podrazumeva već utvrđenu znatnu redistribuciju ovih prihoda, pošto učestalost prikupljanja zajedničkih poreza varira između pojedinih federalnih jedinica.

Ovaj metod realizuje se kroz tri faze. U prvoj fazi, deo zajedničkih prihoda koji pripadaju federalnim jedinicama redistribuiraju se između federalnih jedinica. Tri četvrtine ukupnih PDV prihoda koji su dodeljeni federalnim jedinicama se redistribuiraju između federalnih jedinica na jednakoj *per capita* bazi, dok se ostatak od 25% koristi za pomoć svim onim federalnim jedinicama koje imaju manje od 92% prosečnih *per capita* prihoda posmatrano na nivou države kao celine. Ukoliko iznos potreban za ovakvu redistribuciju ne zadovoljava predviđene potrebe, ovi transferi se ponovo utvrđuju proporcionalno potrebama svih federalnih jedinica. Međutim, ukoliko ovaj iznos premašuje potreban obim sredstava, tada se ostatak raspodeljuje između ekonomski i finansijski jačih federalnih jedinica na *per capita* osnovi.

U drugoj fazi, poreski kapaciteti i potrebni resursi utvrđuju se za sve federalne jedinice. Poreski kapaciteti se utvrđuju kao zbir svih prihoda federalne jedinice, kao i 50% lokalnih poreza koji se prikupljaju na njenoj teritoriji. Potrebni resursi računaju se kao umnožak prosečnih *per capita* nemačkih državnih prihoda i broja stanovnika određene federalne jedinice. Razlika između potrebnog kapaciteta i potrebnih resursa određuje da li državna jedinica prima ili daje horizontalne transfere utvrđene primenom ovog metoda. Finansijski slabije federalne jedinice primaju dodatne transfere koji bi pokrili najmanje 92% prosečnih *per capita* prihoda posmatrano na nivou države kao celine. Ukoliko se nivo prihoda federalnih jedinica kreće između 92 i 100 procenata prosečnih *per capita* prihoda posmatrano na nivou države kao celine, tada one primaju 37,5% ukupne razlike između kapaciteta i resursa. Do 1995. godine, federalne jedinice čiji prihodi premašuju 102% prosečnih *per capita* prihoda posmatrano na nivou države kao celine učestvuju u redistribuciji sredstava primenom LFA metoda. Ukoliko ovaj procenat iznosi između 102 i 110 procenata, tada se izdvaja 70% ove razlike. Ukoliko ukupni prihodi federalne jedinice premašuju 110% prosečnih *per capita* prihoda posmatrano na nivou države kao celine, tada se izdvaja 100% razlike između prihoda federalne jedinice i prosečnih *per capita* prihoda posmatrano na nivou države kao celine. Kao rezultat svega ovoga, razlike u *per capita* prihodima između pojedinih federalnih jedinica kreću se u rasponu između 95 i 104,4% proseka na nivou države kao celine.

Reforma LFA metoda izvršena 1995. godine modifikovala je ova pravila na sledeći način: Ukoliko razlika između prihoda federalne jedinice i prosečnih *per capita* prihoda posmatrano na nivou države kao celine iznosi između 100 i 101 procenat, učešće federalnih jedinica iznosi 15% u odnosu na ovu razliku. Ukoliko se pomenuta razlika kreće u rasponu od 101 do 110 procenata, učešće iznosi 66%, dok, ukoliko ta razlika iznosi više od 110%, učešće iznosi 80%. Federalnim jedinicama učesnicama u redistribuciji putem LFA metoda mora ostati najmanje 95% prosečnih nacionalnih *per capita* prihoda posle redistribucije. Zajedno sa dopunskim plaćanjima, sve federalne jedinice moraju imati najmanje 99,5% prosečnih nacionalnih *per capita* prihoda.

U trećoj fazi, centralni nivo vrši plaćanja federalnim jedinicama da bi se još više smanjile razlike u *per capita* poreskim prihodima. Ovi dopunski transferi predstavljaju subvencije opšte namene, koje su računane na bazi specijalnih finansijskih potreba i *per capita* PDV prihoda finansijski slabijih federalnih jedinica. Reforma iz 1995. u znatnoj je meri povećala ulogu ovih transfera kako bi federalne jedinice koje su pripadale Istočnoj Nemačkoj snabdela dovoljnom količinom fiskalnih resursa. Štaviše, ona je uvela određen broj novih dopunskih subvencija namenjenih manjim federalnim jedinicama koje su pripadale Zapadnoj Nemačkoj, kao i federalnim jedinicama Bremena i Sarlanda (*Saarland*), koje su se suočile sa teškoćama prilikom prelaska sa starog na novi sistem ujednačavanja. Diskreciona priroda ovih novih vertikalnih subvencija reducirala je transparentnost karakterističnu za stari sistem fiskalnog ujednačavanja.<sup>8</sup>

#### ***IV Komparativna analiza predloženih modela funkcionisanja PDV u federalnim državama***

Pristup „kompenzacionom“ PDV mnogo je inherentnije centralizovan u odnosu na dualni PDV. U sistemu dualnog PDV, jedina stopa PDV koja je postavljena na centralnom nivou određena je od strane vrhovnog nivoa poreske vlasti. Ovde nema potrebe ni za kakvim ediktom od strane centralne poreske vlasti koji bi regulisao problematiku poreza na potrošnju (izuzev poreskih propisa koji se odnose na PDV određen od strane federalnih jedinica, koji se primenjuje na trgovinu između njih) pošto, nakon uvedenog PDV, nijedan drugi oblik poreza na potrošnju nije primenjen.

Dualni sistem PDV može biti superiorniji i u kontekstu jednostavnosti administracije, kao i troškova. Ni „kompenzacioni“ PDV, ni dualni PDV ne zahtevaju od trgovaca da identifikuju odredišnu federalnu jedinicu (kuda bi roba trebalo da se isporuči). Pored toga, ova dva sistema ne zahtevaju ni procedure u vezi sa praćenjem i prebijanjem individualnih poreskih kredita. Iako, čak, dualni PDV sistem može biti zamišljen da proizvodi „preterane“ kredite, mnogo je manja verovatnoća njihove „proizvodnje“ u odnosu na „kompenzacioni“ PDV. Pored toga, za razliku od „kompenzacionog“ PDV,

<sup>8</sup> Ralf Hepp, Jürgen von Hagen, *Fiscal Federalism in Germany; Stabilization and Redistribution Before and After Unification*, Fordham University, New York, May 2009, pp. 7-8.

dualni PDV ne zahteva da između kupaca bude napravljena bilo koja distinkcija, sem determinisanja da li su oni rezidenti ili ne. Sa druge strane, otkako je „kompenzacioni“ PDV oporezovao sve prodaje, rizik pribavljanja prihoda određene federalne jedinice smanjio se u odnosu na dualni PDV, koji prebacuje veći teret poreskoj administraciji, u cilju verifikacije da li oni koji bi trebalo da plate porez to zaista i čine. Konačno, interesantna osobina dualnog PDV, koji je primenjen u Kanadi, jeste činjenica da uključivanje centralnog PDV u poresku bazu subnacionalnog PDV pruža direktne finansijske podstreke subnacionalnoj poreskoj administraciji da posveti dužnu pažnju pravilnoj primeni centralnog PDV.

„Kompenzacioni“ PDV ne može da pruži dovoljno prostora da omogući implementaciju mnogih kompromisa potrebnih za pomeranje sa nižeg nivoa fiskalnog ekvilibrijuma na mnogo funkcionalniji sistem. Postoje dva razloga za to: Prvo, poreski sistem trebalo bi da obezbedi prihode kojima bi se pokrili rashodi, što bi se ostvarilo prodajom proizvoda. Drugo, ovo zahteva dobro obučene ljude u poreskim administracijama, posebno u državama sa više nivoa vlasti.

Konačno, prednost dualnog PDV je takođe i da sistem može da opsluži čak i federalne jedinice koje ne ubiru PDV, kao i određeni stepen razlike u PDV poreskoj bazi respektujući nultu oporezovane finalne usluge i kreditiranje „ulaznih“ poreza.

Nasuprot ovim predloženim rešenjima koja se, i pored svih napora njihove uspešne primene u federalno uređenim državama, susreću sa određenim teškoćama, nemački model funkcionisanja PDV predstavlja potencijalno univerzalno primenljiv model. Njegova osnovna prednost je u tome što koristi formulu koja na određen način uvažava sve ekonomske okolnosti i potencijalne probleme sa kojima se suočava i država u celini, a posebno federalne jedinice. Njegova osnovna prednost ogleda se u takvoj redistribuciji poreskih prihoda čiji je cilj da federalne jedinice uzajamno pomažu jedna drugoj, umesto isključivog oslanjanja na pomoć od strane centralnog nivoa. Ovo se ostvaruje postavljanjem određenih minimalnih iznosa fiskalnih resursa, ispod kojih bi federalne jedinice zapale u finansijske teškoće iz kojih bi kasnije bilo prilično teško izaći. Takođe, ukoliko se ukaže potreba, i centralni nivo mogao bi da dodeli određena finansijska sredstva federalnim jedinicama u slučaju kada se ni na koji drugi način (pa ni transferima od strane drugih federalnih jedinica) ne može obezbediti njihovo normalno funkcionisanje.

Iz elaboracije ova tri oblika predloženih modela funkcionisanja PDV u federalno uređenim državama, mogu se izvesti sledeće preporuke: Iako dualni PDV može imati komparativne prednosti u odnosu na model „kompenzacionog“ PDV, ipak je potreban takav nivo poverenja i koordinacije između centralnog nivoa i nivoa federalnih jedinica koje ga primenjuju – koji bi mogao da obezbediti njegovo uspešno funkcionisanje. U slučaju Kanade, ovo se prevashodno ogleda u odnosima između federalne vlade i vlade Kvebeka, jer obe vlade imaju potpuno suprotne interese, pa bi trebalo definisati takve poreske propise koji bi konflikte interesa sveli na

najmanju moguću meru. Sa druge strane, ni „kompenzacioni“ PDV ne bi mogao da bude u potpunosti primenljiv u svim federalno uređenim državama, u prvom redu zbog priličnog nivoa autonomije koja je dodeljena federalnim jedinicama, ali i zbog već pomenutih troškova administracije, pošto nameće obavezu centralnom nivou u pogledu određivanja odgovarajuće poreske osnovice i visine poreskih stopa po kojima bi se on primenjivao. Kao najprihvatljivije rešenje ostaje nemački model, zbog njegove pravičnosti u pogledu dodeljivanja određenih poreskih prihoda svakoj federalnoj jedinici, uvažavajući sve okolnosti koje na povoljan ili nepovoljan način utiču na njihovo normalno funkcionisanje.

### *Zaključak*

Subnacionalni PDV oduvek su bili kamen spoticanja, kako u teoriji, tako i u praksi. Problemi njihove implementacije idu u nekoliko pravaca. Ukoliko postoji visok nivo decentralizacije fiskalne vlasti, federalne jedinice, i pored ingerencija dodeljenih od strane centralnog nivoa, mogu dati sebi za pravo da samostalno donesu takve odluke u vezi sa definisanjem najvažnijih parametara koje bi ugrozile funkcionisanje ionako složenog sistema PDV. Kao drugi problem može da se javi isključivo oslanjanje na odluke koje donosi centralni nivo, što stvara posebno opterećenje koje se manifestuje kroz visoke troškove administracije kako federalnog, tako i regionalnih poreza na dodatnu vrednost. Ukoliko se neadekvatno definišu zakonski propisi, posebna opasnost pretil od registrovanja fiktivnih predstavništava preduzeća u jednoj federalnoj jedinici, a čija se centrala nalazi u drugoj federalnoj jedinici, jer se na taj način direktno izbegava plaćanje poreza.

Ono što je bitno naglasiti jeste da je potrebno postavljanje takvih poreskih propisa koji bi omogućili i vertikalnu i horizontalnu pravičnost u pogledu redistribucije poreskih prihoda između federalnih jedinica. Ovo podrazumeva i pomoć određenim manje razvijenim jedinicama, pri čemu bi ona trebalo da dolazi ne samo od strane centralnog nivoa, nego i od strane razvijenijih federalnih jedinica, koje bi mogle da formiraju određeni fond sredstava u koji bi uplaćivale izvestan deo prihoda koji premašuje njihove potrebe, kao i potrebe izdvajanja određene rezerve sigurnosti.

Čak i u ekonomski jačim državama, a posebno u državama u tranziciji i razvoju, istovremeno funkcionisanje više vrsta PDV, koji se primenjuju na različitim nivoima vlasti, može biti izuzetno složeno. Trebalo bi imati u vidu da upravo u ovakvim državama postoji izuzetno veliko šarenilo u pogledu postojanja širine poreske osnovice, kao i visine poreskih stopa. Lako se može desiti da neka dobra i usluge potpadaju pod poresku osnovicu dva ili više oblika poreza na dodatnu vrednost, a da su, pri tom, na dotična dobra (i/ili usluge) primenjene različite visine poreskih stopa. Ove stope mogu varirati i između svake federalne jedinice ponaosob, što dodatno otežava stvar. U nekim slučajevima postoji više vrsta poreza koji su međusobno konkurentni, pa tim više postoji potreba iznalaženja takvih

poreskih rešenja koja bi pomirila suprotstavljene interese poreskih vlasti (npr. federalna vlada i vlada Kvebeka u Kanadi).

Iz svega ovoga može se zaključiti da su, pored dobro definisane poreske politike, neophodni i veliko zalaganje i spremnost fiskalnih vlasti koje bi tu politiku valjano sprovodile. Potrebno je postići takav nivo konsenzusa u pogledu definisanja zakonskih rešenja u čijem bi donošenju učestvovala sve federalne jedinice, pri čemu bi, ipak, trebalo uspostaviti takvu politiku u pogledu njihovog odlučivanja da se ne stvori situacija u kojoj bi postale konkurenti jedne drugima, već da se međusobno pomažu.

### Prilog

Tabela 1. Pristupi regionalnim porezima na dodatu vrednost (osobine alternativnih „federalnih“ PDV modela)<sup>9</sup>

| Osobina                                                           | Nezavisni PDV | Dualni PDV                | Zajednički PDV    | „Kompenzacioni“ PDV |
|-------------------------------------------------------------------|---------------|---------------------------|-------------------|---------------------|
| Autonomija stopa                                                  | da            | da                        | ne                | unekoliko           |
| Podstrek za prikupljanje                                          | jak           | jak                       | -                 | -                   |
| Administrativni zahtevi                                           | visoki        | visoki                    | niži              | umereni             |
| Administrativni troškovi                                          | visoki        | zavisi kako se primenjuje | niski             | umereni ka visokim  |
| Potreba za centralnom administracijom                             | ne            | ne, ali niži troškovi     | ne, ali verovatna | verovatna           |
| Potreba za jedinom administracijom                                | ne            | ne                        | da                | ne                  |
| Potreba za administrativnom kooperacijom između državnih jedinica | visoka        | ograničena                | ne                | ne                  |
| Potreba za saradnjom na nivou države                              | ne            | da                        | kompletna         | da                  |
| Distribucija prihoda                                              | nezavisna     | nezavisna                 | formula           | bitno nezavisna     |
| Potreba za obračunom poreskih kredita                             | ne            | ne                        | ne                | da                  |
| Potencijalna evazija između državnih jedinica                     | visoka        | restriktivna              | ne                | restriktivna        |
| Problem trgovine između jedinica                                  | da            | da                        | ne                | da                  |

<sup>9</sup> Richard M. Bird, Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, op. cit., p. 153.

## Bibliografija

1. Bird, Richard M. and Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge University Press, 2007.
2. Bird, Richard M., Pierre-Pascal Gendron, *VAT in Federal States: International Experience and Emerging Problems*, World Bank, 2001.
3. Hepp, Ralf, Jürgen von Hagen, *Fiscal Federalism in Germany; Stabilization and Redistribution Before and After Unification*, Fordham University, New York, May 2009.
4. Schenk, Alan, Oliver Oldman, *Value Added Tax - A comparative approach*, Cambridge University Press, 2007.
5. Tait, Alan A., *Value Added Tax - International Practice and Problems*, IMF, Washington, 1988.

Slaven SAVIĆ, MA

### ADMINISTRATIVE PROBLEMS OF IMPLEMENTATION OF VALUE-ADDED TAX IN FEDERAL COUNTRIES IN TERMS OF ITS COLLECTION AND REDISTRIBUTION

#### ABSTRACT

As a complex tax form, value-added tax is facing numerous challenges in all aspects of introducing and keeping it. This problem is especially pronounced in federal countries, where there is a clear need for accurate distribution of competences at certain levels of government with regard to collection and redistribution of this very plentiful tax form. The aim of this paper is to show the problems that are still present in the implementation of VAT in federal countries and to find certain solutions that would be acceptable to all or at least to a great number of these countries.

*Key words:* Value-added tax (VAT), collection, redistribution, federal countries.