

Mr Duško Daničić*

Mogući modeli uvođenja poreza na dodatu vrijednost u složenim državnim zajednicama

Rezime

Oporezivanje potrošnje višefaznim porezom na dodatu vrijednost u složenim državama u kojima su zakonodavne nadležnosti, kada su u pitanju indirektni porezi, zadržane u federalnim jedinicama, može biti složeno kako za poreske obveznike, tako i za poresku administraciju.

Modeli uvođenja poreza na dodatu vrijednost u složenim državama koje nudi nauka o javnim finansijama su brojni. Međutim, njihova se praktična primjena svodi na tri ili četiri modela, koji su u pojedinim federalnim zajednicama modificirani i prilagođeni specifičnim potrebama konkretne državne zajednice. Kombinacijom i modifikacijom postojećih modela moguće je stvoriti pretpostavke za stvaranje racionalnog modela koji je prihvatljiv kako za centralnu vlast, tako i za federalne jedinice. Računarska, telekomunikaciona i informatička revolucija koja je u toku, može dati podsticaj generisanju novih modela i načina uvođenja PDV-a na subnacionalnom nivou.

UVOD

Porez na dodatu vrijednost predstavlja vjerovatno najznačajniji „izum“ nauke o javnim finansijama dvadesetog vijeka. Ovim porezom stvorene su osnove efikasnom i vrlo izdašnom izvoru finansiranja sve većih potreba koje su se trebale finansirati iz državnih budžeta. Zato i ne čudi da je PDV svoj „pobjedonosni put“¹ započeo krajem šezdesetih godina XX vijeka nametanjem prihvatljive alternative porezu na promet u maloprodaji u zemljama članicama Evropske ekonomske zajednice², kada ga je u vrlo kratkom roku prihvatilo tadašnjih šest država EEZ-a (Njemačka, Belgija, Holandija, Luksemburg, Italija i Francuska), da bi ga do danas u svoj poreski sistem ugradilo preko stotinu država svijeta.

Porez na dodatu vrijednost uvodi se kao neto svefazni porez na promet, tako da se od oporezivanja ne izuzima niti jedna faza proizvodno-prometnog ciklusa, zaključno sa krajnjom potrošnjom. Veličina prihoda koji se dobije primjenom PDV-a i jednofaznog poreza zaračunatog i naplaćenog u malopodaji, pod pretpostavkom identičnog obuhvata, iste poreske stope i nivoa naplate, trebalo bi da bude ista. Stoga je porez na dodatu vrijednost višefazni u pogledu obračuna, a jednofazni u pogledu rezultata naplate.

Za razliku od jednofaznog poreza na promet za koji se može tačno locirati mjesto oporezivanja prometa i lice koje ima obavezu da ukupan realizovani porez obračuna i plati, kod PDV-a kao višefaznog poreza to nije moguće, jer kako proizvod prolazi kroz proizvodno-prometni ciklus tako se vrši sukcesivna uplata dijela ukupnog poreza, a prema mjestu

gdje se odvija oporeziva faza prometa (proizvodnja, veleprodaja, maloprodaja ili pružanje usluga).

Njegova višefaznost i ubiranje u dijelovima, prateći uvećanje vrijednosti proizvoda (dodatu vrijednost), uzrokuju da porez koji se iskazuje na kraju proizvodno-prometnog ciklusa može biti u cjelosti obračunat i naplaćen u jednoj teritorijalnoj jedinici jer se cjelokupni proizvodno-prometni lanac tu i desio, ali i u više teritorijalnih jedinica, ako je proizvod bio u prometu i u drugim teritorijalnim jedinicama. Za razliku od jednofaznog poreza na promet, teritorijalnu pripadnost PDV-a često nije moguće sa sigurnošću utvrditi.

U nastavku će se razmotriti osnovne karakteristike poreza na dodatu vrijednost kao i teorijski modeli koji se susreću u literaturi, a koji predlažu različite modele uvođenja PDV-a u federalnim, odnosno složenim državama.

1. OSNOVNE KARAKTERISTIKE PDV-a

U literaturi koja se bavi historijom javnih finansija još se postavlja pitanje kada se prvi put pojavio pojam poreza na dodatu vrijednost, pa i pitanje koja je zemlja prva uvela ovaj porez? Od zakonodavnih prijedloga koji su izneseni u Njemačkom parlamentu 1919. godine od strane V.F. Siemens³, ali koji nisu ozbiljno ni razmatrani u ratom

* Finrar doo, Banja Luka

¹ D.Popović «Nauka o porezima i poresko pravo», Savremena administracija, Beograd 1997., str. 785

² Pariskim ugovorom 1951. godine uspostavljena je Evropska zajednica za uglj i čelik (ECSC - European Coal and Steel Community), Rimskim ugovorom, koji je zaključen 1957. godine uspostavljena je Evropska ekonomska zajednica (EEC - European Economic Community), dok je 1992. godine 12 zemalja EEZ zaključilo Ugovor o Evropskoj uniji (EU - European Union), koji se uobičajeno naziva i Maastritskim ugovorom (Maastricht, 1992.).

³ Njemački teoretičar i preduzetnik Wilhelm von Siemens je ideju o mogućem uvođenju poreza na promet sa svim karakteristikama PDV-a kakvog ga danas imamo, iznio još početkom dvadesetih godina prošlog vijeka, pa se W.v. Siemens smatra stvaraočem ideje o porezu na dodatu vrijednost. „VAT: Road to GST“ Project Report on Contemporary issues, Department of management lovely professional University Phagwara, <http://www.scribd.com/doc/28728832/VAT-Road-to-GST>.

opustošenoj zemlji, trebalo je da prođu tri decenije kako bi se ideja o uvođenju "oplemenjenog poreza na promet"⁴ i stvarno oživotvorila kroz praktičnu primjenu poreskog zakona u Francuskoj koji je uređivao višefazni neto porez na promet, kasnije nazvan PDV (VAT). Taj porez uveden je samo u proizvodnji i veletrgovini, a ne i u maloprodaji kao zadnjoj karici u prometnom lancu. Dopune zakona donesenog 1949. godine, koje su u sistem oporezivanja uključile i maloprodaju Francuski parlament je usvojio 1954. godine. Iako manje poznata činjenica, treba spomenuti da je 1950. godine, znači jednu godinu poslije Francuske, japanski parlament usvojio zakon o porezu na potrošnju koji je zasnovan na principima poreza na dodatu vrijednost. To je učinjeno na preporuku grupe stručnjaka koju je predvodio profesor univerziteta Kolumbija Karl Šjup⁵. Ovaj zakon, koji je predviđao uvođenje PDV-a na subnacionalnom nivou, tj. na nivou provincija, nikada nije stupio na snagu zbog velikog otpora radnika uslovljenog regresivnim djelovanjem PDV-a, kao i prigovora poslodavaca da bi njegova primjena dovela u nepovoljan položaj radno intenzivne privredne grane, preduzeća i preduzetnike. Zakon je na kraju povučen i stavljen van snage 1954. godine⁶. Japan je poslije 35 godina u svoj fiskalni sistem ponovo uveo PDV na vrlo sličan način kako je to standardizovano direktivom Evropske unije. Zbog konzistentnosti zakonskih rješenja, najveći broj teoretičara smatra da je prvi put sveobuhvatni neto porez na dodatu vrijednost primijenjen 1967. godine u Danskoj⁷. Od tog vremena se i naziv PDV⁸ (VAT) koristi u službenoj korespondenciji i kao izraz u terminologiji poreskog prava.

Krajem šezdesetih bilo je ukupno devet država koje su porez na promet zamijenile PDV-om, a do 1970. godine ovaj poreski oblik prihvata 28 zemalja. U osamdesetim taj broj je porastao na 48, a do 1994. godine PDV je, kao osnovni oblik oporezivanja potrošnje, koristilo više od 90 država⁹. Na svjetskoj konferenciji posvećenoj dijalogu o porezima, sa posebnim osvrtom na PDV, održanoj u martu 2005. godine u Rimu, potvrđena je informacija da je od 206 nezavisnih država i slobodnih teritorija u svijetu, njih 135 (ili preko 65 %) prihvatilo porez na dodatu vrijednost kao osnovni poreski oblik oporezivanja potrošnje.¹⁰ Prema saznanjima koja se mogu dobiti iz Evropske asocijacije poreskih uprava¹¹ do kraja 2009. godine, broj zemalja koje su uvele PDV je značajno veći i premašio je brojku od 140 država svijeta.

U posljednjih 50-tak godina na temu PDV-a napisan je veliki broj naučnih dijela, studija, teoretskih rasprava i projekata čiji je predmet način prelaska na ovaj porez, njegove prednosti i

problemi kod uvođenja, prilagođavanje poreske administracije novim zahtjevima, poreskoj evaziji i njenom suzbijanju i dr. Kao značajni se mogu istaći brojni projekti Svjetske banke, Evropske unije i OECD-a¹² koji su u nizu studija razmatrali probleme uvođenja poreza na dodatu vrijednost i specifičnosti njegovog funkcionisanja u različitim društvenim i privrednim sistemima, kako na nacionalnom, subnacionalnom, tako i nadnacionalnom nivou¹³. U nekim raspravama data je tvrdnja da je PDV posljednja i vjerovatno zadnja faza u istorijskom razvoju opšteg poreza na promet¹⁴.

U dosadašnjoj literaturi, kada je u pitanju porez na dodatu vrijednost, mogu se susresti ovi oblici, načela i način utvrđivanja poreske osnovice poreza na dodatu vrijednost. U teorijskim raspravama prisutna su osnovna tri faktora koji određuju njegov karakter:

1. oblik poreza, koji se može uvesti kao
 - proizvodni oblik,
 - dohodovni oblik, i
 - potrošni oblik PDV-a.
2. svaki od ova prethodna tri oblika mogu se zasnivati na ovim načelima:
 - oporezivanju po načelu porijekla, i
 - oporezivanju po načelu odredišta.
3. dok se PDV može utvrđivati primjenom tri različita metoda:
 - metodom sabiranja,
 - metodom oduzimanja, i
 - odbitnom (kreditnom) metodom.

1.1. Oblik poreza na dodatu vrijednost

Iako se u praksi kao najprihvatljiviji potvrdio potrošni oblik poreza na dodatu vrijednost, u nastavku će u najkraćim crtama biti opisan način utvrđivanja i suštinske razlike ova tri oblika PDV-a.

Proizvodni oblik podrazumijeva oporezivanje bruto dodate vrijednosti, što znači da se do poreske osnovice dolazi na način da se od vrijednosti prodaje oduzima samo nabavna vrijednost sirovina i materijala, dok se vrijednost investicija i ulaganja u stalnu imovinu kao i obračunata amortizacija ne odbijaju. To je

⁴ Pojam koji se često susreće u literaturi starijih datuma.

⁵ Japan je u periodu od 1945. do 1953. godine bio pod američkom okupacijom, pa su u okviru reforme poreskog sistema u toj zemlji od strane okupacionih vlasti bili angažovani Carl Shoup, William Warren i William Vickrey, kasnije nazvani kao Shoup Tax Commission (Šjupova poreska komisija).

⁶ Povlačenje zakona se poklapa sa odlaskom američkih okupacionih vlasti iz Japana.

⁷ Opširnije o istorijatu poreza na promet i PDV-a vidjeti u knjizi Božidara Jelčića: "Porez na dodanu vrijednost", SRIFRH, Zagreb 1992. g. Str. 51-58.

⁸ Prema navodima u knjizi "Porez na dodanu vrijednost" Božidara Jelčića (str. 51), "Porez na dodanu vrijednost" u nas se javljao i pod nazivom porez na dodatu vrijednost, porez na dodajnu vrijednost, porez na dodatnu vrijednost. Engleski naziv za ovaj porez je Value-added tax ili samo VAT, francuski Taxe sur la valeur ajoutée ili TVA, njemački Mehrwertsteuer odnosno MWS, italijanski Imposta sul valore aggiunto, danski Merværdeafgift, holandski Omzetbelasting, norveški Merverdiavgift, španski Impuesto sobre el valor anadido, švedski Mervardeskatt, portugalski Imposto sobre o valor acrescentado, ruski Налог на добавленную стоимость, turski Katma Deger Vergisi, Mađarski naziv za porez na dodanu vrijednost je Ertektoblettdo, premda se ovaj porez u zakonu kojim se reguliše materija oporezivanja prometa neto porezom na promet zove Altala "nos forgalmi ado - opšti porez na promet."

⁹ Hrustić Hasiba: "Porez na dodatu vrednost", Stilos, Novi Sad, 2004.

¹⁰ www.itdweb.org/VATConference/Pages/PressRelease.aspx: Na ovoj konferenciji (Value Added Tax System in a Global Environment Conference, 15-16 March 2005.) koju je uz pomoć Vlade Italije i Evropske komisije, organizovala međunarodna asocijacija za dijalog o porezima, istaknuto je da od velikih svjetskih privreda jedino SAD nisu odustale od oporezivanja potrošnje porezom na promet koji se obračunava i naplaćuje u maloprodaji.

¹¹ www.iota-tax.org

¹² Vidjeti bibliografiju na kraju rada

¹³ To se jedino odnosi na zemlje Evropske unije.

¹⁴ Carl Sumner Shoup, Public Finance, Aldine Transaction, 2005. preuzeto sa Web-stranice: <http://www.columbia.edu/cu/economics/faculty/cshoup.html>

sistem koji destimulira investiciona ulaganja u modernizaciju i povećanje vrijednosti opreme i postrojenja, a na drugoj strani se čini da je sa poreske tačke gledišta i «ušteda» na ovom porezu, prihvatljivije povećati učešće radne snage u proizvodnim, odnosno ukupnim troškovima.

Dohodovni oblik je sličan proizvodom tipu, s tim da se od ukupne prodaje osim vrijednosti uloženi sirovina i materijala, oduzima i amortizacija, dok se neto investicije ipak uključuju u osnovicu za oporezivanje. Za razliku nabavne vrijednosti na kraju u odnosu na početak poreskog perioda vrši se uvećanje poreske osnovice (za neto investicije), dok se za ispravku vrijednosti stalne imovine osnovica poreza umanjuje (amortizacija). Na ovaj način se tek djelimično udovoljava zahtjevu da porez na potrošnju bude neutralan u odnosu na nabavku opreme i mašina kao i drugih stavki stalne materijalne imovine.

Potrošni oblik oporezivanja porezom na dodatu vrijednost zasniva se na konceptu da se sve nabavke koje se koriste u poslovne svrhe (sirovine, materijal i stalna poslovna imovina), osim nekih izuzetaka¹⁵, odbijaju prilikom utvrđivanja dodate vrijednosti poreskog obveznika. Ovim se poreska osnovica svodi na ukupnu ličnu potrošnju, a iz osnovice se isključuju sredstva za rad i predmeti rada. Prednost ovog tipa PDV-a jeste u tome što onemogućava da dođe do kumulativnog dejstva poreza koji se zaračunava u svim fazama kroz koje proizvod prolazi, bilo to sirovina, energent, postrojenje i oprema, nova nekretnina ili proizvod krajnje potrošnje. Na kraju, oporezivanjem bi se trebala obuhvatiti samo vrijednost ukupne lične potrošnje.

1.2. Načela oporezivanja PDV-om

U zavisnosti gdje se kumulira porez odnosno gdje se generiše poreska osnovica, moguće je porez na dodatu vrijednost uvesti po načelu oporezivanja prema mjestu gdje se dobro troši ili po načelu porijekla.

Načelo oporezivanja prema porijeklu utvrđuje pravo poreske zajednice da oporezuje svaki promet na svojoj teritoriji, pa i izvoz, dok se uvoz oslobađa poreza. Proizvodi koji su predmet međunarodne razmjene oporezuju se u zemlji u kojoj su proizvedeni, dok se dobra koja se izvoze ne oporezuju sve dok se ne stave u domaći promet.

Oporezivanje proizvoda prema načelu odredišta zahtijeva da se porez na dodatu vrijednost plaća tamo gdje se dobro troši, odnosno stavlja u promet u maloprodaji. Tako proizvodi koji se izvoze i napuštaju zemlju oslobođeni su poreza na dodatu vrijednost, ali se oporezuju u zemlji u kojoj će se prometovati u svrhu krajnje potrošnje. To znači da se PDV obračunava i plaća kod uvoza svih dobara čiji je promet oporezovan u zemlji u

koju proizvod ulazi, bez obzira ko se deklarira kao uvoznik. Kod utvrđivanja poreske osnovice u postupku uvoza u osnovicu se uračunava i visina obračunate carine¹⁶.

1.3. Metod utvrđivanja poreske osnovice

Metod sabiranja podrazumijeva da se do poreske osnovice dolazi na način da se saberu pojedini elementi prodajne cijene: (1) plate, naknade plata i socijalne pomoći zaposlenima; (2) direktni porezi; (3) kamate i zakupnine (4) kamate na vlastiti kapital; (5) dobit; (6) amortizacija i (7) utrošak sirovina, materijala, energije i drugih elemenata cijene koštanja, osim onih koji su već pobrojani. Ako se traži isključenje dvostrukog oporezivanja, tada se izostavljaju stavke navedene pod brojem (6) i (7). Sabiranjem pojedinih elemenata prodajne cijene dolazi se do poreske osnovice koja služi za utvrđivanje poreske obaveze.

Metod oduzimanja je obrnut metodu sabiranja. Kod utvrđivanja poreske osnovice polazi se od prodajne (oporezive) vrijednosti prometa te se od tog iznosa oduzimaju elementi koji su već opisani u modelu sabiranja. Kako model sabiranja, tako i model oduzimanja je vrlo složen i samo jednom je pokušana njegova praktična primjena. U periodu od 1953-1967. godine ovaj metod je bio ugrađen u zakon o porezu na potrošnju u državi Mičigen, jednoj od saveznih država SAD.

Kreditni metod¹⁷ podrazumijeva da se iznos poreza koji je obveznik dužan platiti utvrđuje tako da se iznos plaćenog poreza sadržanog u računima inputa oduzima od poreza koji je iskazan na računima koje je obveznik ispostavio za prodaju svojih proizvoda. Bitno je da je na svakom računu za isporučene proizvode ili izvršene usluge posebno iskazan PDV, što isto važi i za račune koji su primljeni za nabavljene proizvode i primljene usluge. Porez sadržan u računima o nabavci proizvoda i korišćenim uslugama smatra se odbitnim / ulaznim porezom¹⁸.

1.4. Model iz 112. (6) direktive EU

Nakon ocjene prednosti i nedostataka svih navedenih oblika uvođenja poreza na dodatu vrijednost, mogućih metoda koje se mogu primijeniti i reperkusija na ekonomske odnose jedne privrede u međunarodnoj trgovini, u većini poreskih sistema koji su prihvatili PDV kao osnovni poreski oblik oporezivanja potrošnje, prednost je data konceptu koji se preporučuje 6. (sada 112¹⁹) direktivom Evropske unije. Potrošni oblik PDV-a, kreditni metod i oporezivanje dobara prema načelu odredišta postao je standard, ali se u nekim zemljama modifikuje, naročito kada je u pitanju načelo oporezivanja, da li po načelu odredišta ili porijekla. To je posebno karakteristično za zemlje koje su uvele ovaj oblik poreza na subnacionalnom nivou, tj. za složene države

¹⁵ PDV koji je sadržan u nabavkama putničkih automobila koji se ne koriste u poslovne / zarađivačke svrhe, nije moguće priznati kao ulazni PDV i time umanjiti porez koji treba platiti, što je u nekim zemljama EU ipak djelimično korigovano pa se uzima da se dio tog poreza, ali i poreza vezanog za korištenje tih sredstava može uzeti kao odbitna stavka (npr. u Njemačkoj se priznaje 50 % PDV-a koji se odnosi na nabavku i korištenje putničkih automobila).

¹⁶ Na ovaj način se dolazi do kumuliranja poreza i dvostrukog oporezivanja, jer carina, kao indirektni porez, ulazi u osnovicu za obračun PDV-a.

¹⁷ Isto što i: metod računa, metod odbijanja ili metod faktura.

¹⁸ Isto što i: prethodni porez, pretporez, avansni porez.

¹⁹ Savjet Evropske unije donio je 28.11.2006. godine Novu direktivu „Council Directive 2006/112/EC“ koja je objavljena u službenom glasilu Unije L 341 od 11.12.2006. godine. Ovaj akt stupio je na snagu 01.01.2007. godine. Tekst koji je sadržan u Direktivi 112 predstavlja prečišćeni tekst Šeste direktive iz 1977. godine i niza izmjena i dopuna, kojih je ukupno bilo 32. U stručnoj literaturi autori će se vjerovatno još dugo pozivati na Šestu direktivu, jer je Šesta direktiva postala sinonim načina uređenja oporezivanja potrošnje PDV-om, kako u zemljama Unije, drugim evropskim, ali i u mnogim državama na drugim kontinentima. U Novoj direktivi sadržane su i odredbe o izuzećima koja se odnose na novoprimiteljne članice EU, kao što su odredbe o posebnim poreskim stopama i načinu oporezivanja nekih grupa proizvoda i usluga u Sloveniji, Poljskoj, Mađarskoj i dr. (Komentar na osnovu teksta na Web stranici: www.eurunion.org/legislat/VAT o Council Directive 2006/112/EC).

gdje je poreski suverenitet podjeljen između centralne vlasti i federalnih jedinica odnosno članica složene državne zajednice.

Da bi se dobio konzistentan poreski sistem, zakonodavac mora tačno definisati odabrane faktore kako bi bilo nedvosmisleno koji je oblik poreza prihvaćen, na kojem se načelu oporezivanja zasniva ubiranje poreza. Pored navedenoga potrebno je utvrditi u kojoj se fazi proizvodnje ili prometa vrši obračun i ubiranje poreza i odrediti tehniku utvrđivanja PDV-a.

2. PORESKI SUVERENITET

Jedna od bitnih karakteristika nezavisnosti i suvereniteta savremene države jeste legitimno pravo da organi vlasti osmišljaju i realizuju poresku politiku u skladu sa sopstvenim interesima, te da samostalno usvaja poreske zakone, organizuje poresku administraciju i sprovodi represivne mjere sa ciljem naplate poreza. Naravno, postavlja se pitanje – da li je to tako kada su u pitanju članice Evropske unije, kao svojevrstne nadnacionalne zajednice? U slučaju Evropske unije, članice su se dobrovoljno odrekle tek dijela svog poreskog suvereniteta i prenijele ga na institucije Unije, ali samo u jednom dijelu koji se odnosi na indirektno oporezivanje. Direktni porezi (njihov broj, predmet oporezivanja, način utvrđivanja poreske obaveze, poreske stope i dr.), još su vrlo različiti od članice do članice, pa se zaključuje da načela uvođenja ovih poreza nisu dogovorena na nivou Zajednice. Kada je riječ o indirektnim porezima, dogovor koji se realizuje kroz sprovođenje obavezujućih direktiva, obuhvata osnovne principe koji su vezani za carine, akcize i PDV, ali ne i na pravo svake od članica da u okviru zadatih granica samostalno uređuje svoj poreski sistem. Usvajanje osnovnih principa indirektnih poreza (uključujući i carinu) bilo je neophodno da bi se mogao obezbijediti nesmetani protok robe i integracija zajedničkog tržišta.

Svako dijeljenje poreskih prihoda ili oporezivanje istog poreskog izvora sa porezima različite pripadnosti, zahtijeva posebna usaglašavanja i dogovor poreskih zajednica koje su akteri u takvom aranžmanu. Fiskalni federalizam²⁰ se odnosi na vertikalnu strukturu javnog sektora i istražuje fiskalne odnose između različitih nivoa vlasti bez obzira na političko uređenje, bilo da se radi o unitarnoj, federalno ili konfederalno organizovanoj državnoj zajednici. Iako bi se fiskalni federalizam jezički mogao vezati samo za složene države, teoretski, kad se s ekonomskog stajališta govori o donošenju fiskalnih odluka pri različitim nivoima vlasti, bilo da se radi o unitarnim ili složenim državama, odluke o poreskim pitanjima koje uređuju međuodnose različitih nivoa vlasti zasnovane na principu usaglašenih i dogovorenih stajališta, uvijek imaju federalni karakter. U stvari, fiskalni federalizam je opšti normativni okvir za dodjelu funkcija na različitim nivoima vlasti i odgovarajućih fiskalnih instrumenata za obavljanje neke funkcije, pa se u složenim državama to može shvatiti kao uređenje međusobnih odnosa članica državne zajednice, a u unitarnim državama kao čin fiskalne decentralizacije.

U svijetu od oko 205 samostalnih država, njih 24 su složene države koje kao federalne, odnosno teritorijalne jedinice imaju u svom sastavu savezne države (Australija, Brazil, Meksiko, Indija, SAD i

dr.), zemlje (Austrija i Njemačka), provincije (Argentina, Etiopija, Kanada, Južnoafrička Republika, Pakistan i dr.), konstitutivne entitete (Švajcarska i Bosna i Hercegovina), distrikte i druge oblike organizovanja dijelova federacije, odnosno složene države. Jedno od važnih pitanja koje se uređuje najvišim aktom federalne, odnosno složene države jeste i način na koji će centralna vlast, članice državne zajednice i niži oblici vlasti ostvarivati prihode neophodne za formiranje budžeta, što podrazumijeva definisanje međusobnih odnosa o obimu i načinu realizacije fiskalnog federalizma. Modaliteti načina uvođenja i pripadnosti pojedinih vrsta poreza mogu biti vrlo različiti. Tako se može dogovoriti da indirektni porezi pripadaju centralnoj vlasti, a ostali porezi članicama zajednice ili obrnuto. Takođe je moguće dogovoriti zajednicu prihoda za određeni porez ili grupu poreza, što podrazumijeva jedinstveno ubiranje, dok se raspodjela vrši po unaprijed dogovorenim kriterijumima.

Kako se može zaključiti, kod indirektnih poreza razdvajanje naplaćenog iznosa poreza poštujući teritorijalni princip ne predstavlja veći problem kada su u pitanju akcize i jednofazni porez na promet koji se naplaćuje bilo u maloprodaji, veleprodaji ili proizvodnji. Međutim, kada je u pitanju višefazni oblik poreza, jednostavne formule za teritorijalnu raspodjelu tog javnog prihoda nema. Oporezivanje PDV-om je složen poreski oblik, ali se u unitarnim državama relativno lako uvodi, bez posebnih prilagođavanja i ozbiljnih rasprava o pripadnosti i "bježanju" poreza iz jedne teritorijalne jedinice u drugu, dok se to pitanje vrlo često postavlja u složenim državnim zajednicama.

3. MODELI MOGUĆEG UVOĐENJA POREZA NA DODATU VRIJEDNOST U SLOŽENIM DRŽAVNIM ZAJEDNICAMA

U državama koje imaju djeljivi poreski suverenitet ili je zakonska inicijativa na nivou članica zajedničke države, kod uvođenja PDV-a se zahtijeva prethodno rješavanje veoma važnog pitanja, a to je pripadnost poreza i njegov prostorni raspored.

Kod jednofaznog poreza na promet uplata cjelokupnog poreza se vrši u mjestu krajnje potrošnje, a iznos poreske obaveze je proporcionalan visini poreske stope te se sa te strane relativno lako može izvršiti razgraničenje prihoda i po teritorijalnom principu, bilo to na nivou članica zajedničke države ili na nivou lokalnih zajednica i samouprava. Samim tim raspored prihoda je dosta jednostavan, jer se sa određenjem kriterijuma raspodjele ukupno naplaćeni prihodi mogu dijeliti ili po principu učešća u ukupno naplaćenju svoti poreza na određenoj teritoriji ili po principu da svaka zajednica ima svoje prihode izražene kao posebna dodatna stopa koja se uključuje u ukupnu zbirnu stopu poreza na promet. Kako se radi o porezu čija se ukupna obaveza obračunava i naplaćuje u jednoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa, jasno je da je iznos prikupljenog poreza proporcionalan ukupnom prometu u fazi u kojoj je porez lociran, a moguće je pratiti njegovu visinu za područje određene uže ili šire zajednice ili ukupno na nivou države. Znači, svakoj teritorijalnoj jedinici pripada upravo porez koji je realizovan na tom području i proporcionalan je kupovnoj snazi preduzeća, ustanova, stanovništva i drugih lica. Kod ovog sistema oporezivanja nema pojave "bježanja" poreza iz jedne u drugu administrativnu zajednicu, osim

²⁰ Ovaj pojam na opisani način definisali su Musgrave (1959) i Oats (1972): Peter Ozo-Eson Fiscal Federalism: Theory, Issues And Perspectives. <http://www.dawodu.com/eson1.htm>

djelomično kod oporezivanja usluga, jer se porez na promet usluga uobičajeno plaća prema sjedištu lica koje je izvršilo oporezivu uslugu.

U sistemu PDV-a to baš nije tako jer se porez plaća u nizu faza kroz koje prolazi proizvod na putu do krajnjeg potrošača. Pojedine faze mogu biti obavljene u različitim teritorijalnim zajednicama složene države i porez koji se odnosi na dodatnu vrijednost te faze, uplaćuje se u toj federalnoj jedinici. Znači, ako je veći dio dodate vrijednosti sadržan u proizvodno-prometnim fazama koje su se desile u jednoj teritorijalnoj zajednici, toj zajednici će i biti uplaćen alikvotni dio poreza. U složenoj zajednici asimetrija teritorijalnog rasporeda poreza na dodatnu vrijednost biće u korist članice zajedničke države u kojoj je industrija proizvoda finalne potrošnje razvijenija i zajednice koja ima aktivan trgovinski bilans tokova robe i usluga u odnosu na druge dijelove složene države. Kod asimetrične razvijenosti složene države i u slučaju slobodnog protoka robe i usluga i priznavanja računa iz drugih autonomnih zajednica bez usvajanja korektivnih faktora, sigurno bi prihodi od poreza na dodatnu vrijednost iz nerazvijenijeg dijela države "bježali" u dio koji se može okarakterisati kao privredno razvijeniji i region koji je aktivni izvoznik robe i usluga.

Teorijske rasprave vođene na ovu temu dale su niz mogućih rješenja pitanja raspodjele poreza na dodatnu vrijednost između članica složenih država kao i odnosa između centralne vlasti i federalnih jedinica.

Do sada su opisani ovi modeli mogućeg uvođenja PDV-a na subnacionalnom nivou:

"Čisti" model prema načelu porijekla - Promet se oporezuje u državi ili pokrajini u kojoj je sjedište prodavca – poreskog obveznika. Ulazni porez (fiskalni kredit) se priznaje samo unutar jedne poreske zajednice (federalne jedinice / provincije) i može se priznati isključivo ako je nabavka izvršena od drugog obveznika čije je sjedište u toj istoj federalnoj jedinici / poreskoj zajednici. Izvoz iz jurisdikcije (federalnih jedinica / provincije) se oporezuje, dok uvoz iz drugih područja ne generiše fiskalni kredit, tj. porez obračunat na fakturama za isporuke primljene iz drugih federalnih jedinica se ne može priznati kao ulazni porez.

"Modifikovani" model prema načelu porijekla - Porez se naplaćuje u državi u kojoj se nalaze prodavac/proizvođač. Ulazni porez se priznaje za kupovinu unutar iste jurisdikcije (federalnih jedinica / provincije) kao i za isporuke koje dolaze iz drugih jurisdikcija (federalnih jedinica / provincija). Uvoz iz drugih jurisdikcija (federalnih jedinica / provincija) se ne oporezuje, ali za razliku od prethodnog modela, moguće je priznati ulazni porez (fiskalni kredit) po principu odredišta, a izvozi se oporezuje. Pošto se fiskalni kredit uvažava po načelu odredišta, potrebno je periodično u skladu sa dogovorom, vršiti obračun između federalnih jedinica, odnosno članica složene države. Na ovaj način se izbjegava "izvoz poreza".

"Ograničeni" model prema načelu porijekla - Prodaja unutar jurisdikcija (federalnih jedinica / provincija) pa i u okviru federacije se oporezuje po načelu porijekla, to jest tamo gdje se nalazi prodavac, uz sporazum da se poreske stope u potpunosti izjednače u svim jurisdikcijama. Prodaja izvan federalne jedinice / provincije se

oporezuje nultom stopom. Tako se izbjegava potreba međusobnog obračuna, a prihodi provincija će zavisiti od međuprovinijskih komercijalnih tokova, koji neće biti pogođeni različitim stopama, jer su poreske stope iste u svim provincijama, pokrajinama ili jurisdikcijama. Svaka članica će dobiti ili izgubiti prihode u zavisnosti od toga da li prevladava promet unutar te teritorijalne jedinice ili izvoz u druge federalne jedinice.

"Hibridni" model koji uvažava načelo porijekla i odredišta - Transakcije između federalnih jedinica se oporezuju sa smanjenom stopom koja je niža od one koja se koristi za promet unutar te jurisdikcije (federalnih jedinica / provincija), kako bi se ostvario prenos resursa ili potencijalnih prihoda iz «proizvodne» provincije u "potrošačku" provinciju²¹. Sugerise se da se visina poreskih stopa ograniči ili fiksno odredi od strane centralnih zakonodavnih vlasti, jer je moguće da, ako se ostavi sloboda kod propisivanja poreskih stopa, dođe do svojevrsne poreske konkurencije između članica federacije i "poreskog rata".

Model uvođenja PDV-a po načelu odredišta sa "odloženim plaćanjem" - Prodaja unutar jurisdikcije (federalne jedinice / provincije) se oporezuje lokalnom stopom, a isporuke koje su usmjerene prema kupcu iz druge provincije se oporezuju nultom stopom. Fiskalni kredit u ovom slučaju odgovara PDV-u iskazanom u računu za (polu)proizvode koje je primio prodavac unutar jurisdikcije (federalne jedinice / provincije) porijekla. Uvoz iz druge provincije (jurisdikcije) nije oporezovan pošto se sa odloženim plaćanjem oporezuje prema načelu odredišta, te se ne stvara fiskalni kredit na plaćanje PDV-a kod uvoza (tj. isporuka primljenih iz drugih federalnih jedinica). Da bi se izbjeglo odloženo plaćanje poreza pri uvozu, bilo bi potrebno da kupac prilikom napuštanja provincije prodavca plati iznos poreza prilikom izvoza, ali po stopi odredišta. Iznos poreza kupac bi usmjerio poreskoj upravi prodavca (izvoznika iz druge jurisdikcije), a poreska uprava bi taj porez prosljedila provinciji odredišta preko institucije za međusobne obračune.

"Prepaid" model uvođenja PDV-a - Prema ovom modelu dobavljači registrovani u bilo kojoj provinciji ili pokrajini trebaju primijeniti lokalnu stopu poreza na sve prodaje, osim ako kupci koji žive u drugoj državi ili pokrajini osiguraju validnu potvrdu kojom dokazuju da je porez koji se odnosi na njihovu buduću kupovinu već plaćen u njihovoj provinciji tj. jurisdikciji njihove poreske uprave. Po ovom sistemu, firme koje žele kupiti robu iz druge provincije bi trebale izvršiti dva plaćanja prije nego što izvoznik iz provincije porijekla otpremi robu. Jedna doznaka (plaćanje) bi išla izvozniku, u visini poreske osnovice ("cijena prije oporezivanja"), a druga doznaka u visini poreza u korist poreskog organa pokrajine u kojoj je prijavljen kupac tj. po načelu odredišta i destinaciji robe. Nakon dobijanja takve potvrde, izvoznik će moći svoju robu izvesti u drugu pokrajinu s nultom stopom a dokazom o uplati će opravdati ovakav poslovni događaj poreskoj upravi svoje federalne jedinice.

"Održivi integrisani" model PDV (VIVAT) - U ovom sistemu postoje zajednička i jedinstvena fiksna poreska stopa u svim provincijama za transakcije između registrovanih trgovaca, pri čemu je dozvoljeno da svaka provincija odredi stopu koja važi za promet neregistrovanih kupaca. Dakle, ovaj sistem ne zahtijeva da se

²¹ Ovaj model se primjenjuje u Brazilu gdje je centralna vlast odredila niže poreske stope i maksimalne više stope koje se koriste unutar federalnih država. Takođe, zbog izravnjanja prihoda, razvijenije države koriste niže poreske stope kod prodaje proizvoda u nerazvijenije države, dok se nerazvijenijim državama dopušta da „izvoz“ prema razvijenim državama – članicama federacije oporezuju sa višim poreskim stopama.

pravi razlika kada je u pitanju promet unutar provincije ili između federalnih jedinica. Ovim modelom je predviđeno da se prati kupac, tj. da li je to lice registrovano ili neregistrovano, dok je sporedna činjenica u kojoj provinciji je rezident. Porez naplaćen od prodaje neregistrovanim trgovcima ili kupcima bi zahtijevao uspostavljanje distributivnog mehanizma za podjelu poreskih prihoda²².

Model dualnog uvođenja PDV-a - Ovaj model predviđa paralelni sistem saveznog i pokrajinskog PDV-a²³, s tim da osnovica za jedan i drugi mora biti identična. Svaka jurisdikcija određuje svoju stopu, a zadatak prikupljanja oba poreza se dodjeljuje jednoj od dvije poreske uprave.

Model harmonizovanog poreza na promet (HST²⁴). Ovaj sistem se naziva i "udruženi-nacionalno-pokrajinski PDV", ili podnacionalni porez sa uniformnim poreskim stopama u svim provincijama i mehanizmom za dijeljenje prihoda. Kod ovog sistema pored PDV-a u pojedinim jurisdikcijama je dozvoljeno uvođenje jednofaznog poreza na promet.

"Partilhado" PDV ("Barkuinho" ili "Mali brodić" model)²⁵ - U ovom modelu, subnacionalna (provincijska) vlada oporezuje promet unutar svoje nadležnosti, koristeći pri tome svoju poresku stopu. Promet (prodaja) sa drugim provincijama oporezuje se nultom stopom provincijskog poreza. Međutim taj promet ipak podliježe porezu s tim da se oporezuje dodatnim saveznim porezom, čiju stopu i način ubiranja određuje savezna poreska vlast. Ovim postupkom fiskalne obaveze su izjednačene prema porijeklu, bez obzira gdje se roba isporučuje. Prihod od ovog dodanog saveznog poreza pripada saveznoj vladi i on će biti priznat kao fiskalni kredit (federalni) prilikom nabavke (polu) proizvoda u jurisdikciji (provinciji) odredišta. Ako je prodaja usmjerena ka krajnjem potrošaču, onda će ovaj dio prihoda od saveznog dodanog poreza biti podijeljen između provincija na osnovu dogovorenog mehanizma podjele.

"Radijalni" model PDV-a - Ovaj model je zapravo modifikacija "Partilhado" PDV modela. Varijacija se sastoji u tome što se mijenja način na koji se tretira fiskalni kredit. Savezni fiskalni kredit, koji odgovara poreskom opterećenju u provinciji porijekla, priznaje se u provinciji odredišta primjenom dodane stope saveznog PDV-a, koji se ubire u provinciji odredišta, a ne u provinciji porijekla, čijoj fiskalnoj odgovornosti pripada.

"Kompensacijski" model uvođenja PDV-a - Ovaj model je takođe podvarijanta "Partilhado" PDV-a. Glavna razlika je da se međuprovinski promet oporezuje saveznim PDV-om po stopi koju je odredila centralna vlast (CVAT stopa), a koja se utvrđuje kao prosječna ponderisana pokrajinska stopa poreza. Kupci registrovani u provinciji odredišta će imati fiskalni kredit za CVAT plaćen u provinciji porijekla, koji će biti prikupljen (uz odloženo plaćanje) u sljedećoj fazi u trenutku kada uvoznik proda robu

u provinciji u kojoj ima sjedište. Ako se roba prodaje registrovanim kupcima unutar iste provincije, oni će biti oporezovani lokalnom stopom (i oni će ostvariti fiskalni kredit kod odgovarajuće subnacionalne poreske uprave). Ako se roba prodaje registrovanim kupcima drugih provincija, CVAT ponovo djeluje i generisaće fiskalni kredit savezne poreske uprave za registrovane kupce iz drugih pokrajina. Konačno, ako prodaja ide neregistrovanim kupcima ili krajnjim potrošačima, CVAT prikupljen prilikom uvoza iz provincija će preuzeti funkciju konačnog PDV-a. Ove prodaje generišu višak prihoda saveznoj vladi koji bi kasnije trebao biti distribuisan između pokrajina (jer savezni porez na dodatu vrijednost radi samo kao "barkuinho²⁶", bez ikakve namjere stvaranja pozitivnog prihoda za saveznu vladu). Dakle, ovaj sistem zahtijeva mehanizam razmjene na osnovu date formule²⁷.

Kratki prikaz modela mogućeg uvođenja PDV-a govori o složenosti uvođenja ovog višefaznog poreza na promet u složenim državama gdje se poreski suverenitet dijeli između članica / federalnih jedinica. U većini složenih država usvojen je princip zajednice prihoda koji se dijeli po dogovorenom ključu (Njemačak, Austrija, Švajcarska) ili postoji poseban subnacionalni dogovor sa elementima asimetrije za neke provincije (npr. Španija). Određivanje poreskih stopa i prikupljanje poreza na nivou provincije / federalne jedinice, kao najsloženiji oblik susreće se u Brazilu, Kanadi i Indiji. U većini složenih država koristi se oporezivanje po načelu odredišta, a ne porijekla, dok se porez raspodjeljuje na osnovu zajedničkog dogovora.

ZAKLJUČAK

Kod neto višefaznog poreza na promet, PDV / VAT, porez se plaća u nizu faza kroz koje prolazi proizvod na putu od proizvođača odnosno uvoznika pa do krajnjeg potrošača. U federalnim (složenim) državama pojedine faze mogu biti obavljene u različitim teritorijalnim zajednicama i porez koji se odnosi na dodatu vrijednost svake faze, uplaćuje se u federalnoj jedinici gdje je promet izvršen. U složenoj državnoj zajednici može se očekivati značajna asimetrija teritorijalnog rasporeda poreza na dodatu vrijednost, a u korist članice u kojoj je industrija proizvoda finalne potrošnje razvijenija i zajednice koja ima aktivan trgovinski bilans tokova robe i usluga u odnosu na druge dijelove federalne jedinice. Ako se posmatra država sa značajnom asimetrijom u razvijenosti pojedinih provincija i pod pretpostavkom slobodnog protoka robe i usluga i priznavanja računa iz drugih autonomnih zajednica bez usvajanja korektivnih faktora, prihodi od poreza na dodatu vrijednost iz nerazvijenijeg dijela države "bježali" bi u dio koji se može okarakterisati kao privredno razvijeniji i region koji je aktivni izvoznik robe i usluga.

²² Sličan model je primijenjen u Bosni i Hercegovini jer je za raspodjelu potrebno pratiti prodaju neregistrovanim kupcima i ostali promet koji ima karakter krajnje potrošnje.

²³ Ovakav sistem funkcioniše u Kanadi u odnosima centralne vlasti i provincije Kvebek, a razradio ga je Richard M. Bird, vidjeti „Fiscal federalism” University of Toronto, opširnije vidjeti na internet stranici: www.taxpolicycenter.org/.../Fiscal-Federalism.cfm

²⁴ Ovaj model je uz Richard M. Birda zastupao i Pascal Gendron "Sales taxes in Sanada: the GST-HST-QST-RST "System", opširnije vidjeti na internet stranici: <http://www.americantaxpolicyinstitute.org/pdf/VAT/Bird-Gendron.pdf>

²⁵ Model koji je predložen od strane Varsano, R 1995. godine. O tome vidjeti opširnije u natpisu: Harmonizing Taxation of Interstate Trade under a Subnational VAT: Lessons from International Experience, na internet stranici: www.worldbank.org/.../Bird%20Gendron%20Subnational%20Consumption%20VATs.pdf

²⁶ Port.: mali brod / brodić / čamac

²⁷ Fenochietto, R. i Pessino, C. (2000) sugerisali su sličan podnacionalnih PDV-a za Argentinu, koji su nazvali "Dijeljeni PDV" (SVAT).

Pitanje poreskog suvereniteta je pravna stvar koja se uređuje najvišim aktom kojim je federalna zajednica konstituisana. Pravo centralne vlasti i pojedinih članica po pitanju uvođenja i naplate indirektnih poreza, pa i PDV-a, može biti uređeno na različite načine. Postoje mnogi modeli po kojima se PDV može uvesti u takvim državama. Međutim, od ponuđenih rješenja najviše zemalja se odlučilo na zajednicu prihoda i jedinstveno uređenje ove poreske oblasti, uz zakon koji je usvojen na nivou federacije / složene države ili kao poreski propis koji je u istom tekstu usvojen od strane svih federalnih jedinica.

U praksi najčešće se susreće modifikovani model po načelu odredišta, dok se u državama gdje su provincije i praktično držale poreski suverenitet doneseni zakoni koji uvažavaju dualni model ili model zasnovan na "Partilhado" principu. Ovaj model predviđa uvođenje posebnog saveznog PDV-a koji služi kao izravnavajući poreski kredit u međuprovincijskoj trgovini.

Svaki od opisanih modela ima svoje prednosti kao i loše strane, što se naročito odnosi na velike mogućnosti evazije i izbjegavanja poreza. Takođe, procjenjuje se da bi složenost eventualnog uvođenja nekih od prikazanih modela iziskivala nesrazmjerne troškove, tako da se neki od prikazanih modela svode na akademske prikaze, bez velikog praktičnog značaja (npr. «Prepaid» model uvođenja PDV-a). Novu šansu nekim od prikazanih modela može dati računarska, telekomunikaciona i informatička revolucija koja je u toku, a moguće je očekivati da se pojave i neki novi modeli uvođenja PDV-a na subnacionalnom nivou koji će iskoristiti tehničke mogućnosti informacionih tehnologija.

LITERATURA:

Knjige:

- Bjelica Vojin, Raičević Božidar, Radičić Marko, Babić Blagoje i Radmilović Stanko: "Finansije u teoriji i praksi", Stylos, Novi Sad, 2006;
- Brownlee II E. Richard, Ferris R. Kenneth, Haskins E. Mark: "Corporate Financial Reporting", Irwin McGraw-Hill, Boston, 1997.
- Brummerhoff Diter: "Javne financije", Mate, Zagreb, 2000.
- Daničić Duško i dr.: "Komentar zakona o PDV-u" SRR RS, Banja Luka 2006.
- Ilić-Popov Gordana: "Poresko pravo Evropske unije" Službeni glasnik, Beograd, 2004.
- Janjević Milutin: "Ugovor o Ustavu za Evropu" Službeni glasnik, Beograd, 2004.
- Jelčić Barbara: "Porezni sustav i porezna politika", Informator, Zagreb, 2000.
- Jelčić Barbara i Jelčić Božidar: "Porezno opterećenje i privredni rast", Pravo i porezi, Zagreb, 1997.
- Jelčić Božidar: "Porez na dodanu vrijednost", Savez računovođa i finansijskih radnika Hrvatske, Zagreb, 1992.
- Jelčić Božidar: "Financijsko pravo i finansijska znanost", Informator, Zagreb, 1998.
- Jurković Pero: "Javne financije", Masmedia, Zagreb, 2003.
- Krasulja Dragan i Ivanišević Milorad: "Poslovne finansije", Ekonomski fakultet Beograd, Beograd, 2000.
- Musgrave R. i P.: "Javne financije u teoriji i praksi", Institut za javne financije, Zagreb, 1993.
- Popović Dejan: "Nauka o porezima i poresko pravo", Savremena administracija, Beograd, 1997.
- Popović Dejan: "Ekonomski efekti posrednih poreza", Pravni fakultet, Beograd, 1983.
- Popović Dejan i Aleksić Stevan: "Primena Zakona o porezu na dodatu vrednost", CEKOS-IN, Beograd, 2006.
- Prokopijević Miroslav: "Evropska unija - uvod", Službeni glasnik, Beograd, 2005.
- Rosen Harvey C.: "Javne financije", Institut javnih financija, Zagreb, 1999.
- Tait Alan: "VAT Policy Issues: Structure, Regressivity, Inflation, and Exports", IMF, Washington, 1991.
- Hrustić Hasiba: "Porez na dodatu vrednost", Stilos, Novi Sad, 2004.
- Šimović J. i dr.: "Porez na dodanu vrijednost", Birotehnika, Zagreb, 1997.

Članci, rasprave, referati i studije

- Daničić Duško: "Porez na dodatu vrijednost – limiti, rizici i šanse", Finrar, 2/3 - 2002.
- Daničić Duško: "PDV - na entitetskom ili nivou BiH", Finrar, 11 - 2002.
- Daničić Duško: "Modeli oporezivanja PDV-om u složenim državnim zajednicama", Finrar, 12 - 2002.
- Daničić Duško: "Posebni postupci oporezivanja prema šestoj direktivi EU i predložena rješenja u BiH", Finrar, 6/2004.
- Daničić Duško: "Usvojena rješenja oporezivanja PDV-om u zemljama okruženja", Finrar, 4/2003.
- Daničić Duško: "Usvojena rješenja oporezivanja PDV-om u zemljama okruženja", Finrar, 4/2003.
- Kesner-Škreb Marina: "Tax policy and economic growth"; Financije i praksa, Zagreb, 1999.

Publikacije preuzete sa interneta:

- Bird M. Richard: "Fiscal federalism" University of Toronto, www.taxpolicycenter.org/.../Fiscal-Federalism.cfm
- Bird M. Richard i Pascal Gendron: "Sales taxes in Sanada: the GST-HST-QST-RST "System", <http://www.americantaxpolicyinstitute.org/pdf/VAT/Bird-Gendron.pdf>
- Brook Penelope, Symons Susan and others, "Paying Taxes 2009 - The global picture", World Bank Publications, Wahington, 2009. www.worldbank.org/
- Purohit Maheshc, "Harmonizing Taxation of Interstate Trade under a Subnational VAT: Lessons from International Experience", World Bank Publications, Wahington, 2005. www.worldbank.org/
- Shah, Anwar, "Fiscal federalism and macroeconomic governance : for better or for worse?" The World Bank. Wahington, 1998. www.worldbank.org/
- Shah Anwar, "Macro Federalism and Local Finance" The International Bank for Reconstruction and Development, World Bank Publications, Wahington, 2008, www.worldbank.org/

7. Varsano Ricardo: "Harmonizing Taxation of Interstate Trade under a Subnational VAT: Lessons from International Experience", www.worldbank.org/.../Bird%20Gendron%20Subnational%20Consumption%20VATs.pdf
8. www.britannica.com/eb/article-72008/taxation:HistoryofTaxation
9. www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/
10. www.europa.eu.int/eur-lex/en/
4. www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/index
5. www.eurunion.org/legislat/VAT
6. www.europa.eu.int/comm/eurostat/
7. www.oecd.org/document/19/
8. www.itdweb.org/VATConference/Pages/PressRelease.aspx
9. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_VAT.pdf
10. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/

Summary

Taxation of consumption by multiphase value added tax in complex states in which the legislative authorities, when it comes to indirect taxes, are retained in federal units, can be complex for both taxpayers and tax administration.

Models of introduction of VAT in complex countries offered by science of public finance are numerous. However their practical application boils down to three or four models, which are in some states modified and adapted to the specific needs of specific national community. By combining and modifying existing models it is possible to create conditions for the creation of a rational model that is acceptable for central government and for federal entities. Computer, telecommunications and informatics revolution which is in progress, can provide incentives for generating new models and ways of introducing VAT on sub-national level.