

*Славен Савић*¹

Компаративна анализа пореза на потрошњу у земљама бивше Југославије

A comparative analysis of consumption taxes in former Yugoslav countries

Резиме

У савременим пореским системима порези на потрошњу заузимају значајно место. Поседно је то важно у случају пореза на додату вредност, иако и акцизе у значајној мери доприносе уношењу државној буџета. Ако се постави одговарајућа законска регулатива ових пореза, а посебно уколико се они правилно примењују, ефекти не могу изостати. Међутим, значај неког пореског облика не може се посматрати искључиво са фискалног аспекта. Једнако важно истање је и њихово учешће у друштво друштвеном производу, као и у личној и финалној потрошњи. Овај рад има за циљ да на основу компаративне анализе пореских система међусобно сличних, а овећ различитих земаља, идентификује факторе који су доводили до разлика у динамици крепања одређених пореских категорија у анализираним земљама.

Кључне речи: порез на додату вредност, акцизе, БДП, лична потрошња

¹ Медиапром д.о.о, Нови Сад, slaven.savic.83@gmail.com

Summary

In modern tax systems consumption taxes occupy a significant place. This is particularly important in the case of value added tax, although excise duties approximately equally contribute to filling the country's budget. If appropriate legislation of these taxes is set, and especially if they are properly implemented, the effects can not be excluded. However, the importance of some form of taxation can not be viewed solely from a fiscal point of view. Equally important is the question of their participation in the gross domestic product, as well as in personal and final consumption. The purpose of this study is to provide comparative analysis of tax systems in several similar, yet different countries, identifying the factors that have led to differences in the dynamics of the movement of certain tax categories in the analyzed countries.

Keywords: *value added tax, excise duties, GDP, personal consumption*

Увод

Порези на потрошњу, као поткатегорија индиректних пореза, у великој мери доприносе остваривању циљева фискалне политике. Иако у сваком пореском систему истовремено постоји више врста пореза на потрошњу, као две основне компоненте у оквиру ове категорије појављују се ПДВ и акцизе. Већ на први поглед може се закључити да ПДВ овде игра главну улогу. Међутим, значај акциза, што је потврђено и у теорији и пракси, не треба потцењивати. Разлог оваквом ставу треба тражити и у самој природи ова два пореза, будући да се ПДВ-ом опорезује целокупна потрошња, док се акцизе примењују на релативно мањи број производа.

Значај неког пореза не може се сагледати кроз анализу истог само у једној држави. Управо зато, аутор овог рада се определио за компаративну анализу ПДВ-а (и у мањој мери акциза) у земљама бивше Југославије. Главни разлог оваквом опредељењу лежи у чињеници да све посматране земље имају заједничку прошлост (настале су распадом једне државе), а, опет, услед сплета политичких и других околности које су касније уследиле, оне имају и велике разлике. Јер, Словенија је већ дуго година у ЕУ, док је Хрватска у ЕУ релативно краћи временски период. Остале четири земље имају много више специфичности, будући да не потпадају под исти „кров” као што је ЕУ.

Анализа ових пореза обухвата релативно дуг временски период, који је, по мишљењу аутора рада, довољан да би се сагледао њихов значај у посматраним земљама. То се посебно односи на значај ПДВ-а. Овај период обухвата и период економске кризе, која ће представљати засебно подручје анализе. Анализа пореза на додату вредност ће бити усмерена преваходно

на учешће у укупним приходима, а затим и у БДП-у, као и појединим компонентама БДП-а, док ће анализа акциза бити извршена само са фискалног аспекта. Разлог оваквом опредељењу је што је ПДВ значајнији облик пореза на потрошњу, а, уз то, анализа акциза је знатно сложенија због веће динамике промене пореских прописа. Такође, у контексту анализе ПДВ-а, биће дат и осврт на учешће увоза у личној потрошњи.

1. Методолошки приступ анализи

На овом месту ће се дати кратак осврт на методологију анализе. Она ће ићи у неколико праваца. Прво ће се извршити анализа учешћа ПДВ-а у укупним приходима, а у ту сврху ће бити коришћени подаци из консолидованих биланса опште државе, који, поред централног буџета, обухватају и буџете фондова и локалних самоуправа. О билансу опште државе може се говорити уколико укупни приходи износе око 40% БДП-а. Код анализе учешћа ПДВ-а у БДП-у биће узета у обзир анализа учешћа у укупном БДП-у, у финалној и, посебно, личној потрошњи, као и учешће увоза у личној потрошњи. Акцентат ће, такође, бити стављен и на промене пореске стопе, као и на извоз будући да код већег извоза опада учешће ПДВ-а у укупним приходима. Ради бољег разумевања, као и због комплексности материје која ће бити предмет анализе, по мишљењу аутора рада, неопходно је и ући у саму генезу проблема који су пратили промене фискалних закона између 70-их и 90-их година прошлог века.

2. Покушаји реформе фискалног система бивше Југославије крајем 80-их и почетком 90-их година ХХ века

Пре него што се пређе на хронологију увођења ПДВ-а у земљама бивше Југославије, на овом месту даће се кратке напомене о разлозима који су довели до потребе реформисања тадашњег фискалног система.

Након уставних промена 1974. године, југословенски фискални систем постао је изразито децентрализован на свим нивоима. Уставним променама су дата много шира овлашћења федералним јединицама у погледу прикупљања јавних прихода. Тако су федерацији препуштени само посредни порези (део пореза на промет и царине), док су уже ДПЗ (друштвено-политичке заједнице) као властите приходне инструменте добиле, поред дела пореза на промет, и све непосредне порезе (Савић, 2010, стр. 17). Оваква децентрализација је створила оптималне предуслове за увођење пореза на додату вредност, али, због неповољне политичке ситуације, оно није остварено.

3. Хронологија увођења пореза на додату вредност у пореске системе земаља бивше Југославије

Након распада бивше Југославије (СФРЈ) и формирања нове државе, СРЈ, 1994. године учињени су први покушаји на пољу увођења пореза на додату вредност у Републици Србији, који су остали без резултата. Следећи покушај на пољу увођења овог пореза учињен је 2001. године, када је извршена до тада најобимнија реформа пореског система. Међутим, резултат свега било је увођење пореза на додату вредност у Црној Гори, док је Србија на њега морала причекати још три године. Остале четири државе су различитом динамиком у односу на Србију уводиле овај порески облик. У Хрватској је *Закон о њорезу на додану вредност* донет 1995. године, с предвиђеним датумом почетка примене од 1.1.1997. године, али је овај порески облик заживео у пракси тек годину дана касније. Македонија је свој *Закон за данокоп на догадена вредност* донела 1999. године. После Србије ПДВ су увеле Босна и Херцеговина и Словенија, при чему је прва то учинила 2005, а друга 2006. године. Службени називи закона у овим двема државама су: у Босни и Херцеговини је то *Закон о њорезу на догаћу вредност*, док је словеначки назив ове регулативе *Закон о давку на догано вредност*.

Дефинисање висине пореских стопа једно је од најосетљивијих и најсуптилнијих економских питања. Добро постављена висина пореских стопа има за циљ да допринесе како ефикасности неког пореског облика, тако и правичности расподеле пореског терета на учеснике. Дефинисање висине пореских стопа истовремено представља и осетљиво политичко питање. То је у најдиректнијој корелацији са привредном (не)развијеношћу економије једне земље. Иако не постоји универзални „рецепт“ за постављање оптималне висине пореских стопа, приметно је да мање земље, као и земље са скромнијим привредним потенцијалом, држе више пореске стопе. Такве пореске стопе, најчешће, представљају терет и за привреду и за становништво.

Пре почетка анализе како фискалног, тако и макроекономског значаја ПДВ-а у земљама бивше Југославије, потребно је дати осврт на висину пореских стопа. Тренутно стање у погледу броја и висине пореских стопа ПДВ-а могло би се систематизовати на следећи начин. У Србији су у примени две пореске стопе ПДВ-а и то општа стопа од 20% и посебна од 10%. У Црној Гори је у употреби општа стопа од 19%, као и посебна од 7%. Тренутно стање у погледу броја и висине пореских стопа ПДВ-а у Хрватској је такво да се примењују три стопе и то: две посебне стопе од 5% и 13%, као и општа стопа од 25%. У Македонији су у употреби општа стопа од 18 и повлашћена од 5%. У Босни и Херцеговини је у употреби јединствена стопа од

17%, док се у Словенији тренутно примењују две стопе и то општа од 22 и посебна од 9,5 процената.

Занимљив је и податак да је Словенија увела ПДВ 2006. године, а те исте године су се десиле још две битне ствари. У новембру је донета Директива 2006/112/ЕЗ (2006/112/ЕС), која представља потпуни редизајн Шесте директиве. Поред овога, 2006. година је била последња година у којој је словеначки толар био у оптицају.

Поред наведених запажања у вези са словеначким ПДВ-ом, вреди напоменути и један детаљ код увођења црногорског ПДВ-а. Наиме, као што је раније истакнуто, 2001. године извршена је најобимнија реформа пореског система СРЈ. Иако је тада још увек била у заједничкој држави, Црна Гора аутономно уводи ПДВ, док је у Србији пропао други покушај увођења овог пореског облика.

4. Фискални значај пореза на додату вредност

Пре него што се пређе на анализу фискалног значаја пореза на додату вредност, даће се неколико напомена.

Порез на додату вредност, сам по себи, представља издашан порески облик. Међутим, да би се његови „капацитети” у потпуности искористили, потребна је одговарајућа законска регулатива. Тек уз добро разрађену законску регулативу, као и одговарајућу пореску администрацију, овај порез може бити успешан у пуњењу државног буџета.

Година 2005, као почетна година периода који је предмет анализе, није узета случајно. Управо зато што је полазиште у анализи порез на додату вредност у Републици Србији, а тек потом анализа овог пореза и у осталим земљама бивше Југославије, 2005. година представља почетну годину примене ПДВ-а у Републици Србији. Као што је већ напоменуто, пре Србије овај порез су увеле Хрватска, Македонија и Црна Гора, а после ње Босна и Херцеговина и Словенија.

У анализи фискалног значаја ПДВ-а у наставку ће бити дат велики осврт на кретање висине пореских стопа, јер су управо оне важан фискални параметар који умногоме утиче на масу прихода који се остварују по основу ПДВ-а.

Према сазнањима до којих је дошао аутор овог рада, у свим земљама, са изузетком БиХ и Македоније, у посматраном периоду долазило је до промене висине пореских стопа. Ове промене су приказане у табели 1.

Табела 1.

Преглед кретања пореских стоја ПДВ-а у земљама бивше Југославије

Година	Србија	Хрватска	БиХ	Словенија	Македонија	Црна Гора
1998.		Уведен ПДВ са општом стопом од 22% и нултом стопом				
1999.					Уведен ПДВ са општом стопом од 18 и повлашћеном од 5%	
2001.						Уведен ПДВ са општом стопом од 18 и посебном од 7%
2005.	Уведен ПДВ са општом стопом од 18 и повлашћеном од 8%		Уведен ПДВ са јединственом стопом од 17%			
2006.		Уведена посебна стопа од 10%		Уведен ПДВ са општом стопом од 20 и посебном од 8,5%		
2009.		Повећана општа стопа на 23%				
2012.	Општа стопа повећана на 20%	Повећана општа стопа на 25%				
2013.		Уведена посебна стопа од 5%; престала важити посебна стопа од 10%; уведена посебна стопа од 13%		Општа стопа повећана на 22, а посебна на 9,5%		Повећана општа стопа на 19%

Напомена: подаци за табелу су добијени у директној кореспонденцији са надлежним министарствима финансија.

У табелама 2-7 даје се преглед кретања укупних прихода и ПДВ-а у периоду од 2005. до 2013. године. Износи су изражени у еврима и националним валутама, при чему је за износе у националним валутама као дефлатор коришћен индекс потрошачких цена. Износи у еврима су добијени на тај начин што се на износе у националним валутама применио просечни годишњи курс евра за дотичну годину. Као извори података коришћени су консолидовани биланси опште државе.

Анализа ће бити започета табеларним приказом који илуструје кретање укупних и ПДВ прихода у Републици Србији. У ту сврху, послужиће Табела 2.

Табела 2.

Укупни приходи и приходи по основу ПДВ-а у Републици Србији у еврима и динарима

Година	Укупни приходи у мил. дин. са CPI	ПДВ у мил. дин са CPI	% ПДВ/ Укупни приходи	Укупни приходи у мил. €	ПДВ у мил. €	CPI	Девизни курс
2005.	617.669,86	184.090,81	29,80	8.730,25	2601,97	1,173	82,9904
2006.	771.754,13	199.695,24	25,88	10.347,25	2677,40	1,128	84,1101
2007.	947.443,36	250.478,24	26,44	12.557,28	3319,80	1,060	79,9640
2008.	1.015.499,35	268.244,38	26,42	14.023,90	3704,42	1,125	81,4405
2009.	1.060.168,91	274.566,35	25,90	12.203,18	3160,42	1,081	93,9517
2010.	1.152.587,41	300.883,03	26,11	11.872,73	3099,38	1,061	103,0431
2011.	1.171.245,43	307.935,06	26,29	12.775,93	3358,95	1,112	101,9502
2012.	1.310.420,95	342.627,27	26,15	12.423,50	3248,29	1,073	113,1277
2013.	1.361.004,23	352.918,38	25,93	12.974,11	3364,28	1,079	113,1369

Извор: Консолидовани биланс ојшње државе

Девизни курс преузет са: http://www.nbs.rs/export/sites/default/internet/latinica/80/ino_ekonomski_odnosi/SBEOI11.xls. Подаци о CPI преузети са сајта РЗС-а

Анализирајући табелу, може се уочити неколико ствари.

Ако се погледају износи са примењеним CPI-јем уочава се да су и укупни и ПДВ приходи номинално расли, док су реално осциловали. Јер, ако се погледају подаци изражени у еврима, уочиће се велики пад ових прихода у периоду 2009-2010. године (један од фактора који су томе допринели је и депрецијација динара, која је била значајна), као и у 2012. години. Ово је и логично ако се зна да је 2008. године почела економска криза, која је била изразита у периоду 2009-2010. и 2012-2013. године. Такође се уочава да је и CPI имао слично кретање као и ови приходи. Што се тиче курса, уочава се јачање динара у 2007. и 2011. години, мада се, генерално, може уочити стална депрецијација динара (период до 2007. године и од 2008. године и даље).

Овде ће се накратко пажња задржати на 2006. години. Ако се погледа проценат учешћа ПДВ-а у укупним приходима, уочиће се да је ово учешће у 2006. години опало за 3,92%. Поредећи консолидоване билансе за 2005. и 2006. годину, уочиће се да су у 2006. години порасли сви приходи изузев царина и ПДВ-а. Разлози овог пада се могу тражити у неколико праваца. Први правац су промене пореске регулативе. Други би могао бити пад пореске дисциплине, док би трећи могао бити промена структуре прихода буџета, у смислу учешћа појединих прихода у укупним приходима. Може се претпоставити да је нижа стопа, с једне стране, и опуштање пореских обвезника после почетног „страха”, с друге стране, допринела овом паду. Као што ће се видети у наредном делу рада о макроекономском значају ПДВ-а, 2006. годину карактерише и пад учешћа ПДВ-а у БДП-у и личној и финалној потрошњи.

Ако се као мерило ефикасности наплате ПДВ-а узме индикатор *c-efficiency*, који се израчунава тако што се укупан износ наплаћених ПДВ прихода подели производом домаће потрошње и просечне пореске стопе (према: Ebrill, Keen, Bodin & Summers, 2001), ствари постају очигледне. Узимајући у обзир да је током највећег дела посматраног периода просечна пореска стопа износила 14% (после измене пореских прописа, 2012. године, у 2013. години повећана је на 15,2%), овај индикатор, према прорачунима аутора рада, за 2005. годину износи 92,48%, док је за 2006. годину он 82,13%. Овај податак умногоме појачава аргументацију о паду пореске дисциплине.

У периоду 2007-2009. године уочава се константан пад учешћа ПДВ-а у укупним приходима, да би у периоду 2010-2011. године оно опет порасло. Међутим, оно што донекле изненађује је податак о паду овог учешћа у 2012. и 2013. години. Наиме, у октобру 2012. године су извршене промене пореске регулативе ПДВ-а, при чему је дошло до раста опште стопе за 2%. Међутим, због привредног циклуса, као и због пада пореске дисциплине, ова промена пореских прописа није имала већи фискални ефекат.

Након анализе укупних и ПДВ прихода у Републици Србији, следећа земља која ће бити предмет анализе је Хрватска. Она је најмлађа чланица ЕУ. За потребе анализе даје се табела 3.

Табела 3.

Укујни приходи и приходи по основу ПДВ-а у Хрвајској у еврима и кунама

Година	Укупни приходи у мил. куна са CPI	ПДВ у мил. куна са CPI	CPI	% ПДВ/ Укупни приходи	Укупни приходи у мил. €	ПДВ у мил. €	Девизни курс
2005.	99.807,30	31.213,33	1,033	31,27	11.574,66	4357,18	7,400047
2006.	108.811,80	33.848,59	1,032	31,11	13.005,26	4770,24	7,322849
2007.	123.144,80	36.684,15	1,029	29,79	14.765,58	5145,57	7,336019
2008.	126.991,31	38.933,12	1,061	30,66	16.027,94	5718,82	7,223178
2009.	125.085,06	36.181,99	1,024	28,93	15.022,43	5048,04	7,339554
2010.	122.363,18	37.278,46	1,011	30,47	14.749,24	5172,57	7,286230
2011.	120.258,58	36.870,14	1,023	30,66	14.402,30	5073,60	7,434204
2012.	121.984,14	39.315,30	1,034	32,23	14.574,16	5407,77	7,517340
2013.	123.168,92	39.386,56	1,022	31,98	14.337,41	5314,95	7,573548

Извор: *Konsolidirana opća država*Девизни курс преузет са: http://hnb.hr/statistika/statisticki_pregled/h6.xlsxПодаци о CPI преузети са: <http://www.dzs.hr>

Из презентиране табеле може се запазити следеће. Период 2009-2011 године начелно карактерише пад укупних и прихода по основу ПДВ-а, међутим, да се уочити и неколико специфичности. У 2010. години уочава се раст ПДВ прихода. Уколико се погледају износи у еврима, уочиће се пад и укупних и ПДВ прихода и у 2013. години. Ово је донекле последица и измена законских прописа у вези са ПДВ-ом о којима ће детаљније бити речи у наставку рада. Што се тиче учешћа ПДВ-а у укупним приходима, поред две већ споменутих година (2009. и 2013), оно је падало и у 2006. и 2007. години. Елаборација разлога ових колебања управо следи.

Као што је речено раније у раду, бројне су биле измене ПДВ регулативе у Хрватској. Прва велика промена је настала 2006. године, када је укинута нулта, а уведена повлашћена стопа од 10%. Увођење ове стопе је узроковало и сразмерно лакши порески третман одређене робе и услуга (укидање нулте стопе пореза на додатну вредност на услуге организованог боравка које се плаћају дознакама из иностранства и увођење снижене пореске стопе од 10% на услуге смештаја или смештаја с доручком, полупансионом или пуним пансионом у свим комерцијалним угоститељским објектима, те агенцијске услуге провизије за те услуге), па је и то један од узрока смањења учешћа ПДВ прихода у укупним приходима 2006. године. У *Godišnjem izvješću Ministarstva financija za 2006. godinu*, на стр. 37 публикације, наводи се да су приходи по основу ПДВ-а номинално (и реално) већи у односу на 2005. годину, али да су 2006. године ступиле на снагу и већ споменуте одредбе о

укидању нулте стопе и увођењу ниже стопе. У 2007. години проширена је база производа који се опорезују сниженом стопом од 10 посто и уведено опорезивање новина и часописа који излазе дневно и периодично сниженом стопом од 10 посто, осим оних који у целости или углавном садрже огласе или служе оглашавању (према: *Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2007. godinu*, стр. 38). У 2009. години је, због кризе, забележен пад ПДВ прихода у односу на 2008. годину, и поред повећања опште стопе. То је великим делом и резултат смањења личне потрошње (према: *Godišnje izvješće ministarstva financija za 2009. godinu*, стр. 38). Узрок пада ПДВ прихода у 2011. години је то што је план ПДВ прихода за 2011. годину био темељен на снажнијем опоравку личне потрошње него што је то остварено (према: *Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2011. godinu*, стр. 32). У 2012. години је, и поред смањене личне потрошње, дошло до раста ПДВ прихода, што је резултат повећања опште стопе и боље наплате. Поред повећања опште стопе, дошло је и до промена у структури производа који се опорезују нижом стопом. Тако је на 10 посто смањена стопа ПДВ-а на одређена добра широке потрошње (према: *Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2012. godinu*, стр. 25). Пад ПДВ прихода у 2013. години је резултат учинака законских измена из 2012. године, као и оних из 2013. године. Изменом закона о ПДВ-у, 1. јануара 2013. године на снагу је ступила одредба којом се прописује да ће се снижена стопа ПДВ-а од 10% примењивати на услуге припремања хране и обављања услуга прехране у угоститељским објектима те припремања и услуживања безалкохолних пића и напитака, вина и пива у тим објектима у складу са посебним прописима. Такође, 1. јануара 2013. године на снагу је ступила измена Закона о ПДВ-у којом је овај порески облик усклађен са системом опорезивања у ЕУ, а подразумева потпуно укидање нулте стопе пореза на додату вредност, те њену замену стопом од 5%, као најнижом могућом коју прописује законодавство ЕУ. Исто тако, на остварење прихода од ПДВ-а значајан утицај имао је и учинак повећања опште стопе ПДВ-а са 23% на 25%, те смањења стопе од 10 посто на поједине производе и услуге. Приход од пореза на додату вредност зависи од кретања личне потрошње која је у 2013. години номинално расла у односу на претходну годину. Уз наведено, потребно је споменути како је приступањем Хрватске Европској унији дошло до једнократног губитка дела прихода од ПДВ-а и то због помака у наплати. Наиме, уласком у ЕУ, сва роба из земаља чланица која се пре 1. јула опорезивала при увозу, сада се опорезује као и код домаћих предузетника, односно тек након пуштања робе у потрошњу, а што је резултирало једнократним губитком буџетских прихода од ПДВ-а. Током октобра повећању прихода од ПДВ-а допринели су они порески обвезници који своју

обвезу ПДВ-а подмирују тромесечно (према: *Godišnje izvješće Ministarstva finansija za 2013. godinu*, стр. 30-31).

На овом месту, вредно је споменути и следеће. Поред пада учешћа ПДВ прихода у 2007. години, исте године је опао и *CPI*, а дошло је и до јачања националне валуте, тј. куне. Ова три запажања заједно могла би представљати потенцијално занимљиво подручје истраживања.

Од свих република бивше Југославије, Словенија је прва ушла у ЕУ и може се, на одређен начин, назвати њеним староседеоцем. У циљу анализе даје се табела 4.

Табела 4.

Укупни приходи и приходи по основу ПДВ-а у Словенији

Година	Укупни приходи у мил. € са <i>CPI</i>	ПДВ у мил. € са <i>CPI</i>	<i>CPI</i>	% ПДВ/Укупни приходи
2005.	-	-		-
2006.	-	-		-
2007.	13.519,39	2.805,67	1,036	20,75
2008.	14.512,03	2.974,93	1,057	20,50
2009.	14.279,48	2.812,69	1,009	19,70
2010.	14.532,45	2.888,89	1,018	19,88
2011.	14.717,37	2.939,49	1,018	19,97
2012.	14.619,02	2.831,41	1,026	19,37
2013.	14.467,75	2.975,50	1,018	20,57

Извор: *Konsolidirana bilanca javnega financiranja 1992-2015*.

Подаци о *CPI* преузети са: http://pxweb.stat.si/pxweb/Dialog/varval.asp?ma=0400605S&ti=&path=../Database/Ekonomsko/04_cene/04006_ICZP/&lang=2

Напомена: Словенија је увела ПДВ 2006. године, с почетком примене од 2007. године

И у случају Словеније се може запазити пад укупних и ПДВ прихода у 2009. и 2012. години, који је последица општих економских кретања, тј. кризе. Међутим, треба скренути пажњу на раст ПДВ прихода у 2013. години. Наиме, 2013. године је извршено подизање и опште и посебне стопе, па је то можда и најважнији узрок раста удела ПДВ-а у укупним приходима.

Разлози зашто анализа фискалног значаја ПДВ-а у Словенији није била тако детаљна као у случају Србије и Хрватске је недостатак материјала на основу којег би се могли дати адекватни закључци. Аутор је учинио све напоре да дописним путем прикупи што више материјала, без физичког одласка на изворе информација, међутим, то није било изводљиво.

Од остале три земље, Македонија је најраније увела ПДВ. Да би се потпуније сагледала ситуација у Македонији, послужиће Табела 5.

Табела 5

Укупни приходи и приходи по основу ПДВ-а у Македонији у еврима и денарима

Година	Укупни приходи у мил. денара са <i>CPI</i>	ПДВ у мил. денара са <i>CPI</i>	<i>CPI</i>	% ПДВ/Укупни приходи	Укупни приходи у €	ПДВ у мил. €	Девизни курс
2005.	100.375,12	26.947,26	1,005	26,85	1.645,74	441,82	61,2958
2006.	100.817,83	26.394,38	1,032	26,18	1.700,38	445,17	61,1885
2007.	116.918,87	32.220,92	1,023	27,56	1.954,90	538,74	61,1838
2008.	125.956,60	33.400,74	1,083	26,52	2.226,56	590,43	61,2654
2009.	129.534,27	35.456,65	0,992	27,37	2.097,15	574,04	61,2728
2010.	130.068,90	37.100,39	1,016	28,52	2.148,24	612,76	61,5150
2011.	132.017,32	40.639,08	1,039	30,78	2.229,29	686,25	61,5289
2012.	133.662,15	37.240,08	1,033	27,86	2.243,98	625,20	61,5303
2013.	136.446,50	38.750,00	1,028	28,40	2.277,67	646,85	61,5835

Извор: http://www.finance.gov.mk/files/u9/Bilten_jan_2014.pdf, стр. 44Девизни курс преузет са: http://www.nbrm.mk/WBStorage/Files/Statistika_Bilten_Q4_tabelni_devizen_sektor_2014_m.xlsx, Табела 34Подаци о *CPI* преузети са: <http://makstat.stat.gov.mk/pxweb2007bazi/Database/Статистика%20по%20области/Цени/Индекси%20на%20трошоци%20на%20животот/Индекси%20на%20трошоци%20на%20животот.asp>

У случају Македоније издваја се неколико важних момената.

Иако су укупни приходи и приходи по основу ПДВ-а номинално пали у 2009. години, због истовременог великог пада *CPI*-ја уочава се њихов раст у денарима. Пад ових прихода најбоље се може сагледати уколико се погледају износи у еврима. Сами разлози оваквог кретања су очити, због већ спомињане економске кризе. Разлози пада ПДВ прихода у 2012. години су последица другог таласа кризе. Међутим, оно што привлачи пажњу је кретање ПДВ прихода у 2006. години. Иако је изражен њихов пад кад се погледа износ у денарима, због истовременог јачања вредности денара, уочава се раст ових прихода у еврима, али остаје отворено питање процентуалног пада учешћа ПДВ прихода у укупним приходима. Разлози пада овог учешћа леже у лакшем пореском третману комуналних услуга, семенских материјала у пољопривреди, ђубрива, средства за заштиту биља, фолије и пластике у пољопривреди и пољопривредне механизације (подаци о наведеним законским изменама добијени су у директном контакту са македонским Министарством финансија - *Министерство за финансии*).

Претпоследња анализирана земља, уједно и површински најмања од свих земаља бивше Југославије, је Црна Гора. За анализу фискалног значаја ПДВ-а у Црној Гори, послужиће табела 6.

Табела 6

Укупни приходи и приходи по основу ПДВ-а у Црној Гори

Година	Укупни приходи у мил. € са <i>CPI</i>	ПДВ у мил. € са <i>CPI</i>	<i>CPI</i>	% ПДВ/Укупни приходи
2005.	-	-	-	-
2006.	843,54	267,54	1,021	31,72
2007.	1.082,82	377,33	1,042	34,85
2008.	1.178,75	402,99	1,092	34,19
2009.	1.130,82	358,59	1,034	31,71
2010.	1.134,40	362,37	1,005	31,94
2011.	1.090,96	378,97	1,035	34,74
2012.	1.076,87	340,74	1,041	31,64
2013.	1.208,56	419,96	1,022	34,75

Извор: <http://www.mf.gov.me/rubrike/prezentacije/144811/SAOPsTENJE-GDDS-tabela-sa-fiskalnim-i-podacima-o-javnom-dugu.html>. Подаци о *CPI* преузети са www.monstat.org
Напомена: Евиденција о приходима и расходима буџета се води од 2006. јер је тад Црна Гора стекла самосталност

И у случају Црне Горе бележи се пад укупних и ПДВ прихода у годинама економске кризе. У случају учешћа ПДВ-а у укупним приходима он је посебно изражен кад се погледа период 2012/2011. година и износи 3,10%, док је у периоду 2009/2008. година он износио 2,48%. Раст ПДВ-а од 3,11% у 2013. години је последица повећања опште стопе са 18 на 19%. У разлоге пада укупних прихода у 2011. години се за потребе овог истраживања неће улазити.

На крају анализе фискалног значаја ПДВ-а, у табели 7 приказани су подаци за Босну и Херцеговину.

Табела 7

Укупни приходи и приходи по основу ПДВ-а у Босни и Херцеговини

Година	Укупни приходи у мил. КМ са <i>CPI</i>	ПДВ у мил. КМ са <i>CPI</i>	<i>CPI</i>	% ПДВ/Укупни приходи	Укупни приходи у мил. €	ПДВ у мил. €
2005.	-	-	-	-	-	-
2006.	8.090,84	2.318,76	1,0613	28,66	4.390,18	1258,19
2007.	9.687,31	2.826,56	1,0150	29,18	5.027,38	1466,89
2008.	10.149,30	2.903,85	1,0743	28,61	5.574,66	1594,99
2009.	10.382,13	2.838,63	0,9962	27,34	5.288,05	1445,83
2010.	10.636,72	2.933,95	1,0212	27,58	5.553,95	1531,96
2011.	10.954,87	3.035,99	1,0367	27,71	5.806,77	1609,26
2012.	11.229,04	3.099,23	1,0205	27,60	5.859,16	1617,14
2013.	11.418,76	3.105,78	0,9991	27,20	5.832,89	1586,48

Извор: http://www.cbbh.ba/index.php?id=30&lang=sr&table=godisnji_operativni_izvjestaj_bih, Министарство финансија Републике Српске. Подаци о *CPI* преузети са: <http://www.bhas.ba>
Напомена: девизни курс €/КМ је фиксан и износи 1,955830 КМ за евро. БиХ је увела ПДВ 2006. године

У случају Босне и Херцеговине се издвајају два „таласа” пада учешћа ПДВ-а, и то 2008-2009, као и 2011-2013. године. Објашњење овог феномена (у случају 2011. године) може се потражити у томе што криза траје све време почев од 2008. године. Јер, од увођења ПДВ-а до краја посматраног периода није било значајнијих измена пореске регулативе. Такође се да приметити да су укупни приходи, изражени у националној валути, све време расли, док се код износа у еврима бележи њихов пад 2009. и 2013. године (тад је опао и *CPI* иако се пад *CPI*-ја уочава и у 2007. години). Код ПДВ-а је овај пад, кад се погледају износи у еврима, приметан у истим годинама као и у случају укупних прихода, док је, кад се погледају износи у националној валути, он очигледан у 2009. години.

На основу презентираних табела се може запазити следеће.

Постоје три „ударне” године, када је приметан највећи пад ПДВ-а у укупним приходима, а то су 2008, 2009. и 2012. година. Од 6 анализираних земаља, 5 земаља је у свакој од ове три године искусило пад ПДВ прихода. Са изузетком Хрватске, током 2008. и 2012. године, све остале земље су биле захваћене падом учешћа ПДВ прихода у укупним приходима, док је у 2009. години изузетак била Македонија. Од година пре кризе, у 2006. години су три земље (Македонија, Хрватска, Србија) биле захваћене овим падом. Од осталих година пажњу заслужује 2013. година, будући да су тада Хрватска, Србија и Босна и Херцеговина искусиле пад учешћа ПДВ прихода у укупним приходима. Поред већ спомињаних случајева великог пада учешћа ПДВ-а у Црној Гори, треба нагласити и пад учешћа ПДВ-а од 2,92% у 2012. у односу на 2011. годину у Македонији.

На крају расправе о фискалном значају ПДВ-а вредно је споменути и једну специфичност Босне и Херцеговине. Босна и Херцеговина је доста дуго имала такав порески систем, где су се порези у Федерацији БиХ и Републици Српској прикупљали одвојено. Такав је случај био и са порезом на додату вредност. Међутим, од 2003. године је прикупљање индиректних пореза подигнуто на централни ниво. То значи да се и порез на додату вредност прикупља на централном нивоу и после, према одређеном кључу, дели на посебне територијалне целине (Федерацију БиХ и Републику Српску). У Босни и Херцеговини чак постоји и посебна институција под називом Управа за индиректно опорезивање, која је уско специјализована само за индиректне порезе. Не улазећи у разлоге због чега је успостављен систем индиректног опорезивања који и данас функционише у Босни и Херцеговини, на овом месту само ће се констатовати да је систем расподеле индиректних пореза заснован на систему кључева (кофицијената), али да је он далеко од правичног. Као коефицијент се узима крајња потрошња, али проблем је што се приходи неједнако расподељују између појединих једи-

ница (тачније, проблем је недостатак политичке воље да се донесу правичне одлуке о расподели и поравнању). У Босни и Херцеговини се појављују проблеми карактеристични за све федерално уређене земље, али лични став аутора овог рада је да ниједно од решења која се нуде за проблеме расподеле прихода у федерално уређеним државама, а која би могла важити и у случају Босне и Херцеговине, није примењиво. Ту се мисли и на систем тзв. дељених пореза, који постоји у Немачкој, као и на системе тзв. двојног ПДВ-а и тзв. компензационог ПДВ-а, при чему се последња два нуде као решења проблема ПДВ-а у Канади.

5. Макроекономски значај пореза на додату вредност

Пре него што се пређе на анализу макроекономског значаја пореза на додату вредност, потребно је дати неколико напомена. Порез на додату вредност учествује у БДП-у на више начина и то кроз његово учешће како у личној, тако и у финалној потрошњи. Објашњење његовог учешћа у личној потрошњи је релативно једноставно. Наиме, лична потрошња има карактер крајње потрошње, што значи да не постоји право на одбитак улазног пореза. Међутим, код финалне потрошње се ствари знатно усложњавају. Ради се о томе да финална потрошња, поред личне, обухвата потрошњу државе, као и потрошњу непрофитних организација које пружају услуге домаћинствима. Код потрошње државе мора се нагласити неколико ствари. Државна потрошња је, по учешћу у финалној потрошњи, одмах иза личне потрошње. Друга специфичност код државне потрошње јесте да постоје и оне активности које се не опорезују.

Као што ће се видети, постоје случајеви када финална потрошња превазилази БДП. Компонента која доводи до оваквих случајева је нето увоз.

Поред чисто макроекономских категорија, потребно је споменути и одређене платнобилансне категорије. Ту се, пре свега, ради о увозу, који је важан показатељ кад се ради о ефикасности ПДВ-а. Ово пре свега што је роба из увоза опорезована први пут на граници, а затим се, кад се пусти у малопродају, додатно опорезује онај део додате вредности који настаје у земљи. Веће учешће увоза у личној потрошњи подразумева и бољу наплату ПДВ-а, јер се роба опорезује одмах на уласку у земљу. Обрнуто, веће обим извоза повлачи и мању пореску основу за прикупљање ПДВ-а, јер је извоз нулто опорезован, што извознику даје право на порески кредит.

На основу изнетог следи да ће анализа макроекономског значаја ПДВ-а ићи у правцу анализе учешћа ПДВ-а у укупном БДП-у и, посебно, у финалној и личној потрошњи. Коначно, биће изведено и процентуално учешће увоза у личној потрошњи.

Табеле 8 и 9 приказују ситуацију у Републици Србији.

Табела 8

Прејлед ПДВ-а и одређених макроекономских и њлајнобилансних катејорија у Рејублици Србији у мил. €

Година	ПДВ	БДП	Лична потрошња	Увоз	Извоз	Финална потрошња
2005.	2.601,97	21.103,30	15.780,98	8.287,00	4.008,86	20.096,15
2006.	2.677,40	24.434,62	18.335,65	10.089,60	5.108,92	23.284,85
2007.	3.319,80	29.451,57	21.788,74	13.451,27	6.382,54	28.034,06
2008.	3.704,42	33.704,52	25.030,30	15.917,15	7.415,97	31.911,79
2009.	3.160,42	30.654,68	23.534,82	10.924,15	5.977,78	29.576,36
2010.	3.099,38	29.766,28	22.963,24	11.983,58	7.402,53	28.730,30
2011.	3.358,95	33.423,80	25.467,67	13.758,05	8.439,63	31.851,05
2012.	3.248,29	31.683,10	24.110,79	14.028,04	8.394,20	30.307,35
2013.	3.364,28	34.262,95	25.504,81	14.692,70	10.540,26	31.884,78

Извор: РЗС, <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/tabele/2015%20mart/Tabela%203%20Kon-solidovani%20bilans%20drzave.xlsx>, http://www.nbs.rs/internet/cirilica/80/platni_bilans.html и израчунавања аутора

Из презентираних података могу се уочити одређене заједничке карактеристике посматраних категорија, али и одређене специфичности. Са изузетком увоза и извоза, код свих осталих категорија се као године у којима је долазило до осцилација појављују 2009, 2010. и 2012. година, што је и логично, будући да је тада криза била најјача. Међутим, код увоза и извоза ствари стоје мало другачије. Заједничко за обе платнобилансне категорије је да је долазило до осцилација у 2009. години, али су код извоза приметне и осцилације у 2012. години. Ово се неминовно одражава и на учешће ПДВ-а у БДП-у и појединим његовим категоријама, а ти подаци су приказани у табели 9.

Табела 9

Учешће ПДВ-а у одабраним макроекономским и њлајнобилансним катејоријама и учешће увоза у личној њирошњи у Рејублици Србији

Година	% Учешће ПДВ/БДП	% Учешће ПДВ/Лична потрошња	% Учешће увоз/Лична потрошња	% Учешће ПДВ/Финална потрошња
2005.	12,33	16,49	52,51	12,95
2006.	10,96	14,60	55,03	11,50
2007.	11,27	15,24	61,73	11,84
2008.	10,99	14,80	63,59	11,61
2009.	10,31	13,43	46,42	10,69
2010.	10,41	13,50	52,19	10,79
2011.	10,05	13,19	54,02	10,55
2012.	10,25	13,47	58,18	10,72
2013.	9,82	13,19	57,61	10,55

Извор: РЗС, <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/tabele/2015%20mart/Tabela%203%20Kon-solidovani%20bilans%20drzave.xlsx>, http://www.nbs.rs/internet/cirilica/80/platni_bilans.html и израчунавања аутора

Као што се могло и претпоставити, поред већ спомињаних осцилација почев од 2008. године и касније, учешће ПДВ-а у БДП-у, финалној и личној потрошњи је опало и у 2006. години. Међутим, оно што привлачи пажњу је учешће увоза у личној потрошњи. Иако је, као што се могло видети из претходне табеле, увоз опао само у 2009. години, учешће увоза у личној потрошњи је опало и у 2013. години. Разлог би се могао тражити у чињеници што је раст увоза у периоду 2013/2012. година био мањи у односу на раст личне потрошње у истом периоду.

Прикупљени и приказани подаци у осталим републикама бивше Југославије, исказани у табелама 10, 12, 14, 16 и 18, као и њихова систематизирана анализа у табелама 11, 13, 15, 17 и 19, јасно осликавају одређене разлике и сличности у привредама тих земаља, као и њихову економску (не)моћ. Када би се они детаљније и пажљивије анализирали, дошло би се до веома занимљивих закључака и сазнања. Прикупљени подаци у табели 10 и на основу њих изведене анализе у табели 11 за подручје Црне Горе јасно приказују сву привредну турбулентност анализираног периода.

Табела 10

Прејед ПДВ-а и одређених макроекономских и билансних категорија у Црној Гори у мил. €

Година	ПДВ	БДП	Лична потрошња	Увоз	Извоз	Финална потрошња
2005.	-	-	-	-	-	-
2006.	273,16	2.149,00	1.660,95	1.428,16	462,00	2.241,00
2007.	393,17	2.680,47	2.368,96	2.027,79	483,43	2.908,30
2008.	440,06	3.085,62	2.814,82	2.475,66	450,39	3.512,93
2009.	370,78	2.980,97	2.503,70	1.617,89	296,31	3.165,13
2010.	364,18	3.054,41	2.553,67	1.623,79	356,63	3.212,80
2011.	392,24	3.234,06	2.667,37	1.782,79	476,55	3.362,68
2012.	354,71	3.148,86	2.631,97	1.781,06	391,86	3.311,08
2013.	429,20	3.327,08	2.712,00	1.724,34	395,71	3.372,19

Извор: <http://www.mf.gov.me/rubrike/prezentacije/144811/SAOPsTENJE-GDDS-tabela-sa-fiskalnim-i-podacima-o-javnom-dugu.html>, http://www.cb-cg.org/index.php?mn1=statistika&mn2=ekonomski_odnosi_sa_inostranstvom&mn3=platni_bilans, <http://www.monstat.org/cg/page.php?id=19&pageid=19>

Напомена: Црна Гора води евиденцију о консолидованим билансима државе од 2006. године.

Из презентираних табела се може уочити неколико ствари.

Осцилације у вредностима код посматраних категорија су почеле 2008. године, а нарочито су се интензивирале од 2009. године. Међутим, ове

осцилације су, код неких категорија, имале специфичну динамику. Иако су за све категорије заједничке године 2009. и 2012, пад ПДВ-а се учачава и у 2010. години, док се, код платнобилансних категорија, као карактеристичне године издвајају 2013. година за увоз и 2008. година за извоз.

У табели 11 се даје анализа учешћа ПДВ-а у појединим макроекономским агрегатима, као и анализа учешћа увоза у личној потрошњи.

Табела 11

Учешће ПДВ-а у одабраним макроекономским и њанобилансним категоријама и учешће увоза у личној потрошњи у Црној Гори

Година	% Учешће ПДВ/ БДП	% Учешће ПДВ/ Лична потрошња	% Учешће увоз/ Лична потрошња	% Учешће ПДВ/ Финална потрошња
2005.	-	-	-	-
2006.	12,71	16,45	85,98	12,19
2007.	14,67	16,60	85,60	13,52
2008.	14,26	15,63	87,95	12,53
2009.	12,44	14,81	64,62	11,71
2010.	11,92	14,26	63,59	11,34
2011.	12,13	14,70	66,84	11,66
2012.	11,26	13,48	67,67	10,71
2013.	12,90	15,83	63,58	12,73

Извор: <http://www.mf.gov.me/rubrike/prezentacije/144811/SAOPsTENJE-GDDS-tabela-sa-fiskalnim-i-podacima-o-javnom-dugu.html>, http://www.cb-cg.org/index.php?mn1=statistika&mn2=ekonomski_odnosi_sa_inostranstvom&mn3=platni_bilans, <http://www.monstat.org/cg/page.php?id=19&pageid=19> и израчунавања аутора

Ако се погледају колоне о учешћу ПДВ-а у БДП-у, личној и финалној потрошњи, оно што прво упада у очи је пад у периоду 2008-2010. године. Други период када је долазило до осцилација код ових учешћа је 2012. година. Међутим, код учешћа увоза у личној потрошњи ствари стоје мало другачије. Заједнички период за сва 4 индикатора је 2009-2010. године, али се код учешћа увоза у личној потрошњи, као проблематичне, појављују и 2007. и 2013. година. Објашњење овога би се могло потражити, са једне стране, у мањем расту увоза у односу на раст личне потрошње у 2007. у односу на 2006. годину, док би, са друге стране, био пад увоза у 2013. у односу на 2012. годину, уз истовремени раст личне потрошње у истом периоду (погледати Табелу 10).

Исказане податке о кретању ПДВ-а у Босни и Херцеговини, у девето-годишњем периоду, као и њихово систематизовање по одређеним макроекономским и платнобилансним категоријама, као што ће се видети у на-

редним двама табелама, карактерише уједначеност (уз благи раст у другом делу анализираног периода) фискалних захватања и кретања БДП-а, што јасно упућује на закључак о значајној стагнацији привредног раста за све то време.

Табела 12

Прејлед ПДВ-а и одређених макроекономских и илаинобилансних катеорија у Босни и Херцеовини у мил. €

Година	ПДВ	БДП	Лична потрошња	Увоз	Извоз	Финална потрошња
2005.	-	-	-	-	-	-
2006.	1.258,19	10.814,50	9.236,13	5.822,99	2.640,46	11.399,36
2007.	1.466,89	11.927,18	9.879,15	7.106,06	3.035,33	12.386,07
2008.	1.594,99	13.340,13	11.121,58	8.330,23	3.431,63	14.097,39
2009.	1.445,83	13.196,67	10.699,93	6.317,10	2.828,06	13.752,68
2010.	1.531,96	13.235,08	10.887,39	6.961,87	3.627,87	13.969,86
2011.	1.609,26	13.701,51	11.211,27	7.938,03	4.203,90	14.402,64
2012.	1.617,14	13.962,35	11.420,98	7.798,71	4.017,71	14.639,75
2013.	1.586,48	14.300,50	11.511,99	7.756,19	4.284,77	14.703,41

Извор: http://www.cbbh.ba/index.php?id=30&lang=sr&table=godisnji_operativni_izvjestaj_bih, Министарство финансија Републике Српске, http://www.bhas.ba/tematskibilteni/GDP_2005-2013_001_01_bh.pdf, http://www.bhas.ba/saopstenja/2008/GDP_2008_001_02.pdf, www.cbbh.ba и израчунавања аутора

Из презентираних табела може се закључити да су све осцилације настале управо током периода кад је криза била најјача. То се, у првом реду, односи на 2009. годину, када су све посматране варијабле имале осцилације. Истина, у погледу 2012. и 2013. године, специфично је то што је у свакој од ове две године само неколицина варијабли била захваћена и то: у 2012. години извоз и увоз, док су у 2013. години осцилације имали ПДВ приходи и увоз. Ово се у великој мери одразило и на индикаторе презентираних у табели 13, чија анализа следи у наставку.

Табела 13

Учешће ПДВ-а у одабраним макроекономским и илајнобилансним категоријама и учешће увоза у личној потрошњи у Босни и Херцеговини

Година	% Учешће ПДВ/БДП	% Учешће ПДВ/Лична потрошња	% Учешће увоз/Лична потрошња	% Учешће ПДВ/Финална потрошња
2005.	-	-	-	-
2006.	11,63	13,62	63,05	11,04
2007.	12,30	14,85	71,93	11,84
2008.	11,96	14,34	74,90	11,31
2009.	10,96	13,51	59,04	10,51
2010.	11,58	14,07	63,94	10,97
2011.	11,75	14,35	70,80	11,17
2012.	11,58	14,16	68,28	11,05
2013.	11,09	13,78	67,37	10,79

Извор: http://www.cbbh.ba/index.php?id=30&lang=sr&table=godisnji_operativni_izvjestaj_bih, Министарство финансија Републике Српске, http://www.bhas.ba/tematskibilteni/GDP_2005-2013_001_01_bh.pdf, http://www.bhas.ba/saopstenja/2008/GDP_2008_001_02.pdf, www.cbbh.ba и израчунавања аутора

Као што се може запазити, највеће осцилације су се дешавале у 2009, 2012. и 2013. години. Следећа по интензитету је 2008. година, када су три од четири индикатора показивала осцилације. Ово и не чуди будући да је већ 2008. године почела криза. Међутим, занимљиво је запажање да је једино учешће увоза у личној потрошњи 2008. године порасло.

У посматрању и анализирању добијених података о кретању ПДВ-а и осталих категорија исказаних у табелама 14 и 15, стиче се утисак да је хрватска привреда платила високу цену прилагођавања, као и испуњавања постављених услова за улазак у ЕУ. У исто време, рађена је доста брза и неконтролисана приватизација најважнијих привредних субјеката у свим привредним гранама. Такав транзициони период значајно је успорио готово сваки привредни раст, а вештачки подигнут стандард и одређена захваћања новчаних средстава из европских фондова, давали су само привидну слику привредне стабилизације. Илустрација таквог стања најбоље се може уочити кроз константан дугогодишњи пад фискалних прихода и БДП-а.

Табела 14

Прејлед ПДВ-а и одређених макроекономских и илаинобилансних катеорија у Хрвајској у мил. €

Година	ПДВ	БДП	Лична потрошња	Увоз	Извоз	Финална потрошња
2005.	4.357,18	36.033,76	21.412,79	13.702,02	6.063,99	28.537,18
2006.	4.770,24	39.744,64	23.078,36	15.621,03	7.142,35	30.858,36
2007.	5.145,57	43.389,73	25.215,23	17.251,17	7.656,59	33.928,19
2008.	5.718,82	47.543,07	27.402,85	18.774,64	7.979,05	36.765,10
2009.	5.048,04	44.780,98	25.731,66	14.057,33	6.599,06	35.206,57
2010.	5.172,57	44.440,95	25.982,42	14.029,19	8.093,07	35.336,90
2011.	5.073,60	44.219,52	26.165,30	15.125,65	8.744,50	35.379,13
2012.	5.407,77	43.502,17	25.905,59	14.970,33	8.674,04	35.015,25
2013.	5.314,95	43.156,64	25.879,18	15.495,11	8.921,01	34.893,02

Извор: *Konsolidirana opća država*, http://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2014/12-01-01_03_2014h.xls, http://hnb.hr/statistika/statisticki_pregled/h6.xlsx и израчунавања аутора

Из презентираних табела се може уочити следеће.

Почев од 2008. године, БДП је био у сталном паду. Остале величине су показивале периодичне осцилације. Финална и лична потрошња су осцилирале у истим годинама (2009, 2012. и 2013. године). И увоз и извоз су показивали осцилације у 2009. и 2012. години, с тим што је увоз опао и у 2010. години. Што се тиче ПДВ прихода, поред кризе и законских промена које су узроковале пад ПДВ прихода у 2009. и 2013. години, уочава се и пад ПДВ прихода у 2011. години. Разлози пада ПДВ прихода у 2011. години су објашњени раније у раду.

Табела 15

Учешће ПДВ-а у одабраним макроекономским и илаинобилансним катеоријама и учешће увоза у личној пошрошњи у Хрвајској

Година	% Учешће ПДВ/БДП	% Учешће ПДВ/Лична потрошња	% Учешће увоз/Лична потрошња	% Учешће ПДВ/Финална потрошња
2005.	12,09	20,35	63,99	15,27
2006.	12,00	20,67	67,69	15,46
2007.	11,86	20,41	68,42	15,17
2008.	12,03	20,87	68,51	15,56
2009.	11,27	19,62	54,63	14,34
2010.	11,64	19,91	53,99	14,64
2011.	11,47	19,39	57,81	14,34
2012.	12,43	20,87	57,79	15,44
2013.	12,32	20,54	59,87	15,23

Извор: *Konsolidirana opća država*, преузето са: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Konsolidirana%20opca%20drzava%20-%20sijecanj%20-%20rujan%202014.xlsx>, http://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2014/12-01-01_03_2014h.xls, http://hnb.hr/statistika/statisticki_pregled/h6.xlsx и израчунавања аутора

Ако се гледају индикатори који се односе на учешће ПДВ-а у одабраним макроекономским категоријама, уочиће се да је пад у 2006. години карактеристичан само за учешће ПДВ-а у БДП-у, док су сви остали индикатори који се односе на ПДВ забележили раст. Све остале године (2007, 2009, 2011. и 2013.) показују исте тенденције свих индикатора који се односе на ПДВ. Међутим, код учешћа увоза у личној потрошњи, ситуација је другачија утолико што су осцилације забележене у оним годинама када је криза била најјача.

Ако се узме у обзир чињеница да је словеначка привреда у оквиру бивше Југославије била најразвијенија и да је таква почела функционисати у новој држави, као и податак да се словеначки улазак у Европску унију десио релативно брзо и мирно, постојали су добри предуслови да економски параметри, који су обухваћени анализом у табелама 16 и 17, буду значајно бољи него што показују исказане вредности. Међутим, и поред почетног капацитета и потенцијала, и таква привреда није била имуна на економске кризе у одређеним интервалима. Скромни извозни капацитети у првим годинама уласка у Европску унију показали су сву слабост једне мале привреде ненавикнуте на тако сурову конкуренцију европског тржишта. Ипак, оно што је карактеристично за словеначку привреду и њене креаторе јесте чињеница да је она доста флексибилна и прилагодљива у периодима кризе, тако да данас функционише релативно складно и стабилно.

Табела 16

Прејлед ПДВ-а и одређених макроекономских и илајинобилансних катгеорија у Словенији у мил. €

Година	ПДВ	БДП	Лична потрошња	Увоз	Извоз	Финална потрошња
2005.	-	-	-	-	-	-
2006.	-	-	-	-	-	-
2007.	2.906,67	35.152,60	17.674,00	20.929,20	19.517,30	35.608,80
2008.	3.144,50	37.951,30	19.141,70	22.144,10	20.030,30	38.682,40
2009.	2.838,01	36.166,30	19.481,70	16.708,00	16.283,00	35.490,30
2010.	2.940,89	36.219,60	19.959,70	19.348,00	18.630,70	35.656,70
2011.	2.992,41	36.868,50	20.299,30	21.978,50	21.042,20	36.131,90
2012.	2.905,03	36.005,90	19.981,20	21.292,20	21.256,10	34.426,30
2013.	3.029,06	36.144,00	19.300,50	20.929,10	21.692,10	33.971,80

Извор: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/tekgib/Bilten_javnih_financ/Konsolidirana_bilanca_javnega_financiranja_1992-2015.xlsx, http://pxweb.stat.si/pxweb/Database/Ekonomsko/03_nacionalni_racun/05_03019_BDP_letni/05_03019_BDP_letni.asp, http://www.bsi.si/pxweb/dialog/Database/slo/serije/03_ekonomski_odnosi/01_placlilna_bilanca/01_placlilna_bilanca.asp

Анализирајући исказане податке у табели, уочава се следеће. ПДВ и БДП показују истоветну динамику кретања, при чему се значајнија колебања уочавају у 2009. и 2012. години. Остале категорије показују специфичну динамику. Поредехи кретање финалне и личне потрошње, примећује се да је лична потрошња пала у периоду 2012-2013. године, док је финална забележила пад и у 2009. години. Ово запажање унеколико изненађује, будући да је најјачи удар кризе био у 2009. години, па се и могло очекивати да лична потрошња и тада опадне. Поредехи кретање увоза и извоза, уочава се да је увоз имао идентично кретање као и финална потрошња, док је извоз опао само 2009. године.

Треба запазити још једну ствар. У 2008. години финална потрошња је превазилазила БДП за 1,93% (што се уочава и у 2007. години, када је финална потрошња превазилазила БДП за 1,30%), али је одмах наредне године овај проценат опао на 98,13%, што представља пад од 3,80%. То је имало ефекта и на кретање индикатора, чија анализа је представљена у табели 17.

Табела 17

Учешће ПДВ-а у одабраним макроекономским и илајнобилансним категоријама и учешће увоза у личној пошрошњи у Словенији

Година	% Учешће ПДВ/БДП	% Учешће ПДВ/ Лична потрошња	% Учешће увоз/ Лична потрошња	% Учешће ПДВ/ Финална потрошња
2005.	-	-	-	-
2006.	-	-	-	-
2007.	8,27	16,45	118,42	8,16
2008.	8,29	16,43	115,69	8,13
2009.	7,85	14,57	85,76	8,00
2010.	8,12	14,73	96,94	8,25
2011.	8,12	14,74	108,27	8,28
2012.	8,07	14,54	106,56	8,44
2013.	8,38	15,69	108,44	8,92

Извор: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/tekgib/Bilten_javnih_financ/Konsolidirana_bilanca_javnega_financiranja_1992-2015.xlsx, http://pxweb.stat.si/pxweb/Database/Ekonomsko/03_nacionalni_racuni/05_03019_BDP_letni/05_03019_BDP_letni.asp, http://www.bsi.si/pxweb/dialog/Database/slo/serije/03_ekonomski_odnosi/01_placilna_bilanca/01_placilna_bilanca.asp и израчунавања аутора

Из презентираних података уочава се да је једина година у којој је долазило до осцилација код свих индикатора 2009. година, што не чуди ако се зна да је тад криза била најјача. Одмах следећа по значају је 2012. година, будући да је тад почео други талас кризе. Међутим, уочава се и пад учешћа ПДВ-а у личној и финалној потрошњи и у 2008. години. Разлози овоме су делимично објашњени у анализи претходне табеле, будући да је те године финална потрошња превазилазила БДП. Са друге стране, пораст ПДВ

прихода у 2008. у односу на 2007. годину је био занемарљив у поређењу са растом личне и, посебно, финалне потрошње.

На овом месту треба дати посебан осврт на још једну ствар. Ако се погледају подаци о учешћу увоза у личној потрошњи, уочиће се да је у свим годинама, изузев у периоду 2009-2010. године учешће увоза у личној потрошњи било преко 100% (посебно у 2007. години). Поредећи ово учешће у 2009. у односу на 2008. годину, уочиће се пад од 29,93%, да би у 2010. години био остварен раст од 11,18%. Овај раст је у 2011. години био нешто већи и износио је 11,33%. Период 2012-2013. године карактерише прво благи пад, а онда скромни раст овог учешћа, али је тај проценат још увек премашивао 100%. Оправдање овога би се могло тражити у паду личне потрошње у периоду 2012-2013. године, док је у 2011. години раст личне потрошње био скроман.

Након распада федералне државе Југославије, којим су установљене јасне граничне линије између република, македонска држава у своју самосталност унела је релативно скромни привредни потенцијал и још скромније природне ресурсе. У новонасталој ситуацији, политичкој олигархији и творцима економске политике није било једноставно да осмисле и креирају одрживи привредни развој. Од значајног корисника средстава из савезног буџета и донација из фондова за развој неразвијених подручја, сада је требало властитим фискалним приходима обезбедити функционисање немале државне администрације и осталих корисника. Из исказаних параметара у табелама 18 и 19 уочљив је минимални раст по свим анализираним категоријама, а у годинама кризе и изразит пад.

Табела 18

Прејлед ПДВ-а и одређених макроекономских и њлајнобилансних катјеорија у Македонији у мил. €

Година	ПДВ	БДП	Лична потрошња	Увоз	Извоз	Финална потрошња
2005.	441,82	5.032,11	3.990,32	2.129,26	1.132,39	4.849,96
2006.	445,17	5.472,25	4.278,47	2.545,83	1.418,22	5.229,33
2007.	538,74	6.094,57	4.673,18	3.220,21	1.866,11	5.737,88
2008.	590,43	6.772,01	5.276,63	3.955,77	2.022,15	6.581,61
2009.	574,04	6.766,82	5.141,71	3.093,39	1.350,89	6.484,20
2010.	612,76	7.108,79	5.311,58	3.513,34	1.981,30	6.670,39
2011.	686,25	7.544,19	5.512,48	4.301,32	2.396,47	6.942,95
2012.	625,20	7.584,93	5.539,95	4.315,06	2.307,20	7.019,03
2013.	646,85	8.111,91	5.832,80	4.228,35	2.370,29	7.269,17

Извор: http://www.finance.gov.mk/files/u9/Bilten_jan_2014.pdf, стр. 44, www.stat.gov.mk/pdf/2014/3.1.14.06.pdf, <http://www.stat.gov.mk/Publikacii/3.4.14.04.pdf>, http://www.nbrm.mk/WBStorage/Files/Statistika_Bilten_Q4_tabeli_nt_devizen_sektor_2014_m.xlsx и израчунавања аутора

Из презентираних података да се уочити неколико ствари. Као заједничка година у којој је долазило до осцилација код свих категорија појављује се 2009. Међутим, ПДВ и извоз опали су и у 2012. години, док се код извоза као друга година у којој је долазило до осцилација појављује 2013. У табели 19. даје се преглед индикатора.

Табела 19

Учешће ПДВ-а у одабраним макроекономским и илаинобилансним категоријама и учешће увоза у личној пошрошњи у Македонији

Година	% Учешће ПДВ/БДП	% Учешће ПДВ/ Лична потрошња	% Учешће Увоз/ Лична потрошња	% Учешће ПДВ/ Финална потрошња
2005.	8,78	11,07	53,36	9,11
2006.	8,14	10,40	59,50	8,51
2007.	8,84	11,53	68,91	9,39
2008.	8,72	11,19	74,97	8,97
2009.	8,48	11,16	60,16	8,85
2010.	8,62	11,54	66,14	9,19
2011.	9,10	12,45	78,03	9,88
2012.	8,24	11,29	77,89	8,91
2013.	7,97	11,09	72,49	8,90

Извор: http://www.finance.gov.mk/files/u9/Bilten_jan_2014.pdf, стр. 44, www.stat.gov.mk/pdf/2014/3.1.14.06.pdf, <http://www.stat.gov.mk/Publikacii/3.4.14.04.pdf>, http://www.nbrm.mk/WBStorage/Files/Statistika_Bilten_Q4_tabeli_nt_devizen_sektor_2014_m.xlsx и израчунавања аутора

За индикаторе са учешћем ПДВ-а може се очекивати да се као година са осцилацијама појави 2006. година, будући да је у тој години, као што је речено у претходном делу рада, дошло до законских промена у погледу регулативе добара и услуга које се опорезују нижом стопом. 2009, 2012. и 2013. година, као године које су заједничке свим индикаторима, не треба да чуде, јер је управо у тим годинама криза била најјача. Међутим, уочава се да је и 2008. година заједничка за све индикаторе, изузев за индикатор који показује процентуално учешће увоза у личној потрошњи. Разлог пада учешћа индикатора који су у вези са ПДВ-ом би могао бити тај што је већ 2008. године почела криза, иако подаци из табеле 18 тако не показују. Други потенцијални узрок могао би бити значајнији раст потрошње оних добара која су ослобођена пореза, или која се опорезују нижом стопом. Трећи узрок могао би бити повећани увоз опреме која је плаћена из донација. Елаборација узрока ових тенденција за 2008. годину била би врло опсежна и зато овом приликом о томе неће бити речи.

6. Фискални значај акциза

Други по значају порез на потрошњу су акцизе. Акцизе представљају посебан (селективни) порез на потрошњу. У савременим пореским системима акцизе производе (доносе) изненађујући износ прихода, скоро колико и општи порези на потрошњу као што је ПДВ. Будући да се акцизни производи опорезују и општим порезом на потрошњу, поставља се питање како поставити законску регулативу ова два пореза да они удовоље захтеву ефикасности и захтеву минимизирања трошкова придржавања. Берд и Гендрон кажу да само алкохол, дуван, моторна возила и гориво доносе довољно прихода да би били опорезовани акцизама. Будући да се ради о релативно малом броју производа, као једно од значајних питања се појављује еластичност тражње за тим производима. Уколико је тражња за одређеним производом еластичнија, утолико ће и потрошња расти, а самим тим ће бити и већи приходи. Без обзира да ли су увезена или произведена у земљи, ова добра би требало бити опорезована на специфичној уместо на *ad valorem* бази, на нивоима који су тако постављени да, у исто време, доносе одређене приходе, као и да ублаже или избегну негативне екстерналије узроковане њиховом потрошњом. Уколико се „комбинована” стопа ПДВ-а и акциза покаже сувише високом, стопа акциза би била снижена. Међутим, уколико су стопе акциза тако постављене да избегну или ублаже негативне екстерналије које су изазване потрошњом акцизних производа, нема потребе ни за каквим прилагођавањем ових стопа. Најлогичнији третман би био да се ограничи примена селективних акцизних пореза на неколико добара која би даље била подложна опорезивању ПДВ-ом, укључујући акцизе и царине у ПДВ базу. ПДВ обвезници који купују та добра би добили право на улазни ПДВ кредит који би се ставио у однос са њиховом ПДВ обавезом, тј. ПДВ дугом на њихове продаје. Предузећа која производе акцизне производе била би у могућности да одбију улазни ПДВ од ПДВ дуга на њихове продаје. Међутим, као основни проблем се појављује опорезивање оних добара која имају вишеструку намену, попут моторних возила. Наиме, таква добра могу бити коришћена и за приватне и за пословне потребе, па их треба пажљиво размотрити (прилагођено према: Bird, Gendron, 2007, pp. 135-137).

Табеле 20 и 21 приказују фискални значај акциза.

Табела 20

Приходи од акциза у периоду 2005-2013. године у земљама бивше Југославије у мил. €

Година	Србија	Босна и Херцеговина	Хрватска	Словенија	Црна Гора	Македонија
2005.	858,84	-	1.478,25	-	-	191,66
2006.	1032,58	440,38	1.579,26	-	72,38	198,96
2007.	1233,06	469,09	1.658,76	1.157,85	94,54	216,81
2008.	1352,36	478,88	1.644,03	1.213,25	120,30	233,02
2009.	1434,58	507,79	1.498,58	1.415,00	128,68	237,19
2010.	1476,73	598,30	1.643,14	1.439,19	134,26	242,64
2011.	1676,79	647,98	1.508,57	1.462,41	143,38	252,13
2012.	1600,82	667,44	1.490,75	1.560,27	151,77	269,72
2013.	1809,85	647,84	1.542,60	1.490,70	161,45	259,65

Извор: http://www.cbbh.ba/index.php?id=30&lang=sr&table=godisnji_operativni_izvjestaj_bih, <http://www.mf.gov.me/rubrike/prezentacije/144811/SAOPsTENJE-GDDS-tabela-sa-fiskalnim-i-podacima-o-javnom-dugu.html>, http://www.finance.gov.mk/files/u9/Bilten_jan_2014.pdf, стр. 44, Консолидовани биланс опште државе, Konsolidirana орса држава, Konsolidirana bilanca javnega financiranja 1992-2015, извештаји Министарства финансија Републике Српске

Из презентираних табела да се уочити следеће.

У већини земаља су као године у којима је долазило до осцилација означене године кад је криза била најјача. Међутим, из наредне табеле ће се видети да процентуално учешће прихода од акциза показује мало другачију динамику, што је донекле у несагласју са овим закључцима.

Табела 21

Учешће прихода од акциза у укупним приходима у периоду 2005-2013. године у земљама бивше Југославије

Година	Србија	Босна и Херцеговина	Хрватска	Словенија	Црна Гора	Македонија
2005.	9,84	-	10,61	-	-	11,65
2006.	9,98	10,03	10,30	-	8,40	11,70
2007.	9,82	9,33	9,60	8,27	8,38	11,09
2008.	9,64	8,59	8,81	7,91	9,35	10,47
2009.	11,76	9,60	8,59	9,82	11,01	11,31
2010.	12,44	10,77	9,68	9,73	11,78	11,29
2011.	13,12	11,16	9,12	9,76	12,70	11,31
2012.	12,89	11,39	8,88	10,40	13,54	12,02
2013.	13,95	11,11	9,28	10,12	13,07	11,40

Извор: http://www.cbbh.ba/index.php?id=30&lang=sr&table=godisnji_operativni_izvjestaj_bih, <http://www.mf.gov.me/rubrike/prezentacije/144811/SAOPsTENJE-GDDS-tabela-sa-fiskalnim-i-podacima-o-javnom-dugu.html>, http://www.finance.gov.mk/files/u9/Bilten_jan_2014.pdf, стр. 44, Министарство финансија Републике Српске, Консолидовани биланс опште државе, Konsolidirana орса држава, Konsolidirana bilanca javnega financiranja 1992-2015. и израчунавања аутора

Напомена: ради доследности, у појединим земљама анализа акциза не обухвата 2005. и(ли) 2006. годину, јер тада није био присутан фискални ефекат ПДВ-а, или није постојала прецизна евиденција о приходима (у Босни и Херцеговини је то случај са 2006. годином, у Словенији са 2006. и 2007. годином).

Поредећи кретање процентуалног учешћа акциза са кретањем апсолутног учешћа датим у табели 20, може се уочити неколико недоследности. Наиме, из табеле 20 види се да је пад апсолутног учешћа изражен у оним годинама кад је криза била најјача, док проценти дати у табели 21 показују да је у свим земљама у 2007. години долазило до пада процентуалног учешћа акциза у укупним приходима, а у Босни и Херцеговини и Хрватској је овај пад изражен и у 2006. години. Штавише, у Босни и Херцеговини и Хрватској се први „талас” пада овог учешћа уочава у периоду 2006-2008, односно 2006-2009. године. Будући да би анализа узрока овог пада превазилазила оквире овог рада, сада ће се дати само пар претпоставки о могућим узроцима. На првом месту, ту је привредни циклус. Други узрок могао би бити пореска регулатива, будући да су акцизе дуго присутне у пореским системима свих земаља, па се и могло очекивати да је динамика промене пореских прописа велика. Као трећи узрок могла би се означити структура увозне компоненте платног биланса, док би четврти узрок могао бити структура потрошње (како личне, тако и финалне).

Ако се погледају подаци из консолидованих биланса анализираних земаља, уочиће се да у структури акциза, највећи значај имају акцизе на нафтне деривате, потом акцизе на дуванске прерађевине и, на крају, акцизе на алкохол. У пореским системима анализираних земаља, поред ове три групе акциза се појављују и друге врсте, које имају мањи значај.

Закључак

Порез на додату вредност, као значајан инструмент фискалне и економске политике, у великој мери доприноси како остваривању буџетских, тако и макроекономских циљева. Величина прикупљених ПДВ прихода у великој мери зависи од личне потрошње, мада има и других активности државе, у структури финалне потрошње, које се опорезују. Ако се погледају консолидовани биланси анализираних држава, уочиће се да његов допринос пуњењу буџета износи од 25 до 30% (са изузетком Словеније, у којој је овај удео скромнији). Уколико се погледају консолидовани биланси Словеније за наведени период, уочиће се да главнину прихода представљају социјална давања, што објашњава оваква кретања.

Сразмерно, са једне стране, њиховом учешћу у структури укупних прихода, а са друге њиховој пореској основици, приметно је да акцизе још скромније него ПДВ доприносе пуњењу буџета. Овде треба истаћи да поједине земље имају развијене оне индустријске гране у којима се производе акцизни производи. Да се приметити и да обухват акцизних добара знатно варира од државе до државе (најдетаљнији је у државама чланицама Европске уније, док је најужи у Србији и Македонији). У погледу обима прихода који доносе поједине врсте акциза, важно је истаћи да ту доминирају акцизе на нафтне деривате и дуванске прерађевине.

На крају, вредно је споменути и следеће. Као што се могло видети, приходи по основу ПДВ-а су углавном падали у годинама кад је криза била најјача, док је са акцизама ствар мало другачија. Наиме, очигледно је постојао неки привредни циклус који је узроковао да у 2007. години у свим државама опадну приходи од акциза. Занимљиво је да су 4 од укупно 6 држава у истој тој години искусиле и пад *CPI*-ја. Иако се то не види из табеларних приказа, у 2008. години је код великог броја анализираних земаља опало учешће акциза у БДП-у.

Литература

- Tait, A.A. (1988). *Value Added Tax-International Practice and Problems*. Washington: International Monetary Fund.
- Bird, R.M. & Gendron, P.P. (2007). *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge: University Press.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.P. & Summers, V. (2001). *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund.
- Савић С. (2010). *Компаративна анализа ПДВ-пример Србије и земаља ЕУ*. Необјављени мастер рад. Суботица: Економски факултет
- Нови порески систем Републике Србије*. (1991). Београд: Економски институт
- Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1*. Uradni list RS, št. 117/06 z dne 16. 11. 2006
- Zakon o spremembi Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1A*. Uradni list RS, št. 33/09 z dne 30. 4. 2009
- Zakon o spremembi in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1B*. Uradni list RS, št. 85/09 z dne 30. 10. 2009
- Zakon o spremembi in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1C*. Uradni list RS, št. 85/10 z dne 29. 10. 2010
- Zakon o dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1D*. Uradni list RS, št. 18/11 z dne 15. 3. 2011
- Zakon o spremembi in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1E*. Uradni list RS, št. 78/11 z dne 5. 10. 2011

- Zakon o spremembah Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1F.* Uradni list RS, št. 38/12 z dne 25. 5. 2012
- Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1G.* Uradni list RS, št. 83/12 z dne 6. 11. 2012
- Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1H.* Uradni list RS, št. 86/14 z dne 1. 12. 2014
- Zakon za данокоџи на догадена вредноџи (џречисџиен џекџи),* Службен весник на РМ, бр. 177 од 01.12.2014 година, преузето са: http://www.finance.gov.mk/files/u8/zakon_ddv_precisten.pdf (Приступљено: 10.2.2015.)
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost,* Službeni glasnik BiH, broj 09/05, преузето са: http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/bos/Porezi/PDV/Zakon_o_PDV.pdf (Приступљено: 10.2.2015.)
- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrijednost,* Službeni glasnik BiH, broj 35/05, преузето са: http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/bos/Porezi/PDV/Zakon_o_izmjenama_i_dopunama_ZPDV_35-05.pdf (Приступљено: 10.2.2015.)
- Zakon o dopunama Zakona o porezu na dodatu vrijednost,* Službeni glasnik BiH, broj 100/08, преузето са: <http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/bos/BOS%20Zakon%20izmjene%20PDV%20100%2008.pdf> (Приступљено: 10.2.2015.)
- Zakon o porezu na dodatu vrijednost (Prečišćen tekst),* Sl. list RCG, br. 65/01, 38/02, 72/02, 21/03 i 76/05 i Sl. list CG, br. 16/07, 29/13 i 9/15 od 5.3.2015 преузето са: <http://www.mif.gov.me/ResourceManager/FileDownload.aspx?rid=196107&rType=2&file=Zakon%20o%20porezu%20na%20dodatu%20vrijednost.doc> (Приступљено: 10.2.2015.)
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost (pročišćeni tekst zakona),* Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, преузето са: <http://www.zakon.hr/z/186/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost> (Приступљено: 10.2.2015.)
- Zakon o porezu na dodatu vrednost,* Službeni glasnik RS, br. 84/04, 86/04 - ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - dr. zakon, 142/14), преузето са: <http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/pravna-lica/pdv/zakon/203/zakon-o-porezu-na-dodatu-vrednost.html> (Приступљено: 10.2.2015.)
- Zakon o uplatama na Jedinствени račun i raspodjeli prihoda,* Službeni glasnik BiH, broj 55/04, преузето са: http://www.uino.gov.ba/download/Dokumenti/Dokumenti/bos/Porezi/Jedinstveni_racun/Zakon_o_jedinstvenom_racunu.pdf (Приступљено: 10.2.2015.)
- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o uplatama na jedinstveni račun i raspodjeli prihoda.* Službeni glasnik BiH, broj 34/07, преузето са: <http://www.uino.gov.ba/download/2011/Dokumenti/Bos/B%2034%2007.pdf> (Приступљено: 10.2.2015.)
- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o uplatama na jedinstveni račun i raspodjeli prihoda,* Službeni glasnik BiH, broj 49/09, преузето са: <http://www.uino.gov.ba/download/2011/Dokumenti/Bos/B%2049%2009.pdf> (Приступљено: 10.2.2015.)
- Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2006. godinu,* преузето са: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godisnjak2006.pdf> (Приступљено: 5.5.2015.)

- Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2007. godinu*, преузето са: http://www.mfin.hr/adminmax/docs/GODISNJE_IZVJESCE_2007_HR.pdf (Приступљено: 5.5.2015.)
- Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2009. godinu*, преузето са: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godisnje%20izvjesce%20Ministarstva%20financija%202009.pdf> (Приступљено: 5.5.2015.)
- Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2011. godinu*, преузето са: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godisnje%20izvjesce%20MFIN%202011.pdf> (Приступљено: 14.5.2015.)
- Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2012. godinu*, преузето са: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godisnjak%202012.pdf> (Приступљено: 5.5.2015.)
- Godišnje izvješće Ministarstva financija za 2013. godinu*, преузето са: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Godisnjak%202013.pdf> (Приступљено: 5.5.2015.)
- Konsolidirana opća država*, преузето са: <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Konsolidirana%20opca%20drzava%20-%20sijecanj%20-%20rujan%202014.xlsx> (Приступљено: 29.3.2015.)
- Konsolidirana bilanca javnega financiranja 1992-2015*, преузето са: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/tekgib/Bilten_javnih_financ/Konsolidirana_bilanca_javnega_financiranja_1992-2015.xlsx (Приступљено: 28.3.2015.)
- Консолидовани биланс опште државе, преузето са: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/tabele/2015%20mart/Tabela%203%20Konsolidovani%20bilans%20drzave.xlsx> (Приступљено: 20.2.2015.)
- http://www.finance.gov.mk/files/u9/Bilten_jan_2014.pdf (Приступљено: 10.2.2015.)
- <http://www.mf.gov.me/rubrike/prezentacije/144811/SAOPsTENJE-GDDS-tabela-sa-fiskalnim-i-podacima-o-javnom-dugu.html> (Приступљено: 10.2.2015.)
- http://www.cbbh.ba/index.php?id=30&lang=sr&table=godisnji_operativni_izvjestaj_bih (Приступљено: 10.2.2015.)
- http://www.bhas.ba/tematskibilteni/GDP_2005-2013_001_01_bh.pdf (Приступљено: 11.2.2015.)
- http://www.bhas.ba/saopstenja/2008/GDP_2008_001_02.pdf (Приступљено: 10.2.2015.)
- <http://www.stat.gov.mk/pdf/2014/3.1.14.06.pdf> (Приступљено: 10.3.2015.)
- <http://www.stat.gov.mk/Publikacii/3.4.14.04.pdf> (Приступљено: 23.2.2015.)
- http://www.nbs.rs/export/sites/default/internet/latinica/80/realni_sektor/SBRS01.xls (Приступљено: 23.2.2015.)
- http://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2014/12-01-01_03_2014h.xls (Приступљено: 13.3.2015.)
- <http://www.monstat.org/userfiles/file/GDP/GDP-2006.zip> (Приступљено: 7.2.2015.)
- <http://www.monstat.org/userfiles/file/GDP/GDP-%202007.zip> (Приступљено: 9.2.2015.)
- http://www.monstat.org/userfiles/file/GDP/Saopstenje_BDP2008.zip (Приступљено: 9.2.2015.)
- <http://www.monstat.org/userfiles/file/GDP/SAOPSTENJE%20ZA%202009%2013%2009%202011.pdf> (Приступљено: 10.2.2015.)

- http://www.monstat.org/userfiles/file/GDP/GDP%202010_cg.pdf (Приступљено: 10.2.2015.)
- <http://www.monstat.org/userfiles/file/GDP/BDP%202011%20saopstenje.pdf> (Приступљено: 10.2.2015.)
- <http://www.monstat.org/userfiles/file/GDP/2013/saopstenje%2020%2009%202013-finalfinal.pdf> (Приступљено: 10.2.2015.)
- http://www.monstat.org/userfiles/file/GDP/2013/godisnji%20BDP%202013_crnogorska%20ver.pdf (Приступљено: 10.2.2015.)
- http://pxweb.stat.si/pxweb/Database/Ekonomsko/03_nacionalni_racuni/05_03019_BDP_letni/05_03019_BDP_letni.asp (Приступљено: 23.2.2015.)
- http://www.nbs.rs/internet/cirilica/80/platni_bilans.html (Приступљено: 11.2.2015.)
- http://hnb.hr/statistika/statisticki_pregled/h6.xlsx (Приступљено: 6.4.2015.)
- http://www.bsi.si/pxweb/dialog/Database/slo/serije/03_ekonomski_odnosi/01_placilna_bilanca/01_placilna_bilanca.asp (Приступљено: 6.4.2015.)
- http://www.nbrm.mk/WBStorage/Files/Statistika_Bilten_Q4_tabeli_nt_devizen_sektor_2014_m.xlsx (Приступљено: 17.2.2015.)
- http://www.cb-cg.org/index.php?mn1=statistika&mn2=ekonomski_odnosi_sa_inostranstvom&mn3=platni_bilans (Приступљено: 4.4.2015.)
- <http://www.cbbh.ba> (Приступљено: 4.4.2015.)
- <http://www.bsi.si/financni-podatki.asp?MapaId=1229> (Приступљено: 4.4.2015.)
- http://www.hnb.hr/statistika/statisticki_pregled/g10a.xlsx (Приступљено: 12.2.2015.)
- http://www.nbs.rs/export/sites/default/internet/latinica/80/ino_ekonomski_odnosi/SBEOI11.xls (Приступљено: 16.4.2015.)
- <http://economics.ca/2006/papers/0107.pdf> (Приступљено: 10.5.2015.)
- http://fiskalnisanet.rs/doc/ocene-i-misljenja/arhiva/ocena_fs_i_budzeta.pdf (Приступљено: 10.5.2015.)
- <http://www.ijf.hr> (Приступљено: 10.5.2015.)