

POD LUPOM

Reforma sistema kvazifiskalnih dažbina u funkciji unapređenja uslova poslovanja u Srbiji

Milojko Arsić *

Saša Randelović **

Milan Pejić ***

Tokom prethodne decenije realizovane su značajne reforme poreskog sistema u Srbiji kojima su najvažniji poreski instrumenti u velikoj meri usklađeni sa dobrom poreskom praksom u svetu. Poreske stope na najvažnije poreske instrumente su niske, osnovica široka, a izuzeci i oslobođanja umereni. Uprkos tome ocene poreskog sistema Srbije od strane privrednika i međunarodnih organizacija koje se bave procenom uslova poslovanja su krajnje negativne. Jedan od važnih razloga za to je netransparentan sistem kvazifiskalnih dažbina čije promene su pri tome nepredvidive¹. Primena komplikovanog sistema kvazifiskalnih dažbina je skupa za poreske obveznike, a nepredvidljivost njihovih promena generiše poslovne rizike. Osnovni parametri kvazifiskalnih dažbina su često neadekvatno i proizvoljno određeni što ima za posledicu narušavanje principa ekonomske efikasnosti i pravičnosti. Stoga reforme kvazifiskalnih dažbina koje be išle u pravcu njihovog pojednostavljenja i bolje usklađenosti sa principima efikasnosti i pravičnosti predstavljaju važan uslov za unapređenje privrednog ambijenta u Srbiji. Predložene reforme sistema kvazifiskalnih dažbina od strane Vlade predstavljaju značajan korak ka unapređenju privrednog ambijenta, jer se ukidaju brojne neopravdane dažbine, definišu zakonske procedure za uvođenje dažbina u budućnosti, sve dažbine se uključuju u budžet, i dr. Ipak osnovna slabost predloženih reformi je što nisu prihodno neutralne – njima se povećava fiskalni deficit za oko 10 milijardi dinara, što dodatno otežava održivu fiskalnu konsolidaciju. Moguće rešenje je da se paralelno sa reformom kvazifiskalnih dažbina, sprovedu i mere koje bi dovele do povećanja prihoda od poreza na imovini ili da se poveća stopa poreza na dobit na 15%.

Uvod

Poreski sistem Srbije, definisan u širem smislu, karakteriše se postojanjem brojnih kvazifiskalnih dažbina na svim nivoima države. Sistem kvazifiskalnih dažbina je netransparentan, dok su njegove promene nepredvidive, a osnovni parametri dažbina (osnovica, stopa, obveznik i dr.) u nekim slučajevima proizvoljno određeni. Mnoge dažbine ne ulaze u konsolidovani račun trezora, tako da ni ukupan broj dažbina nije izvestan, kao ni njihov ukupni bilansni značaj. Prema istraživanjima NALED-a, u Srbiji postoji blizu 400 kvazifiskalnih dažbina, po osnovu kojih država ubira preko 2% BDP, ali je izvesno da su broj dažbina i njihov bilansni značaj veći. Promene kvazifiskalnih dažbina su često nepredvidljive, a odluke o tome ponekad se donose mimo zakona i uobičajene skupštinske procedure, što smanjuje transparentnost poreskog sistema. Nepredvidljivost i netransparentnost kvazifiskalnih dažbina unosi neizvesnost u poslovanje privrednih subjekata u Srbiji – privredni subjekti nisu sigurni koje sve dažbine bi trebalo da plaćaju, niti kada će se njihove obaveze po osnovu poreza promeniti. Osim toga osnovni parametri kvazifiskalnih dažbina su često neadekvatno definisani pa stoga dovode do distorzija u poslovanju preduzeća i preduzetnika. Visina dažbina ponekad nije srazmerna ekonomskoj snazi obveznika, vrednosti usluge koju dobija korisnik, količini prirodnih resursa koje obveznik koristi ili šteti koju nanosi prirodnoj sredini i u tom slučaju je reč o dažbinama kvazifiskalnog karaktera.

Netransparentan i nestabilan sistem kvazifiskalnih dažbina, uz komplikovane administrativne procedure naplate javnih prihoda su neki od osnovnih razloga zbog kojih je Srbija na međunarodnim listama konkurentnosti, koje

* Ekonomski fakultet i FREN

** Ekonomski fakultet i FREN

*** Fiskalni Savet

¹ U domaćoj javnosti se pod pojmom kvazifiskalne dažbine najčešće podrazumeva čitav skup neporeskih dažbina koje uvodi država na svim nivoima, kada je iznos dažbine veći od vrednosti protivnakanade ili protivusluge. Međutim, problem u sistemu javnih prihoda u Srbiji ne čine samo kvazifiskalne, već i brojne fiskalne dažbine, neporeskog karaktera (njihov preveliki broj, neadekvatna parametrizacija i sl.). S obzirom da je fokus ovog rada na reformi čitavog skupa neporeskih prihoda, a ne samo kvazifiskalnih dažbina, ispravno bi bilo koristiti naziv neporeske dažbine, ali zbog odomaćenosti ovog termina u javnosti, ipak će se koristiti termin kvazifiskalne dažbine.

objavljaju Svetski ekonomski forum i Svetska banaka, loše plasirana, po osnovu karakteristika poreskog sistema. Dodatnu zabunu, naročito kod stranih investitora, kreirala je neadekvatna klasifikacija dažbina, pa su tako neki klasični porezi nazivani naknadama ili taksama. Drugi problem je u tome što su neke naknade i takse određene na znatno višem nivou nego što to odgovara prirodi ovih instrumenata, pa često sadrže znatno, a ponekad i dominantno poresku komponentu. Osim toga, često se uvode slične kvazifiskalne naknade (ista osnovica, isti obveznik) što smanjuje transparentnost poreskog sistema i povećava troškove njegove primene. Navedeni nedostaci su u celini poništili pozitivne efekte niskih poreskih stopa koje se primenjuju u okviru osnovnih poreza (poreza na dobit, PDV).

Stoga reforma sistema kvazifiskalnih dažbina predstavlja jedan od važnih koraka ka unapređenju uslova poslovanja u Srbiji. Cilj takve reforme je stvaranje jednostavnijeg i transparentnijeg poreskog sistema, čije bi promene bile relativno retke i predvidive. Takav poreski sistem bi stvarao manje troškove obveznicima, kako sa stanovišta minimizacije višak poreskog tereta, tako i sa stanovišta troškova njegove primene. Poreski sistem bi bio i pravedniji, jer bi se poreska obaveza bolje uskladila sa ekonomskom snagom obveznika, dok bi naknade i takse preciznije odražavale koristi koje preduzeća ili građani dobijaju od države, ili štetu koje njihove aktivnosti nanose prirodnoj sredini.

Osim toga, reforme sistema kvazifiskalnih dažbina bi trebalo da podrže fiskalnu konsolidaciju, što prvenstveno znači da neto rezultat navedenih reformi treba da bude prihodno neutralan. Pri tome se prihodna neutralnost može postići i na taj način što bi se izgubljeni prihodi koji nastaju usled ukidanja nekih kvazifiskalnih dažbina ili njihovog smanjenja, nadoknadili povećanjem bilansnog značaj postojećih opštih poreza, kao što je porez na imovinu. Prihodna neutralnost reforme sistema kvazifiskalnih dažbina bi se mogla ostvariti i uvođenjem lokalnog poreza na dobit u iznosu do 3%. Uvođenjem lokalnog poreza na dobit od 3% nadoknadili bi se izgubljeni prihodi od firmarine, ali i gubici koji bi nastali po osnovu ukidanja ili smanjenja drugih lokalnih dažbina.

Cilj ovog rada je da se pored analize postojećeg stanja i njegovog uzroka, na sistematičan način definišu osnovni principi funkcionisanja sistema neporeskih i kvazifiskalnih dažbina, koji bi trebalo da predstavljaju okvir za definisanje konkretnih mera za reformu postojećeg sistema kvazifiskalnih dažbina. S obzirom da su određeni koraci u pravcu reforme sistema kvazifiskalnih dažbina već preduzeti od strane Vlade, u ovom radu će se analizirati njihova adekvatnost. Iako su određene mere Vlade objavljene i delimično sprovedene u trenutku završetka izrade ovog rada, značaj principa definisanih u ovom radu ogleda se u tome što će oni i dalje predstavljati okvir za transparentno, efikasno i pravično funkcionisanje sistema kvazifiskalnih dažbina, i kao takvi bi trebalo da budu uzeti u obzir i pri sprovođenju daljih mera koje dovode do promena u funkcionisanju sistema kvazifiskalnih dažbina u Srbiji.

1. Stanje i trendovi

Institucionalne jedinice različitih nivoa vlasti (Republike i lokalne samouprave), javne agencije, regulatorna tela, direkcije, uprave, fondovi i dr. mogu se finansirati iz dve široke grupe izvora prihoda – poreskih i neporeskih. Poreski oblici predstavljaju dominantni deo budžetskih prihoda centralne države i lokalne samouprave, dok se neporeski oblici mogu uvoditi i od strane javnih agencija, regulatornih tela, direkcija, uprava i fondova, kada sačinjavaju njihove tzv. „sopstvene prihode“. U Zakonu o budžetskom sistemu, neporeski prihodi se definišu kao vrsta javnih prihoda koje država prikuplja obaveznim plaćanjima pravnih ili fizičkih lica, uz obavezu izvršenja specijalne usluge tim licima (naknade, takse, dozvole, licence, plaćanja i dr. izdvajanja sredstava po različitim osnovama), uključujući i kazne i penale. Međutim, pored ovako definisanih neporeskih oblika, mogu se uočiti određena davanja koja se ne uklapaju u prethodno navedenu definiciju, ali se formalno uključuju u grupu neporeskih prihoda. To su tzv. kvazifiskalne dažbine, i pod njima se podrazumevaju one forme plaćanja koje u određenoj meri finansijski i/ili administrativno opterećuju privredne subjekte, a za koja oni ili ne dobijaju nikakvo pravo, uslugu ili dobro ili dobijaju pravo, uslugu ili dobro čija je objektivna vrednost znatno manja od iznosa plaćanja po tom osnovu.²

Klasifikacija javnih prihoda se može izvršiti na osnovu njihovih ekonomskih karakteristika (tabela 1). *Porezi* obuhvataju široku grupu prihoda kod kojih plaćeni iznos nije direktno povezan ni sa jednom određenom uslugom koju pruža bilo koji nivo države. Za razliku od njih, neporeske prihode (korisničke naknade, takse za pružanje javnih usluga, regulatorne naknade, specijalizovane naknade i dr.) sačinjavaju obavezne ili dobrovoljne naknade koje su u vezi sa određenom koristi koju pojedinac koji ih plaća ostvaruje potrošnjom određene vrste dobara ili javnih usluga. *Korisničke naknade* služe za plaćanje dobra ili usluge od koje korisnik ostvaruje direktnu korist u vrednosti iznosa koji plaća. One su najčešće povezane sa količinom dobra ili usluge koju korisnik ostvaruje. *Takse za pružanje*

² NALED (2012), Mostovi i ćuprije – sistem neporeskih i parafiskalnih formi u Republici Srbiji, Radni papir, Beograd. Studiju je uradio tim domaćih i stranih stručnjaka okupljen oko Nacionalne alijanse za lokalni ekonomski razvoj (NALED), uz podršku USAID Projekta za bolje uslove poslovanja (USAID BEP).

javnih usluga se uvode kako bi se trošak korišćenja javnih resursa ili društveni trošak koji korisnik svojom aktivnošću nameće drugima, kompenzovao cenom koju za korišćenje tih resursa ili obavljanje te aktivnosti plaća (u ovu grupu spadaju i piguovski porezi, čiji je cilj neutralisanje negativnih eksternalija). Za razliku od korisničkih naknada, takse za pružanje javnih usluga nisu u direktnoj vezi sa količinom dobra ili usluge koju korisnik ostvaruje, ali bi korisnikov udeo u troškovima u proseku trebalo da bude usklađen sa pravima koja ostvaruje. *Regulatorne naknade* (naknade za administriranje i inspekciju) se uvode kako bi se platila cena troškova koji se državi nameću usled obrade različitih prijava i zahteva od strane podnosioca ili kako bi se platile inspekcije i kontrola korisnikovih aktivnosti. Pored navedenih grupa postoje još i *specijalizovane naknade* koje se plaćaju na imovinu, kako bi se umanjio direktan rast vrednosti imovine koji nastaje usled investiranja. Takođe se mogu uvoditi i dozvole, licence i druge naknade, kao i dažbine koje poseduju mešoviti karakter dve ili više različitih grupa javnih prihoda.

Poseban problem koji smanjuje transparentnost poreskog sistema u Srbiji i često dovodi do zabuna, pogotovu kod stranih investitora je terminološka zbrka, koja je prisutna u poreskim propisima. Neki klasični porezi se u propisima tretiraju kao naknade, kao što je to slučaj sa naknadom za korišćenjem građevinskog zemljišta, koja predstavlja tipičan porez na imovinu ili sa firmarinom koja takođe predstavlja klasičan porez, a ne taksu. Takođe, u mnogim slučajevima u kojima korisnik dobije određenu uslugu od državnog organa vrednost takse je određena na nivou koji je znatno veći od troškova pružanje usluga, pa bi se u ovom slučaju moglo reći da navedena dažbina predstavlja kombinaciju takse i klasičnog poreza. U slučaju nekih dažbina, kao što su sudske takse, poreske komponenta dominira, pa bi se moglo tvrditi da se radi više i porezu, nego o taksu.

Tabela 1. Klasifikacija javnih prihoda i njihove osnovne karakteristike

Klasifikacija	Primer	Osnovne karakteristike
Poreski prihodi	Porez na dohodak, porez na potrošnju, akcize, porez na imovinu itd.	Uvode se kako bi se ostvarili prihodi za bilo koju funkciju države. Ne postoji veza između poreskog tereta i koristi pojedinačnog poreskog obveznika.
Neporeski prihodi Korisničke naknade	Potrošnja vode, struje, naknade za priključke, troškovi navodnjavanja i sl.	Uvode se da bi se platilo pružanje dobara ili usluga od direktne koristi potrošaču. Korisničke naknade se moraju ravnomerno raspodeliti među istim grupama potrošača i vrstama usluga.
Takse za pružanje javnih usluga	Različite komunalne usluge (uklanjanje smeća, kanalizacija i sl.)	Cilj je kompenzovanje društvenog troška koji korisnik svojom aktivnošću ili trošenjem javnih resursa nameće drugima. Korisnikov udeo u programima otklanjanja negativnih eksternalija ne sme prekoračiti troškove koje nameće svojim aktivnostima. Korisničke naknade se moraju ravnomerno raspodeliti među istim grupama potrošača i vrstama usluga.
Regulatorne naknade	Građevinske dozvole, profesionalno licenciranje i dr.	Uvode se radi plaćanja troškova koji se državi nameću usled obrade različitih prijava i zahteva od strane podnosioca ili kako bi se platile inspekcije i kontrola korisnikovih aktivnosti. Regulatorne naknade ne smeju prekoračiti navedene troškove administriranja i kontrole.
Specijalizovane naknade	Naknada za uređivanje građevinskog zemljišta i sl.	Uvode se kako bi se umanjio direktan rast vrednosti imovine koji nastaje usled investiranja. Ne sme prekoračiti porast vrednosti imovine nastao usled ulaganja.

Reforma sistema kvazifiskalnih dažbina u funkciji unapređenja uslova poslovanja u Srbiji

U Srbiji postoji preko 370 različitih vrsta neporeskih davanja, od kojih oko polovinu (179) čine kvazifiskalne dažbine (kao što je navedeno, u ovom tekstu sve navedene neporeske prihode označićemo kao kvazifiskalne dažbine³). Ovako veliki broj dažbina, kao i činjenica da ih mogu uvoditi, kako centralna država, tako i lokalna samouprava, nezavisne agencije, regulatorna tela, direkcije, uprave, fondovi i dr. bez direktne ili uz slabu kontrolu Ministarstva finansija, predstavlja značajan indikator da je hitno potrebno sprovesti reformu sistema neporeskih prihoda.⁴ Međutim, neke dažbine imaju legitimne svrhe i potrebno je da postoje u određenoj formi i uz male izmene – neke je neophodno smanjiti ili povećati, a za neke je potrebno promeniti način obračuna. S druge strane, postoje nameti koje je potrebno ukinuti, jer ne ispunjavaju osnovne pretpostavke za njihovo postojanje⁵ (odsustvo cilja šta se želi postići postojanjem određenih davanja, kao i nepostojanje jasne ideje o tome šta se ostvarenim prihodima želi finansirati), ali je ključno takve prihode zameniti nekom drugom vrstom (na lokalnom nivou je za ovu namenu naročito pogodan porez na imovinu), kako bi se ostvarila prihodno neutralna reforma. Iako postoji broj neporeskih davanja vrlo veliki, pojedinačni obveznik plaća znatno manji broj dažbina (reda veličine nekoliko desetina). Tako, npr. ekološke takse plaćaju samo zagađivači, dok se veliki broj naknada plaća i na dobrovoljnoj osnovi, za izvršenu uslugu za koju su namenjene.

Tabela 2. Bilansni značaj i obuhvat kvazifiskalnih dažbina na različitim institucionalnim nivoima države

	Republika	Autonomna pokrajina	Gradovi	Opštine	Ostalo	Konsolidovano
kvazifiskalne dažbine - u mlrd. RSD	29,9	1,9	27,9	12,6	1,0	73,0
broj kvazifiskalnih dažbina	57	15	27	28	5	76
% kvazifiskalnih dažbina u ukupnim kvazifiskalnim prihodima	40,8	2,6	38,1	17,2	1,35	100
% kvazifiskalnih dažbina u budžetu	4,0	4,1	22,9	16,8	2,7	5,6
kvazifiskalne dažbine u % BDP-a	0,94	0,06	0,88	0,40	0,03	2,31

Izvor: Kalkulacije autora na osnovu podataka Uprave za trezor Ministarstva finansija.

Na osnovu raspoloživih podataka o prihodima od 76 kvazifiskalnih dažbina u 2011. godini dobijeni su podaci o njihovom bilansnom značaju i broju po nivoima države (tabela 2). Uočava se da, iako se na nivou Republike prikuplja najveći broj kvazifiskalnih dažbina (57, od čega se prihodi od 27 dažbina dele sa jedinicama lokalne samouprave), njihov bilansni značaj (oko 30 mlrd. dinara, odnosno 4% budžeta Republike) nije najveći. Najveće prihode od ove grupe naknada imaju jedinice lokalne samouprave (42,4 mlrd. dinara), i to na prvom mestu gradovi (27,9 mlrd. dinara, 22,9% budžeta), zatim opštine (12,6 mlrd. dinara, 16,8% budžeta) i Autonomna pokrajina Vojvodina (1,9 mlrd. dinara, 4,1% budžeta).

Pored 76 kvazifiskalnih dažbina, u podacima Uprave za trezor obuhvaćeno je i 29 ostalih neporeskih naknada koje u najvećoj meri predstavljaju izvor republičkih prihoda. Ukupni prihodi Republike od neporeskih davanja (105 različitih dažbina) u 2011. godini iznosili su 46,6 mlrd. dinara i približno su jednaki zbiru grupe ostalih poreskih prihoda i delu neporeskih prihoda (isključene su novčane kazne i deo dobiti javnih preduzeća) koji se javljaju u Zakonu u budžetu. Kada se tome dodaju neporeski prihodi jedinica lokalne samouprave (44,3 mlrd. dinara, od čega 28,9 mlrd. čine prihodi gradova, 13,5 mlrd. prihodi opština i 1,9 mlrd. dinara prihodi AP Vojvodine) i ostalih javnih institucija (15,4 mlrd. dinara, od čega najveći deo čine prihodi JP "Putevi Srbije") dolazi se do ukupnih prihoda od neporeskih davanja na svim nivoima države u iznosu od oko 106 mlrd. dinara, odnosno 3,3% BDP-a. Uočava se da je najveći deo neporeskih prihoda u približno jednakim iznosima raspoređen između budžeta Republike i jedinica lokalne sa-

3 Preciznija definicija kvazifiskalnih dažbina, neporeskih prihoda i dr. može se naći u NALED (2012)

4 Odsustvo transparentnosti prilikom uvođenja pojedinih naknada i marginalizovana uloga Ministarstva finansija u kontroli ovog procesa, u kome je resornim ministarstvima, agencijama, direkcijama i upravama ostavljeno da bez kontrole kreiraju i broj i osnovne elemente neporeskih davanja predstavlja dodatan razlog za neophodnost ove reforme.

5 U ovu grupu se mogu svrstati određene kvazifiskalne dažbine, koje već imaju sve značajne odlike poreza, a koje se onda mogu zameniti nekom manje distorzivnom vrstom poreza.

mouprave, te da ovi prihodi rastu tokom prethodnih nekoliko godina. Budući da neporeski prihodi čine znatno veći deo budžeta lokalnih samouprava od udela u republičkom budžetu, izraženiji je njihov rast na lokalnom nivou. Tako su jedinice lokalne samouprave imale i najveći nominalni rast neporeskih prihoda u periodu 2009–2011. godine, koji je iznosio 38% (realni rast od 17%), dok je nominalni rast republičkih neporeskih prihoda u istom periodu iznosio 13% (realni pad od 4%).

Regulatorni troškovi za vozače

Tokom poslednjih nekoliko godina naročito je izraženo usvajanje obavezujućih propisa koji za posledicu imaju značajno povećanje troškova za vozače. Takvim merama pripada obaveza da se tokom zime koriste sve četiri zimske gume, obaveza da se kupe novi kompleti za zdravstvenu zaštitu i dr. kao i najnoviji propisi kojima se drastično povećavaju troškovi polaganja vozačkog ispita sa nekih 200-300 evra na oko 850 evra. Troškovi polaganje vozačkog ispita od 850 evra gotovo su dvostruko veći od prosečne zarade u Srbiji, što bi značilo da odgovaraju troškovima polaganja vozačkog ispita u Nemačkoj od oko 4.000 evra (stvarna cena obuke vozača u Nemačkoj iznosi oko 1.800 evra).

Predlagači navedene propise opravdavaju time što se njihovom primenom povećava bezbednost u saobraćaju, što je možda tačno, ako bi se ocenio izolovani efekat navedenih mera. Međutim, ono što nedostaje u analizi opravdanosti primene navedenih mera je da se uporede koristi od njihove primene sa troškovima. Zanemarivanjem troškova svaka mera koja bar malo doprinosi povećanju bezbednosti saobraćaja bila bi opravdana, bez obzira na troškove. Međutim, dosledna primene takve logike bi dovela do apsurdnih zaključaka, kao npr. da bi trebalo dozvoliti korišćenje samo najbezbednijih vozila ili zabraniti saobraćaj na svim nebezbednim putevima i dr.

2. Uzroci i posledice postojećeg sistema kvazifiskalnih dažbina

Postojanje velikog broja dažbina povećava troškove primene poreskog sistema za poreske obveznike, što predstavlja važan indikator njegove neadekvatnosti. Neadekvatna parametrizacija fiskalnih dažbina, kao i visoki troškovi primene poreskog sistema naročito pogađaju preduzetnike, mikro i mala preduzeća. Visoke fiskalne dažbine koje imaju paušalni karakter (kao što je to slučaj sa firmarinom), povećavaju troškove poslovanje mikro i malih preduzeća, što ponekad dovodi do njihovog prelaska u sivu zonu ili do njihovog gašenja.

Neadekvatna parametrizacija kvazifiskalnih dažbina dovodi do značajnih promena relativnih cena, što stvara visok višak poreskog tereta, u odnosu na onaj koji bi se ostvario primenom opštih poreza. Na taj način poreski sistem u širem smislu negativno utiče na ekonomsku efikasnost. Osim toga proizvoljnost koja postoji pri određivanju nekih kvazifiskalnih dažbina narušava horizontalnu ravnopravnost poreskih obveznika, što znači da poreski obveznici sa istom ekonomskom snagom plaćaju različit iznos dažbina (npr. u slučaju firmarine). Obaveza plaćanja određenih naknada od strane korisnika koji ne ostvaruju korist od određene usluge niti nanose štetu prirodnoj sredini predstavlja skriveni način uvođenja poreza, pri čemu su parametri poreza određeni tako da stvaraju distorzije. Tako se npr. kao osnovica za obračun nekih naknada koristi bruto prihod, što znači da se oporezuju imaterijalni troškovi, a na samo dodata vrednost. Na taj način preduzeća koja imaju isti bruto prihod, plaćaju jednak iznos poreza, mada se njihova ekonomska snaga merena operativnim prihodom ili profitom može znatno razlikovati.

Opšti razlozi za prekomerno i stihijsko bujanje kvazifiskalnih dažbina u Srbiji su: namera izvršnih vlasti na svim nivoima države da se uvođenjem kvazifiskalnih dažbina izbegne parlamentarna kontrola trošenja, odsustvo jasnog zakonodavnog okvira kojim bi se definisala procedura uvođenja novih dažbina i niski opšti porezi u odnosu na rashode. Osim navedenih opštih razloga, rast kvazifiskalnih dažbina na lokalnom predstavljao je odgovor na smanjenje transfera od strane Republike počev od 2009. godine.

Namera izvršnih vlasti da umanje/izbegnu parlamentarnu kontrolu trošenja je prisutna u svim zemljama sveta, pa se može tvrditi da postoji neke vrste neprekidne strateške igre između Vlade i parlamenta, u kojoj Vlada nastoji da umanjí parlamentarnu kontrolu, dok parlament nastoji da je proširi i učvrsti. Iako se radi o opštoj pojavi u svetu, njene razmere u Srbiji od 2003. godine postale su zabrinjavajuće. Postojanje stalnih motiva izvršne vlasti da umanjí/izbegne parlamentarnu kontrolu javnih trošenja ukazuje na to da mere kojima se to sprečava ne mogu biti samo jednokratne (ukidanje nepotrebnih dažbina), nego sistemske, u smislu da se unapređuju zakonska ograničenja kojim

bi se preciznije definisala ograničenja, pojačala kontrolna i korektivna uloga Ministarstva finansija (npr. u slučaju neprimereno visokog opterećenja obveznika, neadekvatne parametrizacije dr.). Iz prethodnog se može zaključiti da čak i kada bi se sistem kvazifiskalnih dažbina u jednom periodu u potpunosti doveo u red, da bi se verovatno kroz nekoliko godina, ponovo pojavile nove dažbine. Nešto slično se dogodilo i u Srbiji, jer su u periodu 2001-2003. skoro sve dažbine bile uključene u budžet, da bi se nakon toga pokrenuo proces uvođenja novih dažbina koje su prikupljane mimo budžeta, a neke od njih i izvan konsolidovanog računa Trezora. Uvođenje takvih dažbina je skoro uvek praćeno odgovarajućim kampanjama u kojim se tvrdi da se radi o nekoj specifičnoj dažbini, da je važno da ona bude van budžeta kako se ne bi koristila za druge namene i sl. Pokušaji da se uvede vanbudžetske dažbine će sigurno biti prisutni i u budućnosti, pa su stoga neophodna sistemska ograničenja, kao bi se to minimiziralo. Uvođenjem novih kvazifiskalnih dažbina ili menjanjem određenog broja postojećih bez izmena zakona⁶ može se jednostavno povećati nivo prihoda, a da se pri tome rashodi iz tako ostvarenih prihoda državnih agencija, javnih preduzeća i sličnih institucija troše mimo parlamentarne kontrole.

Odsustvo odgovarajuće regulative kojom bi se jasno definisala procedura uvođenja dažbina, podstaklo je budžete i vanbudžetske institucije na nivou Republike da uvede brojne dažbine čija visina je bile neprimereno visoka, osnovica neadekvatna, a obveznici proizvoljno određeni. Pri tome je paradoksalno da su sredstva od prikupljenih kvazifiskalnih dažbina ponekad nenamenski trošena, što je omogućilo odsustvo parlamentarne kontrole, mada je izbegavanje nenamenskog trošenja bio jedna od glavnih argumenata da ove dažbine ostanu van budžeta

Treći važan uzrok za bujanje kvazifiskalnih dažbina je sistemski (strukturni) nesklad između niskih osnovnih poreza (PDV, porez na dohodak građana, porez na dobit, porez na imovinu, akciza na cigarete i alkoholna pića) i izdašne javne potrošnje. Ovakva politika imala je za rezultat visok fiskalni deficit, usled čega su svi nivoi države nastojali da uvođenjem brojnih kvazifiskalnih dažbina obezbede dodatna sredstva za finansiranje javne potrošnje i smanjivanje fiskalnog deficita.

Konačno jedan od važnih razlog za uvođenje novih dažbina i neprimereno povećanje postojećih na lokalnom nivou je značajno smanjenje transfera lokalnim zajednicama iz budžeta Republike, počev od 2009. godine. Povećanjem postojećih i uvođenjem novih dažbina lokalne zajednice su delimično kompenzovale pad transfera, ali su istovremeno uvođenjem distorzivnih dažbina pogoršale uslove poslovanja. Jedna od takvih dažbina, koja je posebno na lošem glasu, je i firmarina, koju su neke lokalne zajednice neprimereno povećale, pri čemu je to povećanje od jednog do drugog obveznika bilo prilično proizvoljno.

3. Reforma sistema kvazifiskalnih dažbina – principi i preporuke

Postojanje velikog broja neporeskih i kvazifiskalnih dažbina i njihova heterogenost onemogućava primenu uniformnog pristupa u njihovoj reformi. U tom smislu njihova gotovo potpuna eliminacija ili linearno smanjenje se smatraju neadekvatnim, budući da bi neke od tih dažbina zaista trebalo da postoje u datom iznosu, neke bi trebalo da postoje, ali na drugačije definisan način ili u nižem iznosu, dok bi određene dažbine trebalo eliminisati ukidanjem ili spajanjem sa drugim dažbinama. S obzirom na prirodu ovog pitanja, moguće je i neophodno definisati osnovne ciljeve takve reforme, koji bi predstavljali opšti okvir za izmenu i/ili ukidanje pojedinih vrsta ovih dažbina.

Pri tome je potrebno napomenuti da bi bilo kakva reforma sistema neporeskih i kvazifiskalnih dažbina trebalo da bude prihodno neutralna, odnosno da ne dovede do smanjenja ukupnih konsolidovanih javnih prihoda, jer bi u tom slučaju implicirala dalje povećanje, ionako visokog, fiskalnog deficita. Naravno, prihodna neutralnost se može ostvariti i na taj način što bi se smanjenje prihoda koje bi nastalo po osnovu ukidanja ili smanjenja nekih dažbina bilo nadoknađeno, povećanjem prihoda od opštih poreza (npr. poreza na imovinu) ili što bi se uveo lokalni porez na biznis u obliku poreza na dobit od npr. 3%.

Polazeći od relevantnih teorijskih okvira i iskustva razvijenih zemalja, mogu se definisati tri osnovne grupe ciljeva/principa reforme sistema neporeskih i kvazifiskalnih dažbina u Srbiji:

- Ekonomska efikasnost – Redefinisanje sistema neporeskih i kvazifiskalnih dažbina na način koji bi minimizovao višak poreskog tereta i smanjio troškove administriranja i primene poreza (usled smanjenja broja dažbina), što bi dovelo do smanjenja distorzivnog delovanja ovih dažbina na ekonomsko ponašanje preduzeća i građana. U tom smislu, neophodno je sistem postaviti na način da postoji manji broj dažbina, koje imaju relativno širok obuhvat i niske stope,

⁶ Neadekvatan zakonski okvir ostavlja veliki prostor da se raznim sektorskim zakonima, podzakonskim aktima, lokalnim odlukama, odlukama upravnih odbora agencija ili javnih preduzeća, uvede razni nameti koji se teško ili gotovo nikako ne kontrolišu sa aspekta čitavog sistema (NALED 2012).

pri čemu bi mehanizam ispunjavanja obaveza po ovom osnovu bio takav da troškovi primene budu što je moguće manji.

- Pravičnost i umerenost – Definisanje parametara dažbina bi trebalo da polazi od cilja njenog uvođenja, tako da se obezbedi dovoljno sredstava za realizaciju tog cilja, ali da pri tome one budu srazmerne ekonomskoj snazi lica koja te dažbine plaćaju.
- Transparentnost i predvidljivost – Pored visine fiskalnog opterećenja, često se kao bitan parametar kvaliteta investiciono-poslovnog ambijenta smatra i stepen predvidljivosti fiskalnog opterećenja. U tom smislu, neophodno je da sve dažbine (tj. njihovi osnovni elementi) budu uređeni isključivo zakonom, što bi onemogućilo njihovu čestu i brzu promenu, mimo parlamentarne procedure. Osim toga, neophodno je prihode koje država ostvaruje po ovom osnovu evidentirati na konsolidovanom računu trezora i iskazati kao deo državnog budžeta, a zatim iz budžeta alocirati sredstva za određene namene. Na taj način bi se unapredila transparentnost čitavog sistema i smanjio podsticaj i mogućnost za čestim i neopravdanim korekcijama visine pojedinih dažbina.

Polazeći od navedenih ciljeva, tj. principa reforme sistema kvazifiskalnih dažbina u Srbiji, moguće je definisati konkretne predloge neophodnih reformi u ovom domenu, koji se mogu svrstati u dve grupe: *i*) strukturne, *ii*) sistemske i proceduralne reforme.

3.1 Strukturne reforme

Cilj strukturnih reformi sistema neporeskih i kvazifiskalnih dažbina u Srbiji je kreiranje sistema dažbina koji bi neizvesnost, rizike i povezane troškove poslovanja učinio nižim, a raspodelu tereta pravičnijom i ekonomski efikasnijom. Na taj način bi se isti iznos ukupnih javnih prihoda prikupljao uz manji višak tereta, manje troškove administriranja i primene, te manje negativne efekte na uslove investiranja i poslovanja u zemlji.

S obzirom da je broj ovih dažbina veliki, cilj ovog rada nije razrada pojedinačnih rešenja za svaku od vrsta kvazifiskalnih dažbina, već definisanje principa koji bi dali precizan okvir za njihovu reformu. Shodno tome, strukturne mere usmerene na unapređenje pravičnosti i efikasnosti sistema neporeskih i kvazifiskalnih dažbina u Srbiji mogu se grupisati u četiri celine.

a) Zamena distorzivnih i nepravičnih dažbina adekvatnim porezima

U uslovima smanjenih priliva po osnovu transfera od 2009. godine veliki broj lokalnih samouprava u Srbiji je uveo nove i značajno povećao neke od postojećih dažbina, od kojih su neke uvedene na način i u iznosu koji destimuliše preduzetništvo. Značajan rast i regresivni karakter takse za isticanje firme se često ističu kao primer distorzivnosti i nepravičnosti u sistemu lokalnih javnih prihoda u Srbiji, tim pre jer je reč o bilansno umereno značajnom izvoru javnih prihoda (prihodi lokalnih samouprava po ovom osnovu u 2011. godini iznosili su oko 5 mlrd. dinara). Reč je o dažbini, koja po svojoj ekonomskoj suštini predstavlja porez, jer preduzeće samom činjenicom postojanja biva njen obveznik, pri čemu ne dobija direktnu protivuslugu od jedinica lokalne samouprave po ovom osnovu. Normativno posmatrano, visina takse se procenjuje od strane lokalnih uprava javnih prihoda, polazeći od relevantnih okolnosti privrednog subjekta (delatnost, površina poslovnog objekta, opremljenost, lokacija i sl.). Međutim, u praksi, ova taksa je najčešće paušalnog karaktera i nije u direktnoj vezi sa stvarnom ekonomskom snagom obveznika, zbog čega se smatra izrazito nepravičnom i bitnim ograničavajućim faktorom razvoja preduzetničkih radnji i malih preduzeća. Pored toga, postoje i brojne druge lokalne dažbine, koje po svojoj suštini predstavljaju porez, a naplaćuju se u nekoj drugoj, neporeskoj formi, stvarajući jednake ili veće distorzivne efekte. Stoga je za smanjenje rizika i troškova poslovanja i investiranja na lokalnom nivou neophodno izvršiti zamenu postojećih, brojnih dažbina, manjim brojem, jasno definisanih poreza.

Uporedna praksa ukazuje na različite mogućnosti u pogledu uvođenja jednog relativno izdašnog lokalnog poreza, koji bi nadomestio prihode postojećeg velikog broja različitih lokalnih poreskih, neporeskih i kvazifiskalnih dažbina. Jedna od mogućnosti je uvođenje lokalnog poreza na prihod preduzeća, što bi bilo relativno jednostavno, ali istovremeno nepravično (jer se ne uzimaju u obzir troškovi nastali po osnovu ostvarenja prihoda), a nastao bi i problem preliivanja javnih prihoda ka velikim i razvijenim opštinama u kojima se nalazi sedište velikog broja preduzeća. Alternativna opcija bi mogla biti uvođenje lokalnog poreza na fond zarada ili prireza na porez na zaradu. U tom slučaju problem gubitka prihoda od strane nerazvijenih opština ne bi bio izražen, ali bi uvođenje ovakvog poreza/prireza bilo neefikasno zbog povećanja fiskalnog opterećenja rada, koje je već relativno visoko. Treća moguća opcija, zasnovana na višedecenijskoj praksi u Nemačkoj, bila bi uvođenje lokalnog poreza na dobit preduzeća, koji bi se pla-

ćao na istu oporezivu dobit kao i centralni porez na dobit pravnih lica, bez mogućnosti korišćenja poreskih olakšica, pri čemu bi se alokacija prihoda od ovog poreza po opštinama vršila srazmerno raspodeli broja zaposlenih. Tako bi preduzeće obračunalo svoju obavezu za lokalni porez na dobit, nakon čega bi se taj prihod delio po opštinama i gradovima, srazmerno raspodeli broja zaposlenih u tom preduzeću po lokalnim samoupravama u Srbiji. Polazeći od vrednosti oporezive dobiti preduzeća u Srbiji u 2011. godini, procenjuje se da bi za obezbeđenje prihoda jednakog prihodu od takse za isticanje firme bilo dovoljno uvođenje lokalnog poreza na dobit po stopi od oko 1%. Ukoliko bi u okviru takve reforme cilj bio ne samo ukidanje takse za isticanje firme, već i drugih lokalnih dažbina, to bi se moglo ostvariti povećanjem stope lokalnog poreza na dobit, po principu 1 procentni poen poreza na dobit za oko 5 mlrd. dinara izgubljenih javnih prihoda po drugom osnovu. Ocenjuje se da stopa lokalnog poreza na dobit preduzeća ne bi trebalo da prelazi 3% (što bi bila gornja granica dozvoljene stope u okviru koje bi opštine mogle da podešavaju svoje lokalne stope poreza na dobit), tako da uz postojeću stopu centralnog poreza na dobit od 10% (a čak i uz najavljenju stopu od 12%), zbirna stopa poreza na dobit u Srbiji ne bi prelazila 15%. To bi i dalje bilo niže nego u većini zemalja regiona, a znatno niže u odnosu na prosek zemalja članica EU (gde stopa poreza na dobit u proseku iznosi 24,5%), pa stoga ni distorzivni efekti (u smislu uticaja na priliv kapitala, preduzetništvo i sl.) ne bi bili veliki. U slučaju uvođenja ovog poreza trebalo bi obezbediti da sistem njegovog administriranja bude postavljen na način koji će minimizirati troškove (vremena i resursa) po osnovu njegove primene (npr. elektronsko podnošenje poreske prijave, elektronsko plaćanje poreza i sl.)

Pored navedenog, uporedna poreska praksa pokazuje da je rudarska renta (naknada za korišćenje mineralnih sirovinna), od koje jedna polovina prihoda ide jedinicama lokalnih samouprava, u Srbiji među najnižim u Evropi, te da bi i iz perspektive ekonomske efikasnosti i pravičnosti bilo opravdano razmotriti njeno povećanje (naročito na energetske sirovine). S obzirom da je postojeća rudarska renta u Srbiji relativno niska, procenjuje se da njeno povećanje ne bi značajnije uticalo na interesovanje stranih kompanija za eksploataciju, što znači da bi gubitak na efikasnosti bio relativno mali, a istovremeno bi se obezbedio prostor za ukidanje ili smanjenje nekih drugih, distorzivnijih dažbina.

Iako bi čitava reforma poreskog sistema (poreza i neporeskih i kvazifiskalnih dažbina) trebalo da bude prihodno neutralna, verovatno je neophodno povećanje bilansnog značaja određenog broja (adekvatno parametrizovanih) dažbina, kako bi se kompenzovali gubici prihoda po osnovu ukidanja visoko distorzivnih dažbina ili njihovog spajanja sa drugim dažbinama. U tom smislu se ocenjuje da umeren prostor za povećanje bilansnog značaja nisko distorzivnih dažbina postoji u domenu poreza na imovinu, što bi se moglo ostvariti širim obuhvatom ovog poreza (uključivanjem objekata koji su u postupku legalizacije i sl.), realnijom procenom tržišne vrednosti poreske osnovice i prelaskom na koncept tržišne vrednosti kod oporezivanja imovine u vlasništvu pravnih lica. Procenjuje se da bi rast prihoda od poreza na imovinu po osnovu ovih mera mogao biti veći od izgubljenog prihoda od naknade za korišćenje građevinskog zemljišta, koja bi bila integrisana u porez na imovinu, što bi bilo poželjno i ekonomski opravdano.

b) Objedinjavanje srodnih dažbina

Postojanje značajnog broja dažbina usmerenih na slične namene često stvara nedoumice kod obveznika u pogledu toga koje od tih dažbina je potrebno plaćati, kao i utisak višestrukog oporezivanja, što stvara otpor ka redovnom izmirenju ovih obaveza. Osim toga, troškovi izvršenja zakonom propisanih obaveza na ovaj način postaju veći (utrošak vremena i materijalnih resursa na prijavljivanje ovih dažbina, njihovu uplatu i administriranje). Stoga objedinjavanje srodnih dažbina predstavlja jedan od osnovnih koraka u pravcu smanjenja broja neporeskih i kvazifiskalnih dažbina i pojednostavljenja sistema javnih prihoda. Tako se npr. ocenjuje da ne postoji objektivna potreba za postojanjem godišnje naknade za motorna vozila odvojeno od poreza na upotrebu motornih vozila, te da bi u tom smislu bilo ispravno objediniti ove dve dažbine, uključivanjem naknade za motorna vozila u porez na upotrebu motornih vozila, jer je reč o dažbini opšteg tipa, koja ne donosi direktnu protivnaknadu ili protivuslugu.

Na sličan način bi bilo neophodno integrisati naknadu za korišćenje građevinskog zemljišta sa porezima na imovinu, jer ne postoji ekonomsko opravdanje za postojanje dva suštinski vrlo slična oblika javnih prihoda, na istu poresku osnovicu.

c) Adekvatnija parametrizacija dažbina

Kao što je prethodno navedeno, jedan od osnovnih rizika imanentnih postojećem sistemu neporeskih i kvazifiskalnih dažbina u Srbiji je odsustvo predvidljivosti u pogledu njihovog broja, a naročito visine. Tako je kod nekih dažbina (npr. kod takse za isticanje firme), u periodu od 2008. do 2011. godine u pojedinim opštinama iznos ove takse za određene grupe obveznika drastično porastao (čak i višestruko), što onemogućava pouzdano poslovno planiranje na nivou privrednih subjekata. Zbog toga je neophodno da u većini slučajeva zakonom bude propisan maksimalan iznos

određene dažbine, pri čemu bi jedinice lokalnih samouprava ili različiti vanbudžetski fondovi (u zavisnosti od toga o kojoj dažbini je reč) imale pravo da same utvrde iznos dažbine, u okviru datog limita. Osim toga, moguće je povećanje dažbina usloviti prethodnom saglasnošću Ministarstva finansija. Na taj način bi se doprinelo ujednačavanju uslova poslovanja na teritoriji čitave zemlje, a rizici u vezi sa poslovanjem bi se smanjili.

Takođe, u cilju unapređenja ekonomske efikasnosti i ostvarenja (ne samo fiskalnih) ciljeva uvođenja određene dažbine, u pojedinim, ali često značajnim, slučajevima bi bilo neophodno izvršiti promenu njenih osnovnih parametara. Tako bi npr. u slučaju naknade za mineralna bogatstva bilo efikasno *ad valorem* naknadu (iskazanu kao % prihoda preduzeća) zameniti naknadom u fiksnom apsolutnom iznosu po jedinici količine određene mineralne sirovine. Na taj način preduzeća ne bi bila „kažnjavana“ zbog postizanja bolje prodajne cene za svoje proizvode na tržištu, već bi naknada dovela do utvrđivanja efikasne količine ekstrahovanih sirovina, što je jeste njen smisao.

Od ukupnog broja neporeskih i kvazifiskalnih dažbina u Srbiji, značajan deo se odnosi na različite dažbine ekološkog karaktera. Cilj uvođenja ekoloških dažbina može biti čisto fiskalni (prikupljanje prihoda) i/ili korektivni, koji se odnosi na destimulisanje aktivnosti koje stvaraju zagađenje životne sredine. U tom smislu, postoji značajan prostor za unapređenje efikasnosti sistema fiskalnih dažbina kroz objedinjavanje srodnih dažbina i, gde god je to moguće, afirmaciju principa uvođenja ekoloških poreza po jedinici zagađenja, a ne po nekoj drugoj jedinici (obimu proizvodnje, poslovnom prihodu i sl.), jer jedino takav način utvrđivanja poreske osnovice može dovesti do troškovno i društveno efikasnog ishoda. Tako je npr. pored naknade za korišćenje šuma i šumskog zemljišta, koja se plaća kao procenat tržišne vrednosti posećenog drveta, u Srbiji uvedena i obaveza plaćanja naknada za zaštitu, korišćenje i unapređivanje opštekorisnih funkcija šuma, koja se obračunava kao procenat ukupnog prihoda preduzeća (0,025%). S obzirom da poslednja naknada ima karakter ekološkog poreza, a ne naknade, bilo bi opravdano ili njeno obračunavanje po jedinici zagađenja/iskorišćenosti šuma, ili je integrisati sa naknadom za korišćenje šuma i šumskog zemljišta ili je u potpunosti ukinuti.

d) Usklađivanje dažbina sa njihovom ekonomskom suštinom

Usled potrebe da se obezbede sredstva za finansiranje javnih rashoda, u prethodnih nekoliko godina je bila česta praksa povećanja određenih dažbina iznad nivoa ekonomske opravdanosti, te promena namene tih sredstava, čime takse i naknade *de facto* dobijaju karakter poreza. S tim u vezi, u cilju smanjenja troškova i rizika poslovanja, kao i unapređenja predvidljivosti i transparentnosti sistema javnih prihoda, kod određenog broja dažbina je neophodno izvršiti promene, koje bi imale za cilj njihovo dosledno usklađivanje sa ekonomskom suštinom tih dažbina.

Tako postojeća politika sudskih taksi (npr. taksa za overu ugovora i sl.) iznos takse vezuje za vrednost predmeta ugovora, zbog čega se ove takse često smatraju dodatnim porezom (npr. na promet nekretnine se plaća PDV ili porez na prenos apsolutnih prava, ali sudska taksa za overu ugovora ponekad biva tek nešto manja od iznosa poreske obaveze). Shodno tome, neophodno je promeniti način utvrđivanja visine ovih taksi, tako da ona odražava iznos troškova koje sudski organ snosi u vezi sa pružanjem određene usluge. S obzirom da bi ovakva promena dovela do smanjenja iznosa sopstvenih prihoda sudova, za njihovo funkcionisanje bi bilo neophodno obezbediti dodatna sredstva iz budžeta, prikupljena opštim porezima. Stoga je ovo prilagođavanje potrebno izvršiti postepeno i u okviru šire reforme sistema javnih prihoda, kako ne bi došlo do narušavanja uslova funkcionisanja sudova u Srbiji.

3.2 Sistemske i proceduralne reforme

Unapređenje predvidljivosti i urednosti poslovnog ambijenta moguće je izvršiti i bez direktnog smanjenja/reparametrizacije samih dažbina, pod pretpostavkom da se obezbedi adekvatna procedura njihovog uvođenja, primene, administriranja/naplate, koja će troškove i rizike poslovanja učiniti minimalnim i izvesnim. U tom smislu, izdvaja se nekoliko osnovnih preporuka sistemskog i proceduralnog karaktera, čija bi implementacija znatno unapredila predvidljivost i transparentnost sistema neporeskih i kvazifiskalnih dažbina u Srbiji.

a) Afirmacija pravila da samo zakon može biti osnov za uvođenje dažbina

Troškovi primene, administriranja, plaćanja i naplate fiskalnih dažbina rastu sa povećanjem njihovog broja i složenosti postupka njihovog utvrđivanja. Shodno tome, neophodno je da uvođenje svih neporeskih i kvazifiskalnih dažbina bude uređeno zakonom (po mogućstvu – jednim zakonom, kako se preduzeća ne bi susretala sa rizikom neizmirenja obaveza usled neobaveštenosti da je određena dažbina uvedena ili promenjena). Za određene dažbine je opravdano da njihovu visinu utvrđuju drugi nivoi države (npr. jedinice lokalnih samouprava, agencije i sl.). Kako bi se smanjio rizik preteranog i neopravdanog povećanja određenih dažbina, potrebno je propisati da je za promenu visine onih

Reforma sistema kvazifiskalnih dažbina u funkciji unapređenja uslova poslovanja u Srbiji

dažbina koje nisu limitirane zakonom, neophodna prethodna saglasnost Ministarstva finansija. Tako, ukoliko jedinica lokalne samouprave (koje nemaju pravo donošenja zakona) želi da uvede novu dažbinu ili poveća postojeću iznad zakonskog limita, bilo bi neophodno da dobije saglasnost Ministarstva finansija za te izmene. Ministarstvo finansija bi u slučaju davanja saglasnosti predložilo Skupštini Srbije izmenu i dopunu odgovarajućih zakona. Na taj način bi se afirmisao princip pariteta nadležnosti i odgovornosti Ministarstva finansija za vođenje politike javnih prihoda i javnih rashoda u državi.

b) Uvođenje principa bruto budžeta

Jedan od osnovnih razloga zbog kojih su vanbudžetske institucije bile podstaknute na nerealno povećanje kvazifiskalnih dažbina je to što su im prihodi ostvareni po tom osnovu gotovo u potpunosti bili na raspolaganju, mimo kontrole od strane Ministarstva finansija. Ta sredstva su najčešće trošena na povećanje zarada zaposlenih, što je dovelo do toga da zaposleni na istim pozicijama (npr. vozač) u različitim državnim institucijama imaju i višestruko različite zarade. Kako bi se smanjila mogućnost za neracionalno trošenje sredstava, *de facto* ostvarenih po osnovu monopola kreiranih od strane države (npr. visok prihod Budžetskog fonda za šume nije ostvaren po osnovu njegove uspešne tržišne afirmacije, već po osnovu toga što mu je država dala ekskluzivno pravo da ubira naknadu za šume), neophodno je da prihodi vanbudžetskih institucija budu evidentirani na konsolidovanom računu trezora i da najveći deo bude i uplaćen u budžet Republike, odakle bi se nakon toga sredstva namenski rasporedili za odgovarajuće programe. Iz ovog pravila bi bilo opravdano izuzeti slučajeve u kojima državne institucije ostvaruju prihode po osnovu pružanja usluga na tržištu, u uslovima konkurencije (npr. prihod koji fakulteti ostvare po osnovu prodaje knjiga ili pružanja usluga obrazovanja), jer bi se na taj način ove institucije podstakle na unapređenje kvaliteta svojih usluga.

c) Jasno diferenciranje taksa, naknada i poreza i definisanje opštih pravila za utvrđivanje njihove visine

Prvi koraka u uređenju sistema neporeskih i kvazifiskalnih dažbina odnosi se na jasno razlikovanje taksa, naknada i poreza, budući da se trenutno u Srbiji dažbine često nazivaju jednim imenom (npr. naknadom), a po svojoj ekonomskoj suštini predstavljaju drugu vrstu javnih prihoda.⁷ Precizno diferenciranje dažbina po vrstama je neophodno, kao preduslov za definisanje opštih pravila za utvrđivanje njihove visine, koja nisu ista za takse, naknade i kazne.

Takse predstavljaju javni prihod, koji se plaća za određenu uslugu državnog organa (npr. za overu ugovora, izdavanje potvrde i sl.). Shodno tome visina takse treba da bude usklađena sa troškovima povezanim sa tom uslugom (utrošak vremena i materijalnih resursa od strane relevantne institucije za pružanje određene usluge). Na taj način bi se izbegla situacija da dva lica za istu uslugu plaćaju različit novčani iznos, što sistem čini nepravičnim.

Naknade predstavljaju vrstu javnih prihoda koja se plaća za korišćenje određenih resursa (npr. prirodnih resursa). Princip pravičnosti bi podrazumevao da se njihov iznos utvrđuje srazmerno šteti koju aktivnost obveznika nanosi određenom resursu, tj. troškovima neophodnim za njegovu obnovu ili sanaciju posledica te štete. Utvrđivanje naknade na ovaj način afirmiše se princip „korisnik plaća“, tj. „zagađivač plaća“. U suprotnom, uvođenje obaveze plaćanja naknada paušalnog karaktera, svim preduzećima i/ili građanima, čini sistem nepravičnim i distorzivnim (npr. naknadu za šume plaća i advokatska kancelarija, koja emituje minimalno zagađenje i preduzeće iz hemijske industrije, koje znatno utiče na šume u svom okruženju). Iako je ovaj princip utvrđivanja visine naknada jasan i ekonomski opravdan, njegova primena u praksi može biti suočena sa određenim poteškoćama. Tako se kod naknade za uređenje građevinskog zemljišta postavlja pitanje da li ona treba da bude jednaka graničnim troškovima ulaska dodatnog korisnika ili prosečnim ukupnim troškovima njegovog ulaska. Primena principa graničnih troškova bi značila da najveću naknadu plaćaju prvi korisnici (npr. prve izgrađene kuće u određenom naselju), zbog visokih fiksnih troškova, dok bi kasniji korisnici plaćali sve manje iznose, što bi bilo nepravično. Stoga se u konkretnom slučaju pristup zasnovan na prosečnim ukupnim troškovima (ukupni troškovi izgradnje komunalne infrastrukture podeljeni sa projektovanim brojem stambenih ili poslovnih jedinica na određenom području, ponderisan karakteristikama tih jedinica, kao što su površina i sl.) smatra ispravnijim. Međutim, u slučaju drugih naknada bi trebalo razmisliti i o drugačijim pristupima.

Sve ostale fiskalne dažbine, kod kojih ne postoji direktna protivusluga ili protivnaknada, svrstavaju se u poreze. Princip pravičnosti kod poreza bi podrazumevao njihovo razrezivanje srazmerno ekonomskoj snazi obveznika (potrošnji, imovini, dohotku/dobiti).

⁷ Neke dažbine imaju mešoviti karakter, ali pošto se većina njih može svrstati u jednu od navedenih vrsta javnih prihoda, u nastavku će fokus biti na takvim dažbinama.

a) Dostupnost sveobuhvatnog pregleda javnih prihoda

U cilju unapređenja transparentnosti sistema i smanjenja troškova i rizika poslovanja, bilo bi neophodno napraviti jedinstven elektronski pregled svih poreza i drugih neporeskih i kvazifiskalnih dažbina uvedenih na nivou Republike, i njihovih osnovnih parametara (ko plaća, na šta se plaća, koliko se plaća, koji su posebni režimi i olakšice). Takva baza, koja bi obavezno bila redovno ažurirana, bi mogla biti dostupna javnosti na sajtu Ministarstva finansija ili Poreske uprave (na srpskom i engleskom jeziku) i kao takva bi znatno smanjila rizike i troškove koje preduzeća imaju po osnovu utvrđivanja i izmirenja svojih obaveza. Tako bi se smanjio rizik da preduzeću promakne informacija o uvođenju/ukidanju ili promeni određene dažbine, a smanjili bi se i administrativni troškovi (npr. troškovi angažovanja savetnika), koje preduzeće ima u cilju utvrđivanja svoje obaveze.

b) Dostupnost komparativnih pregleda lokalnih dažbina

Pored ograničenja od strane Ministarstva finansija ili zakonom, kao faktor odvratanja od politike previsokih kvazifiskalnih dažbina na nivou lokalnih samouprava mogao bi biti i pritisak lokalne javnosti, do kojeg bi moglo doći kada bi stanovništvo i preduzeća raspolagali informacijama o relativnoj visini fiskalnih i kvazifiskalnih dažbina u svojoj u odnosu na druge opštine i gradove. To bi se moglo ostvariti uvođenjem obaveze lokalnim samoupravama da na svojim Internet stranicama, na srpskom i engleskom jeziku, prikažu spisak svih lokalnih fiskalnih i kvazifiskalnih dažbina i njihovih parametara, u jedinstvenoj formi propisanoj od strane Ministarstva finansija. Na osnovu toga bi bilo moguće na sajtu Ministarstva finansija napraviti jedinstvenu bazu sa uporednim pregledom lokalnih dažbina po svim opštinama, ili makar stranicu sa linkovima ka bazama svih pojedinačnih opština.

c) Afirmacija obavezne javne rasprave u vezi sa uvođenjem ili promenom određenih dažbina

U slučaju kada se planira uvođenje ili promena određenih neporeskih ili kvazifiskalnih dažbina, neophodno je predlog izmena pravovremeno staviti na uvid javnosti i organizovati seriju okruglih stolova predstavnika Ministarstva finansija, zainteresovanih državnih institucija, udruženja privrednika, revizorskih i konsultantskih kuća i drugih zainteresovanih strana, na kojima bi se analizirale mogućnosti za eventualno unapređenje razmatranih predloga. Na taj način, uključivanjem samih obveznika i javnosti u proces uvođenja/promene određenih dažbina, smanjio bi se otpor njihovom plaćanju i povećala stopa naplate, dok bi sami obveznici mogli pravovremeno da uključe eventualne dodatne troškove po tom osnovu u svoje poslovne planove.

d) Potpuna informatizacija postupka izvršenja obaveza po osnovu kvazifiskalnih dažbina

Za one neporeske i kvazifiskalne dažbine, koje bi nastavile da postoje nakon ovakve reforme, trebalo bi obezbediti da postupak prijavljivanja obaveze/registrovanja obveznika, dostavljanja rešenja i izmirenja obaveze, te uvida u stanje obaveza bude u potpunosti informatizovan, tj. vršen putem Interneta, kako bi troškovi primene i naplate bili što niži.

4. Ocena predloga Vlade za ukidanje i ograničavanje kvazifiskalnih dažbina

Reforma sistema kvazifiskalnih dažbina predstavlja važan korak u uređenju javnih finansija u Srbiji. Prema predlogu Vlade planira se ukidanja preko 100 kvazifiskalnih dažbina, zakonsko regulisanje procedura za njihovo uvođenje, povećanje nadležnosti Ministarstva finansija pri određivanju lokalnih dažbina i dr. Broj kvazifiskalnih dažbina u Srbiji se smanjuje za oko ¼ što će značajno smanjiti troškove primene sistema javnih prihoda. Reforma kvazifiskalnih dažbina tesno je povezana sa ponovnim aktiviranjem principa bruto budžeta, prema kome svi prihodi državnih institucija treba da prolaze kroz budžet.

Ipak ocenjuje se da su kao posledica relativno brze reforme složenog sistema kvazifiskalnih dažbina, ukinute i neke dažbine koje bi trebalo da postoje. Tako se npr. ocenjuje da nije trebalo ukinuti komunalnu taksu za držanje ugostiteljskih i zabavnih objekata na vodi – navedeni objekti zagađuju vodu, čime se nanosi šteta ostalim građanima (ribarima, kupacima, povećavaju se troškovi prečišćavanje vode). Umesto ukidanja takvih dažbina, bilo bi adekvatnije da su poboljšani njihovi parametri, u smislu da se smanji nivo dažbina, adekvatnije odredi osnovica ili obveznik. Osim toga, neke loše dažbine, kao što je firmarina, treba zameniti ekonomski poželjnijim, umesto da se one jednostrano ukinu i na taj način povećaju deficit lokalnih budžeta i konsolidovane države.

Unapređenje poreskog sistema u širem smislu ne treba da bude jednokratna akcija, koja će se sastojati od ukidanju nekih dažbina, nego kontinuirana aktivnost u okviru koje bi se unapredila struktura poreskog sistema, poboljšala parametrizacija pojedinačnih dažbina, povećala transparentnost sistema dažbina i dr. Takođe, osim kvazifiskalnih dažbina aktivnost Vlade bi trebala da se usmeri i na smanjenje regulatornih troškova, koje država svojim propisima

nameće građanima i privredi. Prethodno su pomenuti propisi koji nepotrebno povećavaju troškove za vozače, ali takvi troškovi se nameću i privredi kroz obavezu dostavljanja brojnih izveštaj državi, duge, skupe, a ponekad i nepotrebne procedure dobijanja dozvola, licenci, sertifikata i dr.

U kontekstu analize predloženih mera Vlade usmerenih na uređenje sistema kvazifiskalnih dažbina, posebno se ističe pitanje njihovih fiskalnih implikacija, kao i pitanje mogućnosti unapređenja uslova poslovanja, bez gubitka javnih prihoda/povećanja fiskalnog deficita.

4.1 Fiskalni efekti ukidanja kvazifiskalnih dažbina

Prema proceni Ministarstva finansija po osnovu ukidanja kvazifiskalnih dažbina privreda i građani će uštedeti oko 10 mlrd. dinara, od čega na lokalnom nivou uštede iznose oko 5,5 mlrd. dinara⁸. Stoga je važno pitanje kako će smanjenje prihoda države uticati na budžet Republike i lokalnih zajednica, a time i na konsolidovani fiskalni deficit. Ako se ne preduzmu odgovarajuće korektivne mere na strani poreza i/ili rashoda, smanjenje prihoda po osnovu kvazifiskalnih dažbina će uticati na povećanje konsolidovanog deficita za oko 10 mlrd. dinara. Od navedenog iznosa za oko 5,5 mlrd. bi se smanjili prihodi lokalnih zajednica, dok bi se prihodi Republike smanjili za oko 4 mlrd. dinara. Pri tome bi smanjenje kvazifiskalnih dažbina po lokalnim zajednicama bilo neravnomerno. Prema izjavama predstavnika nekih manjih lokalnih samouprava, koje treba uzeti sa određenom rezervom, one bi samo po osnovu ukidanja firmarine izgubile i do 30% prihoda.

U godinama kada je neophodna snažna fiskalna konsolidacija koja zahteva ubrzano smanjivanje fiskalnog deficita, njegovo eventualno povećanje po osnovu reforme kvazifiskalnih dažbina bilo bi neodrživo. Stoga je važno da se komplementarno sa ukidanjem nekih kvazifiskalnih dažbina povećaju prihodi od opštih poreza, kako ne bi došlo do povećanje fiskalnog deficita. U slučaju lokalnih zajednica poboljšanje obuhvata oporezive imovine i usklađivanje osnovice poreza na imovinu sa tržišnom vrednošću moglo bi da generiše dodatne prihode. Međutim, ako to nije dovoljno mogla bi se razmotriti mogućnost uvođenja lokalnog poreza na dobit, koji bi iznosio najviše 3% ili povećanje republičkog poreza na dobit na 15%, sa ciljem da se povećaju transferi lokalnim zajednicama.

Kada su u pitanju lokalne zajednice koje su po osnovu firmarine izgubile veliki procenat svojih prihoda, neophodno je imati u vidu da se radi o lošem porezu koji je njihovim budžetima donosio visoke prihode, ali je sputavao otvaranje novih preduzeća i radnji. U nekim slučajevima visoka firmarina predstavljala je zamenu za neke druge poreze (npr. za lokalni porez na korišćenje prirodnih resursa), pa u takvim slučajevima treba uvesti novi ili povećati postojeći porez za korišćenje prirodnih resursa. U tom slučaju obveznici takvog poreza bila bi samo preduzeća koja koriste navedene resurse, ali ne i ostala preduzeća. Ako lokalne zajednice ne mogu da zamene prihode od firmarine drugim porezom, neophodno je da se povećaju transferi takvim lokalnim zajednicama od strane Republike. To ne bi predstavljao veliki teret za budžet Republike, jer se uglavnom radi o malim lokalnim zajednicama koje imaju male budžete.

Sa stanovišta fiskalne konsolidacije izgubljeni prihodi lokalnih zajednica po osnovu ukidanja kvazifiskalnih dažbina ne treba da se nadomeste većim prihodima od poreza na zarade, jer povećani prihodi od poreza na zarade treba da se iskoriste za prenošenje novih nadležnosti sa Republike na lokalne zajednice.

4.2 Da li je moguće da država dobija iste prihode, a da privreda bude u boljem položaju?

Reforma sistema kvazifiskalnih dažbina ne treba da se posmatra samo sa stanovišta uticaja na javne finansije, nego i sa stanovišta uticaja na ekonomsku efikasnost. Sa stanovišta ekonomske efikasnosti dobro je ako se smanje porezi ili ako se distorzivni i komplikovani porezi zamene manje distorzivnim i jednostavnijim⁹. Sa stanovišta ekonomske efikasnosti, poželjno je da se komplikovan poreski sistem, koji se sastoji od brojnih arbitrarno određenih dažbina zameni jednostavnijim sistemom, koji se sastoji od manjeg broja opštih poreza. Česte i nepredvidive promene poreskih propisa nose neizvesnost u poslovanje privrednih subjekata, koja ima svoj ekvivalent u povećanju određenih troškova.

Pri ukidanju ili smanjenju bilo kog poreza, koristi privrede su veće od gubitka prihoda koje ostvaruje država¹⁰. Ova razlika je naročito velika kada se ukidaju ili smanjuju visoki porezi, komplikovani porezi ili porezi koji destimulativno utiču na rad i preduzetništvo. Takvi porezi deformišu relativne cene, a i troškovi njihove primene su visoki.

⁸ Fiskalni savet je došao do slične procene, prema kojoj lokalne zajednice gube 5-6 mlrd. dinara po osnovu ukidanja kvazifiskalnih dažbina.

⁹ Argumentacija postaje komplikovanija ako se u razmatranje uključi način trošenja poreza - u tom slučaju moguće je da smanjenje poreza, koje dovodi do smanjenja neke važne funkcije države, smanji blagostanje društva.

¹⁰ Videti prethodnu fusnotu.

Razlika ipak nije tako velika, a moguće je da će deo koristi dobiti i potrošači, a ne samo privreda. Pri ukidanju vrlo distorzivnih poreza koristi privrede prevazilaze smanjenje poreskih prihoda države za 20–30%. Osim toga, pojednostavljenjem poreskog sistema i pojedinačnih poreza smanjuju se troškovi primene poreza koji mogu da iznose i do 10%¹¹. Iz prethodnog znači da ako je država ukupna izgubila 10 mlrd. poreskih prihoda ukupne koristi za privredi i potrošače mogu da iznose 13–15 mlrd. dinara. Prema tome, ako se ukinu određeni porezi, privreda i potrošači će dobiti više nego što je država izgubila, ali je ta razlika umerena. Takođe, dobit privrede i potrošača je dugoročna samo ako država istovremeno sa ukidanjem dažbina smanji i javnu potrošnju, što znači da ne raste fiskalni deficit – u suprotnom privreda i građani će u budućnosti kroz veće poreza platiti ono što su sada dobili i to sa kamatom.

Međutim, važno pitanje sa stanovišta fiskalne konsolidacije je da li se poreskom reformom položaj privrede i građana može poboljšati, a da pri tome država ostvaruje iste prihode, tj. da se ne povećava njen deficit. Položaj privrede i građana bi se poboljšao ako bi se distorzivni porezi, kao što je firmarina, zamenili manje distorzivnim porezima kao što je porez na imovinu ili porez na dobit. Naravno, neto dobit privrede i potrošača u ovom slučaju bi bila manja nego u slučaju ukidanje poreza i ona bi proizilazila iz smanjenja troškova administriranja porezima i smanjenja negativnog uticaja poreza na ekonomsku efikasnost. To znači da se, zamenom loših poreza boljim privreda i građani mogu naći u povoljnijem položaju, a da pri tome država dobija iste prihode.

U tom smislu, ocenjuje se da će predložene mere Vlade doprineti unapređenju uslova poslovanja, kroz smanjenje rizika/neizvesnosti i troškova (dažbina i njihove primene). Međutim, reforma kvazifiskalnih dažbina predstavlja samo jednu od brojnih mera čija realizacija je neophodna da bi se smanjili troškovi i rizici poslovanja u Srbiji. U tom smislu, neophodno je sprovesti sistemske reforme u drugim, značajnijim segmentima, kao što je unapređenje pravne sigurnost, povećanje efikasnosti javne administracije, smanjenje korupcije, smanjenje regulatornih troškova, uspostavljanje finansijske discipline, poboljšanje infrastrukture i dr. Za unapređenje privrednog ambijenta važno je da se održi makroekonomska stabilnost koja je u Srbiji još uvek vrlo krhka, kao i da se usvoji kredibilan program fiskalne konsolidacije koji bi podržao MMF, a čija realizacije bi doprinele poboljšanju kreditnog rejtinga zemlje.

Na osnovu prethodnog ocenjuje se da reforma sistema kvazifiskalnih dažbina, uz određene korekcije kojima bi se sprečilo povećanje fiskalnog deficita, može pozitivno da utiče na ekonomsku efikasnost. Pozitivan uticaj bi se ostvario time što bi se komplikovan i netransparentan sistem dažbina zamenio, prihodno neutralnim, ali jednostavnijim sistemom čije promene bi bile predvidive. Na osnovu prethodnog sledi da je moguće prihodno neutralnom poreskom reformom da država ostane u istom položaju, a da privreda i građani budu u nešto povoljnijem položaju. Sličan dobitak na efikasnosti mogao bi se ostvariti prihodno neutralnom poreskom reformom kojom bi se povećao PDV, dok bi se smanjili doprinosi za socijalno osiguranje¹².

Zaključak

Reforma sistema kvazifiskalnih dažbina predstavlja važan uslov za unapređenje privrednog ambijenta u Srbiji. Cilj reforme bi trebao da bude jednostavniji i predvidljiviji sistem javnih prihoda, koji bi u odnosu na postojeći bio superiorniji sa stanovišta ekonomske efikasnosti i pravičnosti. Reforme bi se sprovele ukidanjem neopravdanih dažbina, objedinjavanjem srodnih dažbina, zamenom distorzivnih i nepravičnih poreza drugim porezima. Sa stanovišta transparentnosti važno je da se dažbine u poreskim propisima adekvatno označe i klasifikuju, kako se ne bi stvarala zabuna oko njihove prirode. Drugi deo reformi bi se odnosi na unapređenje parametrizacije dažbina čije je primena opravdana, a koja bi obuhvatala usklađivanje poreza sa ekonomskom snagom obveznika, taksi sa troškovima pružanja usluga države, a naknada sa koristima koje korisnik ostvaruje ili štetama koje generiše. Važan deo reformi predstavljala i uspostavljanje sistemskih ograničenja kako se nakon jednokratnog uređivanja sistema, kroz nekoliko godina ne bi ponovo razvio ekonomski distorzivan i nepravičan sistem kvazifiskalnih dažbina. U tom kontekstu važno je da se ponovo dosledno primenjuje princip bruto budžeta, kao i da se uvođenje svih fiskalnih i kvazifiskalnih dažbina vrši zakonima. Takođe, neophodno je da Ministarstvo finansija dobije ključnu ulogu u kreiranju svih dažbina na nivou Republike, kao i da se pojača njegova nadzorna uloga na nivou lokalnih zajednica.

Sa stanovišta fiskalne politike važno je da se obezbedi da reforme kvazifiskalnih dažbina, kao i sa njima povezanih reformi opštih poreza (porez na dobit, porez na imovinu), budu prihodno neutralne, kako se ne bi dodatno povećavao fiskalni deficit. Reforme kvazifiskalnih dažbina bi trebalo da podržavaju kako unapređenje uslova poslovanja u Srbiji

¹¹ U slučaju ukidanje poreza troškovi primene se svode na nulu, dok u slučaju objedinjavanja većeg broja poreza troškovi primene mogu da se smanje i za nekoliko puta.

¹² Videti: Arsić i dr. (2010), OECD (2010)

tako i program fiskalne konsolidacije. Predložene reforme sistema kvazifiskalnih dažbina od starne Vlade predstavljaju značajan korak ka unapređenju privrednog ambijenta, jer se ukidaju brojne neopravdane dažbine, definišu zakonske procedure za uvođenje dažbina u budućnosti, sve dažbine se uključuju u budžet, i dr. Ipak osnovna slabost predloženih reformi je što nisu prihodno neutralne - njima se povećava fiskalni deficit za oko 10 milijardi dinara, što dodatno otežava održivu fiskalnu konsolidaciju. Moguće rešenje ovog nedostatka nalazi se u povećanju prihoda od poreza na imovini ili povećanju stope poreza na dobit na 15%.

Literatura

- Arsić, M, N. Altiparmakov, S. Randelović, A. Bučić, D.Vasiljević i T. Levitas (2010) *"Poreska reforma u Srbiji-pogled unapred"*, USAID i FREN, Beograd
- Bisić, M. (2011) *"Sistem naknada za korišćenje prirodnih bogatstava i njihovo ustupanje jedinicama lokalne samouprave"*
- Clements, F. i M. Kolman (2004) "A Theory of User-Fee Competition" *Working Paper No. 1166*, CESifo,
- David G. D (2003) "Benefit Taxes and User Fees in Theory and Practice", *Research Paper*
- GIZ (2012) „Unapređenje lokalnog oporezivanja u Srbiji – reforme firmarine“, nacrt
- Fiskalni savet (2012a) „Predlog mera fiskalne konsolidacije 2012-2016. godina“
- Fiskalni savet (2012b) *"Ocena rebalansa budžeta za 2012. godinu i predloga zakona s fiskalnim uticajima"*
- NALED (2012), *"Mostovi i ćuprije – sistem neporeskih i parafiskalnih formi u Republici Srbiji"*, Radni papir, Beograd. Studiju je uradio tim domaćih i stranih stručnjaka okupljen oko Nacionalne alijanse za lokalni ekonomski razvoj (NALED), uz podršku USAID Projekta za bolje uslove poslovanja (USAID BEP).
- OECD (2010) *"Tax Policy and Economic Growth"*, OECD Publishing
- Spitzer (2002), "Taxes vs. Fees: A Curious Confusion", *Gonzaga Law Review, Vol. 38, Issue 2*

CIP - Katalogizacija u publikaciji
Narodna biblioteka Srbije, Beograd

33

KVARTALNI monitor ekonomskih trendova i politika u Srbiji / glavni i odgovorni urednik Milojko Arsić. - 2011, br. 1 (januar/jul)- . - Beograd (Kamenička 6) : Fond za razvoj ekonomske nauke, 2005 - (Beograd : Alta Nova). - 30 cm

Tromesečno. - Ima izdanje na drugom jeziku: Quarterly monitor of economic trends and policies in Serbia = ISSN 1452-2810

ISSN 1452-2624 = Kvartalni monitor ekonomskih trendova i politika u Srbiji COBISS.SR-ID 126547212