

**УНИВЕРЗИТЕТ ПРИВРЕДНА АКАДЕМИЈА У НОВОМ САДУ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ ЗА ПРИВРЕДУ И ПРАВОСУЂЕ
У НОВОМ САДУ**

**ИНСТИТУЦИОНАЛНИ И ПРАВНИ ОКВИР
ПРЕВЕНТИВНЕ И КАЗНЕНЕ ЗАШТИТЕ ДРЖАВНИХ
ФИНАНСИЈА У ФУНКЦИЈИ СПРЕЧАВАЊА
ИЗБЕГАВАЊА ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У ПОСЛОВАЊУ
ПРИВРЕДНИХ СУБЈЕКТА**

ДОКТОРСКА ДИСЕРТАЦИЈА

Ментор:

Проф. др Предраг Мирковић

Кандидат:

мср Ивица Петровић

Нови Сад, 2022.

**UNIVERSITY BUSINESS ACADEMY IN NOVI SAD
FACULTY OF LAW FOR COMMERCE AND JUDICIARY
IN NOVI SAD**

**INSTITUTIONAL AND LEGAL FRAMEWORK FOR
PREVENTIVE AND CRIMINAL PROTECTION OF
PUBLIC FINANCES IN THE FUNCTION OF
PREVENTING TAX AVOIDANCE IN BUSINESS
ENTITIES**

DOCTORAL DISSERTATION

**Mentor:
PhD Predrag Mirković**

**Candidate:
LL.M. Ivica Petrović**

Novi Sad, 2022.

Прилог 1.

УНИВЕРЗИТЕТ ПРИВРЕДНА АКАДЕМИЈА У НОВОМ САДУ ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ ЗА ПРИВРЕДУ И ПРАВОСУЂЕ У НОВОМ САДУ

КЉУЧНИ ПОДАЦИ О ЗАВРШНОМ РАДУ

| | |
|--|---|
| Врста рада: | Докторска дисертација |
| Име и презиме аутора: | Ивица Петровић |
| Ментор (титула, име, презиме, звање, институција) | Проф. др Предраг Мирковић, ванредни професор, Правни факултет за привреду и правосуђе у Новом Саду, Универзитет Привредна академија у Новом Саду |
| Наслов рада: | Институционални и правни оквир превентивне и казнене заштите државних финансија у функцији спречавања избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката |
| Језик публикације (писмо): | Српски, ћирилица |
| Физички опис рада: | Унети број: Страница: 228 Поглавља: 10 Референци: 113 Табела: 11 Слика: 1 Графикона: 11 Прилога: 2 |
| Научна област: | Привредноправна ужа научна област |
| Предметна одредница, кључне речи: | јавне финансије, јавни приходи, порези, избегавање плаћања пореза, пореска управа |
| Извод (апстракт или резиме) на језику завршног рада: | Систем јавних финансија једне државе, који обухвата систем јавних прихода и јавних расхода, представља централни, интегрални оквир функционисања сваке савремене државе. Са једне стране, држава има читав низ финансијских обавеза према различитим субјектима од интереса (грађани, привреда, сектори државне администрације, спољна и унутрашња безбедност и друго) који представљају укупност јавних расхода једне државе. Са друге стране, успешно |

финансирање свих јавних расхода јесте везано за системско прикупљање свих јавних прихода који су на располагању држави. Из тог разлога, држава има обавезу да креира институционалне и правне механизме заштите пореза као фискалних прихода Ова заштита, пре свега обухвата, превентивне и ретрибутивне мере правног и институционалног карактера које су у функцији заштите спречавања избегавања плаћања пореза. Посредно, овим се постиже и заштита државних финансија, схватајући значај пореза у систему јавних прихода. Држава има највиши степен интереса да адекватно пружи заштиту институту пореза као инструменту јавних прихода, кроз креирање адекватног институционалног и правног оквира који ће бити у функцији заштите, пре свега спречавања избегавања плаћања пореза, а последично и самог система државних финансија.

Предмет истраживања докторске дисертације јесте идентификовање и анализа релевантних институционалних и правних механизма заштите државних финансија ради спречавања избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката, који имају превентивни, односно казнени карактер. Уважавајући предметно оријентисани карактер истраживања, обим консултоване литературе и владајућих ставова јесте хетерогене природе. Предметна област истраживања јесте мултидисциплинарна те као таква мора да уважава ставове и мишљења правно хетерогеног карактера у оквиру различитих интересних питања сходно разради саме теме истраживања. Потребне истраживања овако постављене теме докторске дисертације јесу мултидимензионог карактера. Са становишта потреба науке, предмет докторске дисертације јесте правно и научно аутентичан, нормативно актуелан и друштвено потребан. *Општи циљ истраживања* јесте систематизовање теоријског и емпиријског знања о предмету истраживања који ће бити у

функцији продубљења корпуса научног сазнања у овој области који ће бити остварен кроз израду саме докторске дисертације. Схватајући мултидисциплинарни карактер теме истраживања, циљеви истраживања уважавају такву предметну оријентацију рада. Партикуларни циљеви истраживања јесу:

- детерминисање релевантих облика јавних прихода, са посебним освртом на порез као фискалне приходе;

- анализа и утврђивање релевантног институционалног и правног оквира Р. Србије који је у функцији заштите државних финансија;

- детерминисање превентивних мера и механизма институционалног и правног оквира Републике Србије који су у функцији заштите државних финансија, са посебним нагласком на она која су у функцији спречавања утаје пореза приликом пословања привредних субјеката;

- детерминисање казних мера и механизма институционалног и правног оквира Републике Србије који су у функцији заштите државних финансија, са посебним нагласком на она која су у функцији спречавања утаје пореза приликом пословања привредних субјеката;

- нормативна анализа концепта пословања привредних субјеката у којем долази до релевантних нормативних ситуација у којима њихово пословање постаје предмет различитих облика пореских намета као фискалних прихода по основу којих они постају порески обвезници;

- емпиријско истраживање чији циљ је приказ и анализа релевантних података о броју и карактеру предмета у пракси који се доводе у везу са избегавањем плаћања пореза привредних субјеката и корелативна анализа таквих података у односу на измене институционалног и нормативног оквира деловања државе у смислу спречавања избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката.

Резултат истраживања јесте рад научног карактера у обиму и

| | |
|---|--|
| | <p>карактеру који представља оригинални допринос правној науци који ће указати на институционалне и правне мехеназме превентивне и казнене заштите државних финансија који су у функцији спречавања избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката. Резултати истраживања биће од значаја и за научну заједницу у области правних наука и за ширу друштвену заједницу јер ће њени резултати утицати и на подизање опште друштвене свести о потреби институционалне и правне заштите свих облика јавних прихода, а посебно пореза као доминанте врсте јавних прихода.</p> |
| <p>Датум одбране: (Попуњава накнадно одговарајућа служба)</p> | |
| <p>Чланови комисије: (титула, име, презиме, звање, институција)</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Проф. др Мирко Кулић, редовни професор Правног факултета за привреду и правосуђе у Новом Саду, Универзитет Привредна академија у Новом Саду – <i>председник Комисије</i> 2. Проф др. Предраг Мирковић, ванредни професор Правног факултета за привреду и правосуђе у Новом Саду, Универзитет Привредна академија у Новом Саду – <i>ментор</i> 3. Проф. др Драган Симеуновић, редовни професор Факултета факултета политичких наука, Универзитет у Београду – <i>члан Комисије</i> |
| <p>Напомена:</p> | <p>Аутор докторске дисертације потписао је следеће изјаве:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Изјаву о ауторству, 2. Изјаву о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада и 3. Изјаву о коришћењу. <p>Ове изјаве се чувају на факултету у штампаном и електронском облику.</p> |

Прилог 2.**UNIVERSITY BUSINESS ACADEMY IN NOVI SAD
FACULTY OF LAW FOR COMMERCE AND JUDICIARY
IN NOVI SAD****KEY WORD DOCUMENTATION**

| | |
|---|---|
| Document type: | Doctoral dissertation |
| Author: | Ivica Petrović |
| Menthor (title, first name, last name, position, institution) | PhD Predrag Mirković, associate professor, Faculty of Law for Commerce and Judiciary in Novi Sad, University Business Academy in Novi Sad |
| Title: | Institutional and legal framework for preventive and criminal protection of public finances in the function of preventing tax avoidance in business entities |
| Language of text (script): | Serbian language |
| Physical description: | Number of: Pages: 228 Chapters: 10 References: 113 Tables: 11 Illustrations: 1 Graphs: 11 Appendices: 2 |
| Scientific field: | Law (Specific field of science: <i>Commercial law</i>) |
| Subject, Key words: | public finances, public revenues, taxes, tax evasion, tax administration. |
| Abstract (or resume) in the language of the text: | The system of public finances of a state, which includes the system of public revenues and public expenditures, is the central, integral framework for the functioning of any modern state. On the one hand, the state has a whole range of financial obligations to various stakeholders (citizens, economy, public administration sectors, external and internal security, etc.) which represent the totality of public expenditures. On the other hand, successful financing of all public expenditures is related to the systematic collection of all public revenues available to the state. For this reason, the state has an obligation to create institutional and legal mechanisms for tax protection as fiscal revenues. This protection primarily includes preventive and retributive measures of legal and institutional nature that are in the |

function of protection against tax evasion. The state has the highest level of interest to adequately protect the tax institute as an instrument of public revenues, through the creation of an adequate institutional and legal framework that will be in the function of protection, primarily preventing tax evasion, and consequently the public finance system.

The subject of the doctoral dissertation research is the identification and analysis of relevant institutional and legal mechanisms for the protection of public finances in order to prevent tax evasion in the business of economic entities, which have a preventive or punitive character. Respecting the subject-oriented character of the research, the scope of the consulted literature and the prevailing views is heterogeneous in nature. The subject area of research is multidisciplinary, and as such it must respect the views and opinions of a legally heterogeneous nature within various issues of interest in accordance with the elaboration of the research topic itself. From the point of the needs of science, the subject of the doctoral dissertation is legally and scientifically authentic, normatively current and socially necessary. The general goal of the research is to systematize the theoretical and empirical knowledge about the subject of research, which will be in the function of deepening the corpus of scientific knowledge in this field, which will be achieved through the preparation of the doctoral dissertation. Understanding the multidisciplinary character of the research topic, the research goals take into account such a subject orientation of the paper. The particular goals of the research are:

- determination of relevant forms of public revenues, with special reference to taxes as fiscal revenues;
- analysis and determination of the relevant institutional and legal framework of R. Serbia, which is in the function of protecting state finances;
- determining preventive measures and mechanisms of the institutional and legal framework of the Republic of Serbia that are in the function of protecting state finances, with special emphasis on those that are in the function of preventing tax evasion during business operations of business entities;
- determination of punitive measures and mechanisms of the institutional and legal framework of the Republic of Serbia which are in the function of protection of state finances, with special emphasis on those which are in the

| | |
|--|---|
| | <p>function of preventing tax evasion during business operations;</p> <ul style="list-style-type: none"> • normative analysis of the business concept of economic entities in which there are relevant normative situations in which their business becomes the subject of various forms of tax levies as fiscal revenues on the basis of which they become taxpayers; • empirical research aimed at presenting and analyzing relevant data on the number and nature of cases in practice related to tax evasion of economic entities and correlative analysis of such data in relation to changes in the institutional and regulatory framework of the state in terms of preventing evasion business taxes. <p>The result of the research is a work of scientific character in scope and character which represents an original contribution to legal science, which will indicate the institutional and legal mechanisms of preventive and punitive protection of public finances which are in the function of preventing tax evasion in business. The results of the research will be important for the scientific community in the field of legal sciences, as well as for the wider community, because its results will have an impact on raising general public awareness of the need for institutional and legal protection of all forms of public revenue. types of public revenue.</p> |
| <p>Defended: (The faculty service fills later.)</p> | |
| <p>Thesis Board: (title, first name, last name, position, institution)</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. PhD Mirko Kulić, full professor, Faculty of Commerce and Justice in Novi Sad, University Business Academy in Novi Sad - <i>President of the Commission</i> 2. PhD Predrag Mirković, associate professor, Faculty of Law for Commerce and Judiciary in Novi Sad, University Business Academy in Novi Sad – <i>mentor</i> 3. PhD Dragan Simeunović, full professor, Faculty of Political Science, University of Belgrade – <i>member of the Commission</i> |
| <p>Note:</p> | <p>The author of doctoral dissertation has signed the following statements:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Statement on the authority, 2. Statement that the printed and e-version of doctoral dissertation are identical and 3. Statement on copyright licenses. <p>The paper and e-versions of statements are held at the faculty.</p> |

САДРЖАЈ:

| | |
|---|-----------|
| 1. УВОД..... | 14 |
| 1.1. Предмет истраживања | 15 |
| 1.2. Циљеви истраживања | 19 |
| 1.3. Хипотезе истраживања | 20 |
| 1.4. Методе истраживања | 20 |
| ГЛАВА 2. САВРЕМЕНИ КОНЦЕПТ ДРЖАВНИХ ФИНАНСИЈА И УЛОГА И ЗНАЧАЈ ЈАВНИХ ПРИХОДА..... | 22 |
| 2.1. Појам и карактеристике државних (јавних) финансија..... | 23 |
| 2.2. Значај јавних финансија | 26 |
| 2.3. Јавне финансије и фискална политика | 28 |
| 2.4. Појам, улога и значај јавних прихода | 31 |
| 2.4.1. Дефинисање и правни основ за убирање јавних прихода | 34 |
| 2.4.2. Структура јавних прихода и примања..... | 35 |
| ГЛАВА 3. ПОРЕЗИ КАО ОБЛИК ЈАВНИХ ПРИХОДА ДРЖАВНИХ ФИНАНСИЈА..... | 43 |
| 3.1. Појам и карактеристике пореског система | 44 |
| 3.2. Порези као део система јавних прихода | 47 |
| 3.3. Елементи пореза | 50 |
| 3.4. Пореска начела | 52 |
| 3.5. Класификација пореза..... | 56 |
| 3.6. Порески систем у Републици Србији | 58 |
| 3.7. Врсте пореза у Републици Србији | 61 |
| 3.7.1. Порез на добит правних лица | 61 |
| 3.7.2. Порез на додату вредност (ПДВ) | 63 |

| | |
|---|------------|
| 3.7.3. Порез на доходак грађана | 64 |
| 3.7.4. Порез на имовину | 66 |
| Глава 4. ИНСТИТУЦИОНАЛНИ ОКВИР ЗАШТИТЕ ДРЖАВНИХ ФИНАНСИЈА | |
| 68 | |
| 4.1. Надлежност Пореске управе | 69 |
| 4.2. Организациона структура Пореске управе | 70 |
| 4.3. Поступак наплате јавних прихода | 75 |
| 4.4. Показатељи успешне пореске политике | 77 |
| 4.5. Процес трансформације Пореске управе 2021–2025. године | 79 |
| 4.5.1. Компоненте будућег развоја Пореске управе | 83 |
| 4.5.2. Дигитализација Пореске управе..... | 84 |
| 4.5.3. Улога дигиталних алата у прикривању и спречавању пореске утаје | 93 |
| 4.5.4. Очекивани ефекти трансформације Пореске управе | 95 |
| Глава 5. ПРАВНИ ОКВИР ЗАШТИТЕ ДРЖАВНИХ ФИНАНСИЈА | 100 |
| 5.1. Закон о пореском поступку и пореској администрацији..... | 101 |
| 5.2. Закон о порезу на доходак грађана..... | 107 |
| 5.3. Закон о порезу на добит правних лица | 110 |
| 5.4. Закон о порезима на имовину | 114 |
| 5.5. Закон о порезу на додату вредност..... | 115 |
| 5.6. Кривични законик Републике Србије | 121 |
| Глава 6. ИЗБЕГАВАЊЕ ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА – ОПШТИ ФЕНОМЕНОЛОШКИ | |
| ОКВИР | 124 |
| 6.1. Узроци и услови настанка пореске евазије..... | 125 |
| 6.2. Појам и облици пореске евазије | 133 |
| 6.2.1. Пореска утаја (чл. 225. КЗ) | 136 |
| 6.2.2. Кријумчарење (чл. 236. КЗ) | 143 |
| 6.3. Пореска евазија у привредним субјектима | 144 |

| | |
|--|------------|
| 6.4. Пореска евазија и сива економија | 148 |
| 6.5. Смернице за дизајнирање делотворне антиевазионе политике..... | 152 |
| Глава 7. МЕХАНИЗМИ ПРЕВЕНТИВНОГ СПРЕЧАВАЊА ИЗБЕГАВАЊА ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У ПОСЛОВАЊУ ПРИВРЕДНИХ СУБЈЕКТА..... | 156 |
| 7.1. Карактеристике превентивних мера за спречавање избегавања плаћања пореза.... | 157 |
| 7.2. Ефикаснији рад Пореске управе у контроли наплате пореза у Републици Србији.. | 158 |
| 7.2.1. Подношење пореских пријава електронским путем | 161 |
| 7.2.2. Правовремено доношење и достављање пореских решења | 162 |
| 7.2.3. Уједначена примена пореских прописа у пракси од стране пореских инспектора..... | 163 |
| 7.2.4. Континуирано пружање пореско-правне помоћи пореским обвезницима | 164 |
| 7.3. Остале превентивне мере за спречавање избегавања плаћања пореза | 164 |
| 7.3.1. Развој пореског морала код пореских обвезника | 166 |
| 7.3.2. Транспарентност пореских прописа и закона..... | 168 |
| 7.3.3. Стална борба против корупције | 169 |
| 7.3.4. Увођење синтетичког пореза на доходак грађана уз примену прогресивних пореских стопа | 171 |
| 7.3.5. Побољшање финансијског положаја пореских инспектора..... | 174 |
| 7.3.6. Координација рада државних органа на сузбијању сиве економије | 174 |
| 7.3.7. Неопходност смањења пореских стопа и проширење основица опорезивања . | 175 |
| Глава 8. РЕПРЕСИВНЕ МЕРЕ СПРЕЧАВАЊА ИЗБЕГАВАЊА ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У ПОСЛОВАЊУ ПРИВРЕДНИХ СУБЈЕКТА..... | 177 |
| 8.1. Карактеристике репресивних мера у спречавању пореске евазије | 178 |
| 8.2. Казнене мере за пореска кривична дела у Кривичном законнику | 183 |
| 8.3. Казнене мере за пореска кривична дела у Закону о пореском поступку и пореској администрацији | 186 |
| 8.3.1. Пореска превара у вези са порезом на додату вредност | 187 |

| | |
|---|------------|
| 8.3.2. Угрожавање наплате пореза и пореске контроле | 188 |
| 8.3.3. Недозвољен промет акцизних производа..... | 189 |
| 8.3.4. Недозвољено складиштење робе | 191 |
| 8.4. Остале кривичноправне мере за пореска кривична дела | 192 |
| 8.4.1. Забрана вршења позива, делатности и дужности..... | 192 |
| 8.4.2. Одузимање предмета..... | 193 |
| 8.4.3. Одузимање имовинске користи прибављене кривичним делом..... | 194 |
| 8.5. Порески прекршаји прописани у Закону о пореском поступку и пореској администрацији | 196 |
| 8.5.1. Неподношење пореске пријаве, необрачунавање и неплаћање пореза..... | 196 |
| 8.5.2. Пријављивање мањих износа пореза | 197 |
| ГЛАВА 9. ЕМПИРИЈСКО ИСТРАЖИВАЊЕ – ОБИМ, ДИНАМИКА И СТРУКТУРА ПОРЕСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ..... | 198 |
| 10. ЗАКЉУЧАК..... | 211 |
| 11. ЛИТЕРАТУРА..... | 220 |

1. УВОД

Систем јавних финансија једне државе, који обухвата систем јавних прихода и јавних расхода, представља централни, интегрални оквир функционисања сваке савремене државе. Са једне стране, држава има читав низ финансијских обавеза према различитим субјектима од интереса (грађани, привреда, сектори државне администрације, спољна и унутрашња безбедност и друго) који представљају укупност јавних расхода једне државе. Са друге стране, успешно финансирање свих јавних расхода јесте везано за системско прикупљање свих јавних прихода који су на располагању држави. Савремени концепти јавних прихода у средиште истих стављају различите облике пореза, који представљају укупно најиздашнији приход, не само фискални, већ и свеобухватни. Улога и значај пореза као редовног фискалног прихода савремене државе јесте високо позициониран у систему јавних прихода савремених држава. Опште процене јесу да порези као фискални приходи глобално учествују у укупним јавним приходима држава света са преко 60% у односу на све друге облике јавних прихода те стога држава има обавезу да креира институционалне и правне механизме заштите пореза као фискалних прихода.

Ова заштита, пре свега, обухвата превентивне и ретрибутивне мере правног и институционалног карактера које су у функцији заштите спречавања избегавања плаћања пореза. Посредно, овим се постиже и заштита државних финансија схватајући значај пореза у систему јавних прихода. Држава има највиши степен интереса да адекватно пружи заштиту институту пореза као инструменту јавних прихода, кроз креирање адекватног институционалног и правног оквира који ће бити у функцији заштите, пре свега спречавања избегавања плаћања пореза, а последично и самог система државних финансија. Специфичност пореза као фискалног прихода јесте у његовој лепези разноврности који чини овај приход динамички-правно другачијим у односу на друге облике фискалних прихода. Држава са становишта фискалног суверенитета намеће пореским обвезницима обавезу плаћања различитих врста пореза унутар пореског система једне државе. Порески обвезници могу бити физичка и правна лица, у зависности од врсте, односно карактера сваког пореза који су законом интегрисани у правни систем једне државе.

Држава је једнако заинтересована да штити наплату свих врста пореза, неvezано за чињеницу ко је порески обвезник. Ипак, с обзиром на финансијски значај који имају

привредни, односно правни субјекти као порески обвезници, држава мора да има додатно разрађен механизам заштите наплате свих врста пореза који се као такви примењују на ове субјекте. То је последично повезано са чињеницама да укупни финансијски приходи, који генеришу привредни субјекти односно правна лица, далеко превазилазе приходе који остварују физичка лица као порески обвезници. Зато је држава посебно заинтересована да заштити наплату свих врста пореза који се стављају као фискални намет привредним субјектима у њиховом привредном пословању. Институционални и правни оквир заштите интереса државе, односно државних финансија, у домену спречавања избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката остварује се кроз превентивни и казни карактер заштите.

1.1. Предмет истраживања

Предмет истраживања докторске дисертације јесте идентификовање и анализа релевантних институционалних и правних механизма заштите државних финансија ради спречавања избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката, који имају превентивни, односно казни карактер. Пословање привредних субјеката представља веома динамички процес, који поред својих економских обележја, има додира и са различитим правним нормама које посредно или непосредно уређују тај процес. Свака економска активност привредних субјеката јесте, и може бити, правно повезана са обавезом ових правних лица према држави, односно државним финансијама, у смислу плаћања различитих врста пореза. Комплексност са једне стране, начина обављања пословних активности условљава чињеницу да ови субјекти у својим пословним интеракцијама и редовним активностима јесу предмет нормативног интереса различитих врста пореза који су постојећи у правном систему једне државе. Са тим у вези, пословање привредних субјеката јесте динамички економски и правни процес који се са становишта државе и њене пореске политике мора адресирати. Држава прописује различите пореске ситуације у оквиру релевантних пореских закона чији циљ је да такве активности буду третиране као активности које морају бити опорезоване.

Последично, привредни субјекти јесу порески обвезници више различитих облика пореза (порез на добит правних лица; порез на додату вредност; порези на имовину и други порески облици). Схватајући значај ове чињенице, свака држава има обавезу да заштити различите пореске облике од могућих пореских евазија, како оних

које имају законски карактер, тако и оних који имају карактер незаконитих евазија, пореских утаја. Заштита државних финансија, пре свега се манифестује у заштити свих облика државних прихода, а порези свакако представљају најдоминантније облике јавних прихода. Са друге стране, привредни субјекти јесу генератори различитих врста активности, и унутрашњег и екстерног карактера, те као такви јесу порески обвезници читаве лезе различитих пореза. Предметна оријентација ове докторске дисертације заснована је на два сегмента. Прво, адекватно идентификовање свих институционалних и правних оквира заштите државних финансија, са посебним нагласком на њихову улогу и значај у спречавању избегавања плаћања пореза. Друго, институционални и правни оквир предметно ће бити анализиран у контексту заштите избегавања плаћања пореза привредних субјеката кроз два контекста, превентивног механизма заштите избегавања плаћања пореза и казног механизма заштите избегавања плаћања пореза, и то искључиво са становишта једне врсте пореских обвезника, привредних субјеката.

Уважавајући предметно оријентисани карактер истраживања, обим консултоване литературе и владајућих ставова јесте хетерогене природе. Предметна област истраживања јесте мултидисциплинарна те, као таква, мора да уважава ставове и мишљења правно хетерогеног карактера у оквиру различитих интересних питања сходно разради саме теме истраживања. Када је реч о улози и значају које јавне финансије имају у концепту функционисања савремене државе, преовладавајући ставови у литератури су конзистентни. Свака држава данас почива на уређеном систему јавних финансија, са јасно разрађеним системом јавних прихода који је прилагођен друштвено-економском уређењу држава. Државне финансије, као и начин њиховог уређења, препознати су као питање од највећег значаја. Са тим у вези, систем јавних прихода држава прилагођен је систему јавних финансија те се држава труди да максимизира обухват јавних прихода како би одговорила на тренд пораста обухвата јавних расхода. Посебан значај имају порези као изузетно важан облик јавних прихода.

Улога и значај пореза као јавног прихода доминантно је добила на значају у систему јавних финансија држава из начина на који исти одузимају вишак економске моћи од појединца, било да је реч о правном или физичком лицу. Порези, као облик јавних прихода, највише учествују у обухвату јавних прихода, а држава има интерес примарног значаја да институционално и нормативно заштити овај облик прихода од свих субјеката који имају интерес да исти, као такав, умање кроз различите радње легалног и противправног њиховог ослобађања плаћања. Државе имају задатак да

смање утицај сиве економије, а посебно да заштите наплату свих облика јавних прихода. С обзиром да порези јесу најзначајнији облик јавних прихода, држава је посебно заинтересована да исте штити, нарочито кроз концепт свог легислативног уређења. Утаја пореза јесте феномен савременог доба и као такав јесте свеprisутан у свету. Државе се различитим механизмима, превентивног и ретрибутивног карактера, боре против појаве избегавања плаћања пореза, док је ова појава посебно приметна у пословању привредних субјеката. Научна, односно стручна јавност стоји на становишту, да када је реч о пореској утаји и њеној инкриминисаности у Кривичном законнику Републике Србије, односно споредном законодавству, бланкетни карактер ових дела донекле усложњава саму проблематику. Пореска утаја јесте сваки вид евазије односно избегавања плаћања пореза, било да је реч о потпуном или делимичном избегавању плаћања пореза. У том контексту, посебан значај у откривању ових дела јесте на институцијама државе, односно пореској управи. Предмет истраживања управо је конципиран тако да укаже на значај и институционалног и легислативног третирања питања избегавања плаћања пореза, и са аспекта превенције и са аспекта казненог деловања државе.

Улога и значај јавних финансија у неометаном функционисању државе представља једно од најважнијих питања сваке савремене државе. Усложњавањем функција које је држава преузела на себе као субјекта који ће интересно бринути о различитим партикуларним питањима функционисања друштва и привреде, довело је до експоненцијалног раста обухвата јавних расхода које државе имају данас. Такав експоненцијални раст јесте нужно праћен потребом за креирањем различитих облика јавних прихода.

Да би државе одржале баланс односа јавних расхода и јавних прихода, суочене су са потребом максималне посвећености релевантних државних институција и самог правног система државе у циљу што већег обухвата наплате свих облика јавних прихода које држава прикупља. Ово се посебно односи на приходе које држава наплаћује као фискалне приходе, у чијем доминантном центру стоје приходи од различитих врста пореза. Схватајући значај ових прихода који доминантно пуне буџет савремених држава, укључујући и буџет Републике Србије, држава има потребу и задатак да на институционалном и правном нивоу обезбеди заштиту интереса државних финансија, пре свега, кроз спречавања избегавања плаћања пореза. Ово се посебно односи на привредне субјекте у оним правно релевантним ситуацијама када су они истовремено и порески обвезници по основу различитих врста пореза унутар

националног пореског система државе. Држава јесте посебно заинтересована за заштиту наплате свих облика јавних прихода, а посебно пореза. Наплата пореза, посебно према привредним субјектима јесте питање од врхунског економског значаја за сваку државу, схватајући да огроман део друштвеног капитала јесте у рукама привредних субјеката. Стога институционална и правна заштита државних финансија, у смислу постојања превентивних и казних мера које су у функцији спречавања избегавања плаћања пореза привредних субјеката, јесте од посебног значаја за државу, али и друштво у целини.

Потребе истраживања овако постављене теме докторске дисертације јесу мултидимензионог карактера. Са становишта потреба науке, предмет докторске дисертације јесте правно и научно аутентичан, нормативно актуелан и друштвено потребан. Предмет докторске дисертације јесте правно и научно аутентичан анализирајући сва доступна и спроведена истраживања на ову тему у моменту израде пријаве докторске дисертације. Обим и квалитет истраживања на изабрану тему јесте веома лимитирајућ у оквиру националног научног корпуса правне науке. Разлог који произилази из дате констатације јесте у мултидисциплинарном карактеру теме истраживања, која по својој предметној концепцији обухвата више области права те је зато много захтевнија за истраживања, и научне истраживаче, јер се очекује познавање материје из области јавних финансија, привредног, односно корпоративног права, као и корпуса правних предмета из области казненог права.

Последично постоји и изостанак научних истраживања у овој области, и у квантитавном смислу мањка научне продукције, и у квалитативном смислу научних резултата. Нормативна актуелност теме истраживања јасно је изражена чињеницом да сам концепт предмета истраживања својом поставком обухвата више области права, од којих су неке претрпеле значајне легислативне промене у протеклом периоду. Изостанак системских законских решења која су повезана са предметом истраживања правно су логична, али истовремено захтевају од научне и стручне заједнице да пронађу нормативне корелације између корпуса различитих закона и других извора права који се међусобно повезују у целину која је предмет истраживања докторске дисертације. У коначности, и шира друштвена јавност има потребу за овим видом истраживања јер ће резултати спроведеног истраживања имати релевантан допринос у овој интересној заједници, схватајући значај теме истраживања у ширем друштвеном контексту.

1.2. Циљеви истраживања

Општи циљ истраживања јесте систематизовање теоријског и емпиријског знања о предмету истраживања који ће бити у функцији продубљења корпуса научног сазнања у овој области а биће остварен изработом саме докторске дисертације. Схватајући мултидисциплинарни карактер теме истраживања, циљеви истраживања уважавају такву предметну оријентацију рада. Партикуларни циљеви истраживања јесу:

- детерминисање релевантих облика јавних прихода, са посебним освртом на порез као фискалне приходе;
- анализа и утврђивање релевантног институционалног и правног оквира Р. Србије који је у функцији заштите државних финансија;
- детерминисање превентивних мера и механизма институционалног и правног оквира Републике Србије који су у функцији заштите државних финансија, са посебним нагласком на она која су у функцији спречавања утаје пореза приликом пословања привредних субјеката;
- детерминисање казних мера и механизма институционалног и правног оквира Републике Србије који су у функцији заштите државних финансија, са посебним нагласком на она која су у функцији спречавања утаје пореза приликом пословања привредних субјеката;
- нормативна анализа концепта пословања привредних субјеката у којем долази до релевантних нормативних ситуација у којима њихово пословање постаје предмет различитих облика пореских намета као фискалних прихода по основу којих они постају порески обвезници;
- емпиријско истраживање чији је циљ приказ и анализу релевантних података о броју и карактеру предмета у пракси који се доводе у везу са избегавањем плаћања пореза привредних субјеката и корелативна анализа таквих података у односу на измене институционалног и нормативног оквира деловања државе у смислу спречавања избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката.

Резултат истраживања јесте рад научног карактера у обиму и карактеру који представља оригинални допринос правној науци који ће указати на институционалне и правне механизме превентивне и казнене заштите државних финансија који су у функцији спречавања избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката. Резултати истраживања биће значајни и за научну заједницу у области правних наука и

за ширу друштвену заједницу јер ће њени резултати утицати на подизање опште друштвене свести о потреби институционалне и правне заштите свих облика јавних прихода, а посебно пореза као доминантне врсте јавних прихода.

Посебан резултат истраживања огледа се и у оригиналности саме теме истраживања и њеног општег фокуса на само једну врсту пореских обвезника – привредне субјекте. Овим се сужава спектар истраживања, али ће истовремено бити омогућено да се истраживање продуби у контексту анализе само привредних субјеката као пореских обвезника.

1.3. Хипотезе истраживања

Хипотезе истраживања:

Хипотеза Х1: *Постоји довољно развијен ниво институционалног и нормативног оквира заштите интереса државних финансија у Р. Србији.*

Хипотеза Х2: *Држава институционално и нормативно врши заштиту и ради на спречавању избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката.*

Хипотеза Х3: *Држава има недовољно развијен спектар мера и механизма који су у функцији спречавања избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката који имају превентивни карактер.*

Хипотеза Х4: *Држава има развијен ретрибутивни, односно казнени нормативни оквир којим се штити, односно спречава избегавање плаћања пореза у пословању привредних субјеката.*

1.4. Методе истраживања

План истраживања јесте конципиран у складу са општим предметом докторске дисертације, дефинисаним циљевима истраживања и резултатима који се очекују. Иницијални моменат програма истраживања јесте у обухватању системског прикупљања свих релевантних научних и стручних извора литературе који су партикуларни или у потпуности повезани са предметом докторске дисертације. Тако прикупљени извори коришћени су за постављање општег оквира истраживања, а прихваћени су као релевантни извори литературе која је употребљена у изради докторске дисертације. Избор метода истраживања предефинисани су према научном пољу предмета истраживања, односно научној области и дисциплини којој припадају.

Методи истраживања су изабрани и према детерминисаним циљевима и задацима истраживања који су у функцији израде рада, као и потребама провере дефинисаних хипотеза. Применом аналитичног и синтетичког метода истраживања биће анализирани опште и специфичне карактеристике појава. Метод индукције биће примењен у истраживању појмова у литератури. Наставак истраживања захтеваће примену дедукцијског приступа истраживању.

Нормативни метод истраживања биће доминантно коришћен у свим сегментима рада, док ће историјскоправни метод истраживања бити лимитирано примењен с обзиром на постављене основе истраживања. Компаративни, односно упоредноправни, метод биће коришћен у анализи релевантних прописа домаћег права са иностраним правним решењима, у обиму и карактеру који су у складу са дефинисаним предметом, односно циљевима истраживања. Примена релевантних метода истраживања директно је у корелацији са општим предметом постављеног истраживања, дефинисаним оквиром истраживања, а у складу са циљевима и постављеним хипотезама.

ГЛАВА 2. САВРЕМЕНИ КОНЦЕПТ ДРЖАВНИХ ФИНАНСИЈА И УЛОГА И ЗНАЧАЈ ЈАВНИХ ПРИХОДА

Искусство стечено претходних година довољан је показатељ да су стабилне јавне финансије важан и неопходан чинилац одрживог раста, али и предуслов за одговарајућу реакцију државе у кризним ситуацијама, попут пандемије вируса корона. Добра наплата јавних прихода, посебно у домену наплате пореза, која је праћена очекивано вишим привредним растом, значајно је утицала на смањење дефицита, као и јавног дуга који је још увек значајно испод границе од 60% из Мастрихтског уговора. Да би јавне финансије остале стабилне, а фискални оквир одржив, крајем 2021. године донете су измене Закона о буџетском систему, чије најважније промене треба да се односе на редизајнирање бројних финансијских правила, и општих и посебних, уз дефинисање одговарајућих консеквенци у случају њиховог непоштовања. Постоји општа усаглашеност мишљења да се омогући уравнотеженост и стабилност јавних финансија у периоду након пандемије вируса корона, како би се омогућило да привредни раст остане стабилан и да настави узлазним током. У исто време фискална политика ће свој фокус имати највише на смањењу пореских оптерећења на рад, како би привреда неометано функционисала. Ниво јавних прихода, који буду остварени наплатом пореза на добит правних лица, директно ће зависити од привредног раста и профита који привреда буде остваривала у наредном периоду, као и од стабилности курса динара. Колико ће јавних прихода бити прикупљено, зависиће од бројних економских показатеља на које утичу различита политичка збивања у земљи и свету. Да би се остварила ефикасна наплата јавних прихода, потребно је темељно спроводити контролу пореских обвезника, као и низ антиевазионих мера, у циљу борбе против сиве економије. На пољу наплате пореза у претходном периоду остварени су значајни помаци и очекује се да се овај тренд настави и у будућности, у чему би требало да помогне и модернизација и трансформација органа Пореске управе. Друго поглавље ове дисертације представиће систем јавних финансија у Републици Србији, као и фискалну политику која управља овим системом а и структуру и значај јавних прихода.

2.1. Појам и карактеристике државних (јавних) финансија

Држава, као и многи друштвено-политички актери, користи различите начине и методе за прибављање и управљање бројним економским средствима. Процес у којем држава захвата друштвена средства и расподељује их и троши на пројекте од општег, јавног значаја, ствара једну нову грану привреде, финансијску привреду, која се по својим законитостима, инструментима и техникама разликује у великој мери од привреде појединаца. Треба рећи да није реткост да поједини друштвено-политички чиниоци користе инструменте јавних финансија за остваривање различитих економских, политичких и социјалних задатака и циљева. Држава има моћ да до врло значајних финансијских прихода дође путем принуде, иако то није једини начин прибављања средстава.¹ То говори о њеном финансијском суверенитету. Тај суверенитет се огледа у обавези грађана, привреде и осталих субјеката да обезбеде путем различитих дажбина (пореза, царина, такси, доприноса) редовна финансијска средства, којим држава извршава своје редовне обавезе.

Финансијска средства се преносе из руку грађана и привреде у различите финансијске инструменте државе и локалних самоуправа (буџет, фондови...), које их потом користе у различите сврхе од јавног значаја, у сфери финансија, економије, социјалне заштите, друштвеног развоја, у политичке сврхе и др. У капиталистичким друштвима приватни сектор има већу моћ и значај од јавног сектора, а исто тако располаже и већим финансијским средствима. Јавне финансије граде два субјекта, један је активан, а то је држава, чији циљ је стицање јавних прихода, док међу пасивне субјекте спадају грађани, привреда и сви остали који су на било који начин (економски или политички) везани за државу као највише јавноправно тело и које спроводи највишу финансијску власт у земљи. Задатак јавних финансија је поновна расподела друштвеног производа, што утиче аутоматски и на имовину и величину националног дохотка које остварује сваки грађанин. Јавне финансије саме доводе до огромне потрошње прикупљених прихода којима се намирују потребе друштва, али и утичу на потрошњу грађана којима слаби куповна моћ и који морају да се окрећу штедњи.

Јавне финансије заправо представљају начин на који одређена држава планира свој финансијски систем. Ради се о процесу који је установљен са циљем увећања ресурса уз помоћ којих би се на одговарајући начин подмирили трошкови. Држава

¹ Стиглиц, Ј., (2008). *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Београд, 2008, стр. 460.

управља приходима, расходима и дужничким оптерећењем нације уз помоћ јавних и полујавних организација. На сајту Министарства финансија Републике Србије јавне финансије се дефинишу као „финансијска делатност државе и других јавноправних лица, којима су, на основу законске регулативе, поверене функције прикупљања и трошења материјалних средстава ради остваривања општекорисних циљева“². Раичевић дефинише јавне финансије „као економску дисциплину која изучава финансијску делатност државе и других правних лица јавног права – јавноправних колективитета којима је закон поверио да врше такву делатност“³.

Предмет јавних финансија укључује пореске ефекте, јавну потрошњу и задуживање и дефицитарно финансирање привреде. Дакле, јавне финансије помажу држави да процени своје расходе и приходе који доприносе расту привреде. Штавише, обим јавних финансија може се одредити са три фактора: расподелом ресурса, равномерном расподелом дохотка и макроекономском стабилношћу. Ови фактори могу бити водич кроз управљање јавним финансијама, компонентама јавних финансија и да помогну да се схвати њихов значај. Дакле, може се закључити да се финансијски статус државе може израчунати помоћу њених финансијских извештаја. Према реномираном економисти, проф. *Eckstein, Otto*⁴, „јавне финансије нису ништа друго до студија која открива ефекат буџета на раст, стабилност, правичност и ефикасност економије“. Главна улога јавних финансија је да допринесу да држава стекне финансијска средства која би њеној економији омогућила неометано функционисање и подмирила друштвене потребе. Осим тога, оне доприносе одрживости земље, помажу у утврђивању фактора попут стопе инфлације, дефицита текућег рачуна, повећања државног дуга итд. Такође, јавне финансије осигуравају раст економије утичући на стопе потрошње, штедњу и улагање физичког и људског капитала.

Када се говори о макроекономском нивоу, јавне финансије процењују порезе, субвенције и куповину роба. Ово доприноси повећању производње и потрошње производа који утичу на сваки сектор привреде. Најистакнутија улога јавних финансија може се уочити у земљама у развоју, као и у индустријским земљама.⁵

² Министарство финансија Републике Србије – Управа за јавни дуг, <http://www.javnidug.gov.rs/lat/default.asp?P=37&MenuItem=1> (датум приступа 2. 4. 2021)

³ Раичевић, Б., (2005), *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност, Економски факултет у Београду, Београд, стр. 4.

⁴ Eckstein, O., (1979), *Public Finance*, Prentice-Hall, p. 22.

⁵ Раичевић, Б., (2005), *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност, Економски факултет у Београду, Београд, стр. 5.

Систем јавних финансија чини систем јавних прихода и јавних расхода. Јавни приходи могу бити фискални (принудни) и нефискални (непринудни). Јавни приходи су заправо финансијска средства која се прикупљају кроз порезе (порез на додату вредност, порез на имовину, порез да доходак грађана, порез на добит), потом кроз царине, таксе, акцизе, различите накнаде и друге облике. Јавни расходи представљају средства која одлазе на финансирање јавних потреба, односно све оно што чини да се живот становништва одвија нормално, од здравства, школства, служби безбедности, администрације, до финансирања економије и културе, социјалних давања итд. Потребно је одвојити систем јавних прихода и расхода од система примања и издатака.

И приходи и расходи, као и примања и издаци, приказани су у државном буџету, који представља најважнију институцију јавних финансија.⁶ Буџет се дефинише као годишњи план прихода и расхода, који се усваја посебним законом крајем сваке године, за годину која предстоји. Предлог буџета даје Министарство финансија и прослеђује га Влади на усвајање да би се након тога буџет нашао на скупштинској расправи где се и усваја као посебан закон. Буџетски план предвиђа прикупљање прихода и финансирање расхода и за његово спровођење надлежна је и одговорна Управа за трезор. Уколико се током извршења буџета деси да план буде пробијен, ради се ребаланс буџета, односно ради се промена Закона о буџету. Уколико на крају године приходи буду мањи у односу на расходну страну буџета, јавља се дефицит буџета, а уколико је ситуација обрнута и приходна страна буде већа од расходне, онда се јавља буџетски суфицит. Буџетски дефицит се покрива продајом јавне имовине, или тако што ће се држава задужити на страном или на домаћем тржишту (издавањем хартија од вредности).

Важно је истаћи да су ови послови у такође надлежности Министарства финансија, односно Управе за јавни дуг. Најприхватљивија ситуација би била када би буџет био уравнотежен, без мањка прихода у буџету, већ да се сви јавни расходи покривају са онолико прихода колико је за то потребно. Надокнада прихода кроз скупа задуживања није пожељна јер се тиме увећава јавни дуг. Исто тако, није повољна ни ситуација кад су приходи у буџету на крају године већи од расхода, јер то показује да је кроз пореске дажбине захваћено више новца него што је потребно, а исти није утрoшен на прави начин, кроз инвестиције или различите пројекте.

⁶Министарство финансија Републике Србије – Управа за јавни дуг, <http://www.javnidug.gov.rs/lat/default.asp?P=37&MenuItem=1> (датум приступа 2. 4. 2021)

2.2. Значај јавних финансија

Колико успешно ће нека држава моћи да води рачуна о својим грађанима и задовољи њихове животне а и јавне потребе, зависи од тога колико ће грађани сваког месеца издвајати финансијских средстава за њено нормално функционисање. Основни задатак који држава има јесте да средства која узме од грађана расподели за задовољење различитих друштвено-економских потреба. У томе се огледа сва њена моћ. Зато грађани треба стално да се интересују како држава води јавне финансије и на који начин распоређује средства, као и да размишљају шта би све држава могла да учини за њих. На ком нивоу ће држава успети да задовољи све потребе грађана зависи од много фактора – политичког и економског стања у земљи и начина њеног уређења, развијености економије и степена развоја привреде, стања у ком се налази јавни сектор итд.⁷ Значај јавних финансија може се објаснити на начин где појединац који располаже са сопственим средствима може да задовољи личне потребе (стан, храна, аутомобил, намештај, одећу, обућу и остало), док се за тог истог појединца здравствена заштита, образовање, социјална давања, безбедност (унутрашња и међународна), култура и бројне друге области из друштвено-економског развоја финансирају јавним средствима, кроз систем јавних финансија, које спроводе државни органи и институције који су предвиђени за то. Све ове потребе које се реализују уз подршку државе и њених органа и институција називају се јавне потребе.⁸

Бројна домаћа и страна литература на различите начине дефинише и означава финансијске активности држава. У домаћој употреби углавном се срећу термини јавне финансије, државне финансије, финансијска теорија и политика, финансијски системи и сл. Јавне финансије имају веома важну улогу у постизању циљева, као што су пуна запосленост и стабилност цена. Јавне финансије утичу на економију на много различитих начина. Приходи, расходи и дефицит јавног сектора, који они подразумевају, основни су алати за одржање макроекономске стабилности: помажу у одређивању стопе инфлације, дефицита текућег рачуна, раста државног дуга и нивоа економске активности. Такође утичу на прилагођавање и раст утичући на стопе потрошње, штедње и улагања како у физички тако и у људски капитал. На микроекономском нивоу, порези, субвенције и државна куповина роба подстичу

⁷ Вукша, С., Динчић, М., Ристић, Ж. и Белокапић, П. (2013). Утврђивање и наплата јавних прихода, Етностил, Београд, стр. 12.

⁸ Бјелица, В, Раичевић, Б, Радмиловић, С, Бабић, Б, и Радичић, М. (2001). Финансије – теорија и пракса, Stylos, Нови Сад, стр. 19.

производњу и потрошњу неких добара, а друге обесхрабрују у производњи и потрошњи.

Наводимо неколико одлика јавних финансија.⁹

– *Помажу у отклањању неједнакости у погледу богатства и прихода* – У неразвијеним економијама постоји веома озбиљан проблем у вези са неједнакостима у расподели дохотка и богатства. Богати постају све више богати, док сиромашни не добијају довољно и тиме постају све сиромашнији. Да би промовисала једнаку дистрибуцију, држава треба да инвестира у развојне активности за сиромашне слојеве грађана.

– *Помажу у контроли инфлације и дефлације* – Јавне финансије су врло ефикасно средство које држава користи за контролу инфлације и ситуација сличних дефлацији. Да би контролисала инфлацију, држава повећава пореску стопу и капиталне расходе, а током дефлације држава смањује пореску стопу обарајући цене и повећавајући на тај начин тражњу.

– *Помажу у постизању економске стабилности* – Јавне финансије се користе и као средство за стабилизацију економије од стране државе. Када је просперитет већи у економији, а људи зарађују све више и више, држава повећава пореску стопу и током дефлације држава смањује пореску стопу повећавајући тако тражњу.

– *Помажу у развоју инфраструктуре* – Јавне финансије помажу држави у прикупљању значајних средстава за промоцију различитих инфраструктурних објеката у привреди као што су пут, железница, медицинске и образовне установе итд.

– *Помажу у повећању извоза* – Јавне финансије утичу на промоцију извоза из земље и тиме зарађивању девиза. Држава смањује пореску стопу или чак изузима производе из пореске категорије који се извозе. Она намеће све више и више пореске стопе на увоз и тиме га фаворизује.

– *Помажу у подстицању штедње и улагања* – Велика категорија становништва улаже своје приходе у потрошњу, због чега је пропорционална уштеда врло ниска што доводи до врло ниских или никаквих инвестиција. Држава може својим финансијама промовисати штедњу и навике улагања код људи смањењем пореске стопе и пружањем одређених олакшица за цене производа и услуга.

– *Помажу у правилној и ефикасној расподели ресурса* – Јавне финансије помажу држави у правилној расподели и коришћењу вештачких и природних ресурса. Да би

⁹ Barrios S. and Schaechter, A., (2008), The quality of public finances and economic growth, European Economy, *Economic Papers*, p. 93.

правилно распоредila ресурсе, држава намеће све више пореза на мање потражну робу и намеће ниску стопу пореза, па чак и даје субвенције за пожељније производе и услуге.

– *Помажу у уравнотеженом развоју економије* – Јавне финансије играју врло ефикасну улогу у помагању држави у уклањању јаза између руралног и урбаног подручја, пољопривредног и индустријског сектора. Држава у основи издваја ефикасан износ из фонда прикупљеног из различитих извора за инфраструктурни развој у руралним областима и пружа директне користи за рурална подручја.

2.3. Јавне финансије и фискална политика

Када се говори о јавним финансијама, свакако је значајно да се помене и објасни сам појам фискалне политике (енг. *fiscal policy*). Овај појам може се објаснити као основа на којој заправо почива економска политика једне земље, чији је основни задатак да одговорно води јавне финансије државе, управља њеним приходима и расходима, што се постиже одговарајућом пореском политиком и контролом јавне потрошње.¹⁰ У основи јавних финансија лежи потреба да се обезбеде и на правичан начин расподеле јавни приходи који ће омогућити да се покрију јавни расходи државе.

Модерни концепт фискалне политике дефинисао је тридесетих година 20. века један од најпознатијих економиста Џон Мајнард Кејнс (*J.M. Keynes*). Циљ фискалне политике је да буџетски приходи и расходи буду у потпуности усаглашени са циљевима и захтевима који су постављени макроекономском политиком. Кејнс напушта дотадашњи принцип немешања државе у привредне процесе, мењају се односи између приватног и јавног сектора, троши се већи део бруто друштвеног производа кроз буџет и већи значај и пажња поклањају се економским, социјалним и политичким димензијама јавних прихода и јавних расхода. У исто време, мере фискалне политике постају врло значајан сегмент укупне економске политике. Јављају се нови појмови као „фискална теорија и политика“, „фискални интервенционизам“, „функционалне финансије“ и сл.¹¹

Фискална политика представља савремени концепт финансијске политике, која садржи и социјално-економски приступ, а спроводи се управљањем јавним

¹⁰ Бараћ, С., Стакић, Б., Иваниш, М., (2006), *Јавне финансије*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр. 72.

¹¹ Калаш, Б., Милошевић, С., (2015), *Фискална политика и фискални токови у Републици Србији, Пословна економија*, vol. 9, бр. 2, стр. 214.

финансијама, кроз мере рестриктивне или експанзивне фискалне политике. Једна од улога фискалне политике је да у савременим условима пословања максимално утиче на јачање привредног раста у оквиру тржнишних економија. Задатак креатора фискалне политике је да различитим мерама утичу и стимулишу већу инвестициону активност у складу са утврђеном динамиком раста економије.¹² Фискални систем је део институционалног оквира у којем делује фискална политика, што условљава њихову међусобну повезаност. Суштина фискалне политике је питање у којој мери би јавни сектор требало да пружа јавне услуге, као и у чему би се оне огледале. Очекивања људи зависе од друштвеног окружења у којем живе и раде. А у та очекивања спадају и јавна и приватна добра (нпр. стамбени простор и јавни парк). Корист коју пружају јавна добра, имају сви људи у некој заједници и није ограничена само на једног потрошача. Ако је реч о квалитету ваздуха, кад се он побољша, чист ваздух ће удисати сви људи. Јавне финансије представљају важну карику у економској активности једне државе вођене ефектима проистеклим из пореске политике и начина на који је она вођена.¹³

Порези су најбитнији елемент фискалне политике и представљају накнаду која је обавезна и која настаје производњом производа и услуга, а одређује их влада.¹⁴ Скуп свих пореза у оквиру фискалне политике, који имају заједничке циљеве представљају порески систем. Порези имају тенденцију да се мењају у складу са активношћу државе и те промене се одвијају непрекидно, са варирајућим стопама. Промене пореских стопа дешавају се у складу са различитим економским, политичким и административним дешавањима.¹⁵ Када се формулише пореска политика, држава преко својих фискалних органа утврђује колики ће утицај та политика имати на пореске обвезнике, као и које ће циљеве заступати. Порези су временом постајали све значајнији сектор економске политике од изузетног значаја за нормално функционисање државе и главни начин на који држава задовољава своје потребе, што је у великој мери утицало и на промене у њиховима пореским системима. Још једно важно питање које се јавља у систему јавних финансија је и питање фискалног оптерећења. Оно подразумева учешће јавних прихода и јавних расхода у укупном бруто друштвеном производу одређене земље у току једне

¹² Ибид.

¹³ Бараћ, С., Стакић, Б., Иваниш, М., (2006), *op. cit.*, стр. 73.

¹⁴ Радичић, М., Раичевић, Б., (2008), *Јавне финансије – теорија и пракса*, Датастатус, Економски факултет, Суботица, стр. 16.

¹⁵ Arsić, M., Altiparmakov, N., (2012), *Equity Aspects of VAT in Serbia: Current System and Possible Reforms*, *Fiscal Council - Republic Serbia FC Research Paper 11/01*, p. 8

календарске године. За фискално оптерећење среће се још и израз „фискална пресија“ или „фискални притисак“.¹⁶ Фискално оптерећење се мери на два начина. У првом случају коефицијент оптерећења добија се у односу јавних прихода и БДП-а, а у другом случају из односа јавних расхода и БДП-а. Пракса је да се у већем броју случајева коефицијент оптерећења мери ипак као однос јавних прихода и БДП-а.¹⁷

А то се чини из два разлога. Први разлог је да се мерењем коефицијента у односу БДП и јавних расхода не могу добити тачни подаци јер се у укупној маси расхода налазе бруто јавних расходи, од којих су многи више пута исказани јер не постоји могућност да се искључе сва трансферна плаћања. Кроз та плаћања, одређени део средстава од пореза и доприноса, које је држава узела, враћа се и зато је рачунање тешко изводљиво. Други разлог је што се неки од јавних расхода не покривају увек средствима која се карактеришу као јавни приход. Ту се посебно мисли на кредите, донације.

Њихова карактеристика је да се они враћају у знатно дужем временском року него што је то календарска година, тако да је јасно да се не могу ставити у односе према БДП-у у календарској години.¹⁸ Држава увек има недоумицу у вези са висином пореза којима треба да оптерети и привреду и грађане, како не би угрозила њихово пословање и нормалан живот, а да омогући нормално функционисање економије. Сваки порез који је превисок и који врши снажно оптерећење може довести до избегавања плаћања истог, што може навести и привреду и грађане да се окрену ка сивој економији. Фискална политика може да стимулише тражњу и у том случају она је експанзиона, док у случају кад ограничава тражњу фискална политика постаје рестриктивна. Држава кроз фискалне, парафискалне и нефискалне инструменте захвата велика финансијска средства од грађана и привреде и прераспоређује их како би могла да финансира активности које су од виталног значаја за њен опстанак, као и нормалан живот и функционисање сваког појединца. Право државе да установи, уводи и одређује висину фискалних прихода говори да постоји фискални суверенитет. Ако постоје сва три фискална овлашћења онда је фискални суверенитет потпун, а непотпун је уколико недостаје барем један од њих. Носилац фискалног суверенитета обично је централна власт (република, федерација итд).

Табела 1. Фискални агрегати у периоду 2020–2024. године, %БДП

¹⁶ Кулић, М., (2010), *Јавне финансије*, Мегатренд универзитет, Београд, стр. 15.

¹⁷ Радичић, М., Раичевић, Б., (2008), *op. cit.*, стр. 17.

¹⁸ Ђатовић, Д. (1999). *Финансије и финансијско право*, Полицијска академија, Београд, стр. 33.

| Опис | Извршење | Процена | Пројекција | | |
|---------------------------------------|----------|---------|------------|-------|-------|
| | 2020. | 2021. | 2022. | 2023. | 2024. |
| Јавни приходи | 41,0 | 43,5 | 42,2 | 41,4 | 41,1 |
| Јавни расходи | 49,0 | 48,4 | 45,3 | 42,9 | 42,1 |
| Консолидовани фискални резултат | -8,0 | -4,9 | -3,0 | -1,5 | -1,0 |
| Примарни косолидовани резултат | -6,0 | -3,1 | -1,2 | 0,2 | 0,7 |
| Дуг опште државе | 57,8 | 58,2 | 56,5 | 55,3 | 53,8 |
| Реална стопа раста БДП | -0,9% | 7,0% | 4,5% | 5,0% | 5,0% |

Извор: Влада Републике Србије, Министарство финансија (2021). Ревидирана фискална стратегија за 2022. годину са пројекцијама за 2023. и 2024. годину

2.4. Појам, улога и значај јавних прихода

Јавни приходи су од изузетног значаја и за привредни раст и за живот обичних људи. Они дају јасније погледе о томе колико је ефикасно опорезивање одређених друштвених група. Према томе, ако се приходи поделе паметно и у одговарајућој мери, могу имати значајан утицај на привредни и економски развој. Држава, да би задовољила потребе друштва, мора да има одређене приходе. И не само потребе, држава је на себе преузела да финансира различите друштвене, економске, социјалне и политичке обавезе. Јавни приходи се користе за финансирање државних (јавних) расхода. *Јавни приходи представљају средства која држава и друга јавноправна тела прикупљају фискалним, паракискалним и нефискалним инструментаријем и користе за финансирање јавних потреба из своје надлежности.*¹⁹ Јавне финансије представљају финансијску активност државе са циљем обезбеђивања прихода, који служе да би се покрили расходи. Јавни приходи су важно средство фискалне политике владе јер олакшавају државну потрошњу.²⁰ Држава треба да обавља различите функције на пољу политичких, социјалних и економских активности како би максимизирала социјално и економско благостање. Да би обављала ове дужности и функције, држава захтева велику количину ресурса. Ови ресурси називају се јавни приходи. Јавни приход чине порези, приходи од административних активности попут новчаних казни, накнада,

¹⁹ Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион у Београду & Службени гласник, Београд, стр. 23.

²⁰ OECD (2008), *Taxation and Economic Growth*, Economics Department Working Papers, No. 620, OECD, Paris, p. 27

поклона и грантова. Јавни приходи могу се класификовати у две врсте, укључујући пореске и непореске приходе.²¹ Порези су први и најважнији извори јавног прихода. Порези су обавезна плаћања држави без очекивања директне користи или поврата од стране пореског обвезника. Порез који је наплатила, држава користи за пружање заједничких погодности свима, углавном у облику јавних услуга социјалне заштите. Структура јавних прихода у Републици Србији и процентуално учешће у БДП-у приказана је у табели 2. Ширењем прихода на различите инструменте, државе могу да распореде терет на одређене групе грађана и секторе привреде. У свим земљама чланицама OECD-а, порези који нису социјални, доприноси представљају највећи део јавних прихода.

Табела 2. Укупни приходи и донације у периоду 2020–2024. године, %БДП

| Опис | Извршење | Процена | Пројекција | | |
|--------------------------------|----------|---------|------------|------|------|
| | | | 2020 | 2021 | 2022 |
| ЈАВНИ ПРИХОДИ | 41,0 | 43,5 | 42,2 | 41,4 | 41,1 |
| Текући приходи | 40,8 | 43,1 | 41,8 | 41,1 | 40,8 |
| Порески приходи | 36,2 | 38,9 | 38,1 | 37,4 | 37,3 |
| Порез на доходак грађана | 3,7 | 4,1 | 4,1 | 4,1 | 4,1 |
| Порез на добит правних лица | 2,2 | 2,5 | 2,2 | 2,2 | 2,2 |
| ПДВ | 10,0 | 10,6 | 10,3 | 10,2 | 10,2 |
| Акцизе | 5,6 | 5,3 | 5,1 | 4,9 | 4,7 |
| Царине | 0,9 | 1,0 | 1,0 | 1,0 | 1,0 |
| Остали порески приходи | 1,5 | 1,5 | 1,5 | 1,5 | 1,4 |
| Доприноси | 12,2 | 13,9 | 13,9 | 13,6 | 13,7 |
| Непорески приходи | 4,6 | 4,2 | 3,8 | 3,7 | 3,5 |
| Донације | 0,2 | 0,3 | 0,4 | 0,4 | 0,3 |

Извор: Влада Републике Србије, Министарство финансија (2021). Ревидирана фискална стратегија за 2022. годину са пројекцијама за 2023. и 2024. годину

Наведено у смислу рачуноводствених поступака из којих потичу ти подаци, јавни приходи покривају примања из свих рачуноводствених фондова државе, осим унутарвладних служби (револвинг), агенцијских и приватних повереничких фондова.²² Фискална политика која усклађује јавне приходе и расходе од пресудног је

²¹ Barrios S. and Schaechter, A., (2008), op. cit., p. 95.

²² Barrios S. and Schaechter, A., (2008), op. cit., p. 95.

значаја за промоцију стабилности цена и одрживог раста производње, дохотка и запослености који су важни параметри економског раста.²³

За здраву фискалну политику добро разумевање односа између јавних прихода и економског раста нације веома је важно, на пример у решавању државних буџетских дефицита. Држава прикупља пореске приходе, пружа робу и услуге које приватни сектор не производи, бави се комерцијалним активностима, врши пренос новца физичким лицима и предузећима и плаћа камате на своје дугове.²⁴

Све ове активности захтевају да влада прикупи довољно прихода. Држава прикупља приходе из различитих извора како би спровела своје развојне програме и постигла раст.²⁵ Економски раст представља повећање капацитета привреде за производњу добара и услуга, поређењем два временска периода. Економски раст може се мерити номинално, укључујући инфлацију, или реално, који се прилагођава инфлацији као процентуалном стопом повећања бруто домаћег производа (БДП). Економски раст мери раст у монетарном смислу и не осврће се на друге аспекте развоја. Економски раст може бити позитиван или негативан. Негативан раст повезан је са економском рецесијом и економском депресијом.²⁶ Бруто национални производ (БНП) понекад се користи као алтернативна мера бруто домаћем производу. Институције и тржишта која добро функционишу повећавају технолошке иновације, акумулацију капитала и самим тим економски раст. Такође, финансијска тржишта која добро функционишу, смањују трошкове трансакција повећавајући износ штедне уложене у инвестиције. Она такође омогућавају да се капитал додељује пројектима који доносе највише приноса и стога повећавају стопе економског раста.

Начин на који државни расходи утичу на економију и понашање актера који о њој одлучују одвија се кроз повећање пореза којима се ти расходи финансирају, пошто висина пореза утиче на људе да доносе одлуке о штедњи, утичу на предузећа да улажу у радну снагу, развој људског капитала и иновације, отварање нових радних места и производњу, као и избор начина на који ће да штеде.²⁷ Смањујући приносе на зараду, порези смањују подстицаје за рад, штедњу и улагање, чиме се „истискују“ или

²³ Ahmed, Q.M., (2010), Determinants of Tax Buoyancy: Empirical Evidence from Developing Countries. *European Journal of Social Sciences*. 13(3), p. 412.

²⁴ Abiola, J. and Asiweh, M., (2012). Impact of tax administration on government revenue in a developing economy *International Journal of Business and Social Science*, 3 (8), p. 51.

²⁵ Ahmed, Q.M., (2010), op. cit., p. 413.

²⁶ King, R. G. and Levine, R., (1993), Finance and Growth: Schumpeter Might be Right, *Quarterly Journal of Economics*, 108 (3), p. 720.

²⁷ Johansson, A., (2008), Taxation and Economic Growth, *OECD Economics Department Working Papers*, No. 620, OECD Publishing, doi: 10.1787/241216205486, p. 39.

обесхрабрују активности приватног сектора. Постављање праве комбинације је важно, јер искривљујући ефекти прикупљања јавних прихода из различитих извора могу бити веома различити. Иако сви порези имају дестимулативне ефекте, порези који смањују подстицаје за улагање у људски или физички капитал и иновације посебно су штетни. Сходно томе, теорија и докази сугеришу да прелазак са опорезивања дохотка или добити на имовину или потрошњу може појачати раст.²⁸

Порези на потрошњу могу обесхрабрити рад и улагања у људски капитал, али изгледа да имају релативно мали утицај на дугорочне одреднице раста, попут инвестиција, образовања или техничког напретка. Са становишта економског раста, јавни приходи и расходи имају супротне ефекте. Порези и доприноси за социјално осигурање имају претежно негативан утицај на свеукупне економске резултате, тиме што се мешају у тржишне механизме и одлуке о запошљавању, улагању, потрошњи и штедњи и ограничавају пословну иницијативу. С друге стране, нека јавна потрошња (на пример за инфраструктуру, образовање, истраживање и развој) повећава продуктивност привреде и стога је од суштинског значаја за постизање задовољавајућег економског раста. Опште је познато да, ако јавна потрошња остане испод одређеног нивоа и у суштини поприми облик јасно продуктивне потрошње, њени благотворни ефекти надокнађују негативан утицај опорезивања. Изнад одређеног нивоа, строго економске користи од даље владине интервенције мање су, неизвесније или дискутабилније, тако да је мање једногласности да се изјави да су користи веће од недостатака већих пореза.

2.4.1. Дефинисање и правни основ за убирање јавних прихода

Дефинисање јавних прихода може се сврстати у трансакције чији је основни циљ увећање имовине којом држава располаже на свим нивоима, а у исто време доводе до смањења куповне моћи становништва и привреде. Оно што се подразумева под трансакцијом јесте корелација између две јединице на основу споразума који међу њима постоји. Јавне приходе држава убира у новцу, а треба рећи да су одређене трансакције законом дефинисане попут пореза, накнада и такси.²⁹ Држава има одређене интервале у којима убира јане приходе, било да су на годишњем или неком

²⁸ Barrios S. and Schaechter, A., (2008), op. cit., p. 97.

²⁹ Радичић, М., Раичевић, Б., (2008), *Јавне финансије теорија и пракса*, Економски факултет Суботица, стр. 24.

другом нивоу. Општа карактеристика јавних прихода је да они подмирују искључиво јавне потребе. Облик у којем су јавни приходи прикупљани мењао се кроз историју, поједини су нестајали, а појављивали су се нови, усклађивани са датим економским и друштвеним приликама. Савремени услови познају јавне приходе који се јављају у облику новчаних средстава – пореза, такси, доприноса, накнада, парафискалних прихода, имовинских прихода, материјалних добара, донација и др.

Наведена средства користи се за финансирање државних потреба. Свака земља структуру јавних прихода прилагодила је својим унутардруштвеним приликама и различитим факторима који на њих утичу. Јавни приходи убирају се на различите начине, у складу са правним основама на којима почивају. Наводимо најчешће.

1. Приходи се убирају принудним путем, када држава својом вољом (једнострано) уводи јавне приходе. Они представљају новчану обавезу коју су физичка и правна лица дужна да уплаћују држави и њеним органима, фондовима за обавезно осигурање, локалним самоуправама, ради подмиривања општих јавних потреба.

2. Приходи се убиру на основу својинских права, где држава стиче приходе од пореза на продају имовине, ренту, дивиденде и сл. и од физичких и од правних лица.

3. Приходи се убиру на основу уговорних права, где је држава једна од уговорних страна и ступа у уговорни однос са физичким и правним лицима, те стиче јавне приходе по различитим основама (нпр. давање у закуп простора, продаје коришћене опреме, продаји хартија од вредности, племенитих метала итд.).

4. Приходи се убиру на основу права из реторзија, односно приходи од казни насталих повреда правних прописа, ратних штета и добити, запленом имовине и сл.

5. Приходи се убиру на основу наследног права, када држава постаје сукцесор у случају да оставилац имовине нема наследнике који су признати законом.

6. Приходи се убиру рема другим основама права где спадају поклони, ничије ствари, легати итд.

2.4.2. Структура јавних прихода и примања

Јавни приходи и примања у Републици Србији, као и њихова прописана висина, регулисани су Законом о буџетском систему³⁰. Локалне самоуправе (градови и

³⁰ Закон о буџетском систему („Службени гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 – исправка, 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019 и 149/2020)

општине) преко својих скупштина доносе посебне одлуке о увођењу јавних прихода које су такође у сагласности са овим законом.³¹

Закон прописује да се у Републици Србији могу увести следећи јавни приходи и примања.³²

Јавни приходи – међу које се убрајају: порези; доприноси за обавезно социјално осигурање; накнаде за коришћење добара од општег значаја; таксе; самодоприноси; донације и трансфери; остали јавни приходи.

Примања државе – у која се убрајају: примања од продаје нефинансијске имовине; примања од задуживања; од продаје финансијске имовине (отплате главнице кредита, продаје хартија од вредности, од продаје акција); остала примања.

Порези – У савременом свету, постоји општеприхваћено мишљење да порези представљају најважнији облик јавних прихода. У Републици Србији, у складу са одредбама Закона о буџетском систему, уводе се следећи порези:

1. ПДВ – порез на додату вредност;
2. Акцизе;
3. Порез на доходак грађана;
4. Порез на добит правних лица;
5. Порез на имовину;
6. Порез на наслеђе и поклон;
7. Порез на пренос апсолутних права;
8. Порез на употребу, држање и ношење одређених добара;
9. Царине;
10. Други порез, у складу са посебним законом.

Сви порези могу се увести само доношењем закона и то: ради потрошње, имовине и преноса имовине код физичких лица и правних лица, на основу добити правних лица, на основу личног дохотка грађана. Порески закон треба да утврди ко се сматра пореским обвезником, шта се тачно опорезује, односно предмет опорезивања, колика је основица за опорезивање, колика је пореска стопа, да ли постоје одређене олакшице или евентуално изузимања од плаћања пореза и у ком року је потребно измирити порезе. Улога државе је да снагом принуде наплаћује порезе од пореских обвезника.

³¹ Закон о буџетском систему, члан 13.

³² Закон о буџетском систему, члан 13.

Тако се на порезе гледа као на државне приходе којима су наметнуте обавезе, које прописује држава показујући сву своју снагу, моћ и ауторитет према свим субјектима над којима врши пореску власт, било да су у питању правна или физичка лица.³³ Висина пореза прописује се према пореској снази сваког обвезника. Приходи који се убирају кроз порезе служе за покривање јавних расхода, односно свих државних потреба од јавног значаја. За систем јавних прихода значај пореза је немерљив. Порези несумњиво изазивају код једних грађана незадовољство, због тешкоће измиривања истих, док са друге стране чињеница је да други од пореза живе. Као основне карактеристике пореза могу се истаћи.³⁴

– *принуда* – порез се не сматра за добровољно, већ обавезно давање које се плаћа под принудом, а свако избегавање плаћања пореза носи са собом одређене санкције државе;

– за порез који је платио обвезник не може да очекује противуслугу од стране државних органа;

– намена пореза је за покривање јавних расхода од колективне користи;

– у свим модерним државама порези се плаћају у новцу.

Пореска способност предствља однос који постоји између пореских органа и пореског обвезника који је дужан да извршава своје пореске обавезе чиме доприноси да се јавне потребе редовно финансирају. Пореска способност представља сложен резултат свих директних и индиректних користи које порески обвезници добијају кроз своје политичке, економске и социјалне односе са државом. Што је за појединца та корист од државе већа и испољена у различитим областима, утолико је већа и пореска способност. Међутим, порески обвезници увек постављају питање оправданости пореза и због чега се он плаћа? Порези се оправдавају чињеницом да је то цена коју грађани једне државе прихватају да плате, да би за узврат добили користи и услуге од државе. То је извршавање националне дужности према држави, у виду средстава које сваки појединац издваја у складу са својим могућностима. Граница опорезивања одређује се оном висином пореза, чији је задатак да обезбеди максимални раст националног дохотка.

³³ Вукша, С., Динчић, М., Ристић, Ж. и Белокапић, П., (2013), *Утврђивање и наплата јавних прихода*, Етностил, Београд, стр. 14.

³⁴ Анђелковић М., (2012), *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет Универзитета у Нишу, Ниш, стр. 106.

Ако до раста националног дохотка не дође, ту је реч о пореском оптерећењу које је несразмерно са јавним и приватним интересима. То говори да су порези прешли дозвољене границе и да је потребно предузети одговарајуће кораке како би дошло до решавања ових проблема. „У основи, порези представљају инструмент секундарне расподеле, односно прерасподеле националног дохотка, где укупна јавна потрошња чини 30%–50% националног дохотка, у чему порези чине највећи део јавних прихода.“³⁵

Царине се у јавним финансијама третирају као „порези из расхода“. Царине се могу дефинисати као новчана плаћања пореског обвезника, без постојања посебне накнаде и која постоје на основу фискалног ауторитета којим располаже држава. Сврставање царина међу порезе, ставило би их у групу посредних, тј. реалних пореза, а то су заправо порези на потрошњу који се плаћају на самој државној граници. Царине се плаћају када роба улази у земљу и кад из ње излази, али и када се само превози преко њене територије, па се царине могу поделити на увозне, извозне и транзитне. Најважније су увозне царине којима држава штити сопствено тржиште, а у исто време прикупља јавне приходе. Пошто се царине уводе на страну робу, држава на тај начин контролише увоз, штитећи истовремено и домаћу производњу. Као и код пореза, и код царина се јављају исти појмови, попут царинског обвезника, царинске основице, царинске стопе и царинске повластице. Царински обвезник је власник робе која подлеже царинењу. Царинска основица је вредност робе која се царини, на коју се примењује одговарајућа царинска стопа из царинске тарифе, а која се приказује процентуално. Вредност царинске робе представља царинску основицу. Применом царинске стопе на основицу добија се износ царине коју је потребно платити.

Таксе – Закон о буџетском систему прописује да се могу увести следеће таксе³⁶:

- 1) административне;
- 2) судске;
- 3) комуналне;
- 4) регистрационе;
- 5) боравишна;
- 6) за посебне производе и активности.

Приходи који се прикупе од свих поменутих такси одлазе директно у буџет Републике Србије, осим оних које се прикупљају на локалном нивоу, које одлазе у

³⁵Вукша, С., Динчић, М., Ристић, Ж. и Белокапић, П., (2013), *op.cit.*, стр. 15.

³⁶Закон о буџетском систему, члан 25.

градске буџете, а то су углавном комуналне таксе. Закон прописује висину такси, а оне се наплаћују за услуге и радње које су непосредно пружене од стране надлежних државних органа. Висина таксе мора бити утврђена у апсолутном износу, и да буде одређена у складу са трошковима пружања јавне услуге. Ако висина таксе није прописана законом, државни орган који прописује акт, којим се утврђује висина такси, мора да прибави сагласност министарства финансија, ако је у питању централни орган или да прибави сагласност органа за финансије у оквиру локалне самоуправе. Финансијска теорија дефинише таксе „као јавне приходе, који представљају новчани еквивалент за услуге које чине јавни органи и са њима повезана јавна тела физичким и правним лицима“³⁷.

Накнаде – Кад је о накнадама реч, Закон о буџетском систему прописује увођење накнада по више основа³⁸:

- 1) накнаде за воде;
- 2) накнаде за шуме;
- 3) накнаде за путеве;
- 4) накнаде за земљиште;
- 5) накнада за рибарска подручја;
- 6) накнада за коришћење туристичког простора;
- 7) накнада за коришћење природног лековитог фактора;
- 8) накнада за коришћење минералних сировина;
- 9) накнаде за заштиту животне средине;
- 10) накнада за коришћење ваздухопловног простора;
- 11) накнада за коришћење радио фреквенција и тв канала;
- 12) туристичка накнада;
- 13) друге накнаде, у складу са посебним законом.

Накнаде се уводе за коришћење природних богатстава које је дефинисао закон, односно оних добара која имају општи интерес и која се налазе у општој употреби. Министарство финансија је надлежно за доношење закона којим се ближе одређује обвезник који плаћа накнаде, основица, висина и начин на који се утврђују и плаћају накнаде. Средства која се прикупе од накнада користе се у складу са законом који их прописује.

³⁷Кулић, М., (2010)., *Јавне финансије*, Мегатренд универзитет, Београд, стр. 36.

³⁸Закон о буџетском систему, члан 18.

Доприноси – Законом су прописане три врсте доприноса за обавезно социјално осигурање, а то су³⁹:

1. доприноси за пензијско и инвалидско осигурање,
2. доприноси за здравствено осигурање,
3. доприноси за осигурање за случај незапослености.

Доприноси имају сличности са порезима и таксама и представљају јавне приходе који се наменски прикупљају од физичких и правних лица. Са порезима су слични јер имају карактер принудне наплате и наплаћују се у новцу, док су таксама слични јер се очекује одређена лична корист при плаћању доприноса. Доприноси имају велику важност у прикупљању јавних прихода, поред пореза, такси и накнада. С обзиром да спадају у фискалне приходе, доприноси се сврставају у обавезна давања. Међутим иако се у пракси воде као фискални приход, теорија доприносе дефинише као парафискални приход. Парафискални приход је заправо приход који се не води као буџетски приход, али је његово плаћење ипак обавезно, тј. принудно.

Ови приходи нису у довољној мери дефинисани, а карактерише их следеће:

- да су парафискални приходи државни приходи,
- да обвезници плаћања нису сви појединци, већ одређене друштвене групе које имају економску и социјалну корист од плаћања доприноса,
- парафискални приходи нису у директној надлежности државе, већ са њом повезаних органа као што су ПИО фонд, РФЗО.

Приходи настали употребом јавних средстава – „Приходи настали употребом јавних средстава су:

- 1) приходи од камата;
- 2) приходи од давања у закуп, односно на коришћење непокретности и покретних ствари у државној својини;
- 3) приходи од давања у закуп, односно на коришћење непокретности и покретних ствари у својини аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе;
- 4) приходи настали продајом услуга корисника јавних средстава чије је пружање уговорено са физичким и правним лицима на основу њихове слободне воље;

³⁹Закон о буџетском систему, члан 16.

5) приходи од новчаних казни изречених у кривичном, прекршајном и другом поступку који се води пред државним органом и одузета имовинска корист у том поступку;

6) приходи од новчаних казни изречених у прекршајном поступку за прекршаје прописане актом скупштине локалне власти и одузета имовинска корист у том поступку;

7) концесиона накнада.⁴⁰

Обезбеђивање јавних прихода за финансирање државних функција представља обавезу извршне и законодавне власти, да то и обезбеде. То значи да је Влада у обавези да предложи представничком телу да усвоји неопходна правна акта (закони), на основу којих би се утврђивали и наплаћивали јавни приходи. Отуда поступак утврђивања и наплате јавних прихода мора да буде прописан законским и подзаконским актима. У овим актима мора да буде регулисан опис пореског чињеничног стања, односно елементи пореске терминологије (порески обвезник, пореска основица, пореске стопе, пореска ослобођења и олакшице и др.).⁴¹ Опис пореског чињеничног стања мора да буде регулисан прописом који усваја представничко тело (закони), док то не мора да буде случај када су у питању подзаконска акта која доноси Влада, односно министар и органи локалне самоуправе. У пореским законима, односно законима који одређују јавне приходе, даје се основ за прецизирање системских аспеката за утврђивање и наплату јавних прихода. Разрада појединачних делова закона, којима се разрађују и прецизирају норме за утврђивање и наплату јавних прихода, врши се подзаконским актима.

У нормативном регулисању јавних прихода користи се више врста подзаконских прописа, међу којима су уредбе које доноси влада, правилници које доноси министар и одлуке које доносе скупштине локалне самоуправе. Поступак утврђивања наплате јавних прихода у законима који прописују јавне приходе у Србији, регулисан је за сваки јавни приход. У овим законима регулисани су и системски елементи поступка утврђивања и наплате конкретног јавног прихода.

⁴⁰ Радојичић, С., (2013), Избегавање плаћања пореза, привредни криминал и корупција, докторска дисертација, Универзитет у Крагујевцу, Правни факултет, Крагујевац, стр. 99.

⁴¹ Кулић, М., (2010), *op. cit.*, стр. 37.

У наредном поглављу рада биће представљени порези као облик јавних прихода и пореска политика коју спроводи Пореска управа у Републици Србији. На ближи начин, у овом поглављу даће се увид у то шта су порези, која су пореска начела и елементи пореза, као и врсте пореза који постоје у Републици Србији.

Глава 3. ПОРЕЗИ КАО ОБЛИК ЈАВНИХ ПРИХОДА ДРЖАВНИХ ФИНАНСИЈА

Порески систем Републике Србије је доста сложен па порези имају врло значајну улогу у његовом функционисању. Та сложеност изражена је углавном кроз бројне и учестале измене пореских прописа и различитих подзаконских аката који се тумаче на више начина. У структури јавних прихода, порези представљају најбитнију ставку и доприносе буџету са више од 80%, а из перспективе њихове структуре највише новца слива се од пореза на додату вредност (ПДВ) и акциза. Ово јасно показује да грађани највише доприносе буџетским приходима кроз свакодневне куповине, пошто се ПДВ плаћа при свакој куповини одређене робе. С друге стране, порез на добит правних лица учествује са око 9% у структури пореза. Ако се погледа да и пореска стопа пореза на добит правних лица износи 15%, што је међу најнижим пореским стопама у Европи, види се да правна лица не пружају исти допринос буџету као и грађани и поред огромних профита које остварују. Оваква пореска политика правда се конкурентношћу и привлачењем страних инвеститора. Порез на доходак прикупља се по систему пропорционалног опорезивања, с тим да постоје одређене модификације. Пореска стопа за овај вид пореза такође је међу најнижима у Европи и износи 10%, тако да се са истом стопом опорезују и најниже плате радника и плате највиших менаџера и директора компанија. Истина, законом је одређено да се лица чији доходак прелази одређену границу додатно накнадно опорезују. У Републици Србији поред ПДВ-а, акцизе највише пуне државних буџет, што држава правда усклађивањем са правним законодавством Европске уније. Акцизама се опорезују нафта и нафтни деривати, кафа, алкохолна пића, дувански производи, а последње су уведене акцизе на електричну енергију за крајње кориснике. Последњих година у Србији је евидентна ефикаснија наплата пореза, посебно ПДВ-а, а боља је и контрола пословања пореских обвезника. Простор за реформе постоји, поготово кроз усвојену стратегију модернизације Пореске управе која би требало да се изврши до 2025. године. У трећем поглављу представиће се порески систем у Републици Србији уз приказ карактеристика и врста пореза као облика јавних прихода државних финансија.

3.1. Појам и карактеристике пореског система

Постоје значајне разлике између пореских система, које зависе и од политичког и од привредног уређења државе. Порески системи често се мењају и допуњују различитим реформама, због чињенице да порези у великој мери представљају средство у тој мери ефикасно, да омогућава држави да спроводи бројне циљеве економске политике.

Данас се може говорити о глобалним трендовима у пореским системима, пре него о променама које су својствене појединачним државама и изоловане од промена у пореским системима других држава. Први међу тим трендовима је централизација у опорезивању.⁴²

Разлози за појачану тенденцију у централизацији пореза виде се у захтевима за једнаким пореским третманом физичких и правних лица у једној држави, затим у потреби за очувањем јединственог домаћег тржишта и на крају за остваривањем једнаких услова пословања за све пословне субјекте. Иако постоје порески системи који су више ослоњени на непосредне порезе (нпр. порез на доходак, порез на добит) и порески системи који су у већој мери ослоњени на посредне порезе (нпр. порез на додату вредност и селективне порезе на потрошњу), уочљива је тенденција ка успостављању равнотеже између посредних и непосредних пореза. Један од значајних трендова у пореским системима јесте и смањивање броја пореских облика и пореских олакшица, како би се поступак прикупљања и контроле пореза при наплати учинио што једноставнијим и јефтинијим. Иако су промене у пореским системима евидентне, генерални је тренд да оне нису честе и радикалне.⁴³ Свака промена у методама и начину опорезивања ремети у већој или мањој мери услове привређивања и изазива потресе у којима порески обвезници могу изгубити енергију и вољу да се прилагоде новонасталим околностима. „Пореским системом се назива укупност пореских облика једне земље и у савременим државама представља најзначајнији облик јавних прихода. Према томе, под појмом пореског система подразумева се скуп свих пореских облика и правних норми којима је регулисана материја пореза у једној земљи.“⁴⁴

Порески систем има обавезу да испуни одређене макроекономске циљеве у које спадају уравнотеженост платног биланса, спровођење пуне ценовне стабилности,

⁴²Павловић Д., (2005), *Порески систем*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, стр. 72.

⁴³Беговић Б. и други, (2003), *Реформа пореског система*, Центар за либерално-демократске студије, Београд, стр. 88.

⁴⁴Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 15.

омогућавање потпуне запослености, као и значајан привредни и економски раст. „Порески систем се стално мења и прилагођава, као што су и порези променљива категорија. Порески систем је и историјска категорија и прилагођава се друштвено-економском систему. Мимо тога, порески системи се међусобно разликују у различитим државама у погледу пореских инструмената који се примењују, као и у погледу различитих економских, фискалних, социјалних и политичких циљева који се опорезивањем желе постићи. Међусобно разликовање је и логично имајући у виду различито место и улогу пореза у развијеним земљама, земљама у развоју и земљама које су у фази транзиције. Порески систем не настаје као резултат унапред дефинисаног и на научним принципима заснованог плана, већ пре на основу компромиса различитих политичких снага, под утицајем историјског развоја, као и притисака да се пронађу нови извори за финансирање јавних расхода, као и под дејством иностраног фактора. Према томе, бројни су фактори од којих зависи порески систем и који на ове разлике утичу попут друштвено-економског уређења, развијености привреде, броја становника, флексибилности појединих пореза, историјског развоја, висине националног дохотка по глави становника, степена укључености у међународне токове и сл.“⁴⁵

Две групе циљева издвајају се као као резултат опорезивања, то су фискални и нефискални циљеви. Фискални циљеви опорезивања представљају примарне циљеве, и они подразумевају да је опорезивањем непоходно прикупити довољан износ финансијских средстава неопходан за подмирење различитих јавних расхода. Нефискални циљеви појављују се почетком 20. века, и они се везују за ефекте који се пореском политиком постижу у подручјима економског и друштвеног живота. Две најзначајније групе нефискалних циљева су: економски и социјално-политички циљеви. По својој природи, економски циљеви могу бити микроекономски и макроекономски. Микроекономски циљеви су бројни, али је њихова суштина да се сведе на конкретну подршку одређеном субјекту (физичком или правном лицу) у реализовању њихових економских активности.

Циљеви микроекономске природе могу бити, на пример, заштита појединих привредних грана па држава уводи различита пореска ослобађања како би стимулисала њихов развој; затим држава може стимулисати инвестиције, тиме што ће инвестиције преко одређеног нивоа трајно ослободити пореског терета и сл. Макроекономски

⁴⁵ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 15..

циљеви опорезивања реализују се деловањем на основне макроекономске агрегате (пуна запосленост, стабилност цена, уравнотежен платни биланс и др.). Пореским системом се најчешће остварују бројни циљеви економске политике. На пример, порези могу бити ефикасан инструмент усклађивања понуде и тражње – уколико је понуда на тржишту већа од тражње, пореска политика је усмерена на повећање куповне моћи пореских обвезника и посредно на повећање укупне потражње. Овакав циљ се остварује смањењем пореског оптерећења: укидањем неког пореза, смањењем пореских стопа, увођењем пореских ослобађања и олакшица. Уколико држава води пореску политику усмерену на смањење пореског оптерећења, каже се да таква држава води експанзивну пореску политику. С друге стране, уколико је тражња већа од понуде, мерама пореске политике делује се у правцу смањења потрошње. Овакав циљ се остварује повећањем пореског оптерећења: увођењем новог пореза, повећањем пореског оптерећења код постојећих пореза, смањењем пореских ослобађања и олакшица и сл. Пореска политика усмерена на повећање пореског оптерећења генерално представља рестриктивну пореску политику.⁴⁶

Обавеза свих правних и физичких лица према Уставу је да доприносе да се спроводе и задовољавају све потребе које имају друштвени карактер и које су корисне за целу популацију. „То говори о значају пореског система и благовременог измиривања ове дужности јер, уколико се ове обавезе по основу пореских и других давања у виду доприноса и сл. у потпуности или делимично избегну или неблаговремено испуне, не само да се крши ова уставна обавеза и законски прописи, већ се узрокују и недозвољене последице, које се у првом реду манифестују у непотпуном остваривању пореских планова и биланса, а с друге стране тиме се у знатној мери утиче на задовољавање општедруштвених потреба и функционисање државних функција на разним нивоима.”⁴⁷

Уколико се посматрају савремени порески системи, данас се не може рећи да су порески облици, који чине порески систем једне државе, повезани заједничком идејом у апсолутном смислу те речи, већ да су порески системи скупови различитих пореских облика, који се у различитом времену и с различитим намерама уводе у одређене земље. Постојећи порески системи састоје се од већег броја пореских облика. Порески систем који се састоји од више пореских облика назива се порески плурализам, за разлику од пореског монизма који представља концепт опорезивања применом само

⁴⁶Беговић Б. и други, (2003), *op. cit.*, стр. 90.

⁴⁷Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 14.

једног пореског облика. Према томе, уколико би се порески систем једне државе заснивао само на једном пореском облику, онда бисмо могли рећи да се порески систем те државе заснива на концепту пореског монизма. У данашњим условима није забележен ниједан случај државе која свој порески систем заснива на само једном пореском облику.

3.2. Порези као део система јавних прихода

У основи, порези су инструменти јавних прихода уз помоћ којих држава прибавља средства како би решила потребе свог становништва и испунила своје економске и финансијске циљеве. Она то чини кроз своје органе који на принудан начин узимају новац од свих субјеката над којима имају пореска овлашћења. Средства прикупљена на овај начин служе за задовољавање финансијских потреба државе и остваривање других циљева као што су економски, социјални, културни, еколошки, образовни и сл.⁴⁸ Порези су основни финансијски инструмент савремених држава којим се подмирују расходи из њене надлежности. Њихова улога у финансијском и привредном животу расте из дана у дан. Насупрот растућем значају који порези имају у функционисању државе, многи аутори су покушавали, а и данас покушавају да дефинишу појам и суштину пореза. Различито место и улога коју порези имају у финансијском систему појединих држава отежавају формулисање јединствене дефиниције која би се могла безусловно прихватити. „Генерално посматрано, порези су државни приход у форми намета који држава једнострано одређује и силом своје власти узима од свих особа које се налазе под њеном пореском влашћу. Дефиниције пореза се разликују у зависности од времена у коме су настале и биле су одраз тог времена и друштвено-политичке организованости друштва.“⁴⁹

Наводе се нека схватања пореза и дефиниције са циљем разликовања од других облика јавних прихода, и бољег разумевања његове суштине.

Према Ловчевићу „политички колективитет од субјеката под својом пореском влашћу принудно узима средства, без непосредне противуслуге, у сврху покривања својих финансијских потреба и постизања осталих јавних, економских и социјалних циљева“.⁵⁰

⁴⁸ Тодоровић, М., (2013), Ефекти пореске контроле на евазију пореза и сиву економију у Републици Србији, докторска дисертација, Универзитет у Нишу, Економски факултет. Ниш, стр. 184.

⁴⁹ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 21.

⁵⁰ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 21.

Према Тодоровићу „порез је државни приход у форми намета, који држава једнострано одређује и силом своје власти узима од свих лица, која се налазе (стоје) под њеном пореском влашћу. Овај приход који сваки поједини порески обвезник има да плати, одређује се према његовој пореској снази.“⁵¹

Према Поповићу „порез представља инструмент јавних прихода којим држава (укључујући и ниже политичко-територијалне заједнице), од субјеката под њеном пореском влашћу (физичких и правних лица), принудно узима новчана средства, без непосредне противуслуге, у сврху прикривања властитих издатака и постизања других, првенствено економских и социјалних циљева.“⁵²

У финансијској литератури распрострањеније је настојање да се утврде елементи и обележја пореза по којима би се они разликовали од осталих инструмената прикупљања државних прихода, него да се у потпуности дефинише сам појам пореза. У складу са тим, наводимо карактеристике пореза по којима се они разликују од осталих облика јавних прихода:

1. дериватност пореза
2. присилност пореза
3. порезима се финансирају јавни расходи
4. одсуство непосредне услуге.

Дериватност пореза – порези представљају инструмент прерасподеле дохотка или имовине, а тим инструментом држава од физичких и правних лица, над којима има суверенитет, узима део новостворене вредности или део акумулисаног националног дохотка, и тако прикупљена средства користи за финансирање јавних расхода.⁵³

Искључиво је право државе да уводи порезе на својој територији и да их према потреби укине, а приходи прикупљени на тај начин одраз су економске снаге становништва над којим држава спроводи финансијски суверенитет. Такви приходи се зову изведени или дериватни приходи. За разлику од њих, држава стиче и приходе на основу своје привредне активности и имовине коју поседује. Такви приходи се зову ординарни или изворни приходи државе.

⁵¹Тодоровић-Ђуровић Ј., (2005), Пореска реформа као предуслов приступања ЕУ, *Економске теме*, бр. 1-2, Економски факултет Универзитета у Ниш, Ниш, стр. 91.

⁵²Поповић Д., (2009), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд, стр. 249.

⁵³Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион у Београду и Службени гласник, Београд, стр. 373.

Присилност пореза – Будући да се порезима умањује расположиви доходак, односно имовина физичких и правних лица, природно је да они неће радо прихватити обавезу плаћања пореза.⁵⁴ Уколико порески обвезници у законом одређеном року не подмире своје пореске обавезе, приступа се принудној наплати пореске обавезе. Овде треба имати у виду, да се присилни карактер пореза не појављује при увођењу пореза, већ само при наплати пореза. До овакве ситуације долази увођењем пореза који има одређени легитимитет било кроз поступак изгласавања закона о одређеним порезима у парламенту, било непосредим изјашњавањем на референдуму. Међутим, то не значи да сваки грађанин подржава увођење одређеног пореза нити структуру и величину јавних расхода која ће се порезима финансирати. Отуда наплата пореза у свим државама почива на принуди (присили).⁵⁵

Порезима се финансирају јавни расходи – држава прикупља порезе да би финансирала потребе које су у „општем интересу“. Да нема пореза, појединци и привреда би користили свој доходак за подмиривање различитих потреба, сагласно својим расположивим могућностима. Тако би подмиривање потреба било у директној вези са расположивим дохотком, што би значило да субјекти који не располажу довољним дохотком, не могу ни да подмире своје потребе (здравствене, културне, образовне и сл.). Како је већина потреба које се финансирају јавним расходима у заједничком интересу заједнице (војска, судство, здравство, култура и др.) и не зависи од индивидуалних преференција појединца, држава опорезивањем врши реалокацију економских ресурса и обезбеђује финансирање јавних расхода који су у интересу заједнице, а не појединаца.

Одсуство непосредне услуге – код пореза се не појављује непосредна противуслуга коју држава мора да изврши за плаћен порез. Такође, између висине пореза и користи коју ужива порески обвезник нема интеракције. Физичко лице које не поседује ауто, на пример, у обавези је да плати порез иако ће се из тих прихода финансирати изградња и одржавање путева. Корист коју порески обвезник има од плаћеног пореза, махом је општег карактера и њена величина није одређена величином плаћеног пореза. Очување унутрашњег поретка, регулација водних токова, образовање, организовање културних манифестација и др. омогућени су свим грађанима једне државе независно од тога да ли су они платили порез и у ком износу.

⁵⁴Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион у Београду & Службени гласник, Београд, стр. 373.

⁵⁵Анђелковић М., (2012), *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет у Универзитета у Нишу, Ниш, стр. 111.

3.3. Елементи пореза

Структура пореза може бити мање или више сложена, а чине је елементи утврђени законом посебно за сваки облик пореза, а циљ је да се пореске обавезе спроведу тачно и правилно. Основни елементи пореског облика су: порески обвезник, порески платилац, пореска стопа, пореска основица, пореска способност, пореска пријава, порески извор, порески објекат или предмет опорезивања, пореска ослобађања и пореске олакшице.

Порески обвезник или порески субјекат је термин који се користи да би означио физичко или правно лице које је по закону обавезно да плати порез. У финансијској пракси и пореском законодавству већ дуже време се јавља питање да ли порески обвезник треба да буде појединац или заједница којој он припада (породица).⁵⁶ Отуда проблем избора пореског обвезника у савременим пореским системима није решен на јединствен начин – негде је порески обвезник појединац (нпр. у Аустрији, Шведској, Холандији, Италији) и његов укупни доходак опорезује се по моделу индивидуалног опорезивања, негде је порески обвезник породица (нпр. у Немачкој, Француској, Швајцарској) и укупни доходак се опорезује по моделу заједничког (породичног) опорезивања. „У прилог становишту да је релевантан појединац наводи се да је доходак резултат његове активности, те да није од значаја што је он део породице, односно заједнице, нити је битан начин коришћења његовог дохотка, јер га у сваком случају појединац стиче и њему као такав припада.”⁵⁷

„У прилог становишту да је релевантна породица наводи се значај начина коришћења дохотка, односно обавеза које појединац има. Појединац је део породице и не може се одвојено посматрати. Такође, и у погледу правног лица постоје различита схватања. Постоје мишљења да правно лице не треба да буде порески обвезник јер у крајњој линији порез на добит увек плаћа физичко лице. По другом схватању правно лице је посебан субјекат и као такво треба да плаћа посебан порез.”⁵⁸

„*Пореска основица* представља најважнији елемент опорезивања. Ово произилази из њене природе. Наиме, пореска основица означава величину и вредност која служи за утврђивање пореског дуга и представља основу за утврђивање висине пореза. То је величина или вредност за утврђивање пореске обавезе. Она се разликује у

⁵⁶ Поповић Д., (2009), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд, стр. 245.

⁵⁷ Радојичић, С., (2013). *op. cit.*, стр. 19.

⁵⁸ Радојичић, С., (2013). *op. cit.*, стр. 19

зависности од врсте пореза, па може представљати величину нето дохотка или имовине, цену робе, катастарски приход, вредност наслеђене имовине и сл. Пореска јединица је део пореске основице на коју се примењује пореска стопа, као што је одређен број новчаних јединица, запремина мотора и слично. Основица пореза се утврђује у новчаном износу, а само изузетно може бити мерна јединица.⁵⁹

„Пореска стопа означава износ пореза према пореској основици. То је део основице коју порески обвезник плаћа на име пореза. По правилу се утврђује у проценту од пореске основице. Може се утврђивати различитим методама и то:

- методом пропорције, када стопа остаје увек иста у односу на повећање или смањење пореске основице,
- методом прогресије, кад са порастом пореске основице расте пореска стопа и
- методом дигресије, када са порастом пореске основице истовремено опадају пореске стопе, која се данас готово не примењује.

Пореска ослобођења и олакшице – Ослобођење од плаћања пореза је регулисано законским прописима. Најчешће се ослобођења односе на један део пореза. Пореска олакшица представља уступак који држава чини у односу на пореског обвезника, пореску основицу, пореске стопе или износ пореских прихода, у односу на општи режим ова четири елемента, који би законом био уређен у одсуству олакшица.⁶⁰

Порески обвезници се могу ослободити плаћања пореза привремено (у одређеном временом року) или у трајној мери (без временског ограничења).

Пореске олакшице су уступци пореских власти у погледу смањења пореске основице. „Према начину пружања олакшица разликују се:

- олакшице у погледу пореског обвезника које се дају обвезницима када се нађу у ситуацији која је предвиђена законским описом чињеничног стања,
- олакшице у погледу пореске основице могу се огледати у виду изузимања одређених објеката од опорезивања или у виду одбитака за одређене ставке у поступку одређивања пореске основице,
- олакшице у погледу висине пореске стопе представљају снижење стопе обвезницима када се нађу у ситуацији предвиђеној законским описом чињеничног стања,
- олакшице у погледу висине обрачунатог пореза које представљају умањење пореског дуга.

⁵⁹ Радојичић, С., (2013). оп. cit., стр. 20.

⁶⁰ Радојичић, С., (2013). оп. cit., стр. 20.

Оне се у начелу могу одобрити пореском обвезнику, било у виду одбијања одређене суме од износа дугованог пореза, било у виду компензације обвезниковог пореског потраживања према држави са његовим пореским дугом.⁶¹

Пореска способност означава економску могућност пореског обвезника да удовољи својој обавези плаћања пореза. Пореска способност пореског обвезника је већа, што је већа његова имовина, односно доходак.

Пореска тарифа представља преглед пореских основица с одговарајућим пореским стопама.⁶² Пореске тарифе најчешће постоје код посредних пореза и то царина и такси.

Пореска пријава представља извештај пореског обвезника о свим чињеницама (оствареним приходима, извршеним расходима, добити, имовини, промету добара и услуга и другим трансакцијама) неопходним за утврђивање пореске обавезе. Пореска пријава подноси се на одговарајућем обрасцу и уз њу се прилажу одговарајући докази.

Предмет опорезивања су чињенице, покретне и непокретне ствари, новац, правно економске трансакције које чине основу за увођење пореске обавезе. Пореске чињенице као предмет опорезивања најчешће се везују за само постојање пореског обвезника (нпр. главарина) или за извесне чињенице (нпр. удовац или удовица, особе без деце и сл.).

3.4. Пореска начела

Пореска начела односе се на услове којима се одређује карактер и улога пореза. Ти услови могу бити економски или политички, а могу имати и социјални карактер. Пореска политика креира се под дејством различитих услова, међу којима пореска начела не морају увек да играју водећу улогу. При формулисању пореских начела мора се водити рачуна о улози која је поверена пореском систему и пореској политици у оквиру система јавних прихода и јавних расхода. Утврђена пореска начела важе за порески систем у целини, а не и за сваки појединачни порески облик у том систему. Савремени порески системи почивају на следећим пореским начелима: 1) финансијским, 2) економским, 3) социјално-политичким, 4) правно-административним. Разматраће се ближе прва два.

⁶¹ Радојичић, С., (2013). *op. cit.*, стр. 20.

⁶² Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион у Београду и Службени гласник, Београд, стр. 29.

Финансијска начела имају приоритет у односу на друга. Према овим начелима порези треба да покрију све државне расходе. Ова начела захтевају да порез буде способан да се брзо прилагођава насталим променама у циљу успостављања буџетске равнотеже, односно да се приходи од пореза могу по потреби повећавати или смањивати. У групу финансијских начела спадају: 1) принцип издашности, 2) принцип еластичности.⁶³

Принцип издашности говори да порески систем треба да буде издашан, тј. треба да осигура довољно средстава за подмирење јавних расхода. *Принцип еластичности* захтева да порески систем даје већи или мањи укупан износ јавних прихода. То је посебно значајно у условима привредног раста, који захтева висока државна улагања у привредну инфраструктуру. Раст пореских прихода омогућава да се таква улагања не финансирају из иностраних извора или домаћег задужења.

Финансијска еластичност може да буде економска и легална. Уколико порески приходи расту и аутоматски прате раст јавних расхода, онда је реч о економској еластичности, када држава не мора да мења пореске стопе. То се може видети на примеру пореза на додату вредност, јер како се повећава обвезникова потрошња тако расту и порески приходи, а да при том пореска стопа остаје иста. Уколико је за повећање пореских прихода потребно повећати пореску стопу изменом пореских прописа, онда се ради о легалној еластичности. Овакво обележје има порез на имовину.⁶⁴

Економска пореска начела налажу да метод опорезивања у једној држави треба да буде стабилан, да се води рачуна да он не угрожава егзистенцију пореских обвезника, односно да не унесе поремећај у нормалне привредне процесе. Ово значи да порез не треба да буде претерано висок. Ову групу пореских начела чине: 1) принцип ефикасности, 2) принцип умерености пореског оптерећења, 3) принцип избора пореског извора, 4) принцип флексибилности, 5) принцип стабилности пореског система и 6) принципидентитета пореског дестинатара и носиоца пореског терета.⁶⁵

Принцип ефикасности захтева да порези буду тако постављени да што мање утичу на економске одлуке привредних субјеката на тржишту, с обзиром да сваки порез привредним субјектима умањује расположиви доходак. С обзиром да су порези

⁶³ Кулић, М., (2009), *Финансијска и економска начела опорезивања*, Школа бизниса – научностручни часопис, Нови Сад, стр. 42

⁶⁴ Ибид, стр. 43.

⁶⁵ Ибид, стр. 44.

неопходни у савременом друштву, потребно је да они буду такви да у најмањој могућој мери утичу на економске одлуке пореских обвезника. Принципом ефикасности прави се разлика између недисторзивних и дисторзивних пореза. Недисторзивни порези су они порези који не мењају модалитете понашања пореског обвезника на тржишту пошто не постоји начин да се ти порези умање, односно да се њихов терет превали на друга лица. Ови порези наводе пореске обвезнике да промене своје понашање на тржишту и доприносе смањењу буџетских прихода. Пореско оптерећење код ових пореза веће је од прикупљених пореских прихода, односно постоји сувишно оптерећење.⁶⁶

Принцип умерености пореског оптерећења налаже да порези не буду превисоки јер ако обвезник сматра да нису умерени, то ће утицати неповољно на његову вољу за рад и развијање делатности којом се бави. Принцип умерености пореског оптерећења захтева да се утврди апсолутни порески лимит јер када порески терет пређе овај лимит, свако даље повећање пореза доводи до смањења прихода држави. На овај лимит утичу разни економски, социјални, политички и други фактори. Концепт апсолутног пореског лимита објашњава тзв. Лаферова крива, која је настала осамдесетих година прошлог века у САД, када се водила велика расправа о односу висине пореских стопа и висине пореских прихода државног буџета.

Порески стручњаци предвођени Артуром Лафером сматрали су да су високе пореске стопе главни кривци за постојање ниске националне штедње, малих инвестиција и рецесије. Они су били уверени како ће смањивање пореских стопа довести до побољшања економских прилика у САД.

Основни аналитички инструмент помоћу којег су успели да увере тадашњег председника Регана у нужност спровођења пореске реформе била је крива која је показивала однос између пореских стопа и пореских прихода.⁶⁷

Принцип избора пореског извора – Као сталне пореске изворе треба користити само оне изворе који се непрестано обнављају (доходак или приход), а не и имовину која се не обнавља, већ представља акумулирани доходак из ранијег периода.⁶⁸ Уколико је пореско оптерећење тако високо да обвезник не може да подмири своју обавезу из текућих прихода, већ је приморан да отуђи имовину како би платио пореску обавезу, поставља се питање поштовања принципа умерености пореског оптерећења.

⁶⁶ Ибид, стр. 44.

⁶⁷ Ибид, стр. 45.

⁶⁸ Раичевић, Б., (2005), *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност, Економски факултет у Београду, Београд, стр. 117.

Ако би тај порез плаћао из имовине, то би довело до њеног умањења, што би утицало на смањење мотивације за рад и угрозило би егзистенцију обвезника, а и у неком ширем плану утицало би на економију државе. С друге стране, опорезивање дохотка, као извора који се стално обнавља, не носи превелике опасности.

Принцип флексибилности захтева да се порески приходи аутоматски усклађују са цикличним кретањима националног дохотка. У флексибилне порезе спада порез на доходак грађана. Ако се овај порез плаћа по прогресивним стопама, онда он показује висок степен флексибилности. Када доходак услед рецесије опада, пореска обавеза се брже смањује него што се смањује основица јер се примењују ниже пореске стопе. Ово смањивање пореских прихода може бити и пожељно пошто ће смањивање пореског терета обвезницима бити подстицај да повећају привредну активност.⁶⁹ У условима инфлације флексибилност пореза на доходак се губи зато што се, услед раста номиналног дохотка, примењују више пореске стопе иако реални доходак опада.

Принцип стабилности пореског система налаже да порески систем не треба често мењати, тј. да без велике потребе не треба спроводити пореске реформе. Ове пореске реформе могу бити радикалне и парцијалне. Код радикалних реформи порески систем се из корена мења тиме што се уводе нови порески облици а неки се укидају, или се из основа редефинише неки од постојећих облика пореза. Парцијална пореска реформа доводи до измена у пореској политици, односно мењају се пореске стопе или пореске олакшице. Уколико промена пореске стопе доведе до радикалних ефеката, таква парцијална пореска реформа може се назвати и радикалном. Честе промене пореског система неповољно утичу на планирање пословања пореских обвезника. Порески обвезници се прилагођавају успостављеним условима на тржишту па им се при промени пореског система чини да је ранији порески систем био бољи од новог.⁷⁰

Принцип идентитета пореског дестинатара и носиоца пореског терета – До преваљивања пореза долази активношћу лица које је законом одређено да плати порез – оно успева да на тржишту терет пореза пренесе на друга лица – пореске дестинатаре. Тако је намера законодавца да ПДВ буде преваљен на крајњег потрошача, чиме се умањује његова економска снага, а не економска снага претходних учесника у производно-прометном циклусу.⁷¹ Ако се преваљивање на овај начин заиста и оствари,

⁶⁹ Кулић, М. (2009). *op. cit.*, стр. 47.

⁷⁰ Ибид, стр. 48.

⁷¹ Ибид, стр. 49.

оно је намеравано, чиме је постигнут идентитет пореског дестинатара и носиоца пореског терета.

Могуће је да дође и до ненамераваног преваљивања пореза. То ће бити случај када порески обвезник порески терет превали на трећа лица – купце неких других производа, чију је цену обвезник могао да увећа. Поред тога, могуће је да порез не буде уопште преваљен. То ће бити ситуација када законодавац повећа стопу ПДВ-а, али због стања на тржишту порески обвезник–продавац не повећава цену својих производа, чиме он прихвата порески терет.

3.5. Класификација пореза

Непосредни (директни) и посредни (индиректни) порези – Основ за поделу пореза на непосредне и посредне налази се у томе како се манифестује пореска снага. Непосредни порези су они који терете привредну способност обвезника погађајући непосредно њихово богатство или приходе, а посредни се наплаћују у вези с радњама производње, потрошње или размене добара.⁷² Поред поменутог, као критеријум за разликовање посредних и непосредних пореза може бити и феномен преваљивања пореза. До преваљивања пореза долази тако што лице које је законом одређено да плати порез успева да на тржишту терет пореза пренесе на друга лица, што је случај са посредним порезима. Истичемо предности непосредних пореза у односу на посредне:⁷³

- 1) правични су – порески терет се утврђује на основу економске снаге, али само ако се захватају путем прогресивних стопа,
- 2) приходи од ових пореза су стабилнији.

Наводимо недостатке непосредних пореза у односу на посредне:

- 1) захтевају релативно скупљу пореску администрацију,
- 2) психолошки су теже прихватљиви,
- 3) нееластични су и не прате коњунктурна кретања.

Предности посредних пореза у односу на непосредне су:

- 1) издашни су и еластични,

⁷²Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион у Београду и Службени гласник, Београд, стр. 373.

⁷³Раичевић Б., (2008), *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност Економског факултета, Београд, стр. 118.

2) порез је урачунат у цену производа па је због тога анониман и зато је према њему мањи отпор код пореских обвезника.

Недостаци посредних пореза у односу на непосредне су:

1) несоцијални су јер се њима опорезују артикли широке потрошње, што погађа сиромашне слојеве становништва и

2) нестабилнији су јер прате коњуктурна кретања.

Субјектни и објектни порези – Ови порези се одређују према критеријуму пореске способности. Објектни или, тзв. реални, порези су они порези који воде рачуна искључиво о пореском извору и манифестацији економске снаге (порески објекат).⁷⁴ Овим порезом се опорезује сваки извор прихода одвојено, без повезивања са другим. Дакле, у објектне порезе спадају сви порези који погађају појединачне приходе грађана (на пример, зарада, приходи од пољопривреде и шумарства, приходи од капитала, приходи од непокретности и др.). Код субјектних пореза опорезивањем се обухватају сви приходи пореског обвезника као једна целина, и при томе се води рачуна о факторима који су били од утицаја на утврђивање пореске обавезе. Субјектни порези су везани за одређено лице које остварује доходак, односно поседује имовину⁷⁵. Узима се у обзир неопорезиви минимум (породичне обавезе, број деце, здравствено стање и сл.). У субјектне порезе спадају порез на доходак грађана и порез на укупну нето имовину.⁷⁶

Аналитички и синтетички порези – Код ових пореза критеријум поделе је предмет опорезивања. Подела пореза на аналитичке и синтетичке заснована је на критеријуму обухватности пореске ситуације. Аналитички порези су они који погађају само један елеменат пореског догађаја⁷⁷ обвезникове имовине (нпр. зграду) или једну врсту обвезниковог прихода (нпр. приходе од самосталне делатности) и др. Синтетички порези су они који обухватају укупну обвезникову имовину, укупан доходак, или промет свих производа или услуга. Тако у ову групу пореза спадају порез на укупну имовину, порез на доходак грађана и др. Може се закључити да се аналитички порези поклапају са субјектним порезима, а синтетички са објектним. Међутим, до одступања долази због тога што се подела односи и на порезе на

⁷⁴ Алексић, В., (2018), *op. cit.*, стр. 373.

⁷⁵ Ибид, стр. 33.

⁷⁶ Раичевић Б., (2008), *op. cit.*, стр. 119.

⁷⁷ Алексић, В., (2018), *op. cit.*, стр. 34.

потрошњу (порез на промет, акцизе), док се подела на субјектне и објектне односи само на порезе из имовине и из прихода, а не и на порезе на потрошњу.

Ad valorem специфични порези – Критеријум за поделу на *ad valorem* и специфичне порезе представља начин на који се исказује пореска основица. *Ad valorem* порези (порези по вредности) су они код којих се пореска основица исказује у новчаним јединицама (нпр. имовина има тржишну вредност 500.000 динара, доходак износи 15.000 динара и сл.). Порез се утврђује применом пореске стопе у одређеном проценту на овако исказану пореску основицу. Специфични порези су они код којих се пореска основица исказује у неким мерним јединицама (нпр. основица код акцизних производа – кутија цигарета, литар вина и др.). Пореска обавеза се у овом случају утврђује у апсолутном износу према мерној јединици (нпр. 0,50 динара по једном литру вина). У пореским системима развијених земаља доминирају ад валорем порези. Специфични порези се углавном јављају код опорезивања промета производа и то најчешће у комбинацији са ад валорем порезима. Посматрано са временске тачке гледишта, разликују се и *редовни* и *ванредни порези*. Редовни порези представљају пореске облике који се редовно наплаћују за један период времена. Редовни порези су доминантни у пореском систему и њима се финансирају редовни јавни расходи. Ванредни порези се наплаћују у ванредним ситуацијама и служе за покриће ванредних јавних расхода (санација штета од великих елементарних непогода, рат и др).

3.6. Порески систем у Републици Србији

Бројни фактори утичу на порески систем, а међу њима се истичу економска структура, број становника и доходак који се остварује према глави становника, друштвено-политичко и културно уређење државе итд. Треба имати у виду да је порески систем део финансијског система, односно интегрални део економског система земље и да је основни извор прихода државног буџета. Порески систем једне земље чини укупност свих облика пореза, односно јавних прихода. Они се јављају у разним облицима: порези, доприноси, таксе, накнаде и слично. Пореска политика је део економске и социјалне политике. Она обухвата усклађено деловање државних институција, кроз убирање јавних прихода, на расподелу, размену, потрошњу и

производњу у одређеном националном простору и времену, у складу са друштвено прихватљивим циљевима и задацима.⁷⁸

Иако постоји велики број фактора који утичу на то да се порески системи разликују од земље до земље, ипак се мора рећи да постоји низ константних пореских облика који се јављају у већини земаља. То значи да порески системи почивају на концепту пореског плурализма, а не монизма. Поред стандардних пореских облика (као што су порез на доходак физичких и правних лица, порез на промет, акциза, порез на имовину и др.), који чине порески систем већине земаља, постоји велики број специфичних фискалних облика који нису у великој мери издашни, али одражавају тренутну пореску политику неке земље, односно уведени су са неким посебним разлогом.

Основни задатак пореског система и пореске политике је прилагођавање околностима и чињеницама које су одлучујуће за процес опорезивања.⁷⁹ Сталне промене услова привређивања директно утичу на промене пореских прописа и укидање појединих пореских облика, односно увођење нових, промене пореске стопе и основице. Порески систем једне земље настаје као резултат компромиса политичких снага у друштву, потребе за изналажењем нових извора за финансирање јавних расхода и сл., и углавном нису резултат унапред одређеног плана.⁸⁰

Уколико једна земља има више нивоа власти, порески систем постаје сложенији, а може се десити да има и велики број различитих пореских облика. У том случају долази до извесног степена неусклађености између појединих облика пореза које су увели различити нивои власти. Овај проблем се у великој мери разрешава доношењем системског закона, који садржи опште одредбе о јавним приходима.⁸¹ Пореска политика у Србији спроводи се на принципу фискалног федерализма. То практично значи да се политика јавних прихода и јавних расхода, као и политика пореза, дефинише и спроводи на више нивоа власти, као што је република, аутономна покрајина, град и општина. Основе пореског система Републике Србије уређене су Законом о основама пореског система. Овим законом су основе пореског система дефинисане тако да обухватају:

а) врсте пореза на територији Србије;

⁷⁸ Алексић, В., (2018), *op. cit.*, стр. 84.

⁷⁹ Поповић Д., (2009), *op. cit.*, стр. 248.

⁸⁰ Алексић, В., (2018), *op. cit.*, стр. 84.

⁸¹ *Ибид.*, стр. 84.

- б) предмет опорезивања;
- в) пореског обвезника;
- г) пореску основицу;
- д) врсте и висину пореских стопа.

Овим системским законом покушано је да се створе услови да српско тржиште функционише јединствено (нарочито, код уређења пореских стопа и пореских олакшица), како би се пореска евазија свела на најмању могућу меру. У оквиру реформе пореског система Републике Србије започете 2001. године донети су потпуно нови порески закони.

„После демократских промена током 2000. године, српско друштво је кренуло бржим темпом од социјалистичке ка тржишној (капиталистичкој) привреди. Са политичким променама, односно са променом власти октобра 2000. године, започела је нова реформа фискалног система у Републици Србији, а самим тим и свеобухватна пореска реформа, која заправо представља наставак предузете реформе из деведесетих година и sukcesивно се спроводила у неколико фаза. Ова реформа још увек траје. У првој фази фискалне реформе 2001. године, која је превасходно обухватала систем јавних прихода, у циљу веће транспарентности и правичности система, донето је више нових закона из ове области и то:

- Закон о изменама и допунама Закона о јавним приходима и јавним расходима,
- Закон о изменама и допунама Закона о локалној самоуправи,
- Закон о акцизама,
- Закон о порезу на промет,
- Закон о порезу на доходак грађана,
- Закон о порезу на добит предузећа,
- Закон о порезима на имовину,
- Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара,
- Закон о порезу на финансијске трансакције,
- Закон о порезу на фонд зарада,
- Закон о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечену искоришћавањем посебних погодности.⁸²

⁸² Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 101.

„Међутим, већ у наредној фази реформе фискалног система Републике Србије, крајем 2002. године, измењено је и допуњено више постојећих закона и то:

- Закон о порезу на промет,
- Закон о порезу на добит правних лица,
- Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара,
- Закон о порезима на имовину,
- Закон о порезима на доходак грађана,
- Закон о акцизама.⁸³

„Мимо тога, донет је Закон о пореском поступку и пореској администрацији који је уредио поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода, као и права и обавезе пореских обвезника, а у истом су наведени прекршаји и пореска кривична дела. Установљена је Пореска управа као јединствена преска администрација. Установљена је и јединствена регистрација пореских обвезника и порески број, што је требало да омогући прелазак на порез на додату вредност и синтетичко опорезивање дохотка грађана. Нове измене и допуне у априлу 2003. године обухватиле су следеће пореске законе:

- Закон о порезу на добит правних лица,
- Закон о акцизама
- Закон о порезу на финансијске трансакције.⁸⁴

Радикалне промене извршене су нарочито доношењем Закона о пореском поступку и пореској администрацији и Закона о порезу на додату вредност. Условно речено, реформа пореског система Србије завршена је 2005. године, увођењем ПДВ-а, и од тада у нашем пореском систему постоје сви темељни порески облици карактеристични за тржишне демократије. Учестале промене основних елемената опорезивања унутар темељних пореских облика иду у прилог тези да је порески систем Србије нестабилан, тј. склон честим променама, с високом стопом сиве економије.⁸⁵

3.7. Врсте пореза у Републици Србији

3.7.1. Порез на добит правних лица

⁸³ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 102.

⁸⁴ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 102.

⁸⁵ Алексић, В., (2018), *op. cit.*, стр. 85.

„Порез на добит правних лица (eng. *Corporation Income Tax*) је део система већине савремених држава. Порез на добит правних лица је уведен у порески систем Републике Србије још 1992. године под називом порез на добит корпорација, са циљем хармонизације нашег пореског система са модерним пореским системима. У ОЕЦД класификацији налази се под називом порез на добит корпорација и под тим називом је присутан у многим савременим државама.“⁸⁶ Циљ овог пореског облика, поред убирања пореских прихода и подстицање привредног раста.⁸⁷ „У компаративним фискалним системима земаља ОЕЦД примењују се два облика опорезивања добити:

- Порез на индивидуалан доходак (eng. *Personal income tax*)
- Порез на добит (профит) корпорација (eng. *Corporate income tax*).

Порезом на индивидуални доходак обухваћена је добит предузећа која не плаћају порез на добит корпорација, радњи и других привредних и професионалних лукративних активности физичких лица. Другим обликом опорезивања добити порезом на добит корпорација обухваћена је добит привредних организација са статусом правног лица, која су организована у форми корпорација, компанија, друштва на бази акционарског капитала и добит државних, јавних предузећа, која послују на принципу профита. У пореској пракси заступљена су два концепта опорезивања добити корпорација:

- 1) класичан систем и
- 2) систем пореске интеграције.“⁸⁸

„У класичном систему порез на добит обухвата добит корпорације у целини, а затим и дивиденде као део дохотка акционара. Ово је познато у пореској теорији као двоструко економско опорезивање значи да се дивиденде два пута опорезују и није остварена веза између пореза на добит корпорација са порезом на доходак физичких лица. Овај систем се примењује у мањем броју држава као што су САД, Швајцарска, Норвешка, Ирска и Шведска.“⁸⁹

„Порез на добит правних лица регулисан је у Републици Србији Законом о порезу на добит правних лица. Порески обвезник овог пореза може бити акционарско друштво, друштво са ограниченом одговорношћу, ортачко друштво, командитно друштво, јавно предузеће, друштвено предузеће односно друго правно лице које

⁸⁶ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 121.

⁸⁷ Савић М., Чанак, Ј., (2002), Порез на добит предузећа, Порез на приходе од самосталне делатности, *Рачуноводствена пракса*, Београд, стр. 37.

⁸⁸ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 122.

⁸⁹ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 122.

остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду, као и задруга која остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду. Према томе, овај порески облик се односи како на друштва капитала, тако и на друштва лица. Међутим, на почетку примене у нашем пореском систему, овај порески облик се звао порез на добит корпорација и порески обвезници су била само друштва капитала, а друштва лица су била обвезници пореза на доходак грађана. Прави се разлика између три врсте пореских обвезника: резидентни обвезник, нерезидентни обвезник и нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом. Основицу пореза на добит правних лица чини опорезива добит која се утврђује у пореском билансу и представља реализовану нето добит, која се добија умањењем бруто добити за одређене дедукције. Опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, на начин утврђен овим законом.⁹⁰

3.7.2. Порез на додату вредност (ПДВ)

„Порез на додату вредност (eng. *value added tax* – VAT) је данас најраспрострањенији порески облик у свету. Све земаље чланице ОЕЦД (осим САД) примењују порез на додату вредност, као и све земље Европске уније, па је тако постао један од услова за приступање Европској унији. Током 2004. године, у Републици Србији је донет Закон о порезу на додату вредност (ПДВ), који је ступио на снагу 1. јануара 2005. године. Увођење пореза на додату вредност у домаћи правни систем представљало је корениту промену у пореском систему и битан корак у правцу усклађивања пореског права Србије са пореским правом ЕУ.“⁹¹

„Решења која садржи Закон о порезу на додату вредност су по узору на директиве ЕУ. У Републици Србији се дакле систем јавних прихода заснива практично на фискалном систему из кога се одређени део прихода уступа граду и општинама док највећи део прихода припада Републици. Најзначајнији фискални приходи су: порези, таксе, накнаде и доприноси. Међу свим тим врстама највећи значај имају порези који

⁹⁰ Радојичић, С., (2013). *op. cit.*, стр. 122.

⁹¹ Радојичић, С., (2013). *op. cit.*, стр. 122.

чине највећи део јавних прихода. То значи да је порески систем најзначајнији део фискалног система Републике Србије. Спада у порезе на потрошњу, јер настаје поводом расхода, односно везано за њихову употребу и трошење. Због тога важи правило „потрошња – то су расходи, при чему погађа потрошне расходе, а не и прозводне расходе. Представља индиректан (посредан) порез јер се трошак пореза, по интенцији законодавца, преваљује. Према томе, овај порез се не наплаћује непосредно од лица која је законодавац предвидео да сnose порески терет. Ово преваљивање се врши кроз цену производа на купца, при чему порески терет погађа крајњег потрошача, односно лице које није у стању да порез даље преваљује. Обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга. Рачун се издаје у најмање два примерка, од којих један задржава издавалац рачуна, а остали се дају примаоцу добара и услуга. Обвезник ПДВ не издаје рачун за промет добара и услуга за који је решењем утврђена обавеза плаћања ПДВ од стране пореског органа.“⁹²

„Право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објеката за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

- 1) који је опорезив ПДВ;
- 2) за који постоји ослобођење од плаћања ПДВ;
- 3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.“⁹³⁹⁴

3.7.3. Порез на доходак грађана

„Порез на доходак грађана (eng. *income tax*) спада међу најзначајније пореске облике у пореским системима савремених држава. Има посебну важност због своје фискалне издашности, а погодан је и за остваривање ванфискалних циљева. Регулисан је Законом о порезу на доходак грађана (ЗПДГ). Основне карактеристике обухватају следеће:

⁹² Радојичић, С., (2013), op. cit., стр. 123.

⁹³ Радојичић, С., (2013), op. cit., стр. 123.

⁹⁴ Поповић Д., Алексић, С., (2006), op. cit, стр. 45.

– односи се на укупан доходак пореског обвезника (по томе се разликује од пореза на приход, којим се опорезују само поједини облици прихода, односно делови дохотка);

– опорезивим дохотком се сматра укупни нето доходак (што значи да се при опорезивању узимају у обзир трошкови који су били потребни да би се доходак остварио);

– по правилу заснива се на дохотку као резултату прилива разних прихода током периода опорезивања (за разлику од потрошних пореза који се односе на доходак у процесу његове употребе);

– лични порез (узимају се у обзир личне околности које се односе на пореског обвезника);

– непосредни (директни) порез (плаћа се независно од трошења оствареног дохотка);

– један од најсложенијих пореских облика.⁹⁵⁹⁶

„Приход представља вредност реализованих добара и услуга на тржишту. Ради се о повећању обвезникових средстава без обавезе враћања. Опорезиви приход се добија када се од бруто прихода одбију трошкови које је обвезник имао при остваривању тог прихода (као што су трошкови зарада запослених, закупнина, дневнице и др.). Да би се неки трошак могао признати, потребно је да:

– буде уобичајен за дату врсту активности којом се приход остварује;

– да је неопходан да би се приход реализовао.⁹⁷

„Према дефиницији у пореском закону порез на доходак грађана плаћа се на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети овим законом. Порезу на доходак грађана подлежу следеће врсте прихода:

1) зараде;

2) приходи од самосталне делатности;

3) приходи од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине;

4) приходи од капитала;

⁹⁵ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 226

⁹⁶ Цвјетковић Ц., (2010), Специфичности опорезивања дохотка физичких лица у европском и домаћем праву, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, вол.44, бр.1 (2010), стр. 181.

⁹⁷ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 226

- 5) капитални добици;
- 6) остали приходи.

Поменути приходи се опорезују било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин. Опорезиви приход представља разлику између бруто прихода који је по неком од наведених основа остварио порески обвезник и трошкова које је имао при њиховом остваривању и очувању. Доходак представља збир опорезивих прихода остварених у календарској години. На опорезиви приход се примењује одговарајућа стопа.

Порески обвезник је физичко лице које је по одредбама ЗПДГ дужно да платипорез. Обвезник пореза на доходак грађана је резидент Републике Србије, за доходак остварен на територији Републике Србије и у другој држави, што значи да подлеже неограниченој пореској обавези.⁹⁸

3.7.4. Порез на имовину

„Опорезивање имовине је објекат различитих пореских облика који су у финансијској теорији познати као имовински порези.“⁹⁹ „Имовина као израз економске снаге појављује се у различитим позицијама. Предмет опорезивања може бити само поседовање имовине, али и прелаз имовине са једног лица на друго. У савременим пореским системима порески облици који погађају имовину сврстани су на:

- порез на имовину у статисти (периодични порези на непокретности, периодични порези на нето имовину и једнократни реални порези на имовину);
- порез на имовину у динамици (обухватају порезе на пренос имовине уз накнаду, односно порезе на финансијске и капиталне трансакције – порез на пренос апослутних права на непокретностима и хартијама од вредности, као и права интелектуане својине; и порезе на пренос без накнаде – порез на наслеђе, порез на оставину и порез на поклон).

Порез на имовину је трајног карактера, његова висина се утврђује на годишњем нивоу. Овај порез је везан за саму непокретност и плаћа се све док непокретност постоји. Због тога ствара снажан отпор код пореских обвезника и у том смислу

⁹⁸ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 228

⁹⁹ Беговић Б., (2005), Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе, *Финансије I-6/2005*, стр. 119.

серазликује од других пореских облика, као што је на пример ПДВ, који се плаћа у мањим износима приликом куповине робе или услуга. Са друге стране, овај порез се тешко може избећи јер се непокретности не могу сакрити нити однети. Законом о порезима на имовину у Републици Србији уређују се три пореска облика: порез на имовину, порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права. Порез на имовину се плаћа на поседовање или коришћење непокретности, дакле на имовину у статистици, за разлику од пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон који погађају имовину у динамици (када се налази у промету).¹⁰⁰

У четвртном поглављу ближе ћемо се упознати са радом органа Пореске управе и процесом трансформације који би требало да се одвија у оквиру ње наредних пет година.

¹⁰⁰ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 261.

Глава 4. ИНСТИТУЦИОНАЛНИ ОКВИР ЗАШТИТЕ ДРЖАВНИХ ФИНАНСИЈА

Пореска управа Републике Србије усвојила је средином 2021. године Акциони план трансформације од 2021. до 2025. године. Овим планом дефинисане су стратегије и временски оквир у којем ће се извршити промене у пореској администрацији како би се постигло њено боље функционисање, праћено електронском фискализацијом, ефикаснијом наплатом пореза, контролом пореских обвезника и пружањем квалитетнијих и свеобухватнијих услуга. Трансформација Пореске управе у наредном периоду има циљ јачање борбе против сиве економије, а предуслов за ту борбу је модернизација инспектората Пореске управе који треба да врши надзор над спровођењем будућих реформи. Акционим планом је предвиђено консолидовање одређених организационих делова управе, раздвајање основних и споредних активности. Бољим анализирањем ресурса потребних за одвијање пословних процеса постићи ће се напреднија организациона структура и адекватније управљање запосленима. Модел електронске фискализације, који је ступио на снагу почетком 2022. године, пружиће могућност пореским органима да обављају проверу у реалном времену, утицаће на смањење трошкова и бољу ефикасност у раду. Прелазни период прилагођавања на модел е-фискализације траје од новембра 2021. године до краја априла 2022. године, након чега би требало да се примењује у пуном капацитету. Значајно је истаћи да ће порески обвезници имати помоћ државе у виду 100 субвенција по свакој локацији и исти износ за сваки додатни купљени фискални уређај. Од осталих мера предвиђених акционим планом, циљ је да се смањи време потребно за повраћај ПДВ-а пореским обвезницима, уз додатну опрезност како би се спречиле евентуалне преваре. Планирано је и да већи број великих пореских субјеката своје обавезе измирују преко Центра за велике пореске обвезнике, чији ће капацитети бити додатно унапређени.

У четвртој поглављу дисертације биће речи о организационој структури и надлежностима Пореске управе, и на који начин Пореска управа врши наплату јавних прихода. Биће речи о процесу трансформације Пореске управе који је предвиђен за период од 2021. до 2025. године, процесу дигитализације и ефектима који се од трансформације Пореске управе очекују.

4.1. Надлежност Пореске управе

Јавни приходи, односно приходи које остварује држава у исто време су под заштитом те исте државе и њених органа. Посебан орган управе – пореска управа – има институционални задатак унутар министарства финансија да обавља посебне послове који су јој поверени. Пореска управа јесте државна институција која има посредан и непосредан задатак заштите државних финансија. У оквиру овог сегмента рада биће анализирани послови које обавља пореска управа (поступак регистрације пореских обвезника; пореска контрола и утврђивање пореза; редовна и принудна наплата пореза; развијање и одржавање јединственог пореског информационог система итд.).

Пореска управа Републике Србије образована је 2003. године усвајањем Закона о пореском поступку и пореској администрацији¹⁰¹. Пореска управа обавља послове утврђивања и наплате јавних прихода, као и њихову контролу. Пореска управа као орган послује у саставу Министарства финансија, у оквиру којег је и одређена њена надлежност и организација. Задатак Пореске управе је да прати и унапређује степен фискалне дисциплине у држави и ствара околности у којима ће порески обвезници испуњавати своје пореске обавезе према Републици Србији.¹⁰² То би омогућило држави да обавља квалитетније јавне услуге према грађанима. Надлежност Пореске управе огледа се у извршењу следећих задатака:

- регистровање пореских обвезника додељивањем ПИБ броја и њиховог увођења у регистар јединствених пореских обвезника;
- вођење регистара у области обављања мењачких послова, у сагласности са прописима везаним за девизно пословање, а такође и регистара у области игара на срећу у складу са прописима који уређују ту област;
- утврђивање пореза у складу са законима;
- вршење задатака пореске контроле у складу са законом;
- вршење редовне и принудне наплате пореза и споредних пореских давања;
- откривање пореских кривичних дела, као и извршилаца тих дела и предузимање законом предвиђених мера;

¹⁰¹ Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС”, бр. 80/2002, 84/2002 – испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 – испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020)

¹⁰² Ковачић-Костић, Ј., (2012), У прилог реформи Пореске управе (измена Закона о пореском поступку и пореској администрацији или посебан Закон о Пореској управи), *Гласник права* (Herald of Law), Правни факултет у Крагујевцу, ISSN 1821-4630.

– издавање прекршајних налога и подношење прекршајних пријава надлежном судском органу ради покретања прекршајних поступака због пореских прекршаја из области мењачких послова, прекршаја везаних за пословање са фискалним касама, прекршаја из области игара на срећу;

– спровођење међународних уговора из области избегавања двоструког опорезивања;

– развијање и одржавање јединственог пореског информационог система;

– вођење пореског рачуноводства;

– планирање и извођење обуке запослених у јединицама управе;

– обављање надзора над применом закона и осталих прописа од стране организационих јединица управе, и накнадно спровођење мера утврђених Законом који уређује општи управни поступак;

– обављање унутрашње контроле над радом службеника Пореске управе у случају евентуалних противправних поступања или понашања, као и покретања поступака за утврђивање одговорности;

– вршење интерне ревизије у организационим деловима Пореске управе у складу са законом и међународним стандардима ревизије који важе у јавном сектору;

– пружање стручне помоћи пореским обвезницима у примени пореских прописа;

– обезбеђивање јавности у пословању Пореске управе;

– издавање и одузимање овлашћења за вршење мењачких послова;

– организовање и вршење обуке за обављање мењачких послова;

– контролисање мењачког и девизног пословања, као и контрола спољнотрговинског пословања и спречавања прања новца и финансирања тероризма, у складу са законом;

– вршење послова у области игара на срећу;

– обављање осталих послова у складу са законом.¹⁰³

4.2. Организациона структура Пореске управе

Пореска управа организована је у оквиру одређених организационих јединица у оквиру којих обавља све своје послове и поверене дужности¹⁰⁴:

¹⁰³Ковачић-Костић, Ј., (2012), *op. cit.*, стр. 121.

Централа Пореске управе – У оквиру Централне Пореске управе креирају се стратегија пословања управе и њена развојна политика, обједињавају се и усаглашавају прописи из домена фискалног законодавства, планира се начин контроле и управља пословима из овог домена, управља се процесима редовне и принудне наплате јавних прихода, а такође се врши усаглашавање прописа везаних за порескоуправне и порескопрекршајне поступке. Централа Пореске управе врши послове управљања материјалним ресурсима којима располаже као државни орган (финансијско планирање и његова реализација, као и контрола трошења финансијских средстава), као и управљање и контрола трошења средстава која се прикупљају у поступку наплате јавних прихода (евидентирање заплењене робе и продаја робе). У оквиру послова које обавља Централа пореске управе спадају и управљање људским ресурсима, у складу са усаглашавањем примене прописа из области службеничког права и јединствене евиденције запослених.

Сектор пореске полиције – У сектору Пореске полиције врше се послови откривања и процесуирања пореских кривичних дела, као и извршилаца ових кривичних дела, предузимање мера које ће помоћи да се открију и спрече нови организовани покушаји чињења ових кривичних дела, спровођење поступака на откривању и доказивању лица која делују самостално или у оквиру организоване групе на широј територији. Поред тога обављају се и послови откривања и доказивања кривичних дела са елементима иностраности, као и послова који због своје сложености и могућих последица захтевају ангажовање већег броја службеника Пореске полиције и додатних капацитета у оквиру Пореске управе и других државних органа, са циљем сузбијања и праћења криминалних делатности из области пореско-финансијског криминалитета. Сектор Пореске полиције бори се и против сиве економије у промету акцизних производа (дувана, горива, алкохолних пића), као и против обављања различитих нерегистрованих делатности.

Сектор за трансформацију – У оквиру сектора за трансформацију врше се следећи послови: планирање, дизајнирање и имплементирање пројеката модернизације на нивоу Пореске управе. Стандардизују се политике, процеси и методе управљања пројектима који ће допринети модернизацији Пореске управе. Овај сектор обезбеђује подршку и стручно мишљење у решавању проблема у пословању Пореске управе, планирају се пројектне активности у оквиру организационих тимова, одређује буџет и

¹⁰⁴ Министарство финансија – Пореска управа Републике Србије (2021), Програм трансформације Пореске управе 2021–2025. Београд, стр. 2.

временски оквир за реализовање предвиђених пројеката, подnose се извештаји Директору Пореске управе и Одбору за трансформацију о извршеним активностима, и врши се сарадња са другим органима и организационим јединицама.

Сектор за порескоправне послове и координацију – У Сектору за порескоправне послове и координацију обављају се следећи послови: сарадња Пореске управе и ресорног министарства и других органа управе у припреми и примени прописа из области јавних прихода, као и учешће у процесу усклађивања прописа из области јавних прихода са прописима и стандардима Европске уније. Такође, у оквиру овог сектора врши се координација послова са другим организационим јединицама Пореске управе у примени пореских прописа и њихових измена и допуна. Врше се и порескоправни послови у области међународне правне помоћи и избегавања двоструког опорезивања, као и послови заштите интереса Пореске управе у кривичним и парничним поступцима и сарадња са Државним правобранилаштвом и осталим државним органима.

Сектор за контролу – У Сектору за контролу Пореске управе обавља се припрема упутстава и наредби предвиђених за примену од стране организационих јединица управе. Сектор контроле такође ради на изради софтвера који се користи у органима управе, сачињавају се годишњи, ванредни и оперативни планови пореске контроле, прати се извршавање и подношење извештаја о реализацији планова пореске контроле и предлажу се мере за отклањање пропуста који се уоче у току рада, а све са циљем побољшања квалитета пореске контроле. Пореска контрола врши надзор и над обвезницима од посебног фискалног значаја за испуњавање пореских обавеза, као и лица која немају пријављену, односно регистровану делатност, врши регистравање пореских обвезника и остварују сарадњу са органима који се баве вођењем регистра и ажурирањем података у регистру пореских обвезника и обвезника ПДВ-а.

Сектор пореске контроле учествује у прикупљању података и формирања база података везаних за анализу и обраду ризика, израчунавање вредности ризика посебно за сваког обвезника, врши анализирање и извештавање кретања ПДВ-а кроз различите делатности и по филијалама, оверава и издаје потврде о испуњености услова за остваривање права о пореским ослобођењима код ПДВ-а према различитим уговорима.

Сектор за наплату – Сектор за наплату има задатак да планира, организује и координира наплату јавних прихода, што је основна надлежност Пореске управе, а односи се у највећој мери на следеће пореске облике: порез на додату вредност (ПДВ), порез на добит правних лица, порез на доходак грађана, доприноси обавезног

социјалног осигурања, акцизе и остали посебни порези. Такође, задатак овог сектора је и да прати примену јавних прихода у унутрашњим јединицама Пореске управе које су надлежне за њихову наплату.

Сектор за мењачке и девизне послове и игре на срећу – Овај сектор Пореске управе у својој надлежности има издавање и одузимање дозвола за обављање мењачких послова, као и за обављање регистара у области мењачког пословања, као и обављање других послова у складу са девизним пословањем, затим послове у вези са организовањем игара на срећу, припрему различитих правних аката, упутстава, наредби којима се уређује једнообразна примена прописа који се налазе у делокругу Сектора. Са јединицама управе које се баве организацијом и контролом мењачких послова обавља се координација пословања са циљем доследне примене прописа. У оквиру Сектора обавља се и управни поступак, чији је циљ издавање и одузимање дозвола за обављање мењачких послова, као и спровођење обука за стицање сертификата за обављање мењачких послова. Сектор је задужен за спровођење прописа који уређују организовање игара на срећу, обављање послова чији је циљ активирање банкарских гаранција и уговора о наменском депозиту у области игара на срећу. Један од задатака овог сектора је и стална сарадња са Народном банком Србије и другим државним органима на спровођењу и контроли мењачког и девизног пословања, као и игара на срећу.¹⁰⁵

Сектор за информационе и комуникационе технологије – Сектор за информационе и комуникационе технологије обавља послове планирања и управљања пројектима информационих технологија у склопу Пореске управе, брине се о развоју и модернизацији ИТ администрације, сарађује са домаћим и страним организацијама које учествују у увођењу е-управе у органима државне управе.

Сектор за пружање услуга пореским обвезницима и едукацију – У оквиру Сектора за пружање услуга пореским обвезницима и едукацију врше се: послови на изради стратегије која ће омогућити да се поштују порески прописи на добровољној основи од стране обвезника; затим послови графичког осмишљавања, дизајнирања и израде едукативног материјала за посебне групе пореских обвезника; послови интерне и екстерне комуникације Пореске управе са другим државним органима и са јавношћу; организација обука за пореске обвезнике као и за запослене у органима Пореске управе; комуникација и информисање пореских обвезника путем електронске поште,

¹⁰⁵ Министарство финансија – Пореска управа Републике Србије (2021), *op. cit.*, стр. 3.

веб-сајта, друштвених мрежа, телефонским путем; израда Годишњег извештаја о раду; сарадња са МУП-ом, судовима и тужилаштвом на достављању података о пореским обвезницима итд.¹⁰⁶

Центар за велике пореске обвезнике – Центар за велике пореске обвезнике представља посебну организациону јединицу Пореске управе, који су на основу посебних критеријума који су прописани, дошли до тога да стекну статус великих пореских обвезника. У оквиру овог центра прате се капацитети и контролише испуњавање обавеза великих пореских обвезника, као и поштовање закона код извршавања обавеза. Врши се анализа ризика и прави селекција обвезника над којима ће бити спроведена контрола; размењују се информације на међународном нивоу, анализира се наплата јавних прихода према различитим врстама, а за које је надлежан Центар; обављају се послови принудне наплате и контролише њихова реализација. Осим тога, део послова Центра односи се и на комуникацију са великим пореским обвезницима, сервисирање услуга и пружање правне помоћи, као и на сарадњу са надлежним органима у припреми прописа везаних за област јавних прихода.

Филијале Пореске управе – У оквиру филијала утврђују се обавезе пореских обвезника по основу јавних прихода, обрађују и контролишу пореске пријаве, врши се теренска контрола пореских обвезника, спроводи се редовна и ванредна наплата јавних прихода; решавају се жалбе у првостепеном поступку, организује се материјално-финансијско вођење филијала. Задатак филијала је и извештавање регионалног одељења о обављеним задацима и пословима предвиђених планом, као и координисано деловање са унутрашњим јединицама пореске полиције задужене за надзор филијала.

На графикону је приказана организациона структура Пореске управе у Републици Србији.

Графикон 1. Организациона структура Пореске управе

¹⁰⁶ Министарство финансија – Пореска управа Републике Србије (2021), *op. cit.*, стр. 4.



Извор: Информатор о раду Пореске управе, Београд, 2021.

4.3. Поступак наплате јавних прихода

Кад је реч о наплати јавних прихода, она се обавља у складу са законским прописима и обрасцима. Ову пореску документацију подносе обвезници пореза и доприноса, било да то чине у тренутку исплате која подлеже плаћању пореза и доприноса (исплата зарада), било да је обвезник дужан да то учини у току године (порез на додату вредност), односно на крају године – почетак наредне године (порез на добит). Постоје две основне врсте норми које су регулисане законима и подзаконским актима чији је задатак регулисање плаћања пореза, доприноса и накнада¹⁰⁷:

– *норме материјалног пореског права* (предмет опорезивања – добит предузећа, доходак грађана, промет производа и услуга, имовина, порески обвезник, пореске основе, пореске стопе, порески подстицаји, пореске олакшице и ослобођења,

¹⁰⁷ Алексић, В., (2018), оп. cit, стр. 373.

порески прекршаји, пореско књиговодство, овлашћење пореске администрације у утврђивању, контроли и наплати јавних прихода итд.);

– *норме формалног пореског права* (порески поступак – позивање грађана и правних лица да поднесу пореске пријаве и потребну документацију, доношење и достављање решења о висини јавних прихода, жалбени поступак, вођење управног спора, редовна и принудна наплата итд.).

Табела 3. Структура и наплата јавних прихода 2015–2020.

| Врста јавних прихода | Износ у хиљадама РСД |
|-----------------------------|----------------------|
| Порез на доходак грађана | 877.046.566 |
| Порез на добит правних лица | 504.901.323 |
| ПДВ-брuto | 1.585.914.040 |
| ПДВ-повраћај | 1.137.348.116 |
| ПДВ-нето | 448.565.924 |
| Акцизе | 966.765.699 |
| Доприноси | 2.982.765.032 |
| Остало | 73.977.593 |
| Укупно | 6.991.370.253 |



Извор: Министарство финансија – Пореска управа. (2020). Извештај о раду Пореске управе 2015–2020.

На крају сваке календарске године, Пореска управа на основу Закона о фискалним обавезама, и на основу подзаконских аката, позива физичка и правна лица да поднесу пореску пријаву и податке који су потребни за утврђивање пореза, доприноса и осталих јавних прихода који су утврђени за претходну, тј. текућу годину. У исто време обвезници треба да доставе документацију којом доказују да остварују пореске олакшице. Пореске пријаве се наводе код следећих пореских облика јавних прихода (порез на доходак грађана, порез на добит предузећа, порез на имовину, порез на додату вредност, акцизе итд.). Пореску пријаву попуњава порески обвезник на основу вођене евиденције или сопствене процене. Правилно попуњена пореска пријава омогућава пореским властима да лакше идентификују пореског обвезника и висину његових обавеза, као и да ли спада у категорију којој су одобрене одређене пореске олакшице или ослобођења. Уколико се пореска пријава не поднесе или се подаци у њој искажу на начин који не одговара стварном стању и реалним подацима, против пореског обвезника може се покренути прекршајни поступак, а у одређеним ситуацијама и кривични поступак (у случајевима утаје пореза, приказивања лажног

биланса и др.). Постоје аконтационе пореске пријаве на којима органи Пореске управе решењем утврђују аконтационе порезе (где спада приход од самосталне делатности и др.) и коначне пореске пријаве по којима надлежни порески орган решењем утврђује коначне пореске обавезе (порез на добит предузећа, порез на имовину правних лица и др.).¹⁰⁸ Порески обвезници имају тачне рокове, предвиђене пореским календаром, у којима морају да поднесу пореске пријаве пореској администрацији, према врсти пореза.

4.4. Показатељи успешне пореске политике

Успостављање доброг пореског система од великог је значаја за заштиту државних финансија. Пореским политикама могу се остварити различити циљеви. Порески приходи омогућавају финансирање јавних потреба, а такође утичу на доношење економских одлука везаних за инвестиције, производњу, понуду и потражњу радне снаге. Стога је улога пореских реформи да створе конкурентно фискално окружење, којима се подстиче предузетништво, ризици, инвестиције, а такође и оптимизација пореских прихода обесхрабривањем вршења пореске утаје.

Да би се створила успешна пореска политика, мора да постоји и ефикасна пореска управа.¹⁰⁹ Функционална пореска управа потребна је да би се смањили трошкови контроле поштовања пореских обавеза и то ограничавањем броја тела која би вршила наплату од пореских обвезника, као смањивањем административних трошкова Владе. За креирање пореске политике, неопходна је процена будућих прихода од пореза. Да би пореска управа била ефикасна, значајне су функције и организација, поступак подношења пореске пријаве и плаћање пореза, услуге које су доступне пореским обвезницима и процена поштовања пореских обавеза и управљање ризицима.

– Организациона структура ПУ, чији је задатак између осталог и прикупљање јавних прихода, представља фактор који је веома значајан за оперативну ефикасност и делотворност, као и за пружање услуга пореским обвезницима. Кључни фактор за ефикасност пореске управе је обједињена пореска управа, чија надлежност обухвата све порезе и све најважније функције пореске управе. Велику улогу играју и људски

¹⁰⁸Ибид, стр. 373.

¹⁰⁹ Ибид, стр. 377.

ресурси, који треба да буду на оптималном нивоу да би ПУ могла да испуњава све своје задатке.

– Процена поштовања пореских обавеза и управљање ризиком – Задатак пореске управе је да води рачуна о томе да ли порески обвезници на време извршавају своје пореске обавезе, да ли благовремено подносе пореске пријаве, да ли региструју на време своје пословање. Пореска ревизија је важна функција која помаже пореским управама да прате на који начин и у којој мери се испуњавају пореске обавезе, управља ризицима и како се врши наплата пореских обавеза према држави. Да би ефикасно пратиле на који начин се испуњавају пореске обавезе, пореске управе треба да успоставе систем који ће препознавати пореске пријаве које носе највећи ризик, над којима је потребно спровести процес ревизије и након тога треба да их доделе расположивим ресурсима у управи, према приоритету ризика.¹¹⁰

– Транспарентност и независност пореске управе фактори су који порески систем чине легитимним. Корупција пореских службеника води избегавању плаћања пореза и сивој економији, док је независност значајна због потребе да се обезбеди да одређени политички актери не могу да утичу на порески систем, злоупотребом пореских овлашћења или опозивом одређених пореских закона.

– Поступци подношења пореских пријава и плаћања пореза – Поштовање пореских обавеза од стране обвезника не односи се само на подношење пореских пријава и плаћање пореза, већ подразумева и активности попут регистрације, вођења документације, подношења извештаја, а за све те послове неопходно је ангажовање или интерних ресурса или спољних сарадника (консултаната и рачуновођа).

То може представљати значајне трошкове за мала и средња предузећа те би зато требало порески систем и обавезе, које треба да испуњавају правна лица, у највећој мери поједноставити не би ли се ограничили трошкови пореских обвезника. То се може учинити увођењем поједностављених образаца за пријаву пореза, или образаца који садрже већ унете податке, да методе обрачунавања пореза буду јасне свима и једноставне за употребу, као и да се омогући пријава и плаћање пореза електронским путем.

– Услуге за пореске обвезнике односе се на врсте услуга и помоћ које пореска управа нуди пореским обвезницима. Ове услуге се обично односе на информације и помоћ које органи Пореске управе пружају пореским обвезницима, путем жалби,

¹¹⁰ Ибид, стр. 378.

личним пријемом странака, телефонским путем, или онлајн. Циљ пружања услуга пореским обвезницима јесте да се у што је могуће већој мери подстакне добровољно поштовање пореских обавеза, као и да им се цео тај процес у највећој могућој мери приближи и олакша.

4.5. Процес трансформације Пореске управе 2021–2025. године

Пореску управу одликује добро управљање и вођење. Јако је битно да јавност има поверење у рад пореских органа, али и да су порески органи способни и да поседују интегритет у свом пословању, као и да су запослени, који обављају послове пореске контроле, мотивисани за обављање својих послова. Пореска управа се у последње две деценије, од 2000. године борила са застарелим начинима пословања, гломазним системима и процесима, ограниченим ресурсима и капацитетом запослених, слабом развијеношћу информационих система, као и недовољном капацитетима потребним за контролисање пореских обвезника и наплате пореза. Потребно је било да се приступи увођењу промена у организацији Пореске управе.

Посебну забринутост чинила је гломазна мрежа од преко 200 филијала широм земље, која је реформом предвиђала значајно смањење и прегруписавање капацитета управе, због радикалног смањења потреба за непосредним контактом са пореским обвезницима.¹¹¹ Пореска управа треба да постане стабилна институција са модерном организационом структуром која уз минимум ангажованих ресурса и што мање трошкова по пореске обвезнике обезбеђује највиши ниво поштовања пореских прописа Републике Србије. Изразито висок буџетски дефицит са којим се Србија суочавала пре нешто мање од деценије знатним делом је представљао последицу раширене сиве економије. Тако изражен ниво сиве економије веома негативно је утицао на услове пословања и прилив страних инвестиција, чија је последица неравноправност учесника на тржишту, углавном на штету оних који су пословали у складу са важећим законским прописима и који су испуњавали обавезе према држави и запосленима у виду пореза и доприноса. До таквог нивоа сиве економије довео је и неефикасан систем пореске контроле и наплате пореза и осталих јавних прихода, који су били узроковани неадекватним радом Пореске управе и њених организационих јединица. Недовољан број кадрова, као и неодговарајући систем процене ризика такође су

¹¹¹ Ибид, стр. 381.

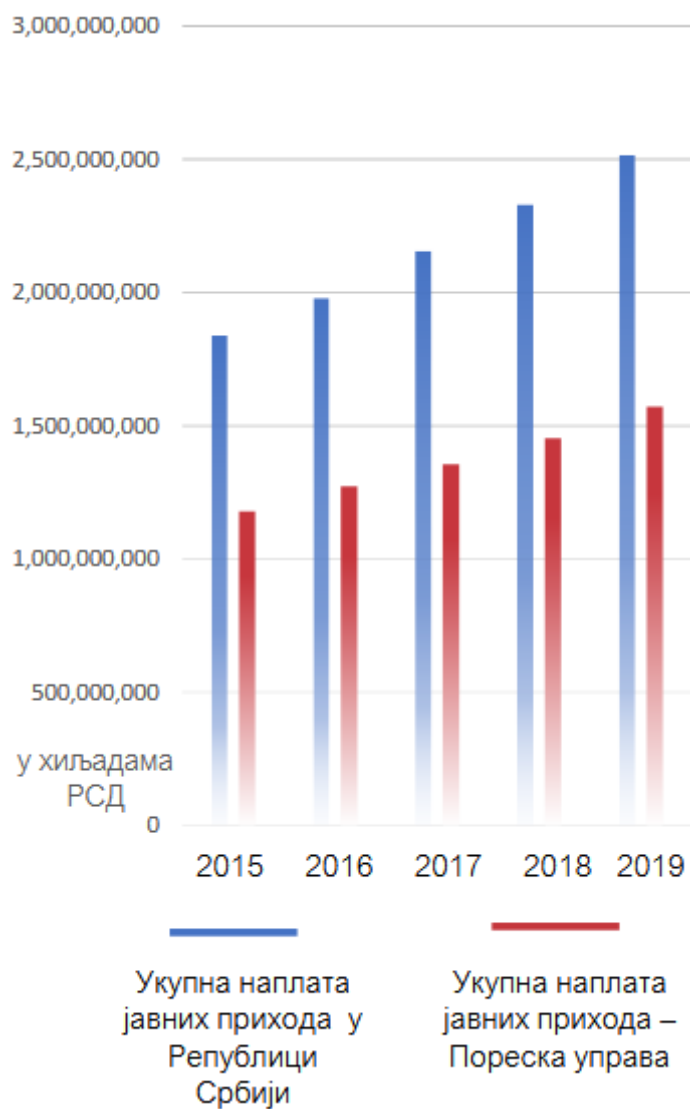
допринели непоштовању пореских прописа, поготово од стране пореских обвезника који су били склони неизвршавању пореских обавеза. Са друге стране, порески обвезници, који су на време извршавали своје пореске обавезе, сусретали су се често са неефикасним системом и сложеним административним процедурама. Због тога је у наредном петогодишњем периоду до 2025. године потребно предузети низ институционалних, организационих, процесних, кадровских и осталих промена које ће допринети трансформацији Пореске управе и њеној бољој ефикасности у откривању дела пореског криминалитета, избегавања плаћања пореза, бољој наплати пореза и контроли пореских обвезника.

Процес реформе пореске администрације у Републици Србији који је започет пре више година препознат је од свих кључних актера у држави као једна од најважнијих реформских активности не само у домену јавних финансија, већ и у процесу модернизације целокупног система јавне управе Републике Србије.

Окончање првог Програма трансформације 2015–2020. године резултирало је значајним растом наплате у посматраном периоду од чак 35,6% у апсолутном износу.¹¹²

Графикон 2. Укупна наплата јавних прихода у Републици Србији

¹¹²Министарство финансија – Пореска управа Републике Србије (2021), *op. cit.*, стр. 7.



Извор: Министарство финансија – Пореска управа. (2020). Извештај о раду Пореске управе 2015–2020.

Поред тога, унапређена је ефикасност основних пословних процеса, све пореске пријаве из надлежности управе преведене су у електронски облик, увођењем нових дигиталних сервиса подигнут је квалитет услуга које се пружају и интензивирана је комуникација са пореским обвезницима.

Додатна потврда исправности одређења ка развоју аутоматизације и дигитализације услуга, као и свих пословних процеса добијена је у 2020. години када је, услед проглашења пандемије вируса SARS-COV-2, дигитално пословање дошло до изражаја у пуној мери. Република Србија заслужује модерну пореску администрацију која обезбеђује одрживе и предвидиве јавне финансије, и која је у потпуности интегрисана у природно окружење пореских обвезника. Кроз рад са модерном Пореском управом пореским обвезницима биће поједностављено испуњење пореских обавеза, што уз вођење адекватне пореске политике представља основни предуслов за

раст добровољности поштовања пореских прописа, сузбијање сиве економије и здрав и конкурентан привредни развој у Републици Србији. Пореска управа, својим радом који се синтетизује у наплати јавних прихода, обезбеђује одрживе и предвидиве јавне финансије.

Ниво наплате јавних прихода, који ће обезбедити Пореска уплата спровођењем новог Програма трансформације 2021–2025. године, треба да одражава пун (стварни) фискални капацитет фискалних форми, а посебно издашних фискалних форми (порез на додату вредност, акцизе, порез на добит, порез на доходак, доприноси за обавезно социјално осигурање). То ће омогућити да држава има стабилне приходе у дужем временском периоду, који се временом повећавају, а са аспекта реалног сектора и појединачних пореских обвезника обезбеђује се предвидивост пореског ситема.¹¹³

То значи да нема ванредних повећања пореских стопа због дефицита у буџету и фондовима, стопе су непроменљиве и стварају фискални простор за смањење у времену – за растерећење привреде у складу са економском политиком Владе Републике Србије. Користећи најсавременије технологије, у циљу смањења трошкова и времена испуњења пореских обавеза, Пореска управа постаје невидљива за пореског обвезника, истовремено му омогућавајући остваривање свих права и обавеза са било ког места у било које време без доласка у просторије Пореске управе. Пореска управа постаје присутна за пореског обвезника на сваком месту и у свако време увођењем личног е-портала и користећи све могућности различитих дигиталних платформи.

Реализацијом Програма трансформације 2021–2025. године стварају се услови да Пореска управа користи податке из пословног окружења пореског обвезника (е-фактуре, нова фискализација, пословне књиге и документација самог обвезника), као и податке о њему који су у регистрима који се воде ван Пореске управе, али и податке из пореских пријава, и не захтева вођење посебних додатних евиденција за потребе опорезивања, и може да, унакрсном контролом података из пореских пријава и регистара трећих страна, проверава да ли порески обвезник исказује основицу за опорезивање у складу са својим фискалним капацитетом. Поред тога што би се представљеним поступком смањила потреба за вођењем евиденција за потребе опорезивања, Пореска управа ће наставити да комуницира са пословном заједницом у вези са пореским питањима, евидентира проблеме и предлоге, обрађује их и упућује ка Министарству финансија и Влади Републике Србије у циљу праћења спровођених

¹¹³Министарство финансија - Пореска управа Републике Србије (2021). *op. cit.*, стр. 8.

пореских закона као и евентуално сталног растерећења пореских обвезника у делу коштања извршавања пореских обавеза.

4.5.1. Компоненте будућег развоја Пореске управе

Реализацијом стратешких циљева новог Програма трансформације 2021–2025. године стварамо, у пракси, темеље нове архитектуре Пореске управе који су грађанима, привреди и запосленима у Пореској управи видљиви кроз три „производа“, односно компоненте¹¹⁴:

Прва компонента, интегрисан информациони систем, базиран на COTS-у (*Commercial of the shelf solution* – готово комерцијално решење), који већину података, било да су у Пореској управи или потичу од трећих страна, међусобно укршта и проверава, а све у циљу идентификације пореских обвезника који не послују у складу са политиком поштовања прописа. На тај начин ће Пореска управа подржавати концепт лојалне конкуренције на тржишту, јер ће елиминисати могућност остваривања веће профитабилности на тржишту путем цена и пословања које се заснива на избегавању обрачуна и плаћању пореза у складу са пореским прописима.

Друга компонента је лични е-портал пореског обвезника који представља основни модел комуникације са Пореском управом, који у суштини представља дигиталну услугу прилагођену пореском обвезнику.

Истовремено представља и модул за сталну комуникацију по свим питањима између Пореске управе и пореског обвезника – подношење пореских пријава, плаћање пореских обавеза, издавање пореских уверења, увид у пореско рачуноводство пореског обвезника, подношење захтева за прекњижавање и повраћај, подношење осталих захтева, добијање разних обавештења, пореских аката и слична питања. Путем личног е-портала порески обвезник извршава своје пореске обавезе и остварује своја права из пореског поступка.

Трећа компонента је формирање новог профила пореског службеника изузетног нивоа професионалности и компетентности. Степен промена у култури организације, промена у пословној заједници услед захтева који произилазе из четврте индустријске револуције, као и потреби да запослени у Пореској управи постану на крају дефинисаног периода лидери у пореској заједници у погледу знања и вештина из пореског материјалног и процесног права. Висок ниво професионалности и

¹¹⁴ Министарство финансија – Пореска управа Републике Србије (2021), *op. cit.*, стр. 9.

компетентности омогућиће заједно са другим активностима Пореске управе значајно подизање угледа институције, што је један од кључних предуслова за задовољство запослених.

4.5.2. Дигитализација Пореске управе

Пореска управа има пред собом задатак да значајно подигне капацитете система за управљање ризиком и употребом свеобухватнијих и аналитичнијих података које обезбеђује увођење система е-фактура али и новог система фискализације. Потребно је наставити са увођењем нових, софистицираних алата за анализу ризика што ће, уз сегментиран приступ пореским обвезницима, обезбедити ефикасније управљање ризицима. Софистицираније управљање ризицима треба да омогући функцији контроле ефикаснији рад који ће се видети повећањем додатних пореских обавеза утврђених у поступку контроле, као и смањењем пореског јаза уопште. Редизајнирање техника контроле у складу са најбољом међународном праксом, увођење софтвера за е-контролу као и едукација инспектора у области међународног опорезивања, треба да допринесе смањењу сиве економије, злоупотреби међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања, али и испуњавању обавеза Пореске управе које произилазе из приступања Глобалном форуму и уопште међународној пореској евазији.

Пореска управа ће обезбедити трансфер знања и хардверско-софтверско опремање одговарајућих организационих делова у циљу адекватног администрирања трансферних цена. Кључна претпоставка за управљање ризиком, као и за контролу и наплату јавних прихода, јесте увођење редизајнираног пословног оперативног система који је подржан модерним интегрисаним информационом системом за сегменте: регистар пореских обвезника, порески календар, подношење и обрада пореских пријава, пријем и обрада плаћања, пореско рачуноводство, анализа и предвиђање и софтвер за администрирање појединачних пореских облика. Дизајн ових пословних процеса и интегрисана информатичка подршка морају да задовоље највише критеријуме Дијагностичке процене пореске администрације (TADAT), односно најбоље међународне праксе у овим областима како би се обезбедио интегритет података.

Оваквим редизајнираним пословним моделом, који је значајно аутоматизован, ствара се и инфраструктурна претпоставка за централизацију подношења и обраде пореских пријава и плаћања. Такође, он представља неопходан услов за функционисање система управљања ризиком и ефикасног функционисања система пружања услуга. Реализација новог пословног модела, који је подржан интегрисаним информационим системом, захтева да, пре свега, јавна управа Републике Србије, у делу информација које су значајне за опорезивање, буде у форми структурираних података који омогућавају доступност подацима у оптималном временском периоду, што подразумева и реално време у Пореској управи. То значи да имплементација е-управе у делу базе података који су неопходни Пореској управи временски прати Програм трансформације Пореске управе јер представља нужан и неопходан услов за трансформацију Пореске управе.¹¹⁵ Уколико се не обезбеди временска координација овог процеса, одређени пословни процеси ће значајно угрозити ефикасност кључних пореских функција. Влада Републике Србије и Министарство финансија подржаће измену оног дела правног оквира који омогућава Пореској управи преузимање свих неопходних података из релевантних регистара за потребе, пре свега, ефикасног остваривања основних пореских функција у складу са законским овлашћењима, као и управљања пореским ризиком.

Пореска управа Србије започела је процес дигитализације 2005. године увођењем онлајн читања фискалних каса. Неколико година касније дигитализовани су први порески обрасци (ПДВ, порез на зараде, порез на доходак грађана). У 2017. години направљен је значајан напредак формирањем Канцеларије за ИТ и е-управу. Започети су значајни пројекти који су предуслов за дигитализацију ПУ, као што су Државни дата центар, е-плаћање, е-папир или е-инспектор. Данас је могуће поднети све пореске формуларе онлајн преко специјализованог веб-портала ПУ „Порези“ (е-Порези). Иако постоји могућност, већина пореских обвезника и даље користи папирни образац за пореске пријаве. Дакле, има још много да се ради у процесу дигитализације ПУ у Србији. Како је ефикасност пореске управе у Србији још увек на ниском нивоу у поређењу са земљама ЕУ, дигитализација може убрзати прелазак на стандарде ЕУ.

На почетку процеса дигитализације, подаци које користе порески органи углавном су интерни, уз ограничену употребу података других владиних агенција. Већина управа у свету је и даље на овом нивоу, подносе пореске пријаве на основу

¹¹⁵ Министарство финансија – Пореска управа Републике Србије (2021), *op. cit.*, стр. 10.

података добијених од пореских обвезника и то углавном у папирној форми. Аутоматизацијом процеса, пореске управе су у могућности да користе читав низ извора података, као што су интерни, други владини извори и екстерни извори. У овом кораку, пореским управама је потребна подршка других владиних организација, а корисно је ако је тај процес део укупног процеса дигитализације владе. Пореска управа такође треба да унапреди интерне капацитете и вештине развојем софтверских решења и људских капацитета. Потребно је развити нова радна места, као што су аналитичар података, аналитичар друштвених мрежа, службеник за сајбер безбедност итд. Србија је још увек на почетку процеса дигитализације пореске управе. Према извештају Светске банке о пословању, Србија је рангирана на 79. месту по показатељу „плаћање пореза“, иако је у укупној оцени „пословања“ на 48. месту од 190 земаља. Истовремено, плаћање пореза је један од три најгора показатеља за пословање у Србији, од десет колико их мери Светска банка.¹¹⁶ Дигитализација, као део пореске реформе у Србији, неопходна је за смањење трошкова пословања и повећање продуктивности и приватног и јавног сектора.

Први кораци у дигитализацији ПУ у Србији учињени су увођењем обавезне онлајн комуникације између ПУ и каса (јун 2005.) за сва правна лица. ПУ је средином 2011. године покренула портал еПорези (е-порези). Преко тог портала порески обвезници могу да подносе различите пореске извештаје. Прва три пореска облика, за које је било могуће поднети пореску пријаву путем овог сервиса, јесу ПДВ за правна лица, порез на имовину и порез на зараде. У почетку су обвезници били обавезни да попуне образац како би се регистровани за портал еПорези, и лично га предали Пореској управи у папирном облику. Касније је ПУ прегледала ову процедуру и порески обвезници су сада у могућности да се региструју за онлајн пореске пријаве електронским путем. Нови електронски сервис Пореске управе открио је неке главне недостатке електронских пореских услуга у Србији уопште – застарелу архитектуру система. На пример, аутентификација захтева коришћење електронског потписа, ускладиштеног на контакт чипу националне личне карте, што је стандардна пракса. Ипак, свакоме ко покуша да приступи овим услугама, захтева се додатни део хардвера, читач паметних картица, који није део стандардне кућне/канцеларијске

¹¹⁶ World Bank. (2019), Doing Business 2019: Training for reform. Washington DC: World Bank Group. http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf.

конфигурације.¹¹⁷ Иако је релативно јефтин и лако доступан, читач паметних картица је нешто што ће само технолошки писменији корисници, купити и инсталирати код куће или на послу. Тиме се ефективно смањује број потенцијалних (појединачних) корисника. Штавише, добијање овог електронског потписа на личну карту бесплатно је, али (још једна) посета локалној полицијској станици је обавезна, пошто се електронски потпис не поставља подразумевано када се изда лична карта. То је разлог што многи порески обвезници одбијају да користе систем.

Архитектура система и безбедносне карактеристике дизајниране су на такав начин да се ови електронски потписи могу користити само са рачунара заснованог на Microsoft Windows-у. Ово искључује коришћење ових услуга за све већу популацију оних који своје паметне телефоне и таблете користе као примарни (или једини) рачунар, или оне који одлуче да користе други оперативни систем, као што су Linux или iOS. Ово се може променити увођењем услуга заснованих на облаку (cloud). Портал еПорези има и једну посебну слабост, сасвим неуобичајену за дигитални онлајн алат – има радно време.

Портал еПорези недоступан је током ноћи, када се због „редовног одржавања“ гаси око шест сати, што га чини ефективно доступним 75% времена. Такође, чини се да је његов капацитет неадекватан јер се понекад квари. Ипак, Пореска управа не продужава рокове за пријаву због недоступности њеног онлајн портала јер се пријављивање може обавити у папирној форми или поштом. Ово уноси неизвесност у ексклузивно коришћење онлајн алата и захтева спремну алтернативу, стављајући непотребан терет за предузећа и грађане. Од јануара 2019. године, порески обвезници могу да поднесу већину пореза онлајн. Они такође могу видети тренутни статус пореског дуга по пореским облицима. Ово је добар корак напред. Међутим, појединци нису видели много побољшања у дигитализацији, осим у смислу да сада могу да користе дигитални образац за подношење пореске пријаве (у односу на посету локалној пореској управи или слање пријаве поштом). У ствари, ПУ Србије треба да подстакне кориснике да пређу на дигитално, пружањем нових услуга и побољшање функционалности и достављањем, на пример, пореских пријава, детаљне листе уплата по пореским обвезницима и пореског обрасца, пореске историје итд. Међутим, морамо имати на уму да су најбољи резултати у погледу пенетрације корисника постигнути

¹¹⁷Питић, Г., Радосављевић, Г., Бабин, М., & Ерић, М., (2019), Дигитализација пореске администрације у Србији. *Економика предузећа*, 67(1–2), стр. 139. <https://doi.org/10.5937/ЕкоPre1808131P>

када су људи или предузећа били законски приморани да промене начин на који комуницирају са ПУ.

Неке европске земље још увек не обавезују искључиво коришћење дигиталног пореског извештавања. Да би помогли у том процесу, важно је да пореске управе поставе јасан циљ и да га прате. Промене у циљевима могу довести до недостатка поверења. На пример, дигитално пријављивање годишњег пореза на доходак грађана у Србији постало је обавезно пре пет година. Међутим, од 2016. године процес је обрнут, а самопријављивање годишњег пореза на доходак постало је могуће и лично или поштом. Ово је довело до значајног, сталног и континуираног смањења броја електронских поднесака. Лекција научена из 2015. године, када је ПУ увела обавезно електронско подношење годишњег пореза на доходак, показује да је могуће да порески обвезници поднесу онлајн апликацију.¹¹⁸ Међутим, када је поново уведена могућност избора између електронске и папирне форме, већина пореских обвезника користила је другу.

Други пример – пријава ПДВ-а – показује супротно. Порески обвезници су могли електронски да комуницирају са Пореском управом и поднесу пријаву за ПДВ од јуна 2011. године. Овај процес у почетку је био спор. Пореска управа је у новембру 2012. године електронским путем примила само 0,36% од укупно поднетих пријава за ПДВ. Годину дана касније, ПУ је електронским путем примила 12% ПДВ-а. Коначно, у јулу 2014. године све пријаве за ПДВ поднете су електронски. Пријављивање пореза на зараде је још један пример успешног процеса дигитализације.¹¹⁹ Од 1. марта 2014. систем централизоване наплате пореза на зараде подразумева да се пореска пријава за уплату пореза и доприноса на зараде и друге накнаде запослених може поднети искључиво у електронској форми. Ефекти ове реформе били су бројни. Прво, уведена је могућност плаћања пореза на зараде на један уплатни рачун, уместо на 20 различитих рачуна у претходном периоду. То је довело до значајних уштеда и за државу и за пореске обвезнике и пословне банке. Светска банка је проценила да су, по овом основу, годишњи трошкови пословања свих правних лица смањени за око 13 милиона евра. С друге стране, с обзиром да ПУ месечно обрађује око 300.000 пријава за порез на зараде, смањена је потреба за значајним бројем запослених у ПУ (процењује се да је око 400).¹²⁰ Ови запослени су распоређени на друге послове

¹¹⁸ Ибид, стр. 140.

¹¹⁹ Ибид, стр. 140.

¹²⁰ Ибид, стр. 141.

(пореска контрола, праћење, евалуација, анализа итд.). После ове реформе више није могуће исплатити зараду пре плаћања пореза и доприноса. Око 200.000 запослених добило је већу сигурност. Смањене су незанемарљиве грешке у случају папирних извештаја у претходном периоду, што је довело до повећања ефикасности ПУ. Већина уочених проблема може се решити законским изменама (тј. системским радним временом) или инфраструктурним улагањима. Недостатак расположивих података може се решити стварањем јединствене базе података која би повезивала базе података пореске управе, фонда пензионог осигурања, фонда здравственог осигурања, фонда за незапослене, царине, полиције и катастра. Овај корак је већ започет креирањем Државног дата центра и информационог система еЗУП. Већина државних институција чува или дели своје податке преко овог система. Ово је основна претпоставка за велике податке и напредну аналитику, и први корак такозване „онлајн“ контроле и наплате пореза.

Нови систем еИнспектор један је од примера аутоматизације рада државних служби. Примарни циљеви су координација рада државних инспекција, подизање ефикасности надзора, стандардизација рада инспекција и приступ подацима свих инспекција. Пројекат је још у пилот фази, али када се заврши, биће укључена 41 инспекција, укључујући и пореску. Значајни кораци у области безбедности учињени су стварањем Националног центра за превенцију безбедносних ризика у ИКТ системима Републике Србије (ЦЕРТ). Основни задатак ЦЕРТ-а је да обезбеди безбедност података српске националне ИКТ инфраструктуре. То укључује „ефикасно реаговање и решавање инцидената када до њих дође, превентивне активности у циљу минимизирања броја могућих инцидената и подизање свести државних органа о безбедности ИКТ“.¹²¹

У наредном периоду ПУ треба јасно да дефинише циљеве дигитализације (краткорочне и средњорочне). У Србији, циљ може бити достизање нивоа дигитализације Мађарске, Пољске или Чешке (потпуна аутоматизација процеса, е-рачуноводство, напредна аналитика итд.). Друго, пошто дигитализација утиче на различите секторе, неопходна је сарадња са другим државним актерима. Услуге као што су еИнспектор или еЗуп добра су полазна основа. Треће, ПУ треба да буде потпуно транспарентна за пореске обвезнике у овом процесу, да покуша да их консултује и да се потруди да њихове сугестије спроведе у највећој могућој мери.

¹²¹ The Office for IT and e-Government. (2019), CERT, Digitalising public administration. Retrieved from <https://www.ite.gov.rs/tekst/en/27/cert.php>

Коначно, партнерство са добављачима решења из приватног сектора од ране фазе такође може бити од помоћи за смањење трошкова и за техничку помоћ и за пореске обвезнике. Међутим, пре свега тога, успешна дигитализација захтева улагање у нове компетенције и вештине (тј. више техничких и ИТ вештина), промену структуре запослења (више људи способних за рад са новим технологијама) и велике организационе промене у техничкој помоћи (централизација функције, нови сектори итд.). Полазећи од могућих циљева, краткорочно, потребно је завршити потпуну аутоматизацију процеса прикупљања и дељења података. Услуге попут Државног дата центар и еЗУП треба у потпуности да имплементира и користи ПУ. Такође, ПУ треба да створи све неопходне услове за коришћење услуга као што су е-плаћање или е-инспектор. Техничке и правне претпоставке за тај корак постоје.¹²²

Закон о пореском поступку и пореској администрацији треба да се измени како би се подржали дигитални порески рачуни, онлајн плаћања итд. Портал еПорези потребно је надоградити да би могао да ради на различитим платформама и оперативним системима. Пријаве на мрежи морају бити обавезне за неке пореске обрасце. У почетку је могућа онлајн пријава и онлајн порески извештај за годишњи порез на доходак за појединачне обвезнике након мањих законских прилагођавања. Такође, у периоду од шест месеци до једне године, сва онлајн комуникација са ПУ треба да буде обавезна за правна лица.¹²³ То би захтевало одређене промене у пореској управи, посебно на организационом нивоу. То ће омогућити тачно и прецизно пореско рачуноводство, тако да ПУ, али и сваки порески обвезник, има свакодневни електронски увид у стање свог пореског рачуна (у свим пореским обавезама). Избећи ће се неконтролисано гомилање дуга појединих пореских обвезника и смањити трошкови администрације и за ПУ и за пореске обвезнике. Следећи могући корак је претходно попуњавање неких пореских образаца, а то се може урадити уз само неколико законских прилагођавања. У овом тренутку, то је делимично изводљиво због међусистемске повезаности преко државног дата центра и приступа који ПУ има финансијским и личним подацима својих корисника. ПУ већ прима већину потребних информација директно од трећих страна као што су послодавци и банке.

Један од следећих могућих корака у процесу дигитализације ПУ, о коме се већ годинама говорило у Србији, тиче се е-фискализације, односно онлајн каса које у реалном времену шаљу податке о трансакцијама у ПУ. Иако контроверзни у Србији,

¹²² Питић, Г. et. al., (2019), стр. 142.

¹²³ Ибид, стр. 143.

упоредни подаци говоре да увођење онлајн каса отвара многе могућности у областима борбе против сиве економије, пореске евазије и рударења података. На пример, пошто је Мађарска увела релевантно законодавство, инсталирано је више од 200.000 онлајн каса, које су дневно преносиле преко 10 милиона података мађарској ПУ.¹²⁴ На овај начин мађарска ПУ је избегла случајеве када је у продавници постојала само једна каса која је била „на поправци“ дуже време, где се каса ретко користила, или када су се издавали рачуни, али под лажним или застарелим ПДВ бројем.

Осим таквих очигледних побољшања, доступно је и напредно рударење података, а ПУ могу да им учине доступним коришћење великих података – као што је циљање одређених фирми које не показују повећану активност када то раде њихови суседи, одређене фирме у одређено време и доба дана, и на одређеној локацији (тј. продавац сладоледа на обали реке током врелог летњег дана). Ови подаци се чак могу упоредити са бројем запослених за које послодавац уплаћује доприносе – ако раде и шаљу податке три касе, а само два пријављена радника, онда би такав продавац био потенцијални кандидат за ревизију. Мађарска ПУ је за годину дана од увођења онлајн каса забележила суфицит од око 630 милиона евра.¹²⁵ Слични примери могу се наћи и у неким другим земљама у региону. Хрватска је, на пример, увела онлајн касе 2013. године користећи неки облик онлајн дигиталног сертификата и специјализовано софтверско решење. Сертификат се користи за дигитално потписивање (регистрацију) рачуна и идентификацију субјекта приликом онлајн размене података са ПУ. Рачун треба да буде оверен пре него што се одштампа и достави купцу. Након издавања признанице, софтвер аутоматски шаље све податке у реалном времену ПУ.¹²⁶ Недостатак интернета може изазвати проблеме јер се током овог периода ван мреже рачуни потписују сертификатом, али се не шаљу ПУ. Да би се спречиле могуће преваре, постоје јаке методе спровођења и обучено особље. Користећи овај модел, хрватска ПУ је постигла одличне резултате у области наплате пореза и борбе против сиве економије.

Коначно, крајем 2021. године, међу последњим пореским мерама Република Србија је увела процес електронске фискализације, уз коришћење нових е-фискалних уређаја, који ће пореским обвезницима који га користе омогућити да у промету робе на

¹²⁴ Czinege, T., (2016), Digital initiatives of the National Tax and Customs Administration of Hungary. In M. Silva Pinto, N. Sawyer, & Á. Kővágó, Data-driven tax administration. Budapest: Intra-European Organisation of Tax Administrations, p. 69.

¹²⁵ Czinege, T., (2016), op. cit., стр. 70.

¹²⁶ Питић, Г. et. al., (2019), стр. 144.

мало издају фискални рачун који ће имати одштампан QR код. Тако од сада е-фискални уређај поред касе може да буде и таблет, мобилни телефон, или рачунар. Провером QR кода купци могу да виде да ли је њихов рачун, који је добијен за различите производе и услуге, издат у складу са свим прописима. Овај потпуно нови модел фискализације смањује непотребне административне трошкове пореских обвезника, чиме се стварају бољи услови за пословање на тржишту.

Неће бити потребе више за штампањем контролних трака за фискалне рачуне и њихово чување, такође смањени су досадашњи издаци за GPRS пренос података у дневним извештајима, укинута је обавеза редовног годишњег сервисирања фискалних уређаја и њихова фискализација, односно дефискализација. Суштина целог процеса је да се смање могуће злоупотребе и пореска утаја, што ће резултовати већим јавним приходима у буџету и смањењу сиве економије.

Следећи корак је боље разумевање потреба и специфичности пореских обвезника и њихово разврставање у различите групе (не само по величини) како би им се понудиле боље и адекватније услуге. ПУ може почети да користи анализу друштвених мрежа на основу искуства ЕУ и УК. Напредна аналитика такође се може користити за различите типове модела који могу симулирати потенцијалне реакције пореских обвезника на промене политике. То је један од кључних корака за успех процеса дигитализације. Коначно, пошто је наш процес дигитализације на почетку, можемо да искористимо искуство из других земаља и других сектора и покушамо да прескочимо неколико корака напред – на пример, могућности за коришћење блокчејн (*blockchain*) технологије. Стварање националног дата центра заснованог на постојећој технологији може бити, на одређеном нивоу, ограничење за даљи развој. У том смислу било би од помоћи покренути пилот пројекат о коришћењу блокчејна у ПДВ трансакцијама. Овај пилот пројекат је важан за решавање питања о томе како блокчејн мења пореску администрацију, које законске промене су неопходне да би се подржао блокчејн, како се порески подаци могу прилагодити за блокчејн, које рачуноводствене и ревизорске стандарде треба променити и многа друга питања. Једна од могућих добити од коришћења блокчејна у трансакцијама ПДВ-а је елиминација пореских пријава, што је важан корак ка дигитализацији пореске управе.¹²⁷

¹²⁷Питић, Г. et. al., (2019), op. cit., стр. 145.

4.5.3. Улога дигиталних алата у прикривању и спречавању пореске утаје

Утаја пореза је активност која се догађа свакодневно у било којим привредним субјектима, ресторанима, кафићима, продавницама, пекарама, занатским радњама. У борби против пореске утаје доста се одмакло развојем технологије и увођењем дигитализације у порески систем. Међутим, технологија је учинила и да постоји много већи број пореских превара које су потпомогнуте бројним софтверским решењима направљеним са циљем прикривања овог кривичног дела. У дигиталном свету, свакодневну утају пореза порески обвезници могу још више олакшати коришћењем лако доступне технологије за избегавање пореза. Раније се утаја пореза у малим предузећима могла предузети једноставним прихватањем готовине испод стола или вођењем посебног комплета књига. Сада се исти резултати могу постићи још ефикасније коришћењем софтвера као што су *zappers* и *phantomware*. Према извештајима Пореске управе САД (IRS), 20 одсто калифорнијских ресторана користи различите *zapper* софтвере како би сакрили обим своје продаје и смањили своје пореско оптерећење. Запери физички спречавају продају да се појави на евиденцији. *Phantomware* креира виртуелне продајне терминале за исту сврху.

Оба софтвера омогућавају предузећима да селективно бришу или смање своје бројке о продаји без остављања трага било какве измене. Порески обвезник пријављује нижу продају и нижи опорезиви приход, при чему задржава стварни профит. Ова врста утаја и превара (названа „електронско сузбијање продаје“) отежава пореским властима да открију било какве разлике. Ове врсте технологија за утају пореза такође сада постају доступне преко интернета, што пореским властима може отежати контролу и кажњавање. И не само то, већ порески обвезници могу и да избегну порез тако што ће претерано пријавити своје одбитке. То се може десити стварањем лажних фактура које изгледају оригинално, али без стварног плаћања. Ово на превару смањује опорезиви приход, узрокујући значајне губитке у приходима држави. Пореске власти суочавају се такође са изазовима у онлајн економији дељења, путем онлајн тржишта дељења вожње (Uber, CarGo...) и дељења кућа (Airbnb, Flipkey, Homestay...). Ове платформе за онлајн дељење – које су, наравно, легалне – могу да генеришу опорезиви приход за пореске обвезнике, али који се можда неће пријавити у пуном обиму и остаће испод радара пореске управе.

Међутим, порески органи хватају корак. Извештај ОЕЦД-а из 2017. године под називом „Технолошки алати за борбу против утаје пореза и пореских превара“ показује

како пореске управе широм света користе технологију као моћно средство за брзо идентификовање и решавање утаје пореза и пореских превара. Извештај детаљно описује техничко искуство земаља и успехе у приходима од примене технолошких алата, посебно у борби против сузбијања електронске продаје и лажног фактурисања. То показује колико ови технолошки алати могу бити лаки и ефикасни. На пример, доступна су бројна технолошка решења за сузбијање електронске продаје, која могу укључивати црне кутије које су заштићене од неовлашћеног приступа и инсталиране у машинама на продајном месту, као и извештавање о трансакцијама у реалном времену пореској управи. Резултати су импресивни. Шведска је забележила повећање пореских прихода од 300 милиона евра годишње. И Мађарска је забележила значајна повећања ПДВ-а, 15% у првој години рада, што је више од самог покривања трошкова имплементације. Мексико је увео 4,2 милиона микро предузећа у формалну економију као резултат е-фактурисања.

А у Квебеку, у Канади, не само да је враћен знатан приход, већ је то омогућило пореској управи да ефикасније спроводи ревизије, при чему је број инспекција повећан са 120 на 8.000 годишње. Извештај такође говори о успесима у коришћењу технологије у борби против лажног фактурисања. Земље су већ показале да коришћење решења за електронско фактурисање може спречити и смањити утају пореза: фактуре се могу потврдити као аутентичне коришћењем дигиталних потписа и онлајн алата за верификацију. Такође може се олакшати поштовање пореских обавеза за предузећа где електронска документација замењује ревизије на папиру или обавезе извештавања. На крају, извештај ОЕЦД-а описује нове алате које пореске власти користе за откривање онлајн пословних активности. Треба напоменути да ће ово вероватно бити растућа област за пореске власти у дигиталном свету. Ово може значити не само веће јавне приходе, већ има превентивни и одвраћајући ефекат и изједначава услове за предузећа која поштују правила и која плаћају свој правичан део пореза. Резултати који се могу постићи коришћењем технологије за откривање и спречавање пореских превара и утаје пореза говоре сами за себе.

Ова решења могу бити добитна: боље откривање криминала, већи поврат прихода и синергије које могу олакшати поштовање пореских обавеза за предузећа и пореске управе многих земаља. У многим случајевима оваква решења већ постоје и један број земаља је у могућности да подели своја искуства у процесу имплементације. Технолошки алати нису једино решење за проблем пореске преваре и утаје пореза, али ако се ефикасно примењују, може се постићи значајан напредак у областима високог

ризика. Ова решења увек треба да буду праћена другим неопходним алатима доступним пореским властима, укључујући законодавне мере, ефективну примену, консултације са пореским обвезницима и међународну сарадњу. ,

4.5.4. Очекивани ефекти трансформације Пореске управе

Према програму трансформације Пореске управе 2021–2025. године очекује се да дође до веће наплате кад је реч о јавним приходима. Ови ефекти ће се мерити кроз показатеље реализације остварене наплате у односу на планирану буџетску процену. Пореска управа ће поред овог показатеља, интерно мерити ефикасност пројекта и кроз¹²⁸:

- раст броја регистрованих пореских обвезника,
- проширење пријављене пореске основице,
- повећање новооткривених прихода.

Реализација Програма трансформације Пореске управе 2021–2025. године треба да утиче и на раст добровољног поштовања прописа код свих пореских обвезника у Републици Србији као и на сузбијање сиве економије. Кроз системско јачање анализе ризика и коришћењем података од значаја, вршиће се правовремена идентификација високоризичних сегмената пословања привредних субјеката, као и примена адекватних алата којима се на уочене ризике делује, чиме се обезбеђује раст добровољног поштовања прописа код свих привредних субјеката у Републици Србији. Пореска управа је кључни носилац борбе против сиве економије и резултат ефикасне реализације Програма трансформације биће превођење значајног обима пословања из сиве зоне у регуларне пословне токове, што ће последично довести до реализације првог очекиваног ефекта – раста броја пореских обвезника.

Један од значајних ефеката реализације Програма трансформације јесте и допринос Пореске управе стварању услова за коректно пословање и лојалну конкурентност привредних субјеката на тржишту Републике Србије. Пореска управа ће применом нових методологија и коришћењем нових алата имати квалитетнији увид у фискални капацитет пореских обвезника што ће утицати и на проширење обухвата пореске основице. Порески обвезници ће имати корист од успешне реализације Програма трансформације кроз поједностављење процедура које се односе на испуњење пореских обавеза, значајно убрзање поступака везаних за рад са Пореском

¹²⁸ Министарство финансија – Пореска управа Републике Србије (2021), *op. cit.*, стр. 12.

управом и смањење трошкова за извршење пореских обавеза. Реализација Програма трансформације 2021–2025. године обезбедиће функционисање Пореске управе у складу са најбољом међународном праксом у домену опорезивања што ће допринети стварању услова атрактивног тржишта за инвестирање домаћих и страних улагача на територији Републике Србије. Пореска управа би требало значајно да подигне капацитете система за управљање ризиком употребом свеобухватнијих и аналитичнијих података које обезбеђује увођење система е-фактура а и новог система фискализације. Важно је да се настави са увођењем нових, софистицираних алата за анализу ризика што би, уз сегментиран приступ пореским обвезницима, обезбедило ефикасније управљање ризицима. Софистицираније управљање ризицима треба да омогући функцији контроле ефикаснији рад исказан повећањем додатних пореских обавеза утврђених у поступку контроле, као и смањењем пореског јаза уопште. Циљ Пореске управе у наредном периоду јесте да обезбеди трансфер знања и хардверско-софтверско опремање одговарајућих организационих делова у циљу адекватног администрирања трансферних цена. Примена Закона о утврђивању порекла имовине и посебном порезу 2021. године индиректно ће допринети повећању поштовања прописа. Кључна претпоставка за остваривање наведених активности у функцијама управљања ризиком, а и у функцијама контроле и наплате јавних прихода, јесте увођење редизајнираног пословног оперативног система који је подржан модерним интегрисаним информационим системом за сегменте: регистар пореских обвезника, порески календар, подношење и обрада пореских пријава, пријем и обрада плаћања, пореско рачуноводство, анализа и предвиђање и софтвер за администрирање појединачних пореских облика.¹²⁹

Оваквим редизајнираним пословним моделом, који је значајно аутоматизован, ствара се и инфраструктурна претпоставка за централизацију подношења и обраде пореских пријава и плаћања. Такође, он представља нужан и неопходан услов за функционисање система управљања ризиком и ефикасног функционисања система пружања услуга. Реализација новог пословног модела, који је подржан интегрисаним информационим системом захтева да, пре свега, јавна управа Републике Србије, у делу информација које су од значаја за опорезивање, буде у форми структурираних података.

Такви подаци омогућавају доступност подацима у оптималном временском периоду што подразумева и реално време у Пореској управи. То значи да

¹²⁹ Министарство финансија – Пореска управа Републике Србије (2021), *op. cit.*, стр. 13.

имплементација е-управе у делу базе података који су неопходни Пореској управи временски прати Програм трансформације Пореске управе јер представља нужан и неопходан услов за трансформацију Пореске управе. Приликом израде и имплементације новог пословног модела неопходно је идентификовати релевантне регистре који нису у структурираној форми и кроз одговарајућу нормативу обезбедити довођење истих у структурирану дигиталну форму погодну за коришћење података у Пореској управи. Уколико се не обезбеди временска координација овог процеса одређени пословни процеси ће бити имперфектни, односно значајно ће угрозити ефикасност кључних пореских функција.¹³⁰ Влада Републике Србије и Министарство финансија подржаће измену оног дела правног оквира који омогућава Пореској управи преузимање свих неопходних података из релевантних регистара за потребе, пре свега, ефикасног остваривања основних пореских функција у складу са законским овлашћењима, као и управљања пореским ризиком.

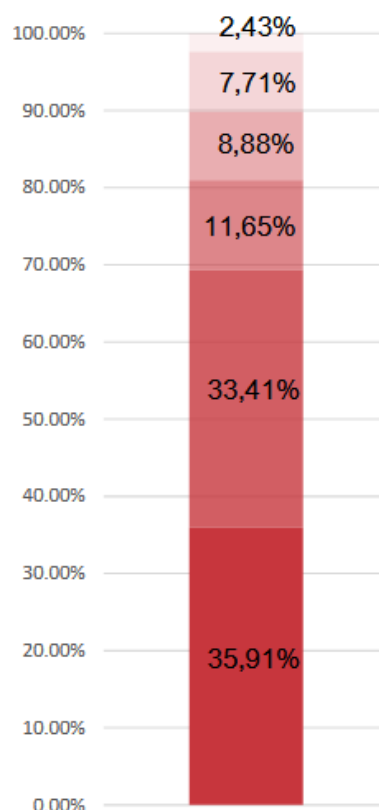
Задатак Пореске полиције је да ефикасно сузбија дела утаје пореза и организованог криминала који потпада под надлежност Пореске полиције. У наредном периоду потребно је наставити са активностима којима се подстиче измена ЗКП-а, у делу проширења примене посебних доказних радњи на кривична дела утаје пореза, које се посебно односи на тајни надзор комуникације, тајно праћење и снимање, рачунарско претраживање података, као и симуловане послове. На слици 3. представљен је приказ резултата Пореске полиције у Републици Србији у периоду 2015–2020. године.

¹³⁰ Министарство финансија – Пореска управа Републике Србије (2021), *op. cit.*, стр. 14.

Поднето надлежним тужилаштвима у периоду јануар
2015. – јун 2020.



Износ избегнутог пореза:
66.158.570.295,02 динара



Слика 1. Резултати рада Пореске полиције у периоду јануар 2015 – јун 2020. године

Извор: Министарство финансија – Пореска управа. (2020). Извештај о раду Пореске управе 2015-2020.

Такође, у оквиру сектора Пореске полиције биће потребно успоставити развијени информациони систем, који ће бити део интегрисаног система Пореске управе. Софтвер за израду профила пореског обвезника, на нивоу Пореске управе, укључиваће и посебне захтеве Пореске полиције, на основу доступних база података, а као унапређене функције имаће побољшани процес претраге, укрштања података, аутоматизован начин приказивања укрштених података, који ће бити значајни за откривање пореских кривичних дела.

Пореска полиција треба да усклади своје деловање са свим осталим секторима Пореске управе, од чега је на примарном месту повезивање са сектором контроле и то ради спровођења обавеза из Закона о пореском поступку и администрацији, а који се тиче чланова 136, 137 и 139¹³¹:

¹³¹ ЗПППА, чл. 137, 137, 139.

– праћење предмета које је формирао Сектор за контролу, на иницијативу сектора Пореске полиције, где спадају службене белешке са износима пореских обавеза, бројем непријављених пореских обавеза и у коликом проценту се налазе у укупним приходима које је открио Сектор за контролу;

– праћење предмета који су завршени подношењем кривичне пријаве због пореске утаје и других пореских прекршаја, као и праћење оних предмета који су завршени без подизања кривичне пријаве;

– електронско праћење и обавештавања о предметима који се воде кроз порески поступак или управни поступак, и о актима која су донета у оквиру њих; одлукама које су донете у кривичним и прекршајним поступцима и упоредним анализама, све са циљем да се спречи застарелост ових поступака.

У петом поглављу дисертације представиће се правни оквир заштите државних финансија кроз опис закона који покривају ову област, а то су: Закон о порезу на доходак грађана, Закон о порезу на добит правних лица, Закон о порезима на имовину, Закон о порезу на додату вредност (ПДВ), као и Кривични законик Републике Србије.

Глава 5. ПРАВНИ ОКВИР ЗАШТИТЕ ДРЖАВНИХ ФИНАНСИЈА

Пореско законодавство у Републици Србији подложно је бројним изменама, развојно оријентисаним, чији је циљ усаглашавање са законодавством Европске уније, које прати изузетно строга казнена политика која се примењује према оним пореским обвезницима који не испуњавају своје обавезе у складу са прописима. Последица свега наведеног је компликовани систем који би требало поједноставити одређеним реформама. Имајући у виду сву комплексност законских решења која регулишу област јавних прихода, пред Пореску управу и пореске обвезнике свакодневно се постављају нови задаци и циљеви. Кроз реформу Пореске управе потребно је омогућити пореским стручњацима да стекну сва потребна знања да би били у могућности да на одговарајући начин спроводе пореске прописе у циљу јачања пореског система. Треба напоменути да је реформа пореског система у Републици Србији започела још 2001. године, када је на снагу ступио сет нових пореских закона. Главна промена представљала је доношење Закона о пореском поступку и пореској администрацији (ЗПППА), као и Закона о порезу на додату вредност (ПДВ). Порески систем Републике Србије формиран је тако да је уз сваку врсту пореза везано одређено законско решење, уз доношење бројних подзаконских аката, а међу најбитније законе убрајају се следећа решења:

- Закон о пореском поступку и пореској администрацији,*
- Закон о порезу на добит правних лица,*
- Закон о порезу на доходак физичких лица,*
- Закон о порезу на додату вредност,*
- Закон о порезима на имовину (који уређује порез на имовину, порез на пренос имовине и порез на поклоне и наслеђе),*
- Кривични законик Републике Србије.*

Задатак свих ових закона јесте да се у пореским областима које покривају баве на првом месту са материјалним стварима, али уз обавезу да доносе и правила која се тичу утврђивања пореза. Осим наведених закона, постоје и бројни закони којима се утврђују различите таксе (судске, административне и др.). У предстојећем поглављу биће речи о најважнијим законским решењима којима се кроз правни оквир штите државне финансије у Републици Србији.

5.1. Закон о пореском поступку и пореској администрацији

Општа правила која уређују порески поступак, укључујући процену и наплату пореза, права и обавезе у вези са пореским системом уређена су Законом о пореском поступку и пореској администрацији (ЗПППА). Процедурална правила прописана овим законом примењују се у свим пореским областима, осим ако није другачије прописано посебним законом који уређује одређену пореску област. Правила прописана Законом о пореском поступку и пореској администрацији примењују се и у погледу доприноса за социјално осигурање, парафискалних намета и других врста јавних прихода, осим ако посебним законима који уређују ове јавне приходе није другачије одређено. Коначно, будући да су порески поступци у суштини административни поступци, они су такође регулисани Законом о општем управном поступку, у деловима који нису обухваћени Законом о пореском поступку и пореској администрацији и посебним пореским законима. Закон о пореском поступку и пореској администрацији ступио је на снагу 1. јануара 2003. године. Дакле ЗПППА уређује порески поступак и прописује поступање Пореске управе, с једне стране и пореских обвезника, с друге. ЗПППА прописује:

- поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода,
- права и обавезе пореских обвезника,
- регистрацију пореских обвезника,
- пореска кривична дела,
- прекршаје.

Овим законом основана је Пореска управа као орган управе у саставу Министарства финансија. До ступања на снагу овог закона порески орган је била Републичка управа јавних прихода, као посебна републичка организација. ЗПППА је мењан крајем 2016. године, а најважнија измена се односила на прелазак надлежности за одлучивање у другом степену на Министарство финансија. Прецизирано је поступање Пореске управе у вези са одузимањем/привременим враћањем ПИБ-а и у вези са секундарном пореском обавезом, а прописане су и казне за нерезидентна лица која врше промет у Републици Србији и која пропусте да именују пореског пуномоћника. Порески поступак се води у складу са одредбама закона којим се уређује инспекцијски надзор.¹³²

¹³² Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, стр. 294.

Прелазак надлежности за одлучивање у другом степену са Пореске управе на Министарство финансија начелно представља значајно побољшање и требало би да допринесе квалитету целог пореског поступка, првостепеног и другостепеног. Ова одредба се примењује од јула 2017. године. Такође, увођењем прекршајних казни за нерезидентна лица која пропусте да именују пореског пуномоћника отклања се правна несигурност у вези с последицама таквог пропуста, нарочито уз измене одредби Закона о порезу на додату вредност које се тичу ове тематике. Скупштина Србије усвојила је 19. априла 2018. године Закон о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији, објављен у „Службеном гласнику Републике Србије”, број 30, од 20. априла 2018. године. Закон о изменама и допунама ЗПППА ступио је на снагу 28. априла 2018. године. Изменама Закона о пореском поступку и пореској администрацији у априлу 2018. године, предвиђено је и увођење тзв. беле и црне листе пореских обвезника. Пореска управа ће поред објављивања на својој интернет страници највећих пореских дужника, објављивати и ко су најуредније платише.¹³³ Да би се нашле на листи, фирме не смеју да имају неправилности у пословању у претходних пет година.

Главне промене које су наступиле изменама и допунама ЗПППА биле су следеће:

– *Пренос надлежности на Народну банку Србије за девизно и девизно пословање* Народна Банка Србије од 1. јануара 2019. године преузела је надлежности Пореске управе за обављање послова издавања и одузимања овлашћења за обављање мењачких послова, послова издавања сертификата за обављање мењачких послова и контроле мењачких послова и девизног пословања због чега ће, како је предвиђено изменама Закона, део запослених у пореској управи који су се бавили тим пословима преузети централна банка.

– *Начело очувања поверљивости у пореском поступку – усклађивање са другим прописима* – Не сматра се да је повређена обавеза чувања поверљивости када је одређени документ, чињеница или податак у вези са постојањем пореске обавезе достављен у складу са посебним законом, и ако је такав достављен службенику другог државног органа или организације, службенику територијалне самоуправе и локалне самоуправе у процесу размене информација у складу са надлежностима тих службеника.

¹³³ Ибид, стр. 294.

– *Обавеза пријављивања информација о пословним објектима* – Уведена је обавеза да порески обвезник пријави податке о пословним објектима у којима се роба складишти, као и о објектима у којима се обавља регистрована комерцијална делатност. Ако се не дају такве информације, подлеже се новчаној казни. Новчана казна за правно лице одређена је у распону од 100.000 до 2.000.000 динара. Такође, за овакав прекршај предвиђена је новчана казна за одговорно лице у правном лицу у износу од 10.000 до 100.000 динара. Агенцији за привредне регистре није дозвољено брисање правног лица из регистра нити регистровање других промена података забрањених законом у периоду у којем Пореска полиција обавља своју делатност.¹³⁴ Агенцији за привредне регистре није дозвољено брисање правног лица из регистра, регистрација промена статуса и промена података у вези са оснивачем или чланом, именом, матичним канцеларијама, основним капиталом и правном формом у периоду за који се прима обавештење о предузимању активности од стране Пореске полиције у циљу откривања кривичних пореских прекршаја, до пријема обавештења о закључењу таквих активности.

– *Проширење одговорности физичких лица и одговорних лица за обрачун пореза* – *секундарна пореска обавеза* – Одговорност физичких лица и одговорних лица проширује се за доспеле пореске обавезе другог пореског обвезника или доспеле секундарне пореске обавезе другог пореског обвезника за обрачун пореза и за друге врсте пореза, а не само за порез по одбитку, као што је до сада био случај.

– *Усвајање административног пореског документа у облику електронског документа* – Административни порески документ (процена/закључак) може се усвојити не само у штампаном облику већ и као електронски документ у складу са прописима који се односе на електронске документе.¹³⁵

– *Подношење на електронску адресу пореског обвезника* – Закон прецизира да се административни порески документ у облику електронског документа може доставити на електронску адресу пореског обвезника која је унета у пријаву за регистрацију или у најновијој пореској пријави.

¹³⁴ The Law on Amendments to the Law on Tax Procedure, доступно на: <https://home.kpmg/rs/en/home/insights/2018/05/Tax-Alert-The-Law-on-Amendments-to-the-Law-on-Tax-Procedure-and-Tax-Administration-adopted.html>

¹³⁵ The Law on Amendments to the Law on Tax Procedure, доступно на: <https://home.kpmg/rs/en/home/insights/2018/05/Tax-Alert-The-Law-on-Amendments-to-the-Law-on-Tax-Procedure-and-Tax-Administration-adopted.html>

Пристанак за подношење пореског документа путем електронске поште заснива се на обавези пореског обвезника да електронским путем поднесе пореску пријаву за дату врсту пореза.

– *Подношење пореске пријаве за процену пореза на имовину путем електронске поште* – Подношење пореске пријаве за процену пореза на имовину врши се електронским путем од 1. јануара 2019. године. Пореске пријаве за порез на имовину при продаји непокретности, порески обвезник може поднети било путем е-поште или у штампаној форми – директно или поштом и преко овлашћеног представника, као и путем јавног бележника.

– *Забрана подношења измењене пореске пријаве након радњи које је Пореска полиција покренула у циљу утврђивања кривичног пореског прекршаја* – Постојећа одредба је проширена те се пореским обвезницима забрањује подношење измењене пореске пријаве након што је Пореска полиција покренула радње у циљу утврђивања кривичног пореског прекршаја.

– *Немогућност промене опције поврата подношењем измењене пореске пријаве* – Прецизирано је да се подношењем измењених података није могуће променити опцију поврата изабрану у првобитно поднетој пријави ПДВ-а (ПП ПДВ).

– *Привремене мере за обезбеђивање наплате пореза* – Закон уводи могућност да Пореска управа изрекне меру за обезбеђивање наплате пореза, и то: забрана располагања, продаје и хипотеке покретне имовине, забрана располагања, продаје и стављања под хипотеку непокретности или права својине на непокретности некретнина уписаних у јавни регистар. Трајање такве мере траје до регистрације залогe или потпуне наплате пореске обавезе.

– *Условно одобрење за повраћај ПДВ-а на основу стања на другим пореским рачунима пореских обвезника* – Закон прецизира да се повраћај ПДВ-а на основу поднете пријаве ПДВ-а (у којем је порески обвезник изабрао опцију повраћаја „ДА“) умањује за износ других пореских обавеза које нису измирене (нпр. на основу доспелог, али неизмиреног прихода предузећа) пореске обавезе, пореске обавезе по одбитку итд.).

– *Могућност продужења плаћања пореза до 12 месеци при одобравању права на одложено плаћање пореске обавезе* – Закон уводи могућност продужења плаћања за

првих 12 месеци (грејс период) у случају одобравања права на одложено плаћање пореске обавезе.

– *Продужење трајања грејс периода за пореске обвезнике са планом реструктурирања и пореске обвезнике са закљученим уговором о финансијском реструктурирању* – Трајање права на грејс период за категорију обвезника који траже сагласност за предложени план реструктурирања, као и за пореске обвезнике који поднесу захтев за одлагање плаћања пореза и који су закључили уговор о финансијском реструктурирању, продужава се са 12 на 24 месеца.

– *Принудна наплата из штедње и других прихода на текућим рачунима пореских обвезника* – Закон предлаже измене објекта и мере принудне наплате прописивањем принудне наплате из штедње и других прихода на текућим рачунима пореских обвезника. Практично, то значи да ће порески службеници имати право да због пореског дуга новац скидају са рачуна за штедњу или било ког текућег рачуна грађана. Поред тога, предвиђене су и одређене олакшице за грађане који нису у могућности да измире сва своја пореска дуговања.

– *Могућност припреме допуне записника о пореској ревизији након подношења записника пореске ревизије и допунског записника пореске ревизије* – Након што пореском обвезнику достави записник о пореској ревизији или додатни записник, порески инспектор може припремити допуну записника о пореској ревизији ако сазна нове податке или чињенице које утичу на чињенице у предмету. Порески обвезник има право да у року од осам дана поднесе коментар на допуну записника о пореској ревизији, рачунајући од дана пријема допуне на записник пореске ревизије.

– *Трајање мере забране обављања пословне делатности када се у пореској ревизији утврди прекршај* – Закон прописује да ће порески инспектор у пореској ревизији изрећи привремену меру забране обављања привредне делатности против обвезника, у трајању од¹³⁶:

- до 15 дана, ако се прекршај идентификује први пут,
- до 90 дана, ако се прекршај идентификује по други пут, и
- до годину дана, ако се прекршај идентификује по трећи пут у случајевима када се утврде кршења закона или прекршаји изричито наведени у члану 131 ЗПППА.

¹³⁶ The Law on Amendments to the Law on Tax Procedure, доступно на: <https://home.kpmg/rs/en/home/insights/2018/05/Tax-Alert-The-Law-on-Amendments-to-the-Law-on-Tax-Procedure-and-Tax-Administration-adopted.html>

Скупштина Србије је, на седници у јануару 2021. године, усвојила измене пореских закона којима се уређује опорезивање предузећа и физичких лица, као и опште пореске процедуре. Главни покретач реформе било је увођење режима опорезивања дигиталне имовине и отворених и алтернативних инвестиционих фондова. Такође, у склопу дуготрајне иницијативе, објављен је Нацрт закона о регистру управних поступака са циљем успостављања јавне електронске базе података за све управне поступке које воде органи и очекује се да ће ускоро бити усвојен.

Изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији (даље у тексту: ЗПППА) уводе се отворени и алтернативни инвестициони фондови, који немају својство правног лица и који су уписани у одговарајући регистар у порески систем у Србији. Инвестициони фондови се сматрају пореским обвезницима, а друштво за управљање инвестиционим фондовима измирује њихове пореске обавезе из његове имовине. Као порески обвезници, инвестициони фондови имају сва права и обавезе у складу са ЗПППА (потребно је да добију порески идентификациони број, поднесу пореске пријаве, плате порез, имају право да захтевају одлагање плаћања пореза итд.).¹³⁷

Измене ЗПППА пружиле су општи оквир за опорезивање инвестиционих фондова и праћене су изменама главних пореских закона:

- Закон о порезу на добит сада прописује да добици остварени продајом или другим трансферима уз накнаду инвестиционе јединице подлежу порезу на добит од капиталних добитака, без обзира да ли се ради о отвореном или алтернативном фонду.
- Нето вредност имовине Инвестиционог фонда по његовом распуштању, која се дистрибуира његовим члановима сразмерно њиховим инвестиционим јединицама, треба сматрати капиталном добити и укључити у пореску основицу у износу од 50%.
- Приход који нерезидент оствари на основу чланства у алтернативном инвестиционом фонду који нема статус правног лица, треба сматрати дивидендом и опорезивати по одбитку (осим ако није другачије прописано одговарајућим уговором о двоструком опорезивању).

Осим амандмана чији је циљ регулисање опорезивања дигиталне имовине и трансакција са инвестиционим фондовима, наводимо остале значајне промене.

¹³⁷<https://www.karanovicpartners.com/news/updates-to-the-serbian-tax-legislation/>, датум приступа: 20. 8. 2021.

- Увођење електронског подношења захтева за повраћај пореза и одлагање плаћања пореза путем платформе е-Порези од 1. јануара 2021. године.
- Могућност измирења пореске обавезе веће од 50 милиона динара преносом имовине на пореске органе уместо плаћања у изузетним случајевима.
- Увођење посебног пореског кривичног дела утаје ПДВ-а које може бити почињено ако је порески обвезник намерно одбио улазни ПДВ или повратио ПДВ у супротности са законом ако је износ ПДВ-а милион динара или више у периоду од дванаест месеци.

5.2. Закон о порезу на доходак грађана

Правила која уређују опорезивање личних доходака прописана су Законом о порезу на доходак грађана и пратећим подзаконским актима. Као општа напомена, српски систем пореза на доходак грађана заснива се на такозваном цедуларном систему опорезивања: различите врсте прихода опорезују се по различитим пореским стопама и различитим правилима за процену пореске основице. На крају године, порески обвезници – резиденти чији годишњи приход остварен током целе године из свих извора премашује праг прописан Законом о порезу на доходак грађана, дужни су да плате додатни годишњи порез на приход. Главне врсте прихода за које Закон о порезу на доходак грађана прописује посебна правила опорезивања укључују плате, приход предузетника, приход од непокретне имовине, приход од капитала (дивиденде, камате), капиталне добитке, ауторске накнаде и „остале приходе“, укључујући и све приходе који нису укључени у једну од наведених категорија (приход који остварују физичка лица на основу уговора о услугама).¹³⁸

Порез на зараде обрачунава се по пореској стопи од 10% која се примењује на бруто износ плате умањен за месечни неопорезиви износ од 11.790 РСД (око 100 ЕУР). Порески обвезник је запослени, али је послодавац одговоран за обрачун и плаћање пореза на доходак грађана у име својих запослених.¹³⁹ Опорезива основица је бруто зарада, која укључује порез на плату и доприносе за социјално осигурање. Накнаде у натури, као што су коришћење службених возила или станова, као и приход из планова удела у запошљавању подлежу порезу на плате. Одређене врсте прихода, до прописаног износа, изузете су. Они укључују трошкове јавног превоза за путовања од

¹³⁸Karanovic & Partners, (2019), Tax system in Serbia, доступно на: <https://www.ilpabogados.com/en/tax-system-in-serbia-i/> (датум приступа, 21. 8. 2021)

¹³⁹Ибид.

куће до канцеларије и дневнице за пословна путовања. Такође, премије осигурања за приватно пензијско и здравствено осигурање које послодавац плаћа за своје запослене изузете су од прописаног прага (око 50 ЕУР месечно).

Послодавац који запошљава појединце пријављене у Националној агенцији за запошљавање као незапослене, може затражити поврат плаћених пореза и доприноса у распону од 65% до 75% у зависности од броја запослених лица. Плате (и друге сличне врсте прихода остварених радом) подлежу обавези плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање (укључујући доприносе за социјално осигурање које дугује послодавац и доприносе запосленог). Порез и доприносе за социјално осигурање плаћа послодавац по одбитку ако је послодавац резидентно правно лице. У овом случају послодавац је дужан да плати порез на плату и доприносе за социјално осигурање на сваку исплату плате. Пореска пријава за порез по одбитку мора се поднети електронски пре исплате личног дохотка. Поред пореза на одређене врсте прихода који се исплаћују током године, порески резиденти и нерезиденти, чији укупни годишњи приход премашује три пута годишњу просечну плату у Србији, морају да плаћају годишњи порез на приход. Пореска основица за годишњи порез на приход једнака је збиру свих прихода остварених током године (са одређеним изузећима, као што су дивиденде и капитални добици) умањени за неопорезиви износ (три пута већи од просечне плате) и стандардним одбицима за обвезнике (40% просечне плате) и за чланове породице пореских обвезника (15% просечне плате за сваког члана породице).

Пореске стопе за годишњи порез на приход су прогресивне¹⁴⁰:

– 10% за пореску основицу до шест пута већу од просечне годишње зараде у Србији

– 15% за пореску основицу која прелази шест пута просечну годишњу плату.

Пореске пријаве се подносе до 15. маја за приход остварен у претходној години. Пореске пријаве се могу поднети електронски или у штампаном облику. Обим пореских обавеза било ког физичког лица зависи од тога да ли је такво лице резидент Србије или не. Становници Србије су обвезници пореза на доходак грађана на светске приходе. Нерезиденти су обвезници плаћања пореза само на приход остварен у Србији. Пребивалиште физичког лица утврђује се на основу критеријума прописаних Законом о порезу на доходак грађана. Према овим правилима, појединац ће се сматрати резидентом Србије ако је испуњено једно од следећег:

¹⁴⁰Karanovic & Partners, (2019), Tax system in Serbia, доступно на: <https://www.ilpabogados.com/en/tax-system-in-serbia-i/> (датум приступа, 21. 8. 2021)

– он/она има пребивалиште у Србији више од 183 дана у периоду од 12 месеци који почиње или завршава у датој фискалној години;

– он/она има пребивалиште или средиште својих виталних интереса на територији Србије.

Становници Србије су дужни да плаћају порез на свој светски приход, без обзира на извор прихода. Нерезиденти су обавезни да плате порез на приход остварен у Србији. Осим пореза на плате, од страног особља може се захтевати да уплаћује доприносе за социјално осигурање на плате док раде у Србији. Ова обавеза се може уклонити на основу конвенције о осигурању социјалног осигурања.

Наводимо измене и допуне Закона о порезу на доходак грађана из јануара 2021. године.

- Прецизирано је да је лице, које је страни послодавац одредио да ради у Србији са локалним послодавцем, дужно да плати порез на зараду и друге приходе које прима од страног послодавца, путем самоопорезивања.

- Порески поступци у вези са задржавањем пореза на зараде на приход запослених и оних који се односе на порез на приход од игара на срећу, који нису окончани ступањем на снагу изменама пореза на доходак, биће регулисани измењеним Законом о порезу на добит.

- Закон о порезу на доходак грађана сада прописује да добици остварени продајом или другим трансферима по основу накнаде инвестиционих јединица инвестиционих фондова подлежу опорезивању порезом на доходак од капитала. Међутим, пореском обвезнику који инвестира у алтернативни инвестициони фонд, односно купи инвестициону јединицу алтернативног инвестиционог фонда током године, може се одобрити порески кредит (у одређеним %) за годишњи лични приход.

Недавно усвојени Закон о дигиталној имовини покренуо је бројна питања о пореском третману који се односи на њихово држање и трговање. Као одговор, кључне заинтересоване стране предвођене Министарством финансија предложиле су измене низа домаћих пореских закона, које је усвојила Скупштина Србије. Најважније измене закона о порезу на доходак грађана.¹⁴¹

Према закону о порезу на доходак грађана – продаја или други пренос уз наплату дигиталне имовине од стране појединачних пореских обвезника биће подложен порезу на капиталну добит по стопи од 15% на позитивну разлику између

¹⁴¹<https://www.karanovicpartners.com/news/updates-to-the-serbian-tax-legislation/>, датум приступа: 20. 8. 2021.

уговорене цене, односно тржишну вредност и вредност стицања дигиталног средства. Генерално, вредност стицања је документована стварно плаћена цена. У случају дигиталне имовине стечене „рударењем“ или од послодавца путем плана акција, вредност стицања би се утврдила према посебним правилима. Закон о порезу на доходак грађана прописује ослобађање од пореза за 50% остварене капиталне добити која се улаже у акцијски капитал српског правног лица или инвестиционог фонда.

5.3. Закон о порезу на добит правних лица

Поред општих правила прописаних Законом о порезу на добит правних лица, правила која уређују опорезивање добити правних лица такође су прописана секундарним прописима које прописује Министарство финансија. Према Закону, предузећа регистрована у Србији су порески резиденти Србије и због тога су у обавези да плате порез на свој светски приход. Српски нерезиденти морају платити порез на доходак само за део прихода који се приписује активностима сталне пословне јединице која је основана у Србији и за одређене врсте прихода за које се сматра да се остварују у Србији (Порез по одбитку). Порез на добит правних лица наплаћује се по паушалној стопи од 15%.

Пореска основица процењује се на основу добити (прихода и расхода) коју је порески обвезник пријавио у свом годишњем билансу успеха (рачун добити и губитка), сачињеном у складу са Међународним рачуноводственим стандардима (МРС), и усклађује према правилима прописаним Законом о порезу на добит правних лица. Генерално, трошак ће се признати за пореске сврхе ако је документован и ако је настао у пословне сврхе. Одређене врсте расхода који су посебно наведени у закону не могу се одбити, док је одбитак одређених трошкова ограничен, тако да се праг одбитка поставља као проценат годишњих прихода пореских обвезника (на пример, трошкови за здравство, културу, образовне, научне, хуманитарне сврхе и слично). Одбитак за одређене врсте трошкова дозвољен је само под условом да се испуне одређени услови. На пример, отпис потраживања признаће се у пореске сврхе само ако је порески обвезник поднео тужбу против дужника таквог потраживања (или ако трошкови судских поступака премашују вредност потраживања које је отписано), док се одређене врсте расхода признају само до уплаћеног износа (као што су јавне таксе које не зависе од резултата пословања). Расходи по основу умањења вредности имовине не могу се одбити, али се могу одбити у години у којој је средство пренето, коришћено

или у којем је такво средство оштећено услед више силе. Одбитак осталих трошкова је ограничен у складу са посебним правилима о амортизацији пореза, трансферним ценама, правилима која регулишу **танку** капитализацију итд. Средство се може амортизовати у пореске сврхе ако се призна као основно средство према релевантним рачуноводственим прописима (МРС) и под условом да му је корисни век дужи од једне године. Добра воља се не може амортизовати. Сва имовина је категорисана у пет амортизационих група са различитим стопама и методама амортизације у пореске сврхе. Стопе амортизације се крећу од 2,5% (за непокретну имовину) до 30%.¹⁴²

Правила трансферних цена – Обавезе пореских обвезника у Србији о трансферним ценама укључују, прво, обавезу да се обелодани вредност расхода и прихода остварених у трансакцијама од повезаних лица по уговореним (трансферним) ценама и по тржишним ценама, као и разлика у опорезивој добити.

Треба имати на уму да се обавезе трансферних цена примењују подједнако на трансакције између пореских обвезника резидената у Србији и прекограничне трансакције између пореских обвезника у Србији и са њима повезаних странаца¹⁴³. Слично, сматраће се да је ентитет повезан са пореским обвезником ако такав субјект, директно или индиректно, контролишу исти субјекти који врше контролу над пореским обвезником помоћу минималног удела од 25% (директно или индиректно) у њиховом капиталу или гласачка права. Најновије измене Закона о порезу на добит дозвољавају све методе трансферних цена које су дозвољене према смерницама ОЕЦД-а о трансферним ценама, укључујући следеће¹⁴⁴:

- упоредни метод неконтролисане цене,
- метод плус трошкови,
- метод цена препродаје,
- метод трансакцијске нето марже, и
- метод поделе добити.

Не постоји хијерархија између доступних метода трансферних цена, а порески обвезник је слободан да изабере било који метод за који сматра да је најприкладнији за

¹⁴²Karanovic & Partners, (2019), Tax system in Serbia, доступно на: <https://www.ilpabogados.com/en/tax-system-in-serbia-i/>(датум приступа, 21. 8. 2021)

¹⁴³Дефиниција повезаних лица постављена је на врло широк начин: „У сврху правила о трансферним ценама, страна повезана са пореским обвезником сматраће се било којим ентитетом (страним или српским) који поседује, директно или индиректно, више од 25% учешћа у капиталу или гласачких права код пореског обвезника“.

¹⁴⁴Karanovic & Partners, (2019), Tax system in Serbia, доступно на: <https://www.ilpabogados.com/en/tax-system-in-serbia-i/>(датум приступа, 21. 8. 2021)

дату трансакцију или групу трансакција. За потребе трансферних цена, износ одбитне камате по кредитима (депозитима) повезаних лица може се утврдити на два главна начина: на основу тржишних каматних стопа, које је утврдила НБС и објавило Министарство финансија Републике Србије, или на основу неких од метода трансферних цена дозвољених према Закону о порезу на добит.¹⁴⁵ Неискоришћени капитални губици у текућој пореској години могу се пренети и пребити са капиталним добицима у наредних пет година. Закон о порезу на добит предвиђа порески кредит за улагање у нова основна средства и запошљавање нових радника.

Порески обвезник који улаже или у чија нова основна средства улаже више од милијарду динара (око 8,3 милиона евра) и који запошљава најмање 100 нових радника током периода улагања, има право на пропорционално смањење пореза до учешћа нових основних средстава у постојећим основним средствима, на период од десет година. Порески кредит почиње да се примењује у години у којој порески обвезник почне да остварује опорезиву добит. Порез на добит правних лица плаћа се на основу годишњег пореског биланса и пореске пријаве у којој порески обвезник треба да пријави износ своје опорезиве добити (порески биланс) и износ доспелог пореза. Порески период за који се порез обрачунава и плаћа је календарска година, под условом да се у одређеним случајевима пореска година може разликовати од календарске године. Рок за подношење пореског биланса и пореских пријава је 180 дана почев од краја године за коју се порез обрачунава, односно до краја јуна текуће године за претходну годину. Уз пријаву пореза на добит, порески обвезник је дужан да поднесе документацију о трансферним ценама. Новоосноване компаније такође морају да поднесу привремену пријаву пореза на добит у року од 15 дана након регистрације. Порез на добит се плаћа унапред, у месечним (привременим) ратама, обрачунатим на основу износа пореза пријављеног у претходној години. Месечне рате се плаћају до 15. у текућем месецу за претходни месец. Износ пореза који је порески обвезник платио током целе године на основу добити остварене у претходној години усклађује се на крају године у складу са стварном добити оствареном током те године. На крају године, порески обвезник је дужан да плати разлику (или да захтева повраћај), у

¹⁴⁵Порески губици могу се пренети и пребити са опорезиве добити у будућим пореским периодима, али не више од пет година. У пореске сврхе, капитални добити могу се остварити продајом уз накнаду непокретне имовине, акција, права интелектуалне својине и инвестиционих јединица. Треба имати на уму да капитални добити/губици настали у трансакцијама са повезаним лицима такође подлежу правилима трансферних цена. Капитални добити могу се компензовати само са капиталним губицима насталим у истој години.

зависности од тога да ли је укупан износ месечних рата плаћених током године већи или мањи од износа пореза који се дугује по основу добити у текућој години.

Порез по одбитку – Порез по одбитку плаћа се на следеће врсте прихода које резидентни порески обвезници плаћају нерезидентним субјектима у иностранству:

- дивиденда,
- камате,
- тантијема,
- приход од закупнине покретне и непокретне имовине која се налази у Србији,
- накнада за услуге.

Пореска основица за порез по одбитку је бруто приход који укључује порез по одбитку. Стандардна стопа пореза по одбитку је фиксна и износи 20%. Виша пореска стопа од 25% примењује се на камате, ауторске накнаде, приходе од закупнине и приход од услуга који се плаћају субјекту из јурисдикције која има статус пореског раја. Порез по одбитку може се укинути или смањити на основу уговора о двоструком порезу између Србије и земље пребивалишта примаоца. Већина пореских уговора прописује ниже пореске стопе за дивиденде, камате, ауторске накнаде и приходе од закупа. Такође, већина уговора прописује да се приход од услуга опорезује само у земљи пребивалишта пружаоца услуга. Пореска стопа се мора поднети чак и у случајевима када је релевантни приход изузет од пореза по одбитку. Повољне пореске стопе, доступне према уговорима о двоструком опорезивању, примењују се под условом да нерезидентни прималац прихода прибави потврду о пореском боравишту (којом се потврђује да је прималац прихода резидент земље уговорнице) и доставља је Србији исплатилац прихода. Осим тога, нерезидент мора да докаже да је стварни власник прихода. Порез по одбитку мора се платити истог тренутка када се приход пренесе на нерезидентно лице.

Изменама и допунама Закона о порезу на добит из јануара 2021. године, Скупштина Србије усвојила је да продаја или други пренос уз наплату дигиталне имовине од стране правних компанија буде подложен порезу на капиталну добит по стопи од 15%. Међутим, постоје порески подстицаји ако се добит уложи у акцијски капитал српског правног лица или инвестиционог фонда.

- Изменама и допунама Закона о порезу на добит такође се прецизира да се приход од инвестиционе јединице отвореног инвестиционог фонда, као и приход остварен по основу власништва над инвестиционом јединицом у алтернативном инвестиционом фонду, сматра капиталним приходом. Позитивна разлика између нето

вредности имовине и аквизицијске вредности инвестиционе јединице отвореног или алтернативног инвестиционог фонда која се дели члановима Инвестиционог фонда по њеном распуштању третира се као дивиденда и у складу с тим опорезује.¹⁴⁶

5.4. Закон о порезима на имовину

Порез на пренос имовине једнократни је порез који се плаћа при преносу уз наплату имовине у оквиру одређених врста имовине, укључујући непокретну имовину, права интелектуалне својине и половна моторна возила. Порезима на имовину, према овом закону, сматрају се¹⁴⁷:

- 1) порез на имовину,
- 2) порез на наслеђе и поклон,
- 3) порез на пренос апсолутних права.

Порез на пренос апсолутних права примењује се само ако продаја имовине није предмет ПДВ-а. Порез се наплаћује по стопи од 2,5% на пореску основицу која је једнака уговореној цени или тржишној цени имовине. Продавац имовине је обвезник пореза на пренос апсолутних права, но тај порез не може вратити и за њега он представља чисти трошак. Поклони и наследство од директних потомака и супружника не опорезују се. Такође, неопорезиви су поклони испод 100.000 динара (око 800 ЕУР) у једној години. Пореска стопа од 1,5% примењује се на трансфере од сродника у другом наследном реду, док се стопа од 2,5% односи на пренос имовине од стране сродника у трећем реду или било ког другог лица.

Власници непокретне имовине која се налази у Србији дужни су да плаћају годишњи порез на имовину на таквој непокретности општини на чијој се територији непокретна имовина налази. Примењива пореска стопа варира у зависности од општине, под условом да не може премашити 0,4% за обвезнике пореза на добит. Пореска основица је фер вредност непокретности за пореске обвезнике који воде књиге „методом фер вредности“ или тржишну вредност коју је утврдила Пореска управа за друге пореске обвезнике. Пореска управа процењује порески дуг на основу пореске

¹⁴⁶<https://www.karanovicpartners.com/news/updates-to-the-serbian-tax-legislation/>, датум приступа: 20. 8. 2021.

¹⁴⁷Karanovic & Partners, (2019), Tax system in Serbia, доступно на: <https://www.ilpabogados.com/en/tax-system-in-serbia-i/> (датум приступа, 21. 8. 2021)

пријаве коју је поднео порески обвезник и плаћа се квартално. Закон о имовини увео је инвестиционе фондове као пореске обвезнике у складу са општим условима прописаним овим законима. Већина измена и допуна примењује се од 1. јануара 2021.¹⁴⁸

Изменама и допунама Закона о порезу на имовину дигитална имовина подлеже порезу на наследство и поклоне по стопи од 2,5%, при чему је пореска основица тржишна вредност дигиталне имовине у тренутку када је наслеђена/поклоњена. Порез на имовину и порез на пренос имовине не примењују се на дигиталну имовину. Ове измене закона ће се примењивати од 1. јула 2021. године када ће почети да се примењује Закон о дигиталној имовини.

5.5.Закон о порезу на додату вредност

Српски систем ПДВ-а је моделован према ЕУ директиви о ПДВ-у, а већина општих принципа ПДВ-а који се примењују у целој ЕУ примењују се и у Србији. Српски ПДВ регулисан је Законом о порезу на додату вредност (Закон о ПДВ-у) и бројним прописима о ПДВ-у који прописују детаљна правила за примену општих правила Закона о ПДВ-у. Закон о порезу на додату вредност усвојен је 23. јула 2004. године у Скупштини Србије, а ступио је на снагу 1. јануара 2005. године. Опорезиво лице је правно и физичко лице које самостално обавља промет добара и услуга у оквиру својих пословних активности. Само регистровани обвезници ПДВ-а морају платити ПДВ на испоруке добара и услуга и имају право на одбитак улазног ПДВ-а који им наплаћују добављачи. Порески обвезници, чији промет у периоду од 12 месеци премашује или ће премашити 8.000.000 РСД (око 67.000 ЕУР), морају да се региструју за ПДВ. Субјекти чији промет не прелази овај праг могу се регистровати за ПДВ, али нису обавезни. Трансакције које подлежу опорезивању ПДВ-ом укључују следеће:

– *Снабдевање робом и услугама* – Испорука добара/услуга биће подложна опорезивању ПДВ-ом само ако се врши на територији Србије (како је дефинисано правилима о месту снабдевања, у зависности од посебне врсте снабдевања) и ако се узима у обзир (мада, у одређеним случајевима, испоруке направљене без разматрања такође ће бити подложне ПДВ -у).

¹⁴⁸<https://www.karanovicpartners.com/news/updates-to-the-serbian-tax-legislation/> (датум приступа: 20. 8. 2021)

– *Увоз робе* – Закон о ПДВ-у прописује листу изузећа од ПДВ-а, укључујући две главне групе изузећа:

- Изузећа са правом на одбитак улазног ПДВ-а (0% стопе испоруке), као што су извоз робе, залихе извршене према међународним уговорима о зајму или донацији, међународни транспорт и слично.

- Изузећа без права на одбитак претпореца, укључујући првенствено јавне и финансијске услуге, али и испоруку земљишта (пољопривредно, шумско или грађевинско земљиште).

Стандардна стопа ПДВ-а је 20%. Одређена добра и услуге (као што су набавка намирница, лекова, новина, комуналних услуга итд.) опорезују се по сниженој стопи ПДВ-а од 10%. Пореска основица за утврђивање ПДВ-а чини све што је порески обвезник примио или ће примити од купца у обзир за испоруку.

Одбитак улазног ПДВ-а – Регистровани обвезници ПДВ-а имају право да одбију свој улазни ПДВ од излазног ПДВ-а, под следећим главним условима:

- залихе инпута се користе у сврху опорезивог промета;
- порески обвезник има фактуру добављача испостављену у складу са формалним захтевима за фактурисање прописаним Законом о ПДВ-у.

Вишак улазног ПДВ-а у датом ПДВ периоду може се користити као кредит за компензацију доспелих у наредним пореским периодима, или порески обвезник може захтевати повраћај тог ПДВ-а. За пореске обвезнике чији промет у периоду од 12 месеци прелази 50 милиона динара (око 415.000 евра), порески период је календарски месец. Порески обвезници, чији промет не прелази овај праг, дужни су да квартално обрачунавају и плаћају ПДВ. Рок за подношење ПДВ пријава и уплату ПДВ-а за обвезнике, чији је ПДВ период календарски месец, јесте 15. у месецу за претходни месец. За обвезнике чији је период ПДВ квартални, рок за подношење ПДВ пријава и плаћање ПДВ-а је 20. у текућем месецу за претходни квартал.

Изменама и допунама Закона о ПДВ-у, из јануара 2021. уведене супромене.

- Могућност за обвезнике ПДВ-а да користе електронску фактуру ако прималац пристане да прихвати фактуру у овом облику. Изузетно, тамо где је електронска фактура предвиђена законом, такво прихватање неће бити потребно.

- Обвезницима ПДВ-а који се баве трговином половном робом, уметничким делима, колекционарским производима и антиквитетима омогућено је да за сваку конкретну трансакцију одлуче да ли ће применити општи или посебни поступак опорезивања.

- За пореске обвезнике који су у претходних дванаест месеци остварили укупан промет већи од прага од 8 милиона динара, а нису поднели пријаву за регистрацију ПДВ-а у прописаном року, такву пријаву за регистрацију поднеће надлежна пореска управа по службеној дужности, и порески обвезник ће имати право на одбитак ПДВ-а од датума регистрације.

- Пореско ослобађање је прописано за продају добара која су у процесу активне обраде за коју би порески обвезник–стицалац имао право на одбитак претходног пореза ако би набавио ту робу са обрачунатим ПДВ-ом.

- Пренос покретних ствари извршених преносом непокретности не сматра се помоћном трансакцијом, док се изнајмљивање или закуп некретнина не сматра помоћним пружањем услуга.

- Код пореског третмана дигиталне имовине пренос или конверзија криптовалуте у готовини биће ослобођени ПДВ-а без права на одбитак улазног ПДВ-а.

- Такође, попут Закона о имовини и Закон о ПДВ-у увео је инвестиционе фондове као пореске обвезнике у складу са општим условима прописаним овим законом.¹⁴⁹

Министарство финансија усвојило је опсежан Правилник о порезу на додату вредност (Правилник о ПДВ -у) који је објављен у „Службеном гласнику” бр. 37/2021 од 14. априла 2021. Правилник о ПДВ-у ступио је на снагу 22. априла 2021. године, међутим примена његових одредби почела је 1. јула 2021. У вези с тим, пролазна одредба Правилника о ПДВ-у прописује да, ако је такса или део таксе наплаћен или плаћен до 30. јуна 2021. године, укључујући трговину робом или услугама која се обавља од 1. јула 2021. године надаље, таква трговина подлеже прописима који се примењују 30. јуна 2021. године. Као што је поменуто, даном примене Правилника о ПДВ-у престаје да важи 27 правилника који регулишу различита питања у вези са прометом роба и услуга која су одређивала одређена питања према Закону о порезу на додату вредност.¹⁵⁰

¹⁴⁹<https://www.karanovicpartners.com/news/updates-to-the-serbian-tax-legislation/> (датум приступа: 20. 8. 2021)

¹⁵⁰Necic, S., (2021), Serbia: Rulebook On the Value Added Tax Was Adopted – 27 Rulebooks Consolidated In One Act, PR Legal, доступно на: <https://ceelegalmatters.com/serbia/16743-serbia-rulebook-on-the-value-added-tax-was-adopted-27-rulebooks-consolidated-in-one-act>

Поред пуког обједињавања свих одредби које су предвиђене у 27 различитих прописа, Правилник о ПДВ-у уводи и одређене важне новине које се, између осталог, односе на следеће¹⁵¹:

- робе и услуге у области грађевинарства;
- одређивање пореске основице;
- начин измене пореске основице;
- начин и поступак одобравања пореског пуномоћника;
- начин и поступак остваривања пореских олакшица са правом на одбитак претходног пореза и без права на одбитак претходног пореза.

Имајући у виду да нови Правилник о ПДВ-у има 33 поглавља и чак 282 члана, није могуће позивати се на све измене и допуне које ће бити уведене применом Правилника о ПДВ-у, па ће се представити неколико измена.

1. *Поступак одобравања пореског пуномоћника* – Начин и поступак одобравања пореског пуномоћника тренутно је уређен Правилником о начину и поступку одобравања пореског пуномоћника за порез на додату вредност, који прописује да порески пуномоћник страног лица може бити физичко лице, предузетник или правно лице. који испуњава следеће услове:

- има пребивалиште/седиште у Републици Србији;
- регистрован као обвезник ПДВ-а најмање 12 месеци пре подношења захтева за одобрење пореског пуномоћника;
- нема доспеле и неизмирене обавезе по основу јавних прихода на дан подношења захтева, на основу пословне активности коју прописује Пореска управа;
- није правоснажно осуђен за пореско кривично дело.

Оно што је новина у односу на наведени правилник садржано је у једном од услова за пореско пуномоћје – пуномоћник је регистрован као обвезник ПДВ-а најмање 12 месеци пре подношења захтева за одобрење пореског пуномоћја. Сада је потребно да је прошло најмање 12 месеци од датума подношења захтева за регистрацију до дана подношења захтева за одобрење пореског пуномоћника.

То практично значи да обвезник ПДВ-а не мора бити регистрован 12 месеци пре именована за пореског пуномоћника, може бити регистрован на краћи временски

¹⁵¹Necic, S., (2021), Serbia: Rulebook On the Value Added Tax Was Adopted – 27 Rulebooks Consolidated In One Act, PR Legal, доступно на: <https://ceelegalmatters.com/serbia/16743-serbia-rulebook-on-the-value-added-tax-was-adopted-27-rulebooks-consolidated-in-one-act>

период имајући у виду да се рачунање рока помера на тренутак подношења захтева за регистрацију. Друга новина је што Правилник о ПДВ-у сада прописује поступак подношења обавештења о повлачењу, односно поништавању пореског пуномоћника Пореској управи. Лице чији је пуномоћник престао повлачењем или отказивањем подноси надлежном пореском органу обавештење о повлачењу или отказу пуномоћника у прописаној форми и са прописаним подацима и доказима.

2. *Начин измене пореске основице* – Правилник о ПДВ-у сада прецизира у којим случајевима се посебно сматра да је дошло до измене пореске основице, као и у којим случајевима се пореска основица посебно не мења. Ово раније није било изричито дефинисано Правилником о начину измене пореске основице за обрачун пореза на додату вредност. Наиме, до измене пореске основице долази због¹⁵²:

- накнадног укључивања трошкова који се односе на остварену трговину робом или услугама;
- накнадног попушта цене за остварену трговину робом или услугама;
- поврата робе;
- због жалбе или раскида уговора у складу са законом, будући да обвезник ПДВ-а који је обављао промет робе поседује чврсте доказе о томе (ова ставка је такође предвиђена тренутно важећим правилником),
- које се према Правилнику о ПДВ-у сматрају повратном амбалажом и чија је вредност наплаћена примаоцу робе;
- због накнадног испуњења услова за остваривање пореских олакшица са правом на одбитак претходног пореза;
- разлике између основице утврђене проценом и основице на дан настанка пореске обавезе;
- разлике између тржишне вредности робе и услуга које су примљене у односу на накнаду за промет робе и услуга на дан трансакције и тржишне вредности те робе и услуга на дан испоруке;
- измене по основу смањења или непостојања пореза по одбитку услед накнадног стицања права на примену споразума о избегавању двоструког опорезивања који важи на дан настанка пореске обавезе за ПДВ, који је укључен у основицу.

¹⁵²Necic, S., (2021), Serbia: Rulebook On the Value Added Tax Was Adopted – 27 Rulebooks Consolidated In One Act, PR Legal, доступно на: <https://ceelegalmatters.com/serbia/16743-serbia-rulebook-on-the-value-added-tax-was-adopted-27-rulebooks-consolidated-in-one-act>

С друге стране, до измене пореске основе не долази посебно¹⁵³:

- када су накнаде за промет добара или услуга изражене у иностраној валути, а вредност динара у поређењу са том валутом на дан настанка пореске обавезе разликује се од вредности динара у односу на страну валуту на дан плаћања те накнаде, с обзиром да је иста врста девизног курса (откупни, средњи, продајни курс) исте банке примењивана приликом утврђивања основице, обрачуна ПДВ-а и наплате таксе;

- ако се вредност динара у односу на страну валуту на дан настанка пореске обавезе разликује од вредности динара у односу на страну валуту на дан настанка обавезе плаћања пореза по одбитку према закону који уређује порез на одбитак;

- ако је накнада за остварену трговину робом или услугама накнадно промењена на основу противуслуге примаоца робе или услуге или трећег лица (нпр. позиционирање робе, преузимање обавезе превоза туђе робе, преузимање обавезе куповине робе од одређеног субјекта).

Иако нису усвојене допуне свих области регулисаних Правилником о ПДВ-у у односу на постојеће правилнике који уређују ова питања, највећа предност ступања на снагу Правилника о ПДВ-у је то што је донекле „кодификовао“ прописе у једном свеобухватном документу, који ће свакако олакшати управљање, повезивање и тумачење Закона о порезу на додату вредност и других прописа из области пореза на додату вредност.

Сходно томе, са дугачке листе прописа у области пореза на додату вредност, почев од 1. јула 2021. године, та листа прописа састојаће се од¹⁵⁴:

- Закона о порезу на додату вредност;
- Правилника о порезу на додату вредност;
- Уредбе о количини издатака (хабање, просипање, лом и дефект) који не подлежу порезу на додату вредност;
- Уредбе о критеријумима за утврђивање онога што се, у смислу Закона о ПДВ-у, сматра доминантном трговином робе у иностранству;
- Уредба о примени Закона о порезу на додату вредност на територији Аутономне Покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције СБ УН 1244.

¹⁵³Necic, S., (2021), Serbia: Rulebook On the Value Added Tax Was Adopted – 27 Rulebooks Consolidated In One Act, PR Legal, доступно на: <https://ceelegalmatters.com/serbia/16743-serbia-rulebook-on-the-value-added-tax-was-adopted-27-rulebooks-consolidated-in-one-act>

¹⁵⁴Necic, S., (2021), Serbia: Rulebook On the Value Added Tax Was Adopted – 27 Rulebooks Consolidated In One Act, PR Legal, доступно на: <https://ceelegalmatters.com/serbia/16743-serbia-rulebook-on-the-value-added-tax-was-adopted-27-rulebooks-consolidated-in-one-act>

5.6. Кривични законик Републике Србије

Кривично законодавство Републике Србије, кривичноправне норме које дефинишу кривично дело пореске утаје, сврстане су у групи „Кривичних дела против привреде“, прописане у члану 225. Кривичног законика, који је ступио на снагу од 1. јануара 2006. године, од када је претрпео више измена и допуна, а последње измене и допуне 2019. године.¹⁵⁵ Утаја пореза и доприноса представља специфичан облик преваре. Основни облик овог кривичног дела одређен је у ставу 1. и наводимо његова обележја.¹⁵⁶

– Објекат кривичноправне заштите код овог облика кривичног дела су обавезе које се односе на плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина.

– Радња кривичног дела је алтернативно одређена као: давање лажних података о чињеницама које су од утицаја на утврђивање обавеза за плаћање пореза или доприноса, непријављивање ових чињеница у случају обавезне пријаве и прикривање података.

Давање лажних података односи се на приходе пореског обвезника или предмете који подлежу опорезивању, доприносима или другим прописаним дажбинама. За постојање кривичног дела ирелевантно је на који начин се то чини и у којем облику се пореска пријава подноси, односно да ли је она поднета усмено или писмено. Кривично дело постоји ако су дати лажни подаци о порезу, доприносу или другим дажбинама, на захтев надлежног органа или на иницијативу самог лица – обвезника пореза, доприноса или других дажбина, или су они дати накнадно.

Код другог облика кривичног дела, учинилац уопште не подноси пријаву о законито стеченом приходу, односно о предметима или другим чињеницама који су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза. Овај облик, за разлику од претходног, врши се пропуштањем подношења пријаве. Прикривање података који се односе на утврђивање обавезе пореза, доприноса или других дажбина постоји кад се ти подаци показују мањим него што јесу да би тиме и обавеза била мања, односно приказују се већи расходи од стварних. Кривично дело може се извршити у погледу оних прихода, доприноса или других дажбина који су законито стечени. Неће постојати овај облик

¹⁵⁵Кривични законик („Сл. гласник РС”, бр. 85/2005, 88/2005 – испр., 107/2005 – испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 и 35/2019), чл. 225.

¹⁵⁶Лазаревић, Ј., (2011), *Коментар Кривичног законика*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, стр. 748

кривичног дела ако се не поднесе пријава о приходима који потичу од извршења противправног дела или од обављања самосталне привредне делатности за коју то лице нема потребно одобрење, у овом случају не постоји обавеза пореске пријаве.

– При подношењу пријаве са лажним подацима, неподношењу пријаве или прикривањем података, учинилац мора поступати у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других дажбина.

– Извршилац кривичног дела је обвезник плаћања пореза, доприноса или других дажбина који није поднео обавезну пријаву или је прикрио податке који се односе на утврђивање ових обавеза.

*Измене одредби о кривичним делима пореза прецизиране су те наводимо ставке.*¹⁵⁷

– Неправилно пријављивање износа повраћаја пореза и пореског кредита – санкције против учинилаца неправилног пријављивања износа повраћаја пореза или пореског кредита од 1.000.000,00 динара у последњих 12 месеци покрећу се кривичним поступком.

У исто време, казне за такве прекршаје сада су строже.

- Казна прописана за неправилно пријављивање износа поврата пореза или пореског кредита преко 1.000.000,00 динара је казна затвора у трајању од шест месеци до пет година и новчана казна.

- Казна прописана за неправилно пријављивање износа повраћаја пореза или пореског кредита већег од 3.000.000,00 динара је казна затвора у трајању од једне до осам година и новчана казна.

- Казна прописана за неправилно пријављивање износа повраћаја пореза или пореског кредита преко 10.000.000,00 динара је затворска казна у трајању од три до десет година и новчана казна. Неправилно враћање пореза или порески кредит испод 1.000.000,00 динара за исти период, са становишта друштвене опасности, означени су као незнатна друштвена опасност и оба ће бити санкционисана у парничном поступку.

*За банке се уводе следећи прекршаји*¹⁵⁸:

- које не доставе доступне информације на захтев Пореске управе, укључујући информације од значаја за надлежност Пореске управе,

¹⁵⁷The Law on Amendments to the Law on Tax Procedure, доступно на: <https://home.kpmg/rs/en/home/insights/2018/05/Tax-Alert-The-Law-on-Amendments-to-the-Law-on-Tax-Procedure-and-Tax-Administration-adopted.html>

¹⁵⁸ Ибид.

- које не извршавају принудну наплату из средстава пореског обвезника у складу са законом или ако не поступе по одлуци о наплати пореске обавезе пореског обвезника из средстава те банке у складу са законом или ако не престану са радом измирења новчаних обавеза које порески обвезник има према трећим лицима на основу споразума о промени поверилаца или дужника, у складу са законом,
- на којима се воде текући или штедни рачуни, а који не поступају по одлуци Пореске управе о преносу пореских обавеза и секундарних пореских обавеза на одговарајуће рачуне јавних прихода. Казна за такве прекршаје је у распону од 100.000 до 2.000.000 динара за банку и од 10.000 до 100.000 динара за одговорно лице у банци.

У наредном поглављу ближе ће се објаснити феноменолошки оквир избегавања плаћања пореза, односно пореске евазије. Представиће се пореска евазија која се може јавити у два облика, као законита и друга противзаконита, која представља пореску утају. Биће речи о пореској евазији у привредним субјектима и колико она утиче на појаву сиве економије.

Глава 6. ИЗБЕГАВАЊЕ ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА – ОПШТИ ФЕНОМЕНОЛОШКИ ОКВИР

Пореска евазија, тј. избегавање плаћања пореза је активност којој су склоне све земље, невезано за њихову развијеност и систем друштвеног уређења и представља озбиљан проблем за свако друштво. Када је Република Србија у питању, пореска евазија је један од узрока великих раслојавања која се јављају у друштву. Ради се о појави која не може лако да се искорени и због тога је њено присуство очекивано и у наредном периоду, баш као што је постојала и до сада. Оно што се може учинити јесте да се њено деловање сведе у оквире који се могу контролисати и који су прихватљиви, како би се елиминисали ефекти који могу негативно да утичу на друштво. Проблем пореске евазије још више добија на значају кад се погледа са каквим се све дефицитима јавних финансија суочавају многе државе на свету. Да би се ближе схватио појам пореске евазије, довољно је рећи да је реч о радњама које порески обвезник предузима са циљем да избегне плаћање пореза. Те радње могу бити законите и незаконите, када се јавља кривично дело пореске утаје. Пореска евазија један је од главних узрочника смањеног прилива средстава у државни буџет и подстиче нарушавање основних друштвених вредности. Да би држава и друштво могли нормално да функционишу и како би се јавне потребе финансирале, потребно је да се приходи убирају од пореза. Све то је могуће једино у ситуацији кад је пореска евазија на изузетно ниском нивоу, а да би се тај ниво достигао, пореске власти морају да обављају своје послове што је ефикасније могуће. Како би се проблем уочио и спречио правовремено, потребно га је адекватно идентификовати, као и све узроке који до евазије доводе. Пореска евазија директно онемогућава равномерну расподелу пореза међу становништвом. Због тога је потребно утврдити разлоге постојања отпора међу пореским обвезницима за плаћање пореза и по закону такво искористити све доступне механизме да се такво понашање санкционише, да би се пореска евазија довела до нивоа који је подношљив за друштво. Република Србија мораће да усклади своје пореско законодавство и прописе са прописима Европске уније, чији члан жели да постане. То ће у будућности подразумевати и увођење додатних пореских кривичних дела, као и измену неких постојећих.

6.1. Узроци и услови настанка пореске евазије

Један од најчешћих фактора који спречавају спровођење пореске политике је пореска евазија, односно избегавање плаћања пореза. Избегавање плаћања пореза вуче корене далеко у историју, односно може се рећи да, откад постоје земље и владе, постоји и пореска евазија. Отпор плаћању пореза био је и биће присутан. Избегавање плаћања пореза укључује радње које порески обвезник предузима ради смањења или потпуног избегавања пореске обавезе. Пореска етика је део укупне, опште етике и одражава се у начину на који појединац третира своју пореску обавезу, као и начин на који се друштво односи према појединцима који су прекршили или су избегли плаћање пореза¹⁵⁹; доследност економских и неекономских параметара – квалитет количине пореских органа, врсте и износе пореских стопа, пореску правду, јасноћу законских пореских прописа. Чињеница је да је удео сиве економије у БДП-у Србије у веома високом обиму. Мора се повући знак једнакости између пореске евазије и сиве економије. Последица избегавања плаћања пореза, као и сиве економије, јесте слабљење укупне економије земље. У пракси, они резултирају смањењем буџетских прихода, друштвеним слојевима и акумулацијом огромног богатства од стране појединаца који не плаћају ниједан облик пореза. Неоспорна је чињеница да порески обвезници порезе доживљавају као специфичан државни трошак који значајно умањује њихов финансијски положај, с обзиром на то да плаћање пореза и других дажбина директно умањује њихову економску моћ и куповну способност. Сходно томе, они у потпуности или делимично избегавају плаћање пореза у покушају да ублаже терет који намеће држава. У ствари, сви ови облици избегавања плаћања пореза представљају најозбиљније и најопасније облике и врсте утаје пореза. Склоност пореских обвезника да у потпуности или делимично избегну плаћање пореза и других дажбина у великој мери зависи од интензитета отпора према таквом плаћању.¹⁶⁰ Надаље, интензитет пореског отпора зависи од неколико елемената који се могу класификовати на следећи начин: 1) висина пореског оптерећења; 2) сврха трошења средстава прикупљених опорезивањем; 3) врста пореза; и 4) јавно мњење о оправданости одређеног пореза.¹⁶¹

¹⁵⁹Stepanovic, M., (1988), Idea and Kinds of Tax Evasion. *Taxation and Tax Law*, Faculty of Law, Belgrade, 398.

¹⁶⁰ Јовашевић, Д., (2013), Пореска утаја као кривично дело у новом Кривичном законнику Републике Србије, *ФАКТА UNIVERSITATIS, Право и политика*, Vol. 11, No2, стр. 69–82.

¹⁶¹ Поповић, Д., (1997), *Наука о порезима и порезном праву*, Београд, стр. 450-451.

У пореској материји важи једно старо француско правило: „Ма колико да је мали порез, ономе ко га плаћа, увек је велики“.¹⁶² „Избегавање јавних прихода ремети расподелу дохотка у односу на циљеве које је друштво желело да оствари. Ово даље ствара тешкоће у вези са тачним дефинисањем величина нужних за одређивање економске политике, односно за спровођење одговарајућих привредних мера и инструмената. А пошто ова појава прожима целокупну економију, она спречава носиоце економске политике, да имају тачну слику о томе шта се догађа у националној привреди.“¹⁶³ Ако пореско оптерећење расте, поготово ако је реч о прогресивним порезима, порески обвезници ће се трудити да њихова регистрована пореска основица буде што мања. Легитимно је право сваког лица – пореског обвезника да преузме све законом дозвољене радње да ту обавезу умањи. Због неповољног деловања опорезивања избегавање плаћања пореза обвезника, присутно је у готово свим пореским системима, иако се убирањем пореза осигурава посредна корист: стабилност државе, функционисање њеног правног поретка, заштита имовине, као и физички интегритет пореских обвезника. Избегавање може да буде активно ако је резултат свесног настојања пореског обвезника да нетачним приказом чињеница или њиховим прикривањем пред пореским органима смањи порез, и пасивно, ако је неплаћање пореског терета резултат незнања пореских обвезника о пореској обавези, нестручности и неефикасности пореских органа или постојања празнина у законима.

Узроци и услови за избегавање плаћања пореза могу бити:

– субјективног карактера – узроци који су везани за личност пореског обвезника (висина пореског оптерећења, образовна структура становништва, развијеност свести припадности одређеној држави, пореска дисциплина пореских обвезника приликом извршавања грађанске дужности и порески морал);

– објективног карактера – узроци који су независни од пореског обвезника (укупно економско стање, висина пореских оптерећења и стабилност пореских стопа, једнакост у третирању пореских обвезника, намена прикупљених пореза и присуство сиве економије).

Међу разлозима за избегавање плаћања пореза постоји и повећање отпора плаћања пореза.

¹⁶² Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, стр. 73.

¹⁶³ Милошевић, Г., (2006), *Наука – безбедност – полиција*, Криминалистичко полицијска академија, Београд, стр. 65.

1. Повећање отпора пореских обвезника може да буде последица повећања односно нарушавања општеприхваћених критеријума праведности при обвезивању. Уколико порески обвезници оцене да порески терети нису равномерно распоређени, они ће покушати да исправе неправду, нпр. избегавањем плаћања пореза. Нпр. из земље, у којој би порез захватио 60–70%, или још већи проценат дохотка обвезници би једноставно побегли, или би се њен сектор сиве економије веома увећао. У оба случаја, отпор плаћању пореза довео би до споријег раста пореских прихода, а затим до њиховог апсолутног пада.

2. Отпор плаћању пореза зависи и од сврхе трошења пореских средстава. Ако држава финансира одређене задатке и мере за које порески обвезници сматрају да их не треба финансирати, ако се држава неодговорно односи према тим средствима, такво понашање може изазвати револт код пореских обвезника. Отпор је мањи ако је сврха трошења јавних прихода ближа интересима и потребама пореских обвезника. Незадовољство изазива повећање администрације државних службеника и њихових прихода.

3. Отпор плаћању пореза зависи од примењеног пореског облика и технике опорезивања. Он је највећи код оних чија се основица утврђује применом директне методе. За посредне порезе важи опаска да се „плаћају под анестезијом“¹⁶⁴, јер многи грађани који плаћају порез уопште нису свесни размера пореза на додату вредност или акциза које кроз цену производа плаћају.

4. Отпор зависи и од пореског морала пореских обвезника. „Под пореским моралом подразумева се осећај и дужност испуњења пореске обавезе, да би се тим извршењем извршила алиментација јавне потрошње.“¹⁶⁵ Он зависи од: висине пореза, става према порезима, расподеле пореза, сврхе трошења пореза, врсте и висине санкције. Статистичким истраживањима утврђено је да постоји више облика пореског морала:

- високи порески морал (САД, Немачка и Швајцарска),
- оптималан порески морал (Француска, Шпанија и Италија),
- низак порески морал (Јужна Америка, неке афричке земље).

5. Отпор зависи и од стручности пореских органа и њиховог односа према пореским обавезницима.

¹⁶⁴ Поповић, Д., (2008), *Пореска политика*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, стр. 135.

¹⁶⁵ Ристић, Ж., (1997), *Монетарне и јавне финансије*, Чигоја штампа, Београд, стр. 444.

6. Сиромаштво је сигурно кључни узрок избегавања и неплаћања пореза и зато би требало увести умереније – прихватљивије порезе (које би становништво могло редовно да плаћа). Такође, требало би у потпуности променити и свест народа о порезима како би схватио да плаћени порез не иде на погрешну страну, већ да се ипак, на неки начин, враћа народу.

Избегавање плаћања пореза подразумева законски дозвољену употребу постојећег пореског закона ради избегавања плаћања пореза; то се дешава када се поједини порески обвезници заиста придржавају законодавног оквира или других општих прописа у области фискалног (пореског) система, али и даље покушавају да пронађу различите законите начине за смањење пореског оптерећења или избегавање плаћања пореза и других прописаних дажбина, било потпуно или делимично. Практично говорећи, кључно питање у избегавању пореза су различити порески подстицаји (у облику пореских) и утврђивање опорезивог износа у поступку утврђивања пореза. Избегавање плаћања пореза у основи почива на правним празнинама у пореском законодавству и другим областима права, као и на великом броју рупа оличених у апстрактним појмовима, општим изјавама и двосмисленим формулацијама које користе законодавци.¹⁶⁶ Таква пракса типична је за оне правне системе у којима се порески прописи морају често мењати како би били у току са брзим и наглим економским променама у земљи и иностранству и, сходно томе, фискални (порески) систем прилагодили новим друштвеним, законским и економским оквирима.¹⁶⁷

Бројни ефекти опорезивања истакли су потребу за научним изучавањем појма избегавања плаћања пореза код пореских обвезника. С обзиром да је ова тема доста актуелна, од изузетног значаја је да се препознају основни фактори који ће условити да ли ће порески обвезници кренути путем евазионог понашања. То је потребно пре успостављања и дизајнирања пореске политике којом би се спречило избегавање плаћања пореза, да би она била делотворна.

У литератури, посебно у последњих педесет година, направљен је значајан корак ка развоју бројних теоријских модела.¹⁶⁸ Појашњења везана за евазионо пореско понашање могуће је наћи у савременој економској, психолошкој и социолошкој

¹⁶⁶ Јовашевић, Д., (2013), Пореска утаја као кривично дело у новом Кривичном законнику Републике Србије, *ФАКТА UNIVERSITATIS, Право и политика*, Vol. 11, No2, стр. 69–82.

¹⁶⁷ Најамшић, Т., Казнена дјела порезне нарави, *Правни вјесник*, Загреб, бр. 9/1999, стр. 33.

¹⁶⁸ Анђелковић, М., (2018), *Јавне финансије и финансијско право*. Ниш: Центар за публикације Правног факултета, стр. 166-169.

литератури. Са нашег становишта најбитнији је економски модел пореске евазије. Стандардни економски модел пореске евазије развили су 1972. године Алингхам и Сандмо (Michael Allingham и Agnar Sandmo). Према њиховом моделу, порески обвезници, вршећи тзв. cost-benefit анализу потенцијалних пореских понашања, доносе своје одлуке, које су засновали на економској рачуници.¹⁶⁹

Трошкови којима се порески обвезници излажу услед непоштовања пореске регулативе, условљени су степеном вероватноће да ће се такво њихово понашање открити применом пореских санкција, као и склоношћу пореских обвезника да прихвате ризик. У околностима када порески обвезници процењују да су трошкови пореске евазије нижи него очекиване користи које могу да наступе, код њих нестаје подстицај за поштовањем пореских закона.¹⁷⁰ Порески обвезници тада могу да се одлуче за тзв. рационално пореско непоштено поступање. Економски модел, колико год деловао уверљиво, није у довољној мери реалан. Не постоји пореска администрација која има толике капацитете којима ће контролисати све пореске обвезнике и откривати ко од њих избегава да плаћа порезе. То и јесте један од разлога који опредељује неке пореске обвезнике на евазионо понашање. Од изузетног значаја су такође казнене пореске мере и доследност у њиховом примењивању код ових деликата.¹⁷¹ Проблем утаје пореза много је више повезан са неразвијеним земљама, у којима је развијенија корупција, као нпр. земљама Латинске Америке, карипским државама и државама са афричког континента. Иако би, с друге стране, овај проблем требало да буде под контролом у развијеним државама попут САД, УК, Аустралији, бројним европским државама, треба напоменути важну чињеницу, а то је да је највише новца од пореза утајено управо кроз пословање мултинационалних компанија са седиштем у овим најразвијенијим државама света.

Чињеница је да су ове земље претходно развиле бројне политике које су генерисале порезе, као и системе за прикупљање пореза, нпр. изградњу инфраструктуре и јавних услуга, образовање, становање и здравство које стварају радна места и просперитет у приватном и јавном сектору, где се плате исплаћују уз одбитак пореза, са много мањим токовима новца у неформалној (сивој) економији.

¹⁶⁹ Reckers, P. M. J., Sanders, D. L., Roark, S. J. (1994). The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance. *National Tax Journal*. 4 (XLVII). 825–836.

¹⁷⁰ Hasseldine, J. (2005). Behavioural Studies of Tax Practice. In Lamb, M., Lymer, A., Freedman, J., James, S. (ed.), *Taxation – An Interdisciplinary Approach to Research* (pp.139–151). New York: Oxford University Press, p. 18.

¹⁷¹ Димитријевић, М., (2019), Дизајнирање делотворне политике спречавања пореске евазије, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Број 84, Година LVIII, стр. 34.

Овде постоји и мањи отпор према плаћању пореза јер људи виде практичне користи од својих пореских доприноса, признајући наравно да је порез увек спорна ствар, пошто нико заправо не воли да плаћа порез, али суштина је да је принцип плаћања пореза у развијеним економијама одавно прихваћен. Без обзира на то, увек је постојао велики број богатих, појединаца високог профила, који су успевали да пронађу начине како да плате мање пореза, али проблем је постао много тежи са успоном неолиберализма 80-их година XX века, са владама у САД и УК које су веровале да приватни сектор треба да доминира, а тај и такав сектор је приватизовао или недовољно финансирао/поткопао јавни сектор, смањивши порезе и затворио очи пред растућим трендом мултинационалних компанија које су пласирале свој профит на офшор локацијама. Према извештајима ОЕЦД-а, размере избегавања плаћања пореза од стране великих мултинационалних компанија, процењују се између 100 и 240 милијарди долара изгубљеног прихода годишње за буџете држава. Објављивање скандала у вези са Пандора папирима средином 2021. године пружило је редак увид у финансијске послове богатих светских моћника. Ови документи и приче које причају потврђују неке од најгорих сумњи о подложности финансијских система корупцији и утаји пореза. За праву цену, имовину и профит лако је сакрити. Утаја пореза тема је која се последњих година често провлачи кроз дневно- политичка дешавања у САД, посебно са намером Бајденове администрације да ојача пореску управу у спровођењу истрага према бројним актерима који се помињу у Пандориним папирима, а посебно у истрази организација под вођством бившег америчког председника и бизнисмена Доналда Трампа, који је често умео да изјави како као бизнисмен никада није прекршио ниједан порески закон – већ је само користио легалне пореске трикове. Из истраге Пандориних папира испливали су случајеви богатих појединаца и корпорација који користе правне стратегије како би прикрили своје богатство преко добро повезаних пореских рачуновођа, адвоката, офшор пореских рајева и искоришћавања рупа у закону.

Иако је тачно да постоји много легалних начина да порески обвезници, посебно богати, смање свој порески рачун, нису сви начини да се то уради једнаки. Неке стратегије су једноставно легално избегавање пореза, као што је држање имовине уместо продаје да би се избегло стварање опорезиве добити. Али други очигледно крше законе – и заслужују ознаку „утаје пореза“. Активно прикривање прихода од пореске управе које треба пријавити, било преко офшор рачуна или неке друге методе,

представља утају пореза. Пребацивање новца у офшор банку, знајући да та банка неће пријавити приход од камата пореској управи, није искоришћавање рупа у закону. И амерички медији годинама пишу о „поштењу“ америчких пореских обвезника, а епилог целе приче свео се на континуирано повећавање број људи који врше утају пореза, али да је све мањи број њих који су кажњени затворским казнама. У пракси је случај да обични радници пријављују готово сав приход који зарађују, док богати порески обвезници често имају прилику да избегну велики део пореза који дугују.

Истина је да изузетно богати имају приступ разним алатима за утају пореза које већина обичних грађана нема, и да растућа неједнакост прихода значи да имају већи удео прихода који треба да сакрију. Људи који воде компаније, за разлику од оних који зарађују плате, имају више могућности и да потцене своје приходе и да прецене трошкове свог пословања. Листа највећих пореских рајева фокусира се на земље (британска Девичанска острва, Холандија и Сингапур, између осталих) у којима закони дозвољавају корпорацијама да књиже профит у јурисдикцијама са ниским порезом. Друга листа се фокусира на земље (укључујући Тајван, Бермуде и Лихтенштајн) у којима стране инвестиције премашују очекивану економску активност. Почетком 2020. године, амерички Конгрес је донео нове мере које захтевају више извештавања о власништву над имовином, али државе и даље имају изузетну слободу да донесу законе који помажу људима да избегну плаћање пореза. Бројне анализе које су вођене у Америци слажу се у једном, а то је да ће бити јако тешко да се смањи утаја пореза јер пореска управа нема ни довољно средстава, ни људства да ефикасно обавља свој посао. Постојеће пореске мере не могу да спрече супербогате да не плаћају порезе. Ове и сличне тврдње дају прилично безнадежну слику битке између пореских варалица и владе.

Међутим, иако је истина да Пореска управа нема довољно ресурса и да јој недостаје адекватна технологија, амерички порески систем је постигао значајан напредак у протеклој деценији, посебно у сузбијању утаје пореза у иностранству. На пример, Закон о усклађености са иностраним рачунима, који је ступио на снагу 2014. године, отежава власницима рачуна у САД да сакрију новац у иностранству тако што захтева од страних финансијских институција да пријаве информације Пореској управи САД.

Реформа пореског система у који је Србија активно укључена на међународном плану јесте и глобална реформа пореза на добит предузећа иако је тренутна ситуација таква да Србија има једну од најнижих пореских стопа на добит предузећа у Европи.

Глобализација је свим привредним друштвима омогућила да, у циљу повећања трошковне ефикасности, одаберу локацију на којој ће спроводити неке од својих пословних процеса, без обзира да ли је у питању производња, Р&Д, продаја или нека друга активност. С обзиром и да је порез један од пословних трошкова привредних субјеката, поред трошкова рада, електричне енергије, инфраструктурних трошкова, за све оне компаније које своје пословање развијају на глобалном нивоу остављена је могућност да бирају локације са којих ће обављати своје пословање. Одабир локације врши се углавном према пореским условима који владају на истим и који задовољавају потребе компанија за смањењем пореских задужења. ОЕЦД иницијатива са новим међународним пореским правилима која се води под називом BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) везана је за амерички предлог за увођење минималне стопе пореза на добит предузећа, чиме се жели ублажити или потпуно спречити премештај компанија у пореске рајеве у којима им се нуде повољнији порески третмани и правила. Промена међународних пореских правила неопходна јер због свеопштег економског развоја, а претходна пореска правила била су углавном усмерена на питања која су везана за избегавање двоструког опорезивања, према потписаним међудржавним споразумима. Уколико компаније трансфер свог капитала у пореске офшор зоне правдају искључиво мањим пореским оптерећењем за своје пословање, као једино решење намеће се изједначавање ових пореских услова на глобалном нивоу. Међутим, мора се узети у обзир и питање фискалног суверенитета држава и колико је овакво решење реално изводљиво у пракси.

Србија има стопу пореза на добит предузећа која је међу најмањима у Европи и свакако не одвраћа будуће инвеститоре. Ова стопа износи 15% и нема назнака да би у скоријем периоду могло доћи до њеног смањења, док је за компаније које своје пословање воде на офшор локацијама порез на добит 25%. Треба истаћи да међу офшор зонама нису само удаљена острва, већ и велики број европских земаља, на првом месту Кипар, Холандија, Ирска, Швајцарска, посебно имајући у виду порез на добит предузећа. Са свим овим државама Република Србија, као правна наследница бивше Југославије, има потписане споразуме о забрани двоструког опорезивања. То је и разлог што Кипар, али ни остале поменуте државе, не може бити на листи јурисдикција где постоји преференцијални порески третман према којем се плаћа стопа пореза по одбитку од 25%. Због тога је Кипар као офшор зона био посебно популаран међу домаћим компанијама које су своје пословање током деведесетих година прошлог века вршиле на територији ове европске острвске државе. Тренутно влада мишљење да

Србија има адекватну стопу пореза на добит коју не би требало мењати јер не оптерећује привредне субјекте у мери да утиче на њихову конкурентност и представља значајан извор јавних прихода које држава остварује. Уколико и дође до постизања глобалне иницијативе да се ова пореска стопа повећа на 21%, према предлогу за који се међу првима залажу САД, било би рационално да Србија размисли о повећању исте, уколико се на такав потез одлуче и друге државе у региону.

6.2. Појам и облици пореске евазије

„Реч евазија настала је од латинског назива евадере, што значи измаћи, бежати, па се у пореској терминологији под овим појмом подразумевају различити начини целокупног или делимичног избегавања плаћања пореза.“¹⁷² „Пореска евазија представља радње и пропуштање нових радњи које порески обвезник предузима ради избегавања плаћања пореза. Евазија плаћања пореза је последица настојања пореског обвезника да смањи порески терет.“¹⁷³ Избегавање плаћања пореза или пореска евазија, подразумева све оне случајеве у којима пореска власт није успела да наплати порез од пореског обвезника, или другим речима, све оне случајеве који доводе до повреде начела опште пореске обавезе.

„Евазија пореза обично доводи до прерасподеле пореског терета у друштву у односу на расподелу терета коју је предвидео законодавац, јер је плаћање пореза избегла управо она особа која треба да буде порески обвезник.“¹⁷⁴

Пореска евазија може се јавити у два облика и то као¹⁷⁵:

- *законита* (допуштена),
- *незаконита* (недопуштена).

Законита пореска евазија је она код које порески обвезник одређеним радњама или пропуштањем радњи не долази у сукоб са законом или другим правним прописима. У одређеним околностима обвезник ће имати могућност да некажњено не плати порез. Законско избегавање подразумева пренос имовине или капитала на неку врсту делатности са нижом пореском стопом или уздржавање од куповине производа

¹⁷² Тодоровић, М., (2013), *ор. cit.*, стр. 88.

¹⁷³ Бараћ, С., Стакић, Б., Иваниш, М., (2006), *Јавне финансије*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр. 112.

¹⁷⁴ Ловчевић, Ј., (1975), *Институције јавних финансија*, Београд, стр. 154.

¹⁷⁵ Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, стр. 75.

за које се плаћају различити порези што утиче на њихове цене. То значи да порески обвезници намерно користе регулаторну нејасноћу или околности и искоришћавају правну регулативу у свом интересу. Порески обвезници користе закон за своје интересе и за своје потребе и предузимају одређене мере и радње, делимично и у целини, али не крше ни један законски пропис.¹⁷⁶

Законита евазија се појављује у различитим облицима¹⁷⁷:

– Проналажење празнина или рупа у законским прописима због мањкавости, недоречености, непрегледности и нејасноћа пореског система. „Користећи се услугама добро плаћених пореских саветника, порески обвезници на разне начине настоје да искористе недоречености у закону, које су најчешће присутне код убирања једнократних или увођења нових пореских облика како би приходе од пословања приказали што мањим, а расходе што већим, и на тај начин смањили пореско оптерећење и избегли плаћање пореза.“¹⁷⁸

– Промене места пребивалишта или уобичајеног боравка или седишта обављања делатности пореских обвезника – порески бег (енгл. *tax flight*) због различитих пореских стопа које се у појединим градовима и деловима земље примењују на исту висину пореске основице. „Увођењем пореских погодности на подручју одређене територијалне јединице, може се утицати на раст и развој тог подручја. Избегавање плаћања пореза неће довести пореског обвезника у сукоб са законским прописима ни у случају када порески обвезник своју делатност почне обављати у иностранству у тзв. пореским оазама, као што су то у свету познати градови/државе: Монако, Лихтенштајн, Сан Марино, Кипар, Бахами или ако промени пребивалиште у иностранству ради нижег пореског оптерећења.“¹⁷⁹

– Законом организоване евазије – када држава пореским прописима и зацртаним циљевима пореске политике, жели постићи одређене унапред предвиђене реакције пореских обвезника, које могу бити одустајање од куповине, односно преоријентација на потрошњу неких других производа. Тако се нпр. на очување здравља људи високим пореским стопама може утицати на мању потрошњу дуванских производа и алкохола.

– Смањење или одустајање од потрошње одређених домаћих и страних производа – када се повећањем порезног оптерећења настоји смањити потрошња неких

¹⁷⁶ Gajic, A., Stevanovic, M & Gajic, M., (2013), Gray economy and tax evasion in Serbia, *Technics Technologies Education Management* 8:1723-1730

¹⁷⁷ Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, стр. 76.

¹⁷⁸ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 110.

¹⁷⁹ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 111.

производа ради повећања извоза или заштите домаћих производа, ако је то циљ пореске политике. Смањењем потрошње одређених производа, држава може позитивно утицати на дуговну и потражну страну дуговинског и платног биланса. У свету је веома распрострањена пракса међународне законске евазије. Она подразумева умањивање пореске обавезе због кретања, односно некретања лица или средстава преко граница на законит начин, и то у мери која је неприхватљива за пореске власти заинтересованих држава.

Незаконита пореска евазија настаје када се порески обвезник, због избегавања плаћања пореза, сукобљава са законом или другим правним прописима који регулишу ову материју. Незаконита пореска евазија је присутна када порески обвезник избегне плаћање пореза кршећи законске прописе. Ове радње су ограничене или на неплаћање пореза, или на непоступање у складу са захтевима пореске управе, који се намећу пореским обвезницима у циљу испуњења пореске обавезе (подношење пореског извештаја, редовно вођење рачуноводства, дозвољавање пореске инспекције итд.).¹⁸⁰

То је сваки облик у којем порески обвезник не плаћа порез који дугује држави. Порески обвезник намерно избегава обавезу, долази у сукоб са законом, односно крши закон својим поступцима или нерадом, како би избегао плаћање пореза у округу пребивалишта. Облици илегалног избегавања опорезивања су: избегавање и шверц. С обзиром на то да се порески закони разликују од земље до земље, исто понашање у једној земљи може се квалификовати као незаконита евазија док у другој то не мора бити случај. Радње које предузимају порески дужници (који су склони незаконитој пореској евазији) понављају се у скоро свим државама. То су између осталих¹⁸¹:

- пропуштање пореског дужника да се пријави пореским властима да обавља делатност на основу које настаје пореска обавеза,
- непријављивање прихода пореском органу или пријављивање само једног дела, а не свих остварених прихода,
- истицање одбитка по основу расхода који нису постојали или су били мањи од наведеног износа, као и истицање одбитка по основу расхода чија се сврха не подудара са наведеним (нпр. у пореској пријави навођење трошкова за куповину личног аутомобила као трошка пословања),
- истицање одбитака по непостојећим основама (нпр. стандардног одбитка за дете које није издржавано),

¹⁸⁰ Кулић, М., (2010), *Финансијски менаџмент*, Мегатренд универзитет, Београд, стр. 129.

¹⁸¹ Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, стр. 77.

– пропуштање да се обрачуна, обустави и наплати (у целости или делимично) порез по одбитку,

– пропуштање да се утврђени износ пореза благовремено плати и др.

Ако се за критеријум разликовања узму размере за избегавање плаћања пореза, незаконита евазија се јавља као¹⁸²:

– *потпуна* – ако порески дужник не пријави целокупан износ оствареног прихода или сву имовину која подлеже опорезивању, односно ако прикрије трансакције које доводе до настанка пореске обавезе;

– *делимична* – ако порески дужник пријави пореским властима приходе, имовину или трансакције, али тако што је о њима дао непотпуне или нетачне податке, тј. ако је навођењем нетачних података умањио пореску обавезу а да на то није имао право или је требало да размере те олакшице буду мање.

Приход се ретко стиче једнократно и из истог извора, што смањује могућност за потпуну утају пореза, па се зато у пракси обично срећу случајеви делимичне пореске утаје. С обзиром на врсту пореза чије се плаћање избегава, разликујемо:

– дефраудацију (пореска утаја) и

– контрабанду (кријумчарење).

6.2.1. Пореска утаја (чл. 225. КЗ)

Утаја пореза је незаконита или забрањена активност која имплицира да је појединачни порески обвезник вољно, намерно и непоштено погрешно представио стање ствари пореским властима како би смањио или избегао пореску обавезу. С обзиром на чињеницу да су таква незаконита дела у супротности са фискалним/пореским системом и да су директно усмерена на наношење директне штете друштвеној заједници, кажњива су по кривичном законодавству. Кршење законских одредби и прописа може варирати по обиму и интензитету, али генерално постоје два карактеристична облика утаје пореза који су најистакнутији у савременим правним и друштвеним системима. Пореска утаја подразумева намерно избегавање плаћања пореза, доприноса и других дажбина ангажовањем у разним лажним активностима чији је циљ прикривање опорезиве имовине.

¹⁸² Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, стр. 78.

Утаја или дефродација – постоји када порески обвезник не пријави или нетачно пријави елементе за разрезивање пореза и тиме порске органе доведе у заблуду о пореској снази обвезника. Пореска утаја може бити делимична и потпуна. Нпр. ако је порески обвезник остварио 10 милиона динара прихода, а пријави пет милиона, ради се о делимичној пореској утаји. Али ако је приходовао 10 милиона и није пријавио ништа, ради се о потпуној пореској утаји.¹⁸³ У свим пореским системима ова појава настоји се отклонити врло високим казнама, а често се то чини и додатним стопама опорезивања за висину непријављеног износа дохотка.

У оваквим и сличним случајевим реч је обично о прикривању стварних података, фалсификовању пословних докумената књига и слично. То је тежи облик финансијског прекршаја, који се врло ригорозно кажњава, често повећањем пореза, два, три или више пута. Уколико се ради о већем износу или о потпуном непријављивању пореза, таква појава се третира као кривично дело и кажњава се на одговарајући начин. Кривична дела у области опорезивања разликују се од других кривичних дела по својој природи и карактеру. Постоји неколико врста пореских кривичних дела. Основна врста је утаја пореза наведена у члану 229. Кривичног законика Републике Србије. Након што је Кодекс ступио на снагу 1. јануара 2006. године, кривично дело – утаја пореза – замењено је кривичним делом означеним као „неплаћање пореза“, раније предвиђено чланом 172. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.¹⁸⁴ Као подзаконски акти по овом питању, Закон о пореском поступку и пореској администрацији укључује неке друге ограде у области опорезивања. Као што је већ речено, чин избегавања законске обавезе плаћања одређене количине новца у корист државе штетан је за јавне интересе државе/друштва јер повлачи негативне последице по фондове и институције социјалне сигурности и отежава рад свих буџетских институција.

Међутим, такво дело може се сматрати кривичним делом у области пореског права (порески злочин) само ако имплицира озбиљнији облик и опсег утаје пореза. У свим другим мање озбиљним случајевима који укључују недостатак пореске дисциплине и мање значајне утаје пореза, незаконито понашање кажњиво је према правилима која уређују привредне прекршаје и прекршаје. Неки страни аутори, као Сандмо, дефинишу утају пореза као одлуку менаџера да се у потпуности не пријави

¹⁸³ Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, стр. 78.

¹⁸⁴ Јовашевић, Д., (2013), Пореска утаја као кривично дело у новом Кривичном законнику Републике Србије, *FACTA UNIVERSITATIS, Право и политика*, Vol. 11, No2, стр. 69–82.

опорезиви профит предузећа ради смањења плаћања пореза.¹⁸⁵ Према овом аутору, утаја пореза је кршење закона, док је избегавање плаћања радња учињена у законским оквирима. Alm, Martinez-Vazquez и McClellan¹⁸⁶ дефинишу утају пореза као „незакониту и намерну радњу појединаца како би смањили своје законски доспеле порезе ... потцењивањем прихода, прецењивањем одбитака, изузећа или кредита, тако што нису поднели одговарајуће пореске пријаве или чак бавити се бартером ... док у пријавама пореза на добит предузећа предузеће може пријавити недовољне приходе, преценити одбитке или не поднети пореске пријаве.” У правном систему Републике Србије основно кривично дело у области опорезивања је утаја пореза. У неким другим правним системима овај прекршај је означен као „утаја пореза и других дажбина”. У српском законодавству ово кривично дело предвиђено је чланом 225. Кривичног законика Републике Србије, који је ступио на снагу 1. јануара 2006. године.

„Према последњим изменама Кривичног законика из 2019. године, члан 225. став 1. закона каже да *„лице које у намери да он или друго лице потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, даје лажне податке о стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери, у случају обавезне пријаве, не пријави стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази милион динара, казниће се затвором од једне до пет година и новчаном казном“*. Исти члан закона у ставу 2. каже да *„уколико износ обавезе прелази пет милиона динара, учинилац ће се казнити затвором од две до осам година и новчаном казном“*, а у ставу 3. *„да ако износ обавезе чије се плаћање избегава прелази петнаест милиона динара учинилац ће се казнити затвором од три до десет година и новчаном казном.“*¹⁸⁷

Посебна околност која квалификује озбиљнији облик утаје пореза је износ избегнуте царине и/или износ штете нанете јавним агенцијама и услугама које се финансирају из прикупљених јавних прихода. Висина се утврђује узимајући у обзир конкретно време извршења основног облика овог кривичног дела, а између овог износа

¹⁸⁵ Sandmo, A., (2005), The theory of tax evasion: A retrospective view, *National tax journal*, 58(4), 643–663.

¹⁸⁶ Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & McClellan, C., (2016), Corruption and firm tax evasion. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 124, 146–163.

¹⁸⁷ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 402.

и почињеног дела мора постојати узрочност. Коначно, квалификујућа околност мора бити укључена у злочиначку намеру починиоца. Другим речима, с обзиром на чињеницу да је ово кривично дело квалификовано тежом последицом, његово постојање мора зависити од чињенице да је учинилац свестан да је његово деловање усмерено на извршење пореске малверзације која укључује велики износ пореза или других дажбина.

Ипак, не постоји изричит захтев да починилац мора бити свестан било којег посебног износа пореза који би се могао проневерити на овај начин, што се односи и на друге доприносе и дажбине у систему јавних прихода. У кривичноправној теорији не постоји потпуна сагласност по питању утврђивања природе и карактера кривичног дела утаја пореза. Дакле, према једној концепцији, ово кривично дело је квалификовано одређеном околношћу; учинилац мора бити свестан утаје пореза великих размера, али не мора бити потпуно свестан тачног износа проневереног пореза. Међутим, и даље се тврди да се ради о кривичном делу квалификованом са тежом последицом јер је износ избегнутог пореза одлучујући фактор за указивање на обим и интензитет последица које су штетне по јавне финансије и финансирање буџетских корисника и других јавних услуга.¹⁸⁸

С друге стране, судска пракса није увек била уједначена у смислу квалификовања противправног понашања починиоца. У почетку је судски приступ овом питању био проблематичан, али је последњих година судска пракса заузела став да нема битне разлике између основног и квалификованог облика кривичног дела утаје пореза јер оба облика укључују идентичне садржајне елементе и карактеристике. Једина разлика између ова два облика утаје пореза сматра се квантитативном, а не квалитативном природом, која се огледа у износу проневере пореза, доприноса и других прописаних дажбина. Ово дело је означено као „утаја пореза” с обзиром на чињеницу да почињено дело укључује елемент незаконитог присвајања износа који је починилац избегао да плати. Ова законска одредба поништила је одредбу о „неплаћању пореза” која је раније била предвиђена чланом 172. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.¹⁸⁹ Узимајући у обзир правну дефиницију кривичног дела утаја пореза, може се закључити да се ради о кривичном делу *sui generis*. Међутим, према неким ауторима, ово је специфичан облик лажне радње чији

¹⁸⁸ Јовашевић, Д., (2013), Пореска утаја као кривично дело у новом Кривичном законнику Републике Србије, *FACTA UNIVERSITATIS, Право и политика*, Vol. 11, No2, стр. 69–82.

¹⁸⁹ Ибид, стр. 69–82.

циљ је наносење штете друштву у целини.¹⁹⁰ Овај прекршај карактерише и „бјанко“ диспозиција, која имплицира да његов садржај зависи од других фискалних и пореских прописа који се примењују за утврђивање појма, врсте и садржаја појединачних пореза, доприноса и друге јавне дажбине, као и обвезници ових дажбина и рокови плаћања.

Бјанко диспозиција дозвољава да се природа и садржај фискалних дажбина (које су заштићене овом одредбом кривичног закона) утврде на основу прописа мимо кривичног законодавства.¹⁹¹ Како је предвиђено дефиницијом овог кривичног дела, објекат заштите је фискални систем јавних прихода који је камен темељац државне економске политике. У правној теорији постоје и друга мишљења према којима је предмет заштите јавна дужност плаћања пореза, доприноса и других дажбина. Јавне дажбине укључују порезе, царине, таксе и доприносе. Предмет заштите може укључивати порезе, доприносе и друге дажбине прописане законом и укључене у систем јавних прихода. Сви физички и правни субјекти (предузећа, установе и друге организације) подлежу једнаком третману.

Посебна врста фискалне дажбине одређује се у сваком конкретном случају, у складу са важећим законом.¹⁹² Кривично дело пореске утаје постоји и када се лажни подаци достављају накнадно као допуна већ поднете пореске пријаве (било на захтев пореских органа или на иницијативу пореског обвезника) или, зависно од случаја, у току поступка поновне контроле (било редовне или ванредне инспекцијске контроле), или чак ако су лажни подаци и чињенице представљени као допуна приложене документације коју је требало доставити заједно са пореском пријавом.¹⁹³ Према једној концепцији, последица кривичног дела утаја пореза је оштећење институција, служби и послова који су од јавног интереса за читаву друштвену заједницу; стога је неопходно осигурати потпуну, благовремену и ефикасну наплату пореза, доприноса и других прописаних дажбина у систему јавних прихода, који је важан извор финансирања јавних институција и услуга. Према другом гледишту, последица пореске утаје је пропуст да се утиче на плаћање пореза, доприноса и других прописаних дажбина на време и у законом утврђеним износима пореза, за добробит друштва у целини. Сматра се да је прекршај извршен подношењем пореске пријаве која садржи лажне податке или прикривањем података који су релевантни за процену пореза и/или доприноса

¹⁹⁰ Стојановић, З., Перић, О., *Кривично право*, Посебни део, Београд, 2000, стр. 244.

¹⁹¹ Јовановић, Љ., Ђурђић, В., Јовашевић, Д., *Кривично право*, Посебни део, Београд, 2004, стр. 256–258.

¹⁹² Лазаревић, Љ., *Кривично право*, Посебни део, Београд, 1993, стр. 229.

¹⁹³ Група аутора, *Коментар Кривичног закона Републике Србије*, Београд, 1995, стр. 553.

пореских обвезника од стране надлежне агенције за јавне приходе. До тог тренутка постоји само покушај који, у зависности од висине казне предвиђене за основно кривично дело, можда није кажњив.

У кривичноправној литератури постоје различита становишта по питању окончања кривичног дела пореске преваре.¹⁹⁴ Према неким ауторима, ово дело се сматра довршеним након што је преступник пријавио лажне податке у вези са својим законито стеченим приходом, имовином и друге чињенице, и/или након што учинилац није пријавио законито стечени приход, имовину и друге чињенице у прописаном року.¹⁹⁵ Сходно томе, у овом случају није потребно доказати да је починилац избегао (у потпуности или делимично) плаћање пореза и других доприноса.

Стога, у случају да надлежни порески орган има разлога да сумња у аутентичност поднете пореске пријаве, стварне чињенице које је открио надлежни порески орган и њихова накнадна процена пореза на основу таквих налаза вероватно неће имати утицаја на утврђивање индивидуалне казне или доказивање постојања кривичног дела. С друге стране, ово кривично дело не мора постојати ако је надлежни порески орган имао поуздане податке у тренутку доношења одлуке о процени пореза, већ је на крају своју одлуку засновао на неистинитој пореској пријави коју је поднела пореска управа обвезника.

Починилац кривичног дела – утаја пореза – свако је лице које пријави лажне податке или их прикрије, и/или не поднесе пореску пријаву у законом прописаном року. Преступник је најчешће порески обвезник, али ову улогу могу преузети и нека друга лица која делују у име ??? или у име пореских обвезника, као што су: законски заступник или пуномоћник, или друго лице задужено за подношење пореске пријаве у име за и за рачун пореског обвезника, књиговодства и рачуноводства, доношење коначних и привремених биланса плаћања предузећа или другог правног лица. То може бити и особа која је само формално ангажована (обично под именом другог) за обављање неке пословне активности, што подразумева обавезу подношења пореских пријава и уплаћивање одговарајућих доприноса друштвеној заједници. Међутим, у извршењу овог кривичног дела учинилац не мора бити једини непосредни учесник у једној или више кривичних активности (предвиђено важећим законом); постоје и друга лица која могу учествовати у овим активностима помагања починиоцу у утаји пореза

¹⁹⁴ Стојановић, З., Перић, О., (1996), *Коментар Кривичног закона Србије и Кривични закон Црне Горе са објашњењима*, Београд, стр. 245.

¹⁹⁵ Јовашевић, Д., (2005), Пореска евазија и поресна кривична дела, *Безбедност*, Београд, бр. 4/2005, стр. 541–561.

као кривичног дела у новом Кривичном закону Републике Србије, или који на други начин доприносе извршењу овог кривичног дела, олакшавајући незаконите активности или обезбеђујући њихову брзу и ефикасну реализацију.¹⁹⁶ У случају да одговорно лице или службени представник који делује у име и за рачун правног лица није платио порез и/или друге прописане доприносе (што је битан услов који треба испунити при утврђивању кривичног дела утаја пореза), одговорно лице или ће званични заступник бити суђен као извршилац кривичног дела пореске преваре; с друге стране, правно лице ће одговарати за привредни прекршај, чије извршење подразумева изрицање новчане казне и мере заштите.

Кад је реч о неуплаћивању пореза по одбитку, члан 226. Кривичног законика Републике Србије¹⁹⁷, ово кривично дело има комплементарни значај у односу на претходно и односи се на пореске обавезе одговорног лица у правном лицу и предузетника који су порески обвезници. „Они чине ово дело ако, у намери да не плате порез, не уплате на прописани уплатни рачун јавних прихода износ који је обрачунат на име пореза по одбитку. Реч је о типичном кривичном делу нечињења, пропуштању да се одговори једној законској дажбинској обавези. Радња дела састоји се у неуплаћивању износа који је обрачунат на име пореза по одбитку. Уплаћивање само једног дела износа пореза сматраће се такође извршењем овог кривичног дела, али се та околност може узети као олакшавајућа при одмеравању казне. За постојање дела потребно је да је код извршиоца постојала намера да се не уплати порез. Стога неће постојати ово кривично дело ако је порески обвезник објективно био у немогућности да измири ову обавезу. Дело је свршено када је протекао временски интервал у коме је порески платац био обавезан да на прописани порески рачун јавних прихода уплати одређени износ, а он то није учинио са намером да порез уопште не уплати. У ставу 2. и 3. предвиђени су тежи облици овог кривичног дела и они су опредељени износима обрачунског и неуплаћеног пореза.“¹⁹⁸

У првом случају став 2. члана 226. закона каже да *„ако износ обрачунатог, а неуплаћеног пореза, односно доприноса из става 1. овог члана прелази милион и петсто хиљада динара, учинилац ће се казнити затвором од шест месеци до пет*

¹⁹⁶ Јовашевић, Д., *Кривично право*, Општи део, Београд, 2010, стр. 289–291.

¹⁹⁷ Кривични законик („Сл. гласник РС”, бр. 85/2005, 88/2005 – испр., 107/2005 – испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 и 35/2019), члан 226.

¹⁹⁸ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 409.

година и новчаном казном¹⁹⁹. У ставу 3. истог члана закона наводи се да „ако износ обрачунатог, а неуплаћеног пореза, односно доприноса из става 1. овог члана прелази седам милиона и петсто хиљада динара, учинилац ће се казнити затвором од једне до десет година и новчаном казном²⁰⁰. Извршилац дела у свим облицима може бити само одговорно лице у правном лицу (порески платцац), или предузетник који такође има својство пореског платца. За кривичну одговорност потребан је умишљај. Реч је о директном умишљају, јер се за постојање дела тражи и намера избегавања плаћања пореза. За ово кривично дело учиниоцу се уз казну обавезно изриче и мера безбедности забране вршења позива, делатности или дужности у трајању од једне до пет година. Директна злочиначка намера укључује следеће елементе: 1) свест починиоца да он/она даје лажне податке или прикрива стварне податке, и/или постојање пропуста подношења пореске пријаве у прописаном року; 2) воља починиоца да предузме ове активности које укључују извршење дела или пропуст да се учини; 3) намера починиоца да у целисти или делимично избегне плаћање пореза и других прописаних дажбина, било у своју или у корист другог.²⁰¹

6.2.2. Кријумчарење (чл. 236. КЗ)

Кријумчарење или *контрабанда* постоји када се роба кришом, дакле незаконито пребацује преко границе (и у томе избегава плаћање царине, ПДВ-а, акциза и других облика посредних пореза). Другим речима, кријумчарење представља према члану 236. Кривичног законика Републике Србије, преношење робе преко царинске линије избегавајући мере царинског надзора, продају, растурање или прикривање неоцарињене робе и организовање мреже препродаваца или посредника за растурање такве робе. Наводимо обележја овог кривичног дела.

– Радња кривичног дела је одређена као *преношење неоцарињене робе преко царинске линије, под одговарајућим околностима*.

Царинском робом сматрају се све ствари које се у царинско подручје увозе, односно уносе или примају, и које се из тог подручја извозе, односно износе или шаљу, или се преко тог подручја превозе, односно преносе. Царинском робом сматрају се животиње, електрична енергија, гас, нафта, превозна односно преносна средства,

¹⁹⁹Кривични законик („Сл. гласник РС”, бр. 85/2005, 88/2005 – испр., 107/2005 – испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 и 35/2019), члан 226, став 2.

²⁰⁰Кривични законик, *op. cit.*, члан 226. став 3.

²⁰¹Јовашевић, Д., *Кривично право*, Општи део, Београд, 2010, стр. 289-291.

ствари које су на царинско подручје доспеле на ма који начин, домаћа роба која је у смислу посебних прописа изједначена с робом која се увози односно извози.

Царинском робом не сматрају се јавне исправе, писмоносне пошиљке, које не садрже царинску робу, трговачка кореспонденција, пословне књиге, робна, правна и финансијска документација, чекови менице, обвезнице, акције и ефективни новац. Под преношењем робе сматра се сваки начин увоза и извоза робе преко граничне линије.²⁰² Дело треба да се изврши избегавањем мера надзора, под оружјем, у групи или уз употребу силе или претње. Извршилац кривичног дела може бити свако лице које са робом прелази царинску линију, приликом уласка или изласка из земље. У погледу виности потребан је умишљај који обухвата свест да се преношење робе преко царинске линије врши избегавајући мере царинског надзора, да се то чини наоружано, у групи, или уз употребу силе или претње. Дакле ради се о директном умишљају. Прописан је и тежи облик овог дела који постоји када се неоцарињена роба продаје, растура или прикрива или се организује мрежа препродаваца или посредника за растурање такве робе.

6.3. Пореска евазија у привредним субјектима

У контексту корпорација, утаја пореза се врши коришћењем рачуноводствених техника признавања и мерења рачуноводствених ставки, као што су приходи и расходи повезани са припремом лажних рачуноводствених докумената (фактура и извештаја), како би се избегле законске пореске обавезе. Ако се узму у обзир индиректни порези, попут ПДВ-а (порез на додату вредност), те рачуноводствене трансакције и њихова повезаност са утајом пореза још су очигледније (ако се не изврши регистрација за ПДВ, не пријављује продаја, представљају лажне фактуре које корпорацији омогућавају да потцени своју пореску обавезу).

Стога се све ове трансакције ради избегавања плаћања пореза коначно материјализују у оперативној добити пре опорезивања и утичу на саму основицу пореза на добит. „План контроле пореза на доходак“ који је издала Служба унутрашњих прихода Србије за 2019. годину наводи микро факторе који су у корелацији са огромним ризиком од избегавања плаћања пореза и утаје пореза.²⁰³ Овај

²⁰²Лазаревић, Љ., (2011), *Коментар Кривичног законика*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, стр. 751.

²⁰³ Dimić, S., Djukić, M., (2019), Tax fraud in Serbia (normative and practical aspect), Vol 9, No 2, *Thematic conference proceedings of international significance / Social, Economic and Political Flows of Crime*

фактор је величина предузећа мерена оперативним приходима и оперативним трошковима и % оперативне добити у укупном приходу. Ефикасност пореске ревизије зависи од фактора ризика, а предузећа са већом оперативном добити више су укључена у пореску ревизију. Од јуна 2016. године сви актери у Србији имају прилику или привилегију да претражују да ли се одређени пословни субјект налази на „црној“ листи. Листу је обезбедила Агенција за привредне регистре у државном власништву, која архивира и објављује финансијске извештаје пословних субјеката који послују на српском тржишту. Ова нова функција омогућава свим учесницима на тржишту већу транспарентност и виши ниво сигурности правних трансакција на тржишту. Такође, утаја пореза наноси значајне губитке појединим пословним субјектима, као и привреди у целини. Ова листа би се у томе могла показати корисном за подручје економске активности. Процењује се да је укупан губитак прикупљеног пореза услед утаје пореза на добит предузећа у Сједињеним Државама, од 1988. до 2000. године, износио од 60,9 милијарди УСД до приближно 146,8 милијарди УСД.²⁰⁴ Цифре су значајне и у Републици Србији.

Према подацима Пореске управе, пореске власти у Србији су само у првих шест месеци 2021. године открили око 7,3 милијарде динара утајеног пореза, што је за око 26% више него у истом периоду 2020. године. У истом периоду је откривено двоструко више такозваних „фантомских предузећа“. У првом полугодишту 2021. године поднето је и 656 кривичних пријава за преко 900 кривичних дела везаних за наплату пореза. У Србији пословни субјекти плаћају порез на добит на месечном нивоу, на основу званичног износа пореза утврђеног за претходни извештајни период. Износ пореза на добит обрачунава се у пореском билансу, који се састоји на основу биланса успеха.

У пракси, износ рачуноводственог финансијског резултата може се разликовати од финансијског резултата пореза. Разлози су исправке које је потребно извршити да би се сачинила пореска пријава, на основу Закона о порезу на добит предузећа. Пословни субјекти могу имати две тактике. Они могу користити агресивне технике финансијског извештавања за повећање финансијског резултата у циљу постизања неких циљева управљања. С друге стране, они се могу бавити агресивним пореским извештавањем како би пријавили нижи финансијски резултат у пореским извештајима

²⁰⁴ Slemrod, J., (2004), “The Economics of Corporate Tax Selfishness. Retrieved from University of Michigan’s Ross School of Business: <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2004-8.pdf>.

и платили мањи износ пореза. Обично пословни субјекти не могу постићи оба ефекта, због законских ограничења.

Постоје неке предности ако пословни субјекат користи агресивно пореско извештавање. Ова стратегија укључује технике као што су: пребацивање прихода између периода или страних земаља, пореска склоништа за потребе пореског планирања, неодговарајућа капитализација трошкова и злоупотреба рачуна резерви.²⁰⁵ Ако претпоставимо да се одређени ентитет бави овим активностима и пријавио мањи износ пореског прихода, то ће смањити укупну пореску обавезу, па ће субјект платити нижи износ пореза. Међутим, постоји лоша страна ове стратегије. На пример, ако субјекат објави нижи финансијски резултат, управљање субјектом би могло бити кажњено због лоших перформанси. Такође, ако је тај субјекат јавно предузеће, тржишна вредност субјекта би се могла смањити због нижег пријављеног финансијског резултата. Дакле, пословни субјекти сматрају повољнијом околношћу да пријаве већи приход од финансијског извештавања не би ли избегли ове трошкове.

Ако субјекат одлучи да намерно повећа финансијски резултат неким од агресивних техника финансијског извештавања, постићи ће пословне циљеве менаџмента. Међутим, финансијски резултат у пореском билансу такође ће се повећати. То би значило већи износ плаћеног пореза. У неким ситуацијама пословни субјекти би могли да жртвују нека новчана средства ради постизања пословних циљева. Стога можемо закључити да ће пословни субјекат имати користи и од агресивног финансијског извештавања и од агресивног пореског извештавања, али истовремено обе тактике сnose трошкове.

Законска пореска регулатива и пропис о професионалном рачуноводству требало би да спрече субјекте да користе обе тактике истовремено. Обично је веома тешко смањити пријављени финансијски резултат у пореском билансу, а истовремено повећати добит у билансу успеха. У стварности, постојали су неки временски периоди у којима је ова пракса била (и још увек је) могућа. Имајући у виду да се прописи о пореском и финансијском извештавању разликују, пословни субјекти могу засебно управљати приходима од пореског и финансијског извештавања и остварити бенефиције на оба рачуна.

²⁰⁵ Frank, M., Lynch, L. & Rego, S., (2004), "Does Aggressive Financial Reporting Accompany Aggressive Tax Reporting (and Vice Versa)?", *The National Bureau of Economic Research*: www.nber.com.

Разлике у пореским књигама обично имплицирају да су пословни субјекти користили агресивно пореско и финансијско извештавање. Стога су те компаније „најсумњивије“ и вероватно ће се суочити са додатном ревизијом од стране пореске управе. *Mills* је приметио да су се ревизорска прилагођавања IRS-а (Америчке пореске управе) повећавала са појачавањем књиговодствених разлика, што указује да пословни субјекти не могу самостално примењивати агресивно пореско и финансијско извештавање без икаквих трошкова.²⁰⁶ *Poterba* је истраживао природу значајног јаза између пореских и рачуноводствених прихода у САД, који је наводно настао због добро познатих рачуноводствених техника. Аутор је тврдио да се до 1998. године више од половине те разлике (око 154,4 милијарде долара или 33,7% пореског прихода) није могло идентификовати или да се није могло објаснити познатим рачуноводственим техникама.²⁰⁷

Аутори Костић, Миздраковић и Станковић²⁰⁸ анализирали су пословне субјекте на тзв. „црној листи“. Од 16. јануара 2017. године на „црној“ листи у Србији налазе се укупно 942 пословна субјекта. Међутим, само 37 субјеката имало је комплетне финансијске извештаје доступне јавности. Микро субјекти у Србији немају обавезу да пријаве комплетне финансијске извештаје, а ти субјекти представљају већину субјеката наведених на „црној“ листи. Неколико субјеката престало је са пословањем или једноставно нису објавили финансијске извештаје.

Субјекти користе агресивне технике извештавања како би манипулисали профитом. С друге стране, те активности се могу користити као инструмент за извештавање о негативним резултатима како би се избегли порески трошкови. Према наводима аутора истраживања, од ових 37 субјеката који имају комплетне финансијске извештаје су друштва са ограниченом одговорношћу, више од половине има позитиван финансијски резултат пре опорезивања, а пет од 37 није платило порез, иако су пријавили позитиван финансијски резултат. Већина субјеката имала је негативну разлику у пореској добити, што сугерише да су имали нижи порески резултат од финансијског. Укупне разлике у добити и порезу представљале су скоро 12% укупне добити и 0,5% укупног прихода.

²⁰⁶ Mills, L., (1998), "Book-Tax Differences and Internal Revenue Service Adjustments". *Journal of Accounting Research*, 36 (2), pp. 343-356.

²⁰⁷ Poterba, J., (2012), "The Divergence between Book Income and Tax Income". Retrieved from The National Bureau of Economic Research: <http://www.nber.org/books/pote03-1>.

²⁰⁸ Kostić, M., Mizdraković, V., Stanković, J., (2017), Relation between financial characteristics of serbian business entities listed on the "black" list and tax evasion, *Pravni život*, тематски број *Pravda i pravo*

На основу претходног, аутори су закључили да су наведени субјекти вероватно ангажовани у неким од агресивних активности пореског извештавања, па је стога нижи износ пореза плаћен. Важно је напоменути да је од наведених 37 пословних субјеката скоро половина испитаних субјеката пријавила негативан резултат добити, а само један од њих има обавезу пореза на добит. Стога су аутори овог истраживања претпоставили да је један број ових субјеката вероватно користио и агресивне пореске технике. Будуће истраживање могло би се бавити неким од посебних финансијских показатеља развијених за откривање агресивних техника опорезивања и извештавања. На тај начин могле би се направити прецизније процене утаје пореза за субјекте наведене на „црној“ листи.²⁰⁹

6.4. Пореска евазија и сива економија

Борба против сиве економије искушење је сваке земље на свету јер је овај феномен присутан широм света. Европска комисија наводи да појам сиве економије подразумева нелегитимне (илегалне) активности које се обављају у циљу обављања економских трансакција. Учесници у економским трансакцијама сигурно покушавају да послују на маргинама економског система када могу имати користи од тога, али то значи да буџет земље остаје без својих прихода на основу пореза и доприноса што онда доводи до проблема у финансирању друштвених непрофитних активности које се директно финансирају из буџета.

Нелегитимни или полуполегални механизми сиве економије манифестују се у неплаћању фискалних обавеза, као што су порези и доприноси, непоштовању и/или избегавању пословања у складу са прописима, што затим доводи до појаве поремећаја на тржишту и структурних промена. Према ОЕЦД-у, сива економија се описује као онај сегмент економије који покрива илегалне, нелегитимне, скривене, неформалне и друге нерегистроване производне активности које не могу бити обухваћене статистичким системом једне земље.²¹⁰ Сива економија се најчешће дефинише као

²⁰⁹ Kostić, M., Mizdraković, V., Stanković, J., (2017), Relation between financial characteristics of serbian business entities listed on the "black" list and tax evasion, *Pravni život*, тематски број *Pravda i pravo*

²¹⁰ OECD., (2002), *Measuring the Non-Observed Economy - A Handbook*. Paris, стр. 11-15.

скуп свих нерегистрованих економских активности које не доприносе БДП-у једне земље.²¹¹

Са аспекта законитости, појам сиве економије односи се на све појаве изван законске регулативе (тзв. неформална економија) и супротне законима (тзв. илегална економија). Са аспекта учесника који делују сами, у оквиру група или организација, а који се не изјашњавају, који нису нигде регистровани и не плаћају порез, разликујемо три врсте економије – непријављену економију, нерегистровану економију и избегавање плаћања. Дакле, сива економија се може посматрати као нередовна економија и црна економија и у оба случаја означава тежњу учесника на тржишту да стекну противправну корист. Присуство сиве економије узрокује постојање и ширење црне економије као илегалног облика пословних активности.²¹²

Широк спектар сиве економије увек изазива поремећаје у расподели БДП-а, и на макро и на микро нивоу. На макро нивоу, сива економија изазива поремећаје у глобалној расподели прихода између економије и земље која смањује буџетске приходе и ниво пореског оптерећења укупне економије. Покушавајући да новац ставе у буџет, пореске власти ће, због пораста сиве економије, надокнадити пореске губитке повећањем пореских стопа. То, с друге стране, оптерећује плаћање пореза становништва, повећавајући тако своје трошкове и смањујући конкурентност. Нелегалне финансијске трансакције може обављати ужи круг грађана са већим примањима, што последично доводи до повећања прихода на рачун оних са нижим приходима.

На микро нивоу, сива економија ствара велике неједнакости у оптерећивању пореских обвезника доводећи у питање принцип пореског оптерећења према економској моћи пореских обвезника. На тај начин, сива економија онемогућава остваривање адекватне пореске политике. Према обиму сиве економије, Србија нажалост заузима неславно место и налази се на врху листе европских земаља. Видљиве манифестације сиве економије у Србији су утаја пореза, нарушавање тржишта, нелојална конкуренција и неефикасна расподела ресурса.²¹³ Главни фактори

²¹¹Schneider, F., (2011), *The Shadow Economy and Shadow Economy Labor Force: What Do We (Not) Know*, IZA Discussion Papers No. 5769. Bonn: Institute

²¹²Marija Đekić, M., Nikolić, M., Milićević, R., (2019), Causes, manifestations and representation of the shadow economy with reference to Serbia, *Економика* Vol. 65, No. 3 ISSN 0350-137X, EISSN 2334-9190, UDK 338

²¹³Đekić, M., Nikolić, M., Milićević, R., (2019), Causes, manifestations and representation of the shadow economy with reference to Serbia, *Економика* Vol. 65, No. 3 ISSN 0350-137X, EISSN 2334-9190, UDK, стр. 338.

који доводе до постојања и ширења сиве економије су: пословање у неизвесним условима (рат, природне катастрофе), економски услови праћени дугорочним развојним кризама, велико смањење производње и укупне понуде, пад животног стандарда праћен повећањем броја незапослених, општом неизвесношћу у погледу правних и економских система, недостатком поверења у финансијски систем и страхом од инфлације због прошлих искустава, недостатком воље и систематским приступом у доношењу прописа против сиве економије, као и толерантан став владе, посебно у области спољне трговине. Узроци сиве економије могу се систематизовати на различите начине, а према томе како су настали, могу се посматрати као: економски (финансијски проблем, високи порески намети, вероватноћа открића – нада да утаја неће бити откривена, строгост санкција, очекивани профит), психолошки (неслагање са циљевима економске политике, став према ризику) и фактори опортунитета (образовање, радно искуство у радњама које доводе до пореске утаје).²¹⁴

„Учесници сиве економије могу донети одлуку о обављању одређене илегалне активности у њеним облицима из сенке из следећих разлога²¹⁵:

1. Избегавање плаћања пореза на додатну вредност, пореза на приход или других облика пореза;

2. Избегавање плаћања доприноса за категорије социјалног осигурања;

3. Избегавање примене прописаних стандарда рада који се односе, на пример, на износ минималне зараде, максимално радно време, стандарде безбедности на раду итд.

4. Избегавање усклађивања пословања са прописаним административним процедурама, као што је, на пример, избегавање достављања или приказивања финансијских извештаја о пословању.²¹⁶

Сива економија се појављује у различитим облицима и у свим областима. Манифестацијски облици сиве економије огледају се у: илегалном увозу и извозу; нерегистровани улазак и извоз стране валуте; подизање и задржавање готовине ван плаћања **канала**, кријумчарење робе на домаће тржиште, држање робе ван промета; продаја робе на црном тржишту; утаја пореза, коришћење радног времена у приватне сврхе, нерегистровано пружање различитих услуга, непотпуно покриће прихода;

²¹⁴ Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, стр. 80.

²¹⁵ Schneider, F., (2006), *Shadow Economies and Corruption all over the World: What do we really know?*, Working Paper No. 0617. Linz: Johannes Kepler University of Linz, Department of Economics. Retrieved April 30, 2019, from <https://www.econstor.eu/handle/10419/73309>, p. 24.

²¹⁶ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 147.

бесправна градња, незаконито присвајање заједничких просторија у стамбеним зградама, злоупотреба службеног, пословног и јавног положаја, узурпација јавних добара итд. Сива економија индиректно утиче на раст пореског оптерећења свих субјеката који послују у формалном сектору, смањење животног стандарда, негативну перцепцију о државним властима, деградацију правног поретка, као и недостатак јавног поверења у државне институције. То доводи до појаве непоузданих статистичких података релевантних за утврђивање економских карактеристика и друштвене дистрибуције што доводи у питање одлуке и реализације економских политика. Компаније из сиве зоне немају приступ развојним програмима или кредитима и подршци званичних институција, па ове компаније могу постати неефикасне и допринети споријем развоју.²¹⁷ Друштвена перцепција државе је основа за приступ узроцима и важности пореске утаје. Ситуације некажњивости и корупције стварају више превара и обесхрабрују пореске обвезнике који се повинују законима. Без сумње, питање корупције илуструје већину наведених узрока пореске евазије. Ниједна земља није имуна на корупцију. Злоупотреба јавне функције за сопствену корист умањује поверење грађана у владу и институције, подрива ефективност и правичност јавних политика и присваја новац пореских обвезника, првобитно намењен школама, путевима и болницама. Најкорумпираније земље убирају мање пореза, јер народ плаћа мито да би их избегли; на пример, кроз пореске празнине замишљене у замену за мито. Осим тога, када порески обвезници сматрају да је држава корумпирана, утаја пореза постаје вероватнија.

На глобалном нивоу, мање корумпиране владе прикупљају 4% више БДП-а у пореским приходима од земаља са истим степеном развоја са највишим нивоом корупције. Суочавање са корупцијом је изазов који захтева истрајност у многим областима, али који несумњиво има огромне дивиденде, логично ван пореске сфере. Кључни аспект је политичка воља, континуирано јачање институција за промовисање интегритета, веће транспарентности, одговорности и међународне сарадње. Тај интегритет је од суштинског значаја за порески систем, чиме се одржава поверење међу пореским обвезницима и владама, као и витална компонента пореског морала. Спремност пореских обвезника да плаћају порезе повезана је са њиховим поверењем у институције, перцепцијом корупције, као и задовољством јавним сектором. Коначно, многи од наведених узрока су међусобно повезани и многи имају заједнички именитељ

²¹⁷ Đekić, M., Nikolić, M., Milićević, R., (2019), op. cit., p. 339.

у корупцији, што захтева чврсту политичку одлуку за промовисање веће транспарентности, образовања и правде у свим земљама.

Корупција је у Србији веома присутна и често се дефинише као један од најважнијих проблема у земљи. На скали од нуле до сто, нула означава високу стопу корупције, а сто значи да корупције уопште нема, Србија је 2018. године, по питању корупције у јавном сектору, освојила 39 бодова и заузела 87. место од 180 анализираних земаља, док земље са вишим рангом имају већи ниво корупције.²¹⁸ Опорезивање сиве економије требало би да допринесе смањењу фискалног дефицита, као и да компензује пад пореских прихода услед очекиваног, реституцији привреде према мање опорезивим делатностима – извозу и инвестицијама. Србија је припремила сет мера и акциони план за борбу против сиве економије, а најважније место у овој борби против сиве економије припада пореском систему земље.²¹⁹ Реформа пореске управе један је од најважнијих корака у борби против сиве економије. Пореска управа треба да ради на честим инспекцијама у свим областима (грађевинарство, индустрија, пијаце...), фискализацији свих активности без изузетака. Такве радње би резултирале: повећањем прихода, изостављајући повећане пореске стопе за подмиривање буџетских расхода, виши ниво пореске културе и пореске етике, а самим тим и пореску дисциплину, лакше пословање малих и средњих предузећа, предузетника, и постизање лојалне конкуренције.

6.5. Смернице за дизајнирање делотворне антиевазионе политике

Мноштво чинилаца утиче на одлуку пореских обвезника да ли ће поштовати пореску легислативу и, сходно томе, својим поступањем ићи путем пореске нерегуларности. Теоријска знања о феномену пореске евазије, као врло садржајна, могу креаторима антиевазионе политике значајно помоћи приликом одабира и предузимања потребних активности и мера у овом домену.²²⁰

У савременој пореској држави афирмише се, прилично гласно, идеја да је плаћање пореза друштвена одговорност у сагласју са добрим грађанством. Када је реч

²¹⁸Transparency International., (2017), *Corruption Perceptions Index 2018*. Retrieved July 05, 2019, from <https://www.transparency.org/cpi2018#results>

²¹⁹Đekić, M., Nikolić, M., Milićević, R., (2019), op. cit., p. 340.

²²⁰ Gangl, K., Hofman, E., Kirchler, E., (2015), Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust. *New Ideas in Psychology*. 37. 13–21.

о пореским обвезницима правним лицима (корпорацијама) и њиховим пореским обавезама пропагира се тзв. корпоративна пореска одговорност. Ставови пореских обвезника према поштовању пореског законодавства одређују могућа пореска понашања. Она повратно утичу на обликовање државне политике која се тиче пореске евазије. Њоме треба утицати на пореско понашање обвезника на начин да се што више умање губици средстава за финансирање јавних потреба, настали услед евазије пореза.

Пореска функција државе не може се ефикасно и рационално остваривати само традиционалним (углавном репресивним) активностима и мерама, предузетим у сврху обезбеђивања повиновања обвезника порезима. Пореска администрација је, стога, временом и еволуирала у снажну институцију, добро организовану и са широким надлежностима у области примене и контроле примене пореских прописа. Уз њу се и други субјекти у друштву укључују у процес предузимања активности и мера у правцу сузбијања појављивања пореске евазије (нпр. медији, образовне институције и сл.). Како би се то постигло, пореским обвезницима је првенствено потребно пружити сигурност да ће сви бити подвргнути правичном и разумном (прихватљивом) пореском третману. Са становишта правног система као целине, они имају право да очекују такав третман, као и право да претпоставе да ће имплементација пореске регулативе бити правична и непристрасна.²²¹

Потребно је да се предупредује узајамна осећања нетрпељивости пореских органа и обвезника пореза, као традиционално супротстављених страна, и створи клима њиховог међусобног уважавања, разумевања и кооперације у пореском поступку. Потенцијални ставови (понашања) пореских обвезника према испуњавању пореских обавеза су следећи: неспремност да се испуњавају пореске обавезе; непостојање жеље да се испуњавају пореске обавезе, али би она постојала уколико се на понашања пореских обвезника обрати пажња; покушаји да се испуне пореске обавезе, не увек успешни; спремност да се добровољно испуњавају пореске обавезе.²²² На основу теоријских знања о чиниоцима који опредељују пореску не(сагласност) и испољених ставова и „форми“ пореских понашања формулишу се приступи у спречавању пореске евазије у облику низа активности и мера. Различити ставови, као и понашања пореских обвезника у вези са испуњавањем пореских обавеза, захтевају диференцирано поступање пореских органа. Олакшавање испуњавања пореских обавеза и пружање

²²¹ Анђелковић, М., (1999), *Пореско право*. Ниш: Центар за публикације Правног факултета, стр. 119.

²²² Vellutini, C., (2011), Key Principles of Risk-Based Audits. In Sultan Khwaja, M., Awasthi, R., Loeprick, J. (ed.), *Risk-Based Tax Audits* (pp. 13–21). Washington: The World Bank.

одговарајуће помоћи у пореском поступку заслужују одговорни, савесни и поштени порески обвезници. Пореске обвезнике који су неодговорни, несавесни и непоштени треба застрашити откривањем пореске нелојалности и пуном применом прописаних пореских санкција.

Како се ставови обвезника према порезима током времена мењају (нису постојани), комбинација учтивог поступања пореских органа према пореским обвезницима и поступања које у свом фокусу има застрашивање обвезника и санкционисање разних видова пореске нелојалности доста је заступљена. Вештина је открити складну комбинацију превентивних и репресивних активности и мера, које у конкретној пореској збиљи могу да остваре најбоље ефекте. Несумњиво је за то потребан низ предуслова попут: добро организованих, опремљених и професионалних пореских органа; развијене „мреже“ пореских услуга намењених обвезницима (постојање сервиса за пореске обвезнике); погодних административних процеса; одговарајуће културе поступања пореских органа; пореске едукације обвезника; низа општих и посебних антиевазионих активности и мера.²²³

Поштовање друштвене норме савесног (уредног) испуњавања пореских обавеза утиче на унутрашњу мотивисаност у погледу позитивне или негативне оцене пореске евазије. Социјална диференцијација, социјалне неједнакости, заоштрени социјално-политички односи, произашли из пореских превара које држава толерише, знају да буду врло видљиви. Опорезивање, да би било општеприхваћено и позитивно се одразило на поштовање друштвене норме савесног испуњавања пореских обавеза, мора бити равномерно и правично распоређено на припаднике свих друштвених слојева. Његову примену треба да одликује универзалност, транспарентност и неселективност, а оквири унутар којих се врши расподела пореског терета у друштву правилно постављени. Политика спречавања пореске евазије, да би била делотворна, захтева примену спектра активности и мера које су добиле потврду у пракси као погодне за заштиту фискалног интереса државе, али и имплементацију иновираних активности и мера са потенцијалом да додатно допринесу повећању квалитета администрација пореским системом. Све те активности и мере треба примењивати плански и континуирано са усмерењем на развијање афирмативног става према

²²³ Димитријевић, М., (2019), Дизајнирање делотворне политике спречавања пореске евазије, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Број 84, Година LVIII.

испуњавању пореских обавеза, као и усмерењем ка отклањању узрока штетне појаве каква је пореска евазија.²²⁴

Након упознавања са пореском евазијом и њеним законитим и незаконитим облицима, као и предложеним смерницама за увођење антиевазионе политике, у наредном поглављу акценат ће се ставити на превентивне механизме за спречавање избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката, какве су карактеристике тих мера и колику улогу у спровођењу имају органи Пореске управе.

²²⁴Димитријевић, М., (2019), Дизајнирање делотворне политике спречавања пореске евазије, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Број 84, Година LVIII.

ГЛАВА 7. МЕХАНИЗМИ ПРЕВЕНТИВНОГ СПРЕЧАВАЊА ИЗБЕГАВАЊА ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У ПОСЛОВАЊУ ПРИВРЕДНИХ СУБЈЕКТА

Неплаћање пореза недвосмислено наноси штету друштву и последице могу да буду велике. Потребно је предузети различите мере у сузбијању пореске евазије, а сведоци смо да само репресивне мере не могу да дају одговарајуће резултате. У том смислу, више пажње требало би поклонити превентивним мерама, што подразумева да се морају ангажовати бројни друштвени субјекти. Али кад се погледа стање у друштву, лако се долази до закључка да су превентивне мере често неефикасне и да нису организоване на одговарајући начин. Да би њихова ефикасност била побољшана оне се морају боље испланирати како би се утицало на смањење узрока који доводе до настанка пореске евазије. Кад је у питању активност државе, она се мора сконцентрисати на развијање пореског морала првенствено, као и на ширење пореске пропаганде у друштву обавештавајући јавност колики је значај плаћања пореза и какву корист друштво има од тога. Такође, потребно је и да порески инспектори поседују довољно знања и образовања да могу на терену да спроведу бројне мере превенције и на што бољи начин информишу и едукују пореске обвезнике о значају сузбијања пореске евазије. Ова борба може бити успешна једино уколико је производ заједничких залагања свих субјеката у друштву који су укључени у процесе финансирања државе. Не треба изоставити, као значајну меру превенције пореске евазије, и честе и квалитетне контроле пореских обвезника на терену. У пракси, тренутно, пореска контрола је више усредсређена на контролисање издавања фискалних рачуна, уместо да се врши дубинска контрола привредних субјеката и то оних великих који, углавном у највећој мери, врше пореске утаје. Успех пореске контроле зависи у многоме и од сарадње државних органа, на првом месту Пореске управе, МУП-а и Тржишне инспекције. Данас је ова сарадња интензивна и још више је побољшана увођењем Пореске полиције. Потребно је да се и Пореска управа трансформише на одговарајући начин како би све превентивне мере могле да се ефикасније спроводе у пракси. У овом поглављу представиће се различити облици превентивног деловања у сузбијању пореске евазије.

7.1. Карактеристике превентивних мера за спречавање избегавања плаћања пореза

Пореска превара, као репрезентативан облик пореског и привредног криминала уопште, заслужује посебну анализу у контексту актуелних позитивних законских решења. Ова најтежа врста утаје пореза резултира смањењем државног буџета за износ пореза који је порески обвезник био дужан да плати. Порески обвезници изазивају негативне последице по економску сигурност државе избегавајући да испуне своје пореске обавезе. Незаконита пореска евазија, чија је последица формирање сектора сиве економије, доводи до неостваривања планираних буџетских прихода.

Држава је на тај начин приморана да одустане од финансирања дела предвиђених јавних расхода, или да повећа порезе, што може имати неповољне последице, и да у крајњој линији прошири размере евазије.²²⁵ Стога све савремене државе предвиђају веома разуђен систем различитих деликата – кривичних дела, привредних престапа и прекршаја за које су предвиђене различите врсте санкција за физичка или правна лица, односно предузетнике који се нађу у улози учинилаца ових деликата. На овај начин, с једне стране, тежи се законитом и ефикасном утврђивању казнене одговорности учинилаца пореских деликата од стране надлежних државних органа и, с друге стране, превентивном деловању у правцу подизања опште пореске дисциплине у друштву.

Политика супротстављања пореској евазији мора да обухвата превентивне и казнене мере. Примена репресивне функције као примарног оруђа у решавању проблема избегавања плаћања пореза није до сада показала да даје значајне исходе, а кључно је истаћи одговарајуће приступе који ће пружити перспективу у регулисању пореске утаје. Фискални механизми дају позитивне исходе у једној области, али имају негативан утицај на пораст радикалних активности међу пореским обвезницима, па је њихова употреба из те перспективе непожељна.²²⁶

У светлу економске ситуације у којој се налази Република Србија, кључно је нагласити важност увођења ефикаснијих инструмената превенције и опште заштите за друге привредне субјекте, као и за државу, јер тренутна ситуација показује неорганизованост и неефикасност у прикупљању пореза, као и појаву селективне наплате у појединим секторима привреде, чиме се ствара повољно окружење за појаву

²²⁵ Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион у Београду & Службени гласник, Београд, стр. 81.

²²⁶ Видовић, Н., Бериша, Х. & Целетовић, М., (2019), Економска анализа проблематике пореске евазије у Републици Србији Универзитет у Београду, Факултет безбедности, *Војно дело*, број 2.

организованог криминала. Да би се смањила утаја пореза, морају се испунити одређени предуслови, укључујући правду, стимулацију, неселективност и неповољну пореску структуру. Тиме би се на испуњење фискалних и пореских обавеза свих субјеката опорезивања утицало обезбеђивањем одговарајуће политичко-економске и правно-социјалне климе. И, као критичан фактор, требало би применити систем који директно утиче на сазнање јавности о негативним особинама овог феномена, и државе и појединца. Иако постоје одређени системи за борбу против утаје пореза путем пропаганде, кључно је појачати њихове напоре, што ће имати утицаја на њихову ефикасност.²²⁷

Међу превентивне мере убрајају се следеће активности:²²⁸

- опремање надлежних пореских и царинских органа одговарајућом опремом за откривање и спречавање контрабанде;
- обезбеђивање сарадње између тих органа и других државних органа;
- наметање различитих обавеза пореским обвезницима (нпр. да се све уплате врше преко банке и других организација платног промета);
- примерена обука пореских инспектора;
- настојање да се подигне општа „пореска култура“ и порески морал становништва;
- свођење пореског терета у разумне оквири, ублажавање дејства фактора који доприносе формирању отпора плаћању пореза.

Системска и ефикасна борба против избегавања плаћања пореза није само питање сузбијања криминала, већ је и питање свеукупног поверења грађана и њихове владе. Чињеница је да опорезивање служи за задовољење кључних јавних потреба, омогућава функционисање саме државе и инструмент је за смањење неједнакости у друштву.

7.2. Ефикаснији рад Пореске управе у контроли наплате пореза у Републици Србији

²²⁷ Видовић, Н., Бериша, Х. & Целетовић, М., (2019), Економска анализа проблематике пореске евазије у Републици Србији Универзитет у Београду, Факултет безбедности, *Војно дело*, број 2.

²²⁸ Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион у Београду & Службени гласник, Београд, стр. 81.

Ефикаснији рад органа Пореске управе циљ је којем се увек тежи. Примедбе на рад пореских органа честа су појава и потребно је успоставити систем који ће бити ефикаснији у контроли спровођења пореске политике и наплате пореза од привредних субјеката, као и спречавања избегавања плаћања пореза. Као један од недостатака Пореске управе наводи се недовољно добра организација и недовољан број квалитетних људи за обављање сложених задатака из домена контроле наплате пореза. Особе са добрим познавањем пореских прописа много чешће послове проналазе у приватном сектору због бољих радних услова и већих плата. Пореске администрације у развијеним европским државама много више пажње посвећују образовању својих кадрова.

Да би порески службеник могао да обавља сложене послове контроле и наплате пореза потребно је да поседује одређене квалитете. Ту се на првом месту мисли да порески службеник мора довољно добро да познаје пореске прописе, које треба да спроводи. Како се порески прописи стално мењају и допуњују новим законима и различитим пореским актима, то је и порески службеник у обавези да буде у току са свим овим променама и изменама прописа и добро их проучи како не би имао проблема да исте примени у пракси. Порески послови се у највећој мери односе на детектовање избегавања плаћања пореза, сузбијање свих облика сиве економије, утврђивање и проверу прихода који су остварени, као и разрезивање и наплату пореза.²²⁹ Осим познавања прописа, потребна су знања из многих других области. Порески службеник мора да познаје основе књиговодства и да познаје функционисање предузећа, односно њихову организацију. Такође, с обзиром да ступа у контакт са људима, односно пореским обвезницима, потребно је да добро просуђује, тј. да поседује особине психолога.²³⁰ Од пореског службеника се очекује да не реагује одмах кад процењује да ли је и у којој мери истинита изјава коју узима од пореског обвезника, без обзира да ли у датом тренутку у њу сумња.

Уколико је потребно да поново разреже порез обвезнику или да му напише казну, порески службеник не би требало да према обвезнику испољи било који облик

²²⁹ Sandford, C., (2000), *Why Tax Systems Differ, A Comparative Study of the Political Economy of Taxation, Fiscal Publication*, p. 159

²³⁰ Хрустић, Х., (2002), „Нове тенденције у реформи пореске администрације, *Правни живот*, бр. 10, Београд, стр. 71

непријатног понашања.²³¹ У блиској прошлости, највеће замерке на рад пореске управе тичале су се лоше техничке опремљености, неодговарајућих квалификација запослених, сложеност послова, као и честе флукуације запослених, што је водило до слабе ефикасности пореских органа и умањених очекиваних резултата. Да би послови пореске контроле могли да се обављају на ефикасан начин, порески органи морају да имају потпуну слободу у раду, да буду независни и да на њих не врше утицај различите политичке и друштвене структуре. Колико се очекује од политичких и друштвених органа да се не мешају у рад пореске управе, толико се исто очекује од ових субјеката да максимално подрже пореске органе у вршењу пореске контроле и наплате пореза од пореских обвезника.²³²

Оно што је приметно на терену јесте да Пореска управа у Србији више делује репресивно на пореске обвезнике, него превентивно. Ретко ће се срести случај где порески службеници информишу предузетнике тумачећи им пореске прописе и настале промене, већ чешће порески инспектори пишу пореске пријаве обвезницима за утају пореза, било да је реч о основаној или неоснованој сумњи. Порески инспектори су, у тако постављеном систему контроле и наплате пореза, цењенији ако су више пута излазили на терен и писали већи број пореских пријава против правних и физичких лица. Намеће се закључак да је циљ да се само спроводе казнене мере, а било би далеко ефикасније да се тражи начин да се привредни субјекти уводе у легалне токове па репресивне мере не би биле потребне. Поред репресивних мера на којима се највише до сада заснивао рад Пореске управе, јако велики проблем који је пореске органе чинио више зависним него независним, могао се уочити у погледу прикупљања података, пошто су порески органи до података пореских обвезника долазили искључиво кроз пореске обрасце, приликом утврђивања њихових пореских обавеза, било да је реч о плаћању пореза на додату вредност (ПДВ), пореза на добит, пореза на доходак грађана, пореза на имовину и пореза на приход од имовине итд.

Недовољан број пореских инспектора на терену, као и њихова недовољна присутност у оним областима где постоји највећа снага и концентрација пореских обвезника, доводи до недовољне ефикасности у њиховом раду.²³³ Због тога је неопходна целовита реформа Пореске управе и унапређење рада пореских органа. Циљ

²³¹ Тадин, Х. (2009), Поресна конкуренција или хармонизација пореза држава чланица Европске уније, *Економија* 16 (2), Загреб, стр. 56

²³²

²³³ Димитријевић, М., (2003), Порески поступак у функцији остварења права обвезника пореза, *Зборник радова*, едитор Јован Горчић, Проинком Београд, стр. 68

реформе је да ниво јавних прихода буде што нижи, посебно кад је реч о порезима чије би основице требало да буду шире представљене, да пореска структура буде једноставнија за пореске обвезнике, као и да се рад пореских инспектора подигне на неки виши ниво. Порески систем се мора поједноставити како би био пријемчивији пореским обвезницима, што би гарантовало лакше спровођење пореских прописа. Потребно је да се пореске мере спроводе одлучно и да се омогући њихово трајање јер би честе промене пореских прописа показале да пореске власти не знају прави начин на који би контролисале систем наплате пореза.²³⁴ Реформу пореске управе треба да прате и нормативне мере, односно реформа законодавног оквира, који би подразумевао измене постојећих закона, као и увођење нових решења, према потребама и задацима које обављају органи Пореске управе у реформисаном систему.

7.2.1. Подношење пореских пријава електронским путем

Сведоци смо да се савремено друштво из дана у дан мења и да је та трансформација очита и највише прусутна у увођењу савремених информационих технологија у различите пословне процесе. На ове трендове у примени информационих технологија није остала имуна ни Пореска управа, па је уведена једна врло важна иновација у рад пореских органа и подношење пореских пријава електронским путем, што значајно скраћује време и пореским обвезницима и пореским органима. Такође, електронско подношење пореских пријава гарантује тачност унесених података, а и премошћује се физичка удаљеност пореских службеника и пореских обвезника, док се њихова комуникација на овај начин поспешује и своди на начин приликом којег се остварује уштеда у времену. „Овакав начин рада остварује уштеду на времену, уштеду у погледу издатака за текући рад пореских управа, елиминише непотребну бирократију у раду, постиже транспарентност рада пореске администрације.

Готово све земље одвајају значајна средства за увођење информационе технологије у рад својих пореских администрација сматрајући је кључном подршком промена. То доминира у правцу подстицања тачности и брзине прикупљања пореских прихода, побољшања ефикасности, ограничавања административних трошкова, смањења папирологије, убрзавања пореског поступка, побољшања услуга које пореска администрација пружа обвезницима и унапређења односа пореске администрације и пореских обвезника. Пореска администрација може тако лакше испунити захтеве

²³⁴ Поповић, Д., (2006), *Пореско право*. општи део, Цекос-ин, Београд, стр. 102

пореских обвезника у погледу једноставности и прегледности опорезивања, потреба за уважавањем њихове посебности, као и професионалности у раду. Увођење подношења пореских пријава електронским путем у многоне смањује трошкове пореских обвезника у смислу одласка до седишта пореских управа, затим уштеде у времену које обвезници потроше чекајући у редовима испред шалтера пореских управа. Поред уштеда пореских обвезника овај нови начин подношења пореских пријава представља уштеду и за пореску администрацију у смислу мањих грешака у пријавама. Самим тим смањује се број доношења закључака о исправци истих, што у многоне смањује трошкове рада самих пореских управа. Овај нови начин подношења пореских пријава свакако смањује број шалтерских радника по пореским управама што ће имати за последицу мање расходе на нивоу Републике Србије на име плата запослених. Због тога је развој пореског информационог система дефинисан као један од стратешких циљева Пореске управе, јер представља водећу меру за ефикаснији рад пореске контроле у нашој земљи.²³⁵

7.2.2. Правовремено доношење и достављање пореских решења

„Постоје два начина за утврђивање пореских обавеза по пореским облицима пореским обвезницима. Први начин је самоопорезивање, које функционише по систему предавања пореских пријава од стране пореских обвезника који сами у пријавама исказују своју обавезу. То је на пример: пријава за порез на додату вредност; порез на добит предузећа; порез на зараде; доприноси за социјално осигурање; остали порези по одбитку. Други начин утврђивања обавеза је када порески обвезници поднесу пријаву пореској управи са елементима опорезивања на основу којих пореска управа доноси решење у којем утврђује обавезу по основу јавног прихода; начин плаћања; рокове плаћања.²³⁶

„Овакав начин опорезивања се примењује код оних пореских обвезника који доприносе за социјално осигурање плаћају на основу решења пореске управе, на основу решења за утврђивања пореза на пренос апсолутних права, затим пореза на имовину, пореза на оружје и друго. Код овог другог начина утврђивања обавезе, према пореским обвезницима, веома је важно да пореска управа благовремено, у законско прописаном року, донесе и уручи решење пореском обвезнику. На овај начин би

²³⁵ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 243.

²³⁶ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 244.

пореска управа омогућила пореским обвезницима планирање средстава за плаћање својих обавеза. Неблаговремено уручење решења ствара гомилање обавеза као и непотребан обрачун камате, што доводи до сукоба пореских обвезника са пореском администрацијом. Из ових разлога ова мера правременог доношења и достављања решења за пореску администацију треба да буде стална активност као и перманентно усавршавање ове мере.²³⁷

7.2.3. Уједначена примена пореских прописа у пракси од стране пореских инспектора

„Јединствена примена пореских прописа, односно наплата законски утврђених јавних прихода би требало да буде основно полазиште у администрирању пореза на начин којим се подржавају професионализам и интегритет пореских инспектора. У пракси се догађа, не тако често, да два пореска инспектора један исти пропис (закон) тумаче на два потпуно различита начина. У тим ситуацијама корист имају само порески обвезници који имају жељу за утајом пореза на законит начин, јер постоји позивање на тумачење закона у оном делу који одговара пореском обвезнику. У овим случајевима порески обвезници убеђују оне инспекторе који тумаче пропис на други начин, те ове несугласице често завршавају на другостепеном органу који мора да преузме улогу тумачења прописа. Овакве ситуације су врло непопуларне јер оне указују на неодлучност пореских инспектора, а саме доприносе повећању евазије јавних прихода.²³⁸ „Да би ова мера била што ефикаснија, пореска администрација Србије мора да:

- изврши измену пореских закона тако да они буду што јаснији и једноставнији и да буду тумачени јединствено од свих пореских инспектора;
- образује професионална тела за обуку пореских инспектора;
- успостави функцију унутрашње контроле рада путем шифрираних персоналних приступа за обављање задатака за пореске инспекторе ради провере да ли се порески поступак примењује на прописани начин, што утиче на побољшање дисциплине самих пореских инспектора.²³⁹

²³⁷ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 244.

²³⁸ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 245.

²³⁹ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 245.

Из напред изнетог следи да уједначена примена пореских прописа у пракси од стране пореских инспектора умногоме ублажава пореску евазију и сиву економију.²⁴⁰

7.2.4. Континуирано пружање пореско-правне помоћи пореским обвезницима

„Савремену реформу пореске администрације обележава тренд пружања правне помоћи обвезницима у циљу олакшавања и испуњавања пореских обавеза. Пружање правне помоћи подразумева отвореност Пореске управе према пореским обвезницима и јачање угледа ове институције уз стално истицање њене усмерености према потребама обвезника.“²⁴¹ То уједно значи и стварање услова за поступање пореских инспектора и службеника у духу демократских начела и добрих односа са пореским обвезницима, (као и развој), за наше услове, нових облика интеракције пореских обвезника и пореске администрације.²⁴² „Овакве новине у Пореској управи, збирно посматрано, треба да остваре утицај на промену постојећег менталитета нације уз назнаку да стварање добро едуковане популације пореских обвезника, са високим пореским моралом, која своје обавезе испуњава на завидном нивоу. У Србији је пружање услуга пореским обвезницима релативно новијег датума. Образовање Сервиса за пореске обвезнике је једна од најзначајних новина која доприноси бољем раду пореске администрације, што директно утиче на ублажавање евазије пореза и сиве економије.“²⁴³

7.3. Остале превентивне мере за спречавање избегавања плаћања пореза

„Последице избегавања плаћања пореза недвосмислено указују на одређену друштвену штетност ове појаве у разним областима привредног и друштвеног живота. Само репресивна функција не даје значајне резултате у сузбијању пореске евазије. Све већа захватања бруто друштвеног производа путем фискалног механизма неминовно изазивају одређена понашања обвезника неповљна с аспекта интереса државе. У том

²⁴⁰ Беговић, Б., Илић Попов, Г., Мијатовић, Б., Поповић, Д., (2003), *Реформа пореског система*, Центар за либерално-демократске студије, Београд, стр. 56.

²⁴¹ Годоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 245.

²⁴² Димитријевић, М., (2002), Порески системи земаља у транзицији, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Ниш, стр. 460

²⁴³ Годоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 246.

смислу више пажње требало би посветити другим облицима друштвеног утицаја на смањење и спречавање ове појаве. То подразумева да се у спречавању евазије морају ангажовати непосредно не само фискални органи већ и остали субјекти у друштву. Посматрајући генерално, стање у друштву, превенција као вид заштите друштва од ове негативне појаве је неорганизована и неефикасна. Да би била ефикасна морала би да се води плански и континуирано са усмерењем на отклањање узрока и услова који омогућавају настанак и трајање ове штетне друштвено-политичке и економске појаве. Да би се смањила пореска евазија, потребно је испуњење одређених услова:

а) порески систем треба да буде правичан, стимулативан, без неоправданих изузетака и привилегија;

б) треба створити одговарајућу политичку и друштвену климу у погледу извршавања фискалних обавеза.²⁴⁴

„Активност државе на плану сузбијања пореске евазије мора бити у првом реду усмерена ка развоју пореског морала, кроз вршење пореске пропаганде односно обавештења јавности о свим важнијим питањима везаним за подмирење државних потреба. Пореска пропаганда се у новије време развија у посебну правну науку која је нашла своје место у правним системима неких најразвијенијих земаља, за шта је очигледан доказ висок степен пореске дисциплине и поштовања фискалних прописа. Сврха развијања пореске пропаганде јесте повећање пореског морала обвезника односно прихватање фискалних давања са што мање отпора. Фискална пракса развијених земаља показује да је то дуг процес.“²⁴⁵

„У ту сврху организоване су посебне пропагандне службе које путем средстава јавног информисања обавештавају обвезнике о свим питањима у вези с опорезивањем, користима од пореза, потребама које се подмирују из буџета, какав је ефекат тих мера, да ли је новац пореских обвезника рационално трошен и др. Овакво упознавање обвезника обезбеђује се у већини фискалних система кроз јавност односно објављивање фискалних прописа. Поред тога што се фискални прописи као и остали правни акти објављују (чиме је задовољена формална јавност), обвезник мора бити јасно обавештен о својим правима и обавезама према фискалној администрацији. Пореском пропагандом држава би требало да делује на развој грађанске свести обвезника, на њихово грађанско и пореско образовање са циљем стварања таквог

²⁴⁴ Годоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 247.

²⁴⁵ Ибид, стр. 247.

јавног мњења које ће све мање показивати толерантан став према неизвршавању пореских обавеза и другим деформацијама у овој области.²⁴⁶

„За адекватно развијање фискалног односа, поред веће информисаности и образовања обвезника потребно је и веће образовање самих пореских радника (инспектора). Сматра се да су они више него други државни службеници подложни осећању фрустрације јер им је поред осталог задатак да процењују постојећи раскорак између политичко-економских норми и друштвене стварности. Осим тога, осећајући се немоћним пред пореском утајом због недостатка средстава и озбиљне подршке државе и јавности. Порески инспектори беже у нормативизам и претерано бављење принципијелним питањима што још више иритира пореске обвезнике. Постоје мишљења да би поред мера усмерених на боље информисање обвезника, држава требало да објављује судски коначно решене случајеве пореске утаје и контрабанде, као и да јавно похваљује савесне пореске обвезнике и да им даје посебна признања и посебне погодности. Превентивно сузбијање евазије може имати одређеног успеха само ако се јавља као резултат заједничке и координиране акције бројних субјеката у друштву укључених у процес државног финансирања. У фискалној теорији и фискалној пракси, распрострањено је мишљење да је једна од најефикаснијих мера у погледу сузбијања пореске утаје и других модалитета избегавања пореза, адекватно вршење контролне функције пореских органа. Инспекцијски органи морају бити иницијатори, а не пуки учесници у процесу откривања и доказивања пореске евазије.²⁴⁷

„Пракса, међутим, показује супротно. Инспекцијски органи играју маргиналну улогу у овом поступку. Ово је из разлога што се контроле пореских инспектора теренске контроле углавном свде на контроле издавања фискалних рачуна, а не на дубинске и суштинске контроле обрачуна и уплате свих јавних прихода код великих пореских обвезника који углавном врше највеће пореске утаје.²⁴⁸

7.3.1. Развој пореског морала код пореских обвезника

„Порески морал се често наводи као значајан фактор успеха или неуспеха одређеног фискалног система. Порески морал обично се одређује као став појединца

²⁴⁶ Годоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 247.

²⁴⁷ Годоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 248.

²⁴⁸ Петраковић, Д., (2003), О порезу на додату вредност, *Индустрија*, Београд, стр. 25.

или свих пореских обвезника према извршавању или неизвршавању пореских обавеза. Према томе, овај морал као посебан вид општег морала, ствара се у једној специфичној области друштва (финансирање државних потреба). Поред рада државних органа, мера за ублажавање пореске евазије је порески морал пореских обвезника. Потребно је створити такво стање свести код обвезника јавних прихода да своје обавезе у потпуности извршавају, и то не због претње санкцијама нити позивањем на патриотизам, већ због убеђења да једино правилно поступају када своје обавезе у потпуности испуњавају.²⁴⁹ „Порески морал се не може побољшати изоловано и независно од општег морала, без обзира на то о ком друштву је реч. Наше друштво показује пасивност у вези с васпитањем обвезника јавних прихода и стварањем одговарајућег пореског морала.“²⁵⁰

„Савесно односно несавесно извршавање пореских обавеза посматра се у фискалној теорији западних земаља као психолошки и као социолошки проблем. Према заступницима првог схватања, узроке недисциплинованог понашања обвезника треба тражити у самој личности пореског обвезника и његовим психичким диспозицијама. Супротно њима, заступници другог схватања, узроке за одређени ниво пореског морала налазе у друштвеној средини, конкретним економским и политичким приликама.“²⁵¹

„Порески морал не може се посматрати изоловано од времена и простора у којима се јавља као и од фактора који на њега утичу (субјективне природе – тзв. порески менталитет обвезника, свест о припадности одређеној друштвеној заједници, потреба извршавања својих грађанских обавеза, а објективне природе – висина пореског оптерећења, начин опорезивања и др.). Већина обвезника доживљава порез као терет, тежи од других друштвених обавеза, без обзира на то колико иначе они можда одобравају сврхе на које се приход од пореза троши. На порески морал могу још да утичу и извесне мере државне политике. При већим пореским реформама у неким земљама даје се пореска амнестија за пореске деликте, како би обвезници бар накнадно пријавили и платили раније утајен порез, макар и делимично. Међутим, сматра се да сувише честе пореске амнестије и отписи ненаплативих пореских потраживања, штете пореском моралу јер обвезници већ унапред рачунају на њих. У том очекивању не

²⁴⁹ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 253.

²⁵⁰ Милошевић, Г., (2006), Економски аспект евазије пореза, *Економски хоризонти*, Београд, стр. 70.

²⁵¹ Mitchell, D. (2001), Lowering Marginal Tax Rates: The Key to Pro-Growth Tax Relief, *Heritage Foundation Backgrounder* br. 1443, p. 87.

пријављују опорезиву добит и не плаћају разрезани порез редовно.²⁵² Посматрана у том светлу, пореска амнестија негативно утиче на порески морал јер су њоме несавесни обвезници повлашћени, а савесни на одређен начин дискриминисани.²⁵³

7.3.2. Транспарентност пореских прописа и закона

„Честе измене прописа и правне несигурности један су од основних узрока које поспешују пореску евазију. У Републици Србији низак квалитет регулаторног окружења и правна несигурност имају бројне узроке, од којих су најзначајнији кашњење у доношењу подзаконских аката.“²⁵⁴ „Наиме, у пракси се подзаконски акти не доносе у прописаним роковима, па се ни не могу применити, док истовремено стари закони престају да важе. У таквом правном вакуму привредни субјекти су често приморани да се сналазе не знајући да ли послују у складу са законом или се њихова активност третира као евазија пореза. Тако се транспарентност закона дерогира непостојањем или кашњењем са доношењем подзаконских аката, а пореска контрола доводи у ситуацију да нема инструменте да утврди евазију пореза.“²⁵⁵

„Други узрок ниског квалитета регулаторног окружења је често одсуство јавности и консултација са привредним друштвима приликом припреме нових прописа.“²⁵⁶ „Поред неадекватног испуњавања законске обавезе, и интерес привреде је често веома слаб. Привредни субјекти често немају времена, али такође ни ресурса или не верују да може било шта да се промени. Поред тога често коришћење хитног поступка приликом доношења прописа чини било какво укључење јавности отежаним. Недостатак јавности и злоупотреба хитног поступка често за последицу имају неадекватне регулаторне захтеве, који отежавају или онемогућавају нормално обављање пословних активности привреде. Тако коначно формиран регулаторни механизам, ма колико био транспарентан, долази у сукоб са реалном привредном стварношћу и постаје ограничавајући фактор за детектовање пореске евазије. Коначно, и сам начин анализе и израде прописа је често лошег квалитета. Чак и кад формално

²⁵² Тодоровић, М., (2013), ор. cit., стр. 254.

²⁵³ Милојевић, А., Тркуља, М., (2000), *Јавне финансије*, Универзитет у Српском Сарајеву, Економски факултет, Српско Сарајево, стр. 96.

²⁵⁴ Горчић, Ј., (2003), *Пореске реформе у Републици Србији*, Проинком, Београд, стр. 45

²⁵⁵ Тодоровић, М., (2013), ор. cit., стр. 255.

²⁵⁶ Крстић, Г., (2013), *Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе*, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 78.

постоји извештај о анализи ефеката који чини саставни део образложења нацрта закона, квалитет те анализе је упитан, јер се она не припрема симултано са процесом припреме закона, док по правилу не садржи било какве квантитативне процене о ефектима (трошковима и користима) које проузрокује привреди.²⁵⁷ „Тренутан начин припреме и усвајања прописа не садржи адекватне механизме који би спречили усвајање прописа који садрже непотребне регулаторне захтеве, док су критеријуми којима се руководе надлежни органи који оцењују адекватност анализа и оптерећење привреде прописима исувише благи, те поједини привредни субјекти прибегавају евазији пореза. У том смислу сам систем доношења пореских прописа поспешује такву њихову активност, а порески обвезници се у таквом амбијенту понашају потпуно рационално.²⁵⁸ „Недовољна хармонизација и прилагођеност нашег пореског законодавства у односу на промењено пословно окружење условљава врло честе парцијалне промене како процесног тако и материјалних пореских закона, што ствара додатну несигурност у пословању. Уколико желимо да поспешимо привредне активности и привучемо нове инвестиције морамо активније радити на хармонизацији и стабилности пореских прописа, а све у циљу смањења евазије пореза.²⁵⁹

„Транспарентан и устаљен порески систем је у Србији важан и са становишта принципа законитости из економских ралога. Неопходан услов за привлачење страног капитала подразумева разумљиве пореске прописе и пореске поступке, упоредиве са онима на које је страни инвеститор навикао у својој земљи или у другим земљама у којима је претходно обављао своју активност.²⁶⁰

7.3.3. Стална борба против корупције

„Корупција је једнако штетна појава у друштву на свим нивоима развоја. На путу демократског преображаја проблем је већи и тежи, јер нове потребе диктирају бројне циљеве, а средства и начини за њихово остварење још увек су неизграђени или недовољно дефинисани. Корупција разара супстанцу сваке државе, па је њено сузбијање до границе прихватљивости према стандардима света у коме живимо, услов без кога се држава не може легитимисати као држава владавине права. Борба против

²⁵⁷ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 255.

²⁵⁸ Транспарентност Србија (2012), *Јавне расправе у Републици Србији – анализа правног оквира и праксе.*

²⁵⁹ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 256.

²⁶⁰ Хрустић, Х., (2002), *Новe тенденције у реформи пореске администрације, Правни живот*, Београд, стр. 78.

корупције мора бити организован и дуготрајан процес примене осмишљено дефинисаних мера за спречавање и сузбијање корупције. Упркос томе што су донети неки важни антикорупцијски закони, борба против корупције није дала довољне резултате. Процесуирани број случајева корупције је несразмеран са бројем појава на које је са сумњом јавно указивано.²⁶¹

„Раширено је схватање да је корупција један од тежих друштвених проблема и да досадашње мере у разрачунавању са њом нису биле довољне. Успешна борба против корупције један је од чинилаца који се цени у процесу приступања Европској унији, као и при процени усаглашености са стандардима Савета Европе. Недовољна је друштвена свест да је сваки облик корупције штетан, као и да корупција није само мито. Национална стратегија за борбу против корупције има за циљ да уобличи и препоручи мере које ће у кратком, средњем и дугом року допринети сузбијању корупције а самим тим и смањење евазије пореза. Корупција се јавља тамо где постоје: а) могућност и б) интерес. Стратегија се усмерава на оба ова чиниоца. Могућности се морају уклањати системским реформама, а интереси елиминисати мерама којима се повећава ризик и смањује корист од корупције.²⁶²

„Стратегија обухвата три кључна елемента:

1. ефикасну примену антикорупцијских прописа;
2. превенцију, која подразумева отклањање могућности за корупцију, и
3. подизање свести и образовање јавности, ради јавне подршке за спровођење антикорупцијске стратегије.²⁶³

„Сви елементи стратегије морају да се примењују истовремено и координирано. Тиме се постиже да један другог подржавају, па је њихово укупно дејство јаче. Препоруке стратегије конкретизоваће се акционим планом у коме ће се предвидети појединачне активности, субјекти који ће их предузимати и рокови за њихово остваривање. Владавина права у ефикасним институцијама, уз лаку доступност правде и једноставне и транспаренте поступке, може се остварити доследним и безизузетним спровођењем стратегије и акционог плана и њиховим правовременим усклађивањем са проблемима.²⁶⁴

²⁶¹ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 257.

²⁶² Тодоровић, М., (2013). *op. cit.*, стр. 258.

²⁶³ Тодоровић, М., (2013). *op. cit.*, стр. 258.

²⁶⁴ Обрадовић, С., (2011), Привредни криминалитет – детекција и сузбијање, Универзитет Сингидунум, Београд, стр. 25.

„Србија не може водити организовану и ефикасну борбу против евазије пореза све док власти не буду спремне да елиминишу корупцију. Спрега корупције, евазија пореза и криминал, најгоре је стање економије једне државе. Полазна тачка ослобађања од ове спреге је уклањање корупције. Корумпиране власти охрабрују евазију пореза, немају ауторитета нити морала да је ограничи. Корупција подстиче најтеже облике утаје пореза, односно оне облике који су у сфери сиве економије због повећања профита, а не очувања егзистенције. Ефикасно сузбијање корупције подразумева познавање услова и откривање свих криминогених фактора који доприносе њеном настајању и развоју. На основу тога потребно је планирати превентивну и репресивну активност, што би омогућило одређену контролу настанка и развоја овог облика организованог криминалитета али и спречавање нових форми. Да би се корупција у Србији предупредила односно свела на што нижи ниво, неопходно је да се изгради нов правни и институционални систем на основама приватне својине и предузетништва, економских слобода, отвореног – конкурентног тржишта, односно да се доврши демократизација друштва и заживи ефикасна тржишна привреда.“²⁶⁵

7.3.4. Увођење синтетичког пореза на доходак грађана уз примену прогресивних пореских стопа

„Бројни недостаци постојећег мешовитог модела опорезивања дохотка грађана у Србији упућују на потребу његове темељне реформе. За разлику од, на пример, пореза на потрошњу где, у свету, изразито доминира ПДВ, у случају опорезивања дохотка грађана, у свету, укључујући и ЕУ, постоји изразита разноликост. Основни порески модели који се у развијеним земљама примењују при опорезивању дохотка грађана јесу: синтетички порез, пропорционални порез и дуални порез. Сваки од наведених модела опорезивања дохотка грађана може се вредновати на основу већег броја критеријума, а избор модела опорезивања зависи од тога којим критеријумима се придаје већи значај, рецимо: да ли је важнија економска ефикасност и међународна конкурентност или праведност. Предност синтетичког пореза је у томе што омогућава да се приходи које појединац заради опорезују подједнако, без обзира на који начин се стичу. Наиме, основни проблем садашњег опорезивања појединца је што се зараде из радног односа или уговора о ауторском делу, као и приход од некретнина уз остале

²⁶⁵ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 259.

приходе опорезује различитим стопама, што није у складу са правилима неутралне пореске политике. На тај начин држава посредно утиче на начин на који појединац стиче приход да би избегао плаћање више пореске стопе.²⁶⁶

„Опредељење земље за одређени модел опорезивања, по правилу, не значи да се он примењује у чистом теоријском облику. Доминантна пракса у свету, нарочито у последње две деценије, јесте да се одабере један порески модел као основни, а да се потом у њега укључују различити елементи других модела. Комбинација различитих модела опорезивања последица је тога што ниједан од теоријских модела није супериоран у односу на релевантне критеријуме. Сучељавањем релевантних критеријума којима се вреднује порез на доходак грађана на једној страни, са актуелним перформансама и развојним приоритетима привреде Србије као и перформансама њене пореске администрације, на другој страни – оцењује се да је за Србију најпогодније решење да уведе пропорционални порез на доходак грађана, или неку једноставнију варијанту синтетичког или дуалног пореза.²⁶⁷

„Пропорционални порез је супериоран са становишта већине економских критеријума (алокативна неутралност, утицај на тржиште рада, ниски трошкови примене и др.), а увођењем високог неопорезивог дела зарада може се обезбедити и његова умерена прогресивност. У случају опредељења за неку варијанту синтетичког или дуалног пореза, оцењује се да би требало изабрати што једноставнији модел са што мање пореских стопа (најбоље две пореске стопе) и што мање пореских ослобађања. Наравно, и у случају Србије, опредељење за одређени порески облик као окосницу система опорезивања дохотка грађана не искључује могућност коришћења неких елемената из других модела опорезивања.²⁶⁸ „Синтетички порез омогућава да се приходи из свих извора синтетизују и опорезују једнако истом стопом уз могућност стандардних одбитака за које није потребна документација и нестандартних одбитака за које је потребан доказ. У Србији се овај приступ примењује у суженом тумачењу и своди се на обавезе које произилазе из годишњег пореза на доходак грађана који погађају грађане чији су приходи изнад неког лимита који се утврђује сваке године. Кад са тачке гледишта начела правичности сагледамо целину приступа опорезивању дохотка грађана можемо да закључимо да се српски порез на доходак грађана углавном

²⁶⁶ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 259

²⁶⁷ Ибид, стр. 260.

²⁶⁸ Ранђеловић Саша, 2011., Смањење евазије на рад као инструмент фискалне консолидације, *Квартални монитор* двоброј 25–26, Београд, стр. 86

ослања на аналитичке порезе, у комбинацији са елементима синтетичког опорезивања који погађа одређени део пореских обвезника кроз годишњи порез на доходак.²⁶⁹

„Синтетички порез, кад се примењује у целини, несумњиво има својих предности (јер пружа могућност различитих стандардних и нестандартних одбитака), међутим с обзиром да Србија једва успева да се избори са наплатом ПДВ и акциза као најиздашним пореским приходима, очекивање да се додатно развије синтетичко опорезивање није реално. Уз то, по свему судећи под утицајем модернизације технологије, либерализације, преноса капитала, напуштање принципа синтетичког опорезивања све више долази до изражаја. Либерализација и модерна технологија омогућавају власницима огромног капитала широм света, једноставну регистрацију свог капитала у земљама пореског раја где синтетичко опорезивање губи смисао јер није могуће наплатити порез ако је капитал у другој земљи.²⁷⁰

„У таквим околностима Србија је задржала овај синтетички принцип, али само код годишњег пореза на доходак и том приликом заборавила на правичност код опорезивања. Синтетички порез се наине карактерише бројним стандардним и нестандартним олакшицама, које се разликују од земље до земље, али које имају за циљ друштвено пожељно понашање, односно утицање на оне сегменте друштвеног живота пореског обвезника, а то су понуда и тражња за радом, штедња, куповина некретнина, међународна конкурентност, образовање. И ту се долази до нелогичности и недоследности нашег законодавца. Његово основно полазиште је да порез наплати од онога од кога то може, не водећи рачуна о основној дефиницији дохотка односно о томе да ли заиста има од чега да наплати порез.²⁷¹ „Учешће овог пореског облика у БДП-у у Србији је ниско и износи мање од 5%, што је забрињавајуће у поређењу са земљама које имају прогресивни систем опорезивања дохотка. Због тога је неопходна реформа опорезивања дохотка физичких лица код нас, јер би се увођењем синтетичког пореза на доходак допринело повећању прикупљених прихода и повећању правичности у опорезивању.²⁷² „Без обзира на то који порески облик се одабере, оцењује се да његова ефикасна примена захтева детаљно упознавање јавности са карактеристикама пореза и ефектима његове примене на грађане са одређеним нивоом дохотка. У супротном, неразумевање у јавности, уз лобирање интересних група, могу

²⁶⁹ Годоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 259.

²⁷⁰ Годоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 260

²⁷¹ Годоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 261

²⁷² Ранђеловић Саша, 2011, Смањење евазије на рад као инструмент фискалне консолидације, *Квартални монитор* двоброј 25–26, Београд, стр. 86

довести до формирања снажног отпора према пореској реформи, а то може да доведе до одустајања од основних идеја реформе или чак и од саме реформе. Ефикасна примена неког од сложенијих пореских облика (синтетички или дуални) захтева и темељну и релативно дуготрајну припрему пореске администрације.²⁷³

7.3.5. Побољшање финансијског положаја пореских инспектора

„Једна од кључних компоненти ефикасне борбе против пореске евазије је и побољшање финансијског положаја пореских инспектора. Када говоримо о финансијском положају пореских инспектора мислимо на повећање њихових зарада. Зарада пореског инспектора треба да буде довољна да он и његова породица могу нормално да живе.“²⁷⁴

„Уколико су зараде инспектора ниске, постоји велика могућност да инспектори прихватају разне видове корупције у смислу примања мита, примања скупих поклона, финансирање њихових годишњих одмора и друго. За овако добијене услуге од стране пореских обвезника, порески инспектори, у пореским контролама чине разне уступке у смислу умањења утврђене обавезе на име јавних прихода, продужења рокова плаћања, неподношење прекршајних пријава за учињене прекршаје и слично. Све ове аномалије директно утичу на повећање пореске евазије.“²⁷⁵ „Просечна плата пореским инспекторима у Србији је 600 евра. Много је мања него за исту врсту рада у Немачкој, јер трошкови рада који се састоје од бруто-дохотка и учешћа послодавца у социјалном осигурању као и божјићног додатка и регреса, износе у просеку 25,10 евра по радном сату. Једини лек против корумпираности пореских чиновника је да они, као што је то случај у Немачкој, имају боље плате. Један од извора корумпираности пореских службеника је и њихово велико дискреционо право које им омогућава да за исти прекршај наплаћују различите казне, у зависности од тога да ли су подмићени или не. Веће плате пореским инспекторима у Србији директно утичу на смањење евазије.“²⁷⁶

7.3.6. Координација рада државних органа на сузбијању сиве економије

²⁷³ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 245.

²⁷⁴ Тодоровић, М., (2010), Утицај пореске контроле на конкуретност предузећа, *Зборник радова*, Колеџ за индустријски и пословни менаџмент, Босанска Крупа, стр. 67

²⁷⁵ Тодоровић, М., (2010), Утицај пореске контроле на конкуретност предузећа, *Зборник радова*, Колеџ за индустријски и пословни менаџмент, Босанска Крупа, стр. 67

²⁷⁶ Тодоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 263.

„Искуства тржишно развијених земаља, као и земаља у транзицији, указују да је координација рада државних органа неминовна код сузбијања сиве економије. У Републици Србији, Пореска управа врши контролу свих пореских обвезника и наплату свих јавних прихода. Ма колико била организационо, технички и кадровски оспособљена, Пореска управа не може сама да сузбије сиву економију. У поступку сузбијања сиве економије активно учествују Пореска управа, МУП Републике Србије, Управа царина, Управа за праће новца и други контролни органи. Синхронизованим предузимањем превентивних, казних и мера на сузбијању узрока сиве економије, уз одговарајуће стимулативне мере фискалне политике, могу се постићи адекватни резултати на пољу сузбијања сиве економије.“²⁷⁷

7.3.7. Неопходност смањења пореских стопа и проширење основица опорезивања

„Смањење пореских стопа и проширење основица опорезивања једна је од најважнијих мера за сузбијање сиве економије. Србија је међу земљама са просечним фискалним наметима, просечном висином пореских стопа, али њен буџет сразмерно највише пуне најсиромашнији слојеви друштва. Порески обвезници неће никада рећи да су порези високи, а држава скупа. И то не само код нас. Када се, међутим, упореди структура пореских прихода Србије са земљама ОЕЦД-а, установиће се да је наш порески систем најнеправеднији. Јер државни буџет највише пуне најсиромашнији, а не најбогатији.“²⁷⁸

„Србија је усмерена на ниско опорезивање профита компанија. Са укупним приходима по том основу, она је убедљиво на дну листе са уделом од 4,2%. Ово би могло да буде и повољан циљани резултат, под условом да ниска стопа пореза стимулише остварен профит да остане у Србији. Међутим, не постоје упоредиви релативни показатељи односа изнетог и реинвестираног профита како би утврдили да ли је то случај са компанијама у Србији. Уколико није, у том случају је ниска пореска стопа непотребна, јер се остатак пореза на профит уплаћује у домицилним земљама компанија које послују у Србији. Међутим, према уделу доприноса за социјалну заштиту у укупним пореским приходима (31,3%), Србија се налази у врху упоредивих

²⁷⁷ Милошевић, Г., (2005), *Порез и избегавање пореза*, Службени гласник РС, Београд, стр. 143

²⁷⁸ Крстић, Г., (2013), *Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе*, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 91

земаља ОЕЦД-а. Испред нас су Чешка, Пољска, Немачка, Француска, Јапан и Мађарска. Реч је о земљама са сличним демографским проблемима где је становништво све старије, а треба попуни пензионе фондове не само доприносима, већ и другим пореским приходима. Ништа мање важан сегмент јесу порези на добра и услуге (ПДВ, акцизе и царине). Они у укупним пореским приходима чине 47,6%. Испред нас су само Мексико и Турска. Максимално опорезујемо личну потрошњу што, уз социјалне доприносе, значи да је сви плаћају, а како је код нас много више сиромашних него богатих, испада да су они и најоптерећенији порески слој друштва. Србија је и по уделу осталих у укупним пореским приходима са 3,6% попут пореза на профит, убедљиво на последњем месту у односу на земље ОЕЦД-а.²⁷⁹

„Претпостављамо да је порез на имовину овде најзначајнији међу осталим порезима. Србији тек предстоји ваљана реформа пореске политике. Неминовност те реформе мора ићи у правцу смањења пореских стопа а проширење пореске основице. То није само због примене Споразума о стабилизацији и придруживању, већ је разлог што ни са економске, а камоли етичке стране, није прихватљиво да сиромашнији плаћају сразмерно више пореза него богати, па и компаније. Пореска политика не треба да се устручава да захвати већи део пореских прихода од имовине, прихода и зарада, а да при томе не повећа захватања преко социјалних доприноса и пореза на потрошњу (ПДВ, акцизе и царине). Повољно је што се на расходној страни буџета највише издваја за плате, пензије и социјалну заштиту. Друго је питање да ли до неопходне социјалне помоћи долазе баш они којима је заиста и потребна. Основни закључак је да пут ка смањењу сиве економије води ка смањењу пореских стопа а проширењу основице опорезивања.²⁸⁰

Након упознавања са превентивним мерама за сузбијање пореске евазије у наредном поглављу дисертације биће речи о репресивним мерама, које државни порески органи у много већој мери користе како би осигурали већу наплату пореза међу пореским обвезницима.

²⁷⁹ Годоровић, М., (2013), *op. cit.*, стр. 270.

²⁸⁰ Ибид, стр. 270.

ГЛАВА 8. РЕПРЕСИВНЕ МЕРЕ СПРЕЧАВАЊА ИЗБЕГАВАЊА ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У ПОСЛОВАЊУ ПРИВРЕДНИХ СУБЈЕКТА

Поред превентивних мера у сузбијању пореске евазије, држава располаже и са репресивним мерама које се много више примењују, а односе се на спровођење прекршајних и кривичних поступака против свих оних пореских обвезника за које се утврди да не испуњавају пореске обавезе према држави. Да би репресивне мере имале смисла, потребно је да се оне доследно примењују. До сада се као најбоља показала комбинована примена превентивних и репресивних мера. Овакав начин деловања у борби против пореске евазије ствара климу која је изузетно повољна за нормално функционисање пореског система. Порески инспектори на терену углавном делују репресивно према пореским обвезницима изрицањем казни, било да су оне оправдане или не. Порески инспектори данас много више излазе на терен а њихов рад се цени, не по томе колико су успели привредних субјеката да уведу у легалне пословне воде, него колико су казни налисали. Кад превентивне мере не дају резултате у спречавању пореске евазије наступају репресивне мере. Казне за пореске прекршаје имају за циљ да пошаљу опомену пореским обвезницима да је за нормално функционисање државе од велике важности да се пореске обавезе извршавају на време. Репресивне мере у развијеним правним системима као основну имају новчану казну за пореске деликте. Поред тога изричу се и мере забране обављања одређене делатности у одређеном временском периоду, као и одузимање легитимације пореским обвезницима. Као алтернативна мера новчаним казнама за одређена дела изриче се и затворска казна, као и комбинација новчане и затворске казне.

У седмом делу дисертације биће речи о карактеристикама репресивних мера које се примењују у спречавању пореске евазије, казним мерама које прописује Кривични законик Републике Србије као и казним и прекршајним мерама које прописује Закон о пореском поступку и пореској администрацији.

8.1. Карактеристике репресивних мера у спречавању пореске евазије

Када порески орган утврди да је неко лице на незаконит начин избегло да изврши пореску обавезу, примењују се одговарајуће казнене мере, утврђене законом, у зависности од тежине незаконите радње. Решавању овог проблема у нашој земљи ангажована су републичка министарства, а на списку мера које се предузимају ради сузбијања и онемогућавања ове појаве јесте и хармонизација прописа, првенствено у делу који ствара услове и мотиве за сиву економију, уједначавање фискалних оптерећења уз њихово снижење и проширење основе пореског захватања (што утиче да се значајан број садашњих учесника у сивој економији определи да легализује своје послове уз плаћање свих дажбина према држави).²⁸¹

Поред тога, Влада је уложила напоре на активирању свих постојећих механизма безготовинског плаћања, као и на експанзији и увођењу потрошачких картица. Такође, треба обезбедити још строжу контролу робних токова (промет на велико се сматра главним генератором сиве економије) и што више јачати финансијску дисциплину код компензационих плаћања између привредних субјеката при исплати зарада и других припадности „у натури“. Строжу контролу потребно је увести и у област запошљавања. Чињеница је да би плаћање искључиво преко банкарских текућих рачуна утицало не само на сузбијање сиве економије већ би се повећао и кредитни потенцијал и ликвидност банака. Као мере за сузбијање сиве економије помињу се повећање наплате јавних прихода, смањење пореских стопа, свођење контроле цена на што мању меру, те инсистирање економских власти на владавини права. У случају успешне реализације мера за сузбијање сиве економије, средства, чији су извор порези и други доприноси, сливала би се у буџет. Порез као утврђена законска обавеза умањује економску снагу физичких и правних лица. Зависи од много фактора: пореског морала, висине пореског оптерећења, општеприхваћених критеријума, сврхе трошења убраних средстава опорезивањем, технике опорезивања, квалитета и стручности порезне администрације, степена образовања и другог.

Код свих пореских обвезника, независно од њиховог материјалног положаја и државе чији су обвезници, наглашен је, у већој или мањој мери, отпор плаћању пореза, што највише зависи од развијености земаља, тј. животног стандарда њених становника. У земљама са високим животним стандардом и добро уређеном пореском политиком,

²⁸¹ Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион у Београду & Службени гласник, Београд, стр. 82.

много ређе долази до избегавања плаћања пореза, за разлику од неразвијених земаља и земаља у транзицији. Последице евазије пореза по друштвено-политичко и економско уређење земље многоструке су: угрожавање демократских институција, блокирање реформи, рушење међународног угледа земље, разарање моралних и етичких вредности друштва, социјално раслојавање, раст криминала у области пореза, буџетски дефицит, ширење неповерења међу грађанима према власти и њеним органима и слично. Нормативним напорима у овој области и реформом пореског система, постављене су основе за његову већу ефикасност. Рад на унапређењу пореског система онемогућио је неке од начина злоупотреба у овој области, али учиниоци кривичног дела евазије пореза пронашли су нове модусе злоупотребе и користе их у својој криминалној делатности. Такође, појавили су се и организовани облици криминала који указују на несагледиве могућности стицања нелегалног профита у овој области.²⁸²

Да би пореска контрола као мера за сузбијање пореске евазије била што успешнија, неопходна је сарадња између Пореске управе, Министарства унутрашњих послова и Тржишне инспекције. Ова сарадња је отпочела непосредно након формирања финансијске полиције, а данас је веома интензивна и свакодневна. Министарство унутрашњих послова, сходно својим сазнањима, пружа Пореској управи информације у вези са откривањем разних видова пореске евазије. Ради откривања пореских кривичних дела и њихових извршилаца, Пореска полиција у преткривичном поступку може да поступа као орган унутрашњих послова и овлашћена је да, у складу са законом, предузима потражне радње, изузев ограничења кретања, као и да позове и саслуша осумњиченог, без права на његово принудно довођење. Дакле само заједничка сарадња државних органа може да доведе до синхронизованих акција код откривања пореске евазије.

У настојању да се модернизују и ојачају постојеће мере у области сузбијања и борбе против корупције уопште, у Републици Србији су учињени значајни кораци. Упоредо са увођењем нових кривичних дела против привреде, успостављена је и нова организациона мрежа судова, чији циљ је процесуирање починиоца кривичних дела корупције уопште, посебно починиоце кривичних дела корупције у привредном сектору. С обзиром на нову организациону мрежу судова и њихову стварну надлежност, отворено је питање свеобухватности поменуте стратегије, те су у складу с тим дати и одређени предлози. Поменути предлози су посебно усредсређени на борбу

²⁸² Алексић, В., (2018), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион у Београду & Службени гласник, Београд, стр. 82.

против корупције у привредном сектору, а засновани су на међународно успостављеним глобалним принципима, који промовишу политику борбе против пореског криминала.

У репресивне мере се, пре свега, убраја кривично право и кривичне санкције, а ту спадају и прекршајно право и прекршајне санкције, као и привредно преступно право и привредно преступне санкције. У превентивне мере спадају разне мере из најшире сфере социјалне политике. Иако казнено право има наглашен репресивни карактер, као свој крајњи циљ поставља превенцију, па због тога и ову поделу на превентивне и репресивне мере треба схватити сасвим условно.²⁸³ Наиме, кроз казну се поред репресије остварује индивидуална и генерална превенција.²⁸⁴ Сврха кажњавања нема само ретрибутивни карактер, након што је учињено дело, него има и превентивни утицај да се дело не би убудуће починило. Према томе, кривичноправна превенција има два облика и то: општу (генералну) превенцију којом се утиче на друге и специјалну превенцију којом се утиче на самог учиноца да убудуће не врши забрањена дела. Мере које се предузимају у борби против избегавања плаћања пореза донекле су специфичне јер се ради о специфичном економском и финансијском феномену. Политика супротстављања овој појави мора имати, поред репресивне, и превентивну страну. Спречавање пореске евазије нема само вид кривичноправне заштите јавних прихода, него се састоји и у уклањању свих оних узрока који погодују њеном извршењу. Ма колико се оштра казнена политика примењивала, она не може да буде довољна.

На пореског обвезника у највећој мери утиче однос између очекиване користи од неплаћених пореза и других јавних прихода и трошка који евентуално може имати. Због тога казнена политика треба да буде осмишљена уз изрицање новчаних казни у висини која знатно премашује износ утајених јавних прихода.²⁸⁵ Борба против ових негативних појава је кључна за свако демократско друштво и мора бити заједничка уз сарадњу свих субјеката на националном и међународном плану. Ради спречавања избегавања плаћања пореза, привредног криминала и корупције предузимају се различите мере, а порески и други закони садрже казнене одредбе и одговарајуће

²⁸³ Илић, Г., (2001), Привредни преступи и прекршаји као облик сузбијања привредног криминала, *Привредни криминал и корупција*, XIII семинар права, стр. 152.

²⁸⁴ Јовашевић, Д. (2011), Политика сузбијања криминалитета у функцији ефикасности система безбедности у Србији, зборник радова: *Изградња капацитета система безбедности*, стр. 214.

²⁸⁵ Милошевић, Г., Кулић, М., (2011), Сузбијање пореске евазије као фактор изградње безбедности, зборник радова: *Изградња капацитета система безбедности*, стр. 188-189.

санкције. Међутим, борба најпре мора бити усмерена на отклањање узрока ових појава кроз систематску и планску активност, при чему је битно да се равномерно распореди порески терет, као и начин на који се троше прикупљена средства.

Противправна понашања су разврстана у зависности од степена друштвене опасности тих деликата на кривична дела, преступе и прекршаје. Прекршаји су лакша категорија деликата од кривичних дела и привредних преступа, имајући у виду да се њима нападају друштвена добра мање вредности или су напади на њих мањег интензитета него код кривичних дела и привредних преступа. Прекршај је противправно дело које је законом или другим прописом надлежног органа одређено као прекршај и за које је прописана прекршајна санкција.²⁸⁶ Привредни преступ је повреда прописа о финансијском и привредном пословању, учињена од стране правног лица и одговорног лица у правном лицу или од стране предузетника, која је управљена против привредног ситета земље и њених привредних интереса, као и интереса грађана, која је друштвено штетна, која је проузроковала или могла да проузрокује теже последице, и која је прописом надлежног органа одређена као привредни преступ.

„Различити су фактори који утичу на кривична дела из области јавних прихода. Ови узроци се могу поделити на следећи начин према томе да ли су у вези са пореским обвезником или су независни од њега:

- објективни узроци који су независни од обвезника јавних прихода као што су укупно економско стање, висина пореског оптерећења, присуство сиве економије, облик јавног прихода итд. Повољније и стабилније стање у привреди даје мање разлога пореским обвезницима да избегавају плаћање јавних прихода. Што је веће пореско оптерећење то ће бити веће избегавање плаћања јавних прихода и обвезници ће сматрати да ће имати већу економску корист од евентуалних последица као извршиоци кривичних дела. Облик јавног прихода такође има значајан утицај јер је отпор плаћању код неких пореских облика мањи него код других (отпор је већи код плаћања директних пореза него код индиректних пореза). Сива економија доводи у неравноправан положај обвезнике који легално послују па и они могу да почну да прикривају своје приходе јер им је то исплативије него да уредно испуњавају своје обавезе.

²⁸⁶ Чл. 2. Закона о прекршајима („Сл. гласник РС“ бр. 65/2013).

- субјективни узроци као што су егоизам и тежња за стицањем профита, порески морал, схватање правичности пореског система и непостојање свести о значају измиривања јавних прихода.²⁸⁷

„Кривична дела корупције представљају посебну врсту кривичних дела против службене дужности и обухватају различите видове злоупотребе службеног положаја и јавних овлашћења у вршењу службене дужности од стране службених или одговорних лица као носилаца тих овлашћења. Најпре треба рећи да кривичноправни прописи Србије не познају појам „корупције“. Међутим, то не значи да корупција није кажњива, напротив, она је то увек била. Кривични законик прописује бројна кривична дела која у себи могу садржати елементе корупције.²⁸⁸

„Међу коруптивна кривична дела пре свега спадају следећа:

- Злоупотреба службеног положаја (чл. 359 КЗ),
- Злоупотреба овлашћења у привреди (чл. 238 КЗ)
- Примање мита (чл. 367),
- Давање мита (чл. 368),
- Кршење закона од стране судије, јавног тужиоца и његовог заменика (чл. 360),
- Трговина утицајем (чл. 366),
- Прање новца (чл. 231 КЗ),
- Давање и примање мита у вези са гласањем (чл. 156 КЗ).²⁸⁹

„То могу бити и кривична дела прописана у посебним законима, попут кривичног дела Непријављивање имовине или давање лажних података о имовини из чл. 72. Закона о Агенцији за борбу против корупције.²⁹⁰ „Иако је корупција у јавном сектору, односно у вези са злоупотребом јавних ресурса, лакше замислива, она се може јавити и у приватном сектору, на пример када директор приватног предузећа узме мито да би одао конкуренцији неке пословне тајне. Осим кроз кривична дела, корупција или неке појаве које су јој блиске могу се санкционисати и на друге начине. Многобројни

²⁸⁷ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 390.

²⁸⁸ Јовашевић, Д., Гајић-Гламочлија, М., (2008), *Корупција у светлу заштите људских права*, 2008., (у: Ивица Симић и Драган Јовашевић, *Кривична дела корупције и казнена политика судова у Републици Србији, Безбедност*, бр. 4, 2008, стр. 50.

²⁸⁹ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 391.

²⁹⁰ „Службени гласник РС“ бр. 97 /08, 53/10, 66/11, 67/13, 112/13).

прописи, који би пре свега требало да послуже да до корупције не дође или да је буде мање, садрже санкције или мере друге врсте.²⁹¹

8.2. Казнене мере за пореска кривична дела у Кривичном законнику

Кривични законик Републике Србије²⁹² из 2005. године, после новеле из новембра 2016. године у глави двадесет другој, у групи кривичних дела против привреде предвиђа два пореска кривична дела о којима је било речи у претходном поглављу рада. То су:

- 1) пореска утаја и
- 2) неуплаћивање пореза по одбитку.

То су основна пореска, фискална кривична дела у нашем правном систему. Поред њих, постоје и споредна или допунска пореска кривична дела која су прописана у Закону о пореском поступку и пореској администрацији²⁹³.

Пореска утаја – Међу кривичним делима против привреде по свом значају, природи и карактеру издвајају се пореска кривична дела. Њих има више врста. Основно кривично дело ове врсте је пореска утаја. То је кривично дело које је до новембра 2016. године било предвиђено у члану 229. Кривичног законика Републике Србије, а после донете новеле у члану 225. На овај је начин 1. јануара 2006. године (ступањем на снагу Кривичног законика) замењено кривично дело „избегавање плаћања пореза” које је било предвиђено у члану 172. Закона о пореском поступку и пореској администрацији (који је 1. јануара 2003. године укинуо одредбу члана 154. Кривичног закона Републике Србије – кривично дело пореске утаје).²⁹⁴ Осим пореске утаје, Кривични законик познаје још једно пореско кривично дело. То је неуплаћивање пореза по одбитку које је после новеле из новембра 2016. године прописано у одредби члана 226. КЗ, а до тада у члану 229а. КЗ. Остала пореска кривична дела су и даље

²⁹¹ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 392.

²⁹² Јовашевић, Д., (2005), Кривични законик Републике Србије са уводним коментаром, *Службени гласник Републике Србије* број 85/2005, 88/2005, 107/2005, 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014 и 94/2016. Београд.

²⁹³ *Службени гласник Републике Србије* број: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015, 112/2015 и 15/2016. .

²⁹⁴ Јовашевић, Д., (2016), *Пореска кривична дела*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, стр. 90.

остала предвиђена у споредном кривичном законодавству – Закону о пореском поступку и пореској администрацији.

„Наиме, избегавањем законске обавезе плаћања одређеног новчаног износа у корист државе наноси се штета друштвеним интересима, угрожавају се фондови и установе социјалне заштите, односно функционисање свих буџетских институција и послова. Међутим, тек када се ради о избегавању ове пореске обавезе у већем обиму или у тежим случајевима испуњени су услови за постојање пореског кривичног дела.“²⁹⁵ Сви други, мање значајни, различити, случајеви пореске недисциплине и пореске евазије представљају истина противправно и кажњиво понашање, али у облику других врста привредних деликата (привредни преступи и прекршаји)²⁹⁶. Дело пореске утаје се, иначе, састоји у давању лажних података о стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које утичу на утврђивање обавеза или на непријављивање истих у случају обавезне пријаве или у прикривању података који се односе на утврђивање наведених пореских обавеза у намери да се за себе или другог у потпуности или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина ако висина избегнуте обавезе прелази износ од 500.000 динара.

Ово дело свој назив дугује чињеници да се њиме од стране учиниоца дела врши противправно присвајање износа обавезе чије се плаћање на овај начин избегава, односно који остаје код учиниоца.

У погледу кривичне одговорности закон тражи постојање директног умишљаја на страни извршиоца кривичног дела. Тај умишљај квалификује:

- 1) свест учиниоца да даје лажне податке или да прикрива праве податке односно свест да пропушта подношење пријаве у прописаном року,
- 2) хтење да управо предузима овакве своје делатности чињења или нечињења и
- 3) намера учиниоца да на овај начин у потпуности или делимично избегне плаћање пореза и других прописаних обавеза за себе или неко друго лице.

За ово дело закон је прописао кумулативно казну затвора од шест месеци до пет година и новчану казну. Ово је изузетак од правила према коме је законодавац за свако кривично дело алтернативно прописао једну или више казни.²⁹⁷ Поред казни учиниоцу овог кривичног дела се могу изрећи и неке друге кривичне санкције као што су:

- 1) мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности или

²⁹⁵ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 400.

²⁹⁶ Демировић, М., (1989), Кривично дело пореске утаје, *Правна мисао*, Београд, број 9–10, стр. 37-39.

²⁹⁷ Јовашевић, Д., (2007), Систем казни у новом кривичном законодавству Републике Србије, *Право, теорија и пракса*, Нови Сад, број 2, стр. 99–117.

2) мера безбедности одузимања предмета или

3) имовинскоправна мера чијом се применом може изрећи одузимање имовинске користи која је прибављена извршењем кривичног дела као посебна кривичноправна мера *sui generis*.

Поред основних видова испољавања кривичног дела пореске утаје, законодавац познаје и теже, квалификовано дело. Оно је предвиђено у члану 225. ст. 2 и 3. Кривичног законика Републике Србије. Теже дело за које је закон прописао строже кажњавање може се јавити у два вида. Први тежи облик овог кривичног дела за који је предвиђена казна затвора од једне до осам година и кумулативно новчана казна²⁹⁸ постоји у случају ако износ пореске или друге обавезе, чије је плаћање неком од законом предвиђених делатности прешло износ од милион и петсто хиљада динара.

Најтеже пореско кривично дело постоји ако је учинилац било којом својом делатношћу, једном или више њих, успео да избегне плаћање пореза у висини која прелази износ од седам милиона и петсто хиљада динара²⁹⁹ (члан 225. став 3. Кривичног законика). И овде висина утајених прихода друштвене заједнице представља квалификаторну околност (која је обухваћена умишљајем учиниоца) за коју закон прописује казну затвора од три до десет година и новчану казну кумулативно.³⁰⁰

Неуплаћивање пореза по одбитку – Друго основно пореско кривично дело предвиђено у Кривичном закоником, у члану 226. носи назив „неуплаћивање пореза по одбитку”. Ово дело је раније било прописано одредбом члана 173. Закона о пореском поступку и пореској администрацији³⁰¹, односно у члану 229а. Кривичног законика до његове новеле из новембра 2016. године. Ово дело чини одговорно лице у правном лицу или предузетник – порески платаци који у намери да не избегне плаћање пореза по одбитку или других дажбина не уплати на прописани уплатни рачун јавних прихода износ који је обрачунат на име пореза по одбитку, односно доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку или не уплати друге прописане дажбине. Објект заштите код овог пореског кривичног дела јесте фискални, порески систем, односно буџет Републике. Радња извршења је неуплаћивање у целости или делимично:

²⁹⁸ Јовашевић, Д., (2002), Систем имовинских кривичних санкција у југословенском кривичном праву, *Наука, безбедност, полиција*, Београд, број 2, стр. 59–73.

²⁹⁹ Јовашевић, Д., (2001), Новчана казна у југословенском кривичном праву, *Правни зборник*, Подгорица, број 1-2, стр. 230–248.

³⁰⁰ Симић, И., Трешњев, А., (2010), *Кривични законик са краћим коментаром*, Београд, стр. 168.

³⁰¹ Јовашевић, Д. (2003). Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом, Део: Кривична дела из споредних закона Номос, Београд, стр. 469–497.

обрачунаог пореза по одбитку, доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку или других прописаних дажбина.³⁰² То је делатност нечињења, пропуштања да се у законом прописаном року уплати обрачунати износ пореза, доприноса или других дажбина или пак делатност чињења, избегавања да се уплати порез, доприноси или дажбине за које постоји за пореског платца обавеза по пореским прописима. За основно кривично дело Законик је прописао кумулативно казну затвора до три године и новчану казну. Поред основног облика овог кривичног дела, постоје још два тежа, квалификована облика за која закон прописује строже кажњавање зависно од висине на овај начин неуплаћених обавеза.

У случају да је законом предузетом делатношћу учиниоца у наведеној намери износ обрачунаог, а неуплаћеног пореза по одбитку, доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку, односно других прописаних дажбина прешао законом предвиђени износ од 1.500.000 динара, постоји први квалификовани облик овог кривичног дела за који је закон предвидео строже кажњавање – казну затвора од шест месеци до пет година и новчану казну. Други, најтежи, вид испољавања овог кривичног дела постоји када висина овако неуплаћеног пореза, доприноса или других дажбина прелази износ од 7.500.000 динара. Учиниоцу овог кривичног дела може се изрећи казна затвора од једне до десет година и новчана казна.³⁰³

8.3. Казнене мере за пореска кривична дела у Закону о пореском поступку и пореској администрацији

Поред пореске утаје као, историјски посматрано, најстаријег и по проузрокованим последицама основног, најзначајнијег и најтежег облика пореских деликата, у нашем правном систему постоји и више других пореских кривичних дела, која нису предвиђена у Кривичном законнику, већ у споредном, посебном или допунском кривичном законодавству – у Закону о пореском поступку и пореској администрацији.³⁰⁴ Наравно, пореска кривична дела нису и једини облици пореске делинквенције коју познаје наш правни систем, као и правни систем више других

³⁰² Јовашевић, Д., (2016), *Пореска кривична дела*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, стр. 112.

³⁰³ Јовашевић, Д., (2016), *Пореска кривична дела*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, стр. 112.

³⁰⁴ *Службени гласник Републике Србије* број: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013 и 68/2014.

земаља. Тако у област пореске делинквенције спадају, поред кривичних дела, и привредни преступи и прекршаји који за објект напада имају фискални (порески) систем у целини или поједини његов сегмент, чији су учиниоци правна и физичка лица и којима се крше порески прописи у већој или мањој мери, проузрокујући велике штете фискалном систему земље.³⁰⁵ „Закон о пореском поступку и пореској администрацији у делу седмом, у глави првој под називом „пореска кривична дела” прописује следећа пореска кривична дела:

1. Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит,
2. Угрожавање наплате пореза и пореске контроле,
3. Недозвољен промет акцизних производа и
4. Недозвољено складиштење робе.³⁰⁶

8.3.1. Пореска превара у вези са порезом на додату вредност

Уместо досадашњег кривичног дела „неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит”, изменом Закона о пореском поступку и пореској администрацији прописује се ново кривично дело „пореска превара у вези са порезом на додату вредност”. Изменом кривичног дела из члана 173а ЗПППА као радња извршења, поред неоснованог исказивања износа за повраћај пореза и порески кредит, обухвата се и радња извршења кривичног дела Пореске утаје, али само за ПДВ и где би се објективни услов инкриминације утврђивао за период од 12 месеци, а не за порески период за који се утврђује обавеза за ПДВ. Предвиђена је новчана казна и казна затвора од једне до пет година за лице које у намери да оно или неко друго лице, у претходних 12 месеци оствари право на неосновани повраћај ПДВ-а или порески кредит, поднесе једну или више пореских пријава за ПДВ неистинитог садржаја, а износ повраћаја или пореског кредита прелази милион динара.

Предвиђена је и казна затвора од једне до пет година и новчана казна за лице које у намери да оно или друго лице, у претходних 12 месеци потпуно или делимично избегне плаћање ПДВ-а, не поднесе једну или више пореских пријава за ПДВ, поднесе

³⁰⁵ Јовашевић, Д., (2016), *Пореска кривична дела*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, стр. 114.

³⁰⁶ Јовашевић, Д., (2003), *Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом*, Део: Кривична дела из споредних закона, Београд, стр. 469–497.

неистините пријаве, или на други начин избегне плаћање пореза на додату вредност, а износ пореза чије се плаћање избегава прелази милион динара. Такође је предвиђено да уколико износ пореза чије се плаћање избегава прелази пет милиона динара, учинилац ће се казнити новчаном и казном затвора од две до осам година, а уколико тај износ прелази петнаест милиона динара, предвиђена је казна од три до десет година и новчана казна. Предвиђено је да физичка лица, предузетници и одговорна лица у правном лицу – пореском обвезнику, које су осуђена за кривично дело, може бити изречена и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности од једне до пет година.

8.3.2. Угрожавање наплате пореза и пореске контроле

Угрожавање наплате пореза и пореске контроле је дело предвиђено чланом 175. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Дело се састоји у отуђењу, сакривању, оштећењу, уништењу или чињењу неупотребљивом ствари на којој је установљена привремена мера за обезбеђење наплате пореза или ствар која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле у намери угрожавања наплате пореза који није доспео на наплату или који још није утврђен, али је покренут поступак утврђивања или контроле, односно у намери угрожавања наплате пореза који је утврђен учиниоцу или другом лицу после установљења привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом, односно у поступку принудне наплате пореза или пореске контроле.³⁰⁷

Објект заштите код овог кривичног дела је фискални систем у поступку обезбеђења наплате или принудне наплате пореза или пореске контроле. Радња извршења кривичног дела састоји се из више законом алтернативно предвиђених делатности. То су: а) отуђење – теретно или бестеретно располагање стварју, њено преношење на друго физичко или правно лице; б) сакривање – премештање ствари са места на коме се до тада налазила и склањање на друго, непознато место; в) оштећење – привремено, делимично или краткотрајно деловање на облик или супстанцу ствари тако да се за одређено краће или дуже време она не може употребљавати за првобитну намену, али се може повратити поправком или заменом оштећеног дела; г) уништење – деловање на облик или супстанцу ствари тако да се она више уопште не може користити за првобитну намену и д) чињење неупотребљивом ствари – свако деловање

³⁰⁷ Јовашевић, Д. *Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом*, оп. цит. стр. 559–560.

на ствар без нарушавања њеног облика или суштанце, чиме се она чини неупотребљивом за првобитну намену. Битно је да се ради о ствари на којој је установљена привремена мера за обезбеђење наплате пореза или ствар која је предмет принудне наплате пореза или пореске контроле.

Ово кривично дело може учинити свако лице, а у погледу кривице потребан је директан умишљај који квалификује наведена намера. *За ово је дело прописана кумулативна казна затвора до једне године и новчана казна.*

Посебан облик испољавања овог кривичног дела из члана 175. Закона о пореском поступку и пореској администрацији састоји се у давању лажних података о чињеницама које су од значаја за спровођење поступка принудне наплате пореза, односно пореске контроле у намери угрожавања наплате пореза који није доспео на наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања и контроле, односно намери угрожавања наплате пореза који је утврђен учиниоцу или другом лицу после установљења привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом, односно у поступку принудне наплате пореза или пореске контроле.

Радња извршења овог облика дела састоји се у давању лажних података. Ти подаци могу бити лажни у потпуности или делимично. Подаци могу бити у писменој форми или пак усмено на записник или могу бити у приложеној документацији уз пореску пријаву.

Значајно је да се ови подаци дају у вези са чињеницама које су значајне за спровођење поступка принудне наплате пореза, односно у вези са поступком пореске контроле. За постојање овог дела важно је испуњење још једног елемента – да се радња извршења предузима у одређеној намери – намери угрожавања наплате пореза који није доспео на наплату или који није утврђен, али је покренут поступак утврђивања и контроле, односно намери угрожавања наплате пореза који је утврђен учиниоцу или другом лицу после установљења привремене мере за обезбеђење наплате пореза у складу са законом, односно у поступку принудне наплате пореза или пореске контроле. Ово кривично дело може учинити свако лице, а у погледу кривице потребан је директан умишљај који квалификује наведена намера. За ово је дело прописана кумулативно казна затвора до једне године и новчана казна.

8.3.3. Недозвољен промет акцизних производа

У одредби члана 176. Закона о пореском поступку и пореској администрацији је предвиђено кривично дело под називом „недозвољен промет акцизних производа”. Овде се ради, заправо, о специјалном облику кривичног дела недозвољене трговине.

Основно дело се састоји у неовлашћеном стављању у промет или продаји производа који се у складу са законом сматрају акцизним производима. Објект заштите код овог дела је двојако одређен. То је: 1) законита трговина акцизним производима и 2) фискални систем земље. Објект напада јесу производи који се према одредбама Закона о акцизама сматрају акцизним производима, што указује на бланкетни карактер овог фискалног кривичног дела јер је посебним пореским прописима изричито наведено који су то производи који имају својство „акцизног производа“. Дело има два облика испољавања.³⁰⁸ Први облик дела је неовлашћено стављање у промет или продаја акцизних производа, дакле производа који морају бити прописно обележени акцизним маркицама у складу са законом. Учиница овог дела може бити свако лице, а у погледу кривице потребан је умишљај. *За ово је дело прописана казна затвора од шест месеци до пет година.*

Други облик овог дела може учинити предузетник или одговорно лице у правном лицу које се бави производњом или увозом производа који у складу са законом морају бити посебно обележени контролним акцизним маркицама ако не предузме мере да ови производи пре стављања у промет заиста и буду обележени на прописани начин. Радња извршења овог облика дела састоји се у нечињењу, пропуштању, непоступању учиниоца, непредузимању свих мера да се акцизни производи обележе на законом прописани начин, а то је посебним контролним акцизним маркицама. Битно је да се ова радња предузима у одређено време – у време пре него што су акцизни производи стављени у промет. Као учиница овог дела могу се јавити само лица са одређеним личним својством – предузетник или одговорно лице у правном лицу које се бави производњом или увозом оваквих акцизних производа, а у погледу кривице потребан је умишљај. *За ово је дело прописана казна затвора од шест месеци до три године. Поред казне, учиниоцу оба облика овог кривичног дела обавезно се изричу и две мере безбедности. То су: 1) мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне до пет година и 2) мера безбедности одузимања предмета – акцизних производа који су неовлашћено*

³⁰⁸ Јовашевић, Д., Симовић, М., Симовић, М., (2014), Пореска кривична дјела у праву Републике Србије, *Зборник радова*, Привредни криминалитет и савремено пословање, Бијељина, стр. 64-76.

стављени у промет и производа који нису прописно обележени прописаним контролним акцизним маркицама.

Такође, од учиниоца се обавезно одузима и имовинска корист прибављена овако извршеним кривичним делом применом посебне кривичноправне мере *sui generis*.

8.3.4. Недозвољено складиштење робе

Последње пореско кривично дело у правном систему Републике Србије уведено је новелом из маја 2004. године у члану 176а. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.³⁰⁹ Оно носи назив „недозвољено складиштење робе”. Дело се састоји у складиштењу или смештању добара или у дозвољавању да се складишти или смештају добра за која се не поседује прописана документација о пореклу. Објект заштите је фискални систем који се угрожава на специфичан начин – прикривањем добара (робе) за коју не постоји прописана документација о пореклу како би се избегло њено опорезивање по закону. Објект напада јесу добра на која се плаћа порез, односно која сходно пореским прописима подлежу опорезивању. Ово дело чини лице које не поседује прописану документацију о пореклу складиштења или смештаја у одређени отворени или затворени простор или које дозволи да се складишти или смешта таква добра.³¹⁰

Радња извршења алтернативно је одређена као:³¹¹

- 1) складиштење (лагеровање, давање у државину),
- 2) смештај или
- 3) дозвољавање, допуштање (помагање у виду стварања услова и претпоставки) да се складиште или смештају таква добра. Битно је да се ради о добрима за која учинилац у моменту предузимања радње извршења не поседује прописану документацију о њеном пореклу.

Учинилац оба облика овог дела може да буде свако лице, одговорно лице у правном лицу или предузетник, а у погледу кривице потребан је умишљај који обухвата свест о својству добара (дакле свест о противправности поступања). *За ово је дело прописана кумулативно казна затвора од три месеца до три године и новчана*

³⁰⁹ Службени гласник Републике Србије број 55/2004.

³¹⁰ Ђурђић, В., Јовашевић, Д., Кривично право, Посебни део, оп. цит. стр. 362.

³¹¹ Павловић, Ђ., Јовашевић, Д., Збирка пореских закона Републике Србије са коментаром, оп. цит. стр. 63.

казна. Учиниоцу овог дела ако се ради о одговорном лицу или предузетнику, уз казну се обавезно изричу и две мере безбедности.

То су: 1) мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне до пет година и 2) мера безбедности одузимања предмета – робе за коју се плаћа порез, а која се складишти.

8.4. Остале кривичноправне мере за пореска кривична дела

Систем кривичног права Републике Србије³¹² са применом од 1. јануара 2006. године познаје широку лепену различитих кривичноправних мера којима се друштво – држава супротставља различитим облицима и видовима криминалитета, па и пореског (фискалног) криминалитета.³¹³ Поред казне затвора и новчане казне (као основних врста кривичних санкција које су изричито прописане у закону за пореска кривична дела), од посебног значаја за сузбијање пореског криминалитета јесу и друге кривичноправне мере. Ту спадају две врсте мера:

- 1) мере безбедности где спадају: а) забрана вршења позива, делатности и дужности и б) одузимање предмета и
- 2) мера одузимања имовинске користи прибављење кривичним делом.

Поред казни, највећи практичан значај и дејство имају мере безбедности. Раније је Закон о пореском поступку и пореској администрацији у одредби члана 172. став 4. (која је у међувремену укинута) изричито предвидео да се предузетнику и одговорном лицу у правном лицу (пореском обвезнику) као учиниоцима овог кривичног дела обавезно изриче мера безбедности забране вршења самосталне делатности, позива, делатности и дужности и то на време од једне до пет година од дана правоснажности судске одлуке.

8.4.1. Забрана вршења позива, делатности и дужности

Применом ове мере безбедности³¹⁴ као посебне врсте кривичне санкције суд може учиниоцу кривичног дела забранити вршење одређеног позива, одређене делатности или свих, или неких дужности, које су везане за располагање, коришћење,

³¹² Јовашевић, Д., (2007), *Кривични законик Републике Србије са уводним коментаром*, Београд.

³¹³ Јовановић, Љ., Јовашевић, Д., (2002), *Кривично право*, Општи део, Београд, 2002, стр. 257-259.

³¹⁴ Јовашевић, Д., (2002), *Коментар Кривичног закона СР Југославије*, Београд, стр. 175.

управљање или руковање туђом имовином или за чување те имовине ако се оправдано може сматрати да би његово даље вршење такве делатности било опасно (члан 85. КЗ).

За изрицање ове мере безбедности потребно је кумулативно испуњење два услова и то³¹⁵: 1) да је учинилац кривичног дела осуђен на казну (условну или безусловну) и 2) да је учинилац ради извршења кривичног дела злоупотребио свој позив, делатност или дужност везану за туђу имовину (дакле имовину која је у власништву другог физичког или правног лица), па се са основом, дакле оправдано, може сматрати да би његово даље вршење ових послова било опасно, односно да ће и даље наставити са вршењем кривичних дела. Изрицање мере је факултативно с тим што се она може изрећи на време од једне до десет година рачунајући од дана правоснажности одлуке с тим да се време проведено у затвору, односно у другој здравственој установи у којој је извршена мера безбедности не урачунава у трајање ове мере³¹⁶. У теорији кривичног права нема јединственог одговора у погледу изрицања ове мере безбедности. Тако према једним ауторима извршиоцу кривичног дела пореске утаје као основног пореског кривичног дела не може се изрећи ова мера безбедности само због извршеног дела (наравно овде долази у обзир изрицање мере према лицима која воде пословне књиге или подnose пореске пријаве у служби или вршењу свог позива у име и за рачун пореског обвезника) уколико не постоје и друге околности које указују на злоупотребу позива, делатности или дужности или које упућују на закључак да би даље бављење извршиоца таквим делатностима било опасно. У том смислу је и схватање већег дела судске праксе.³¹⁷

8.4.2. Одузимање предмета

Одузимање предмета као једина стварна мера безбедности у нашем кривичном праву предвиђена је чланом 87. КЗ. Она се састоји у одузимању предмета који су употребљени или су намењени за извршење кривичног дела, или су настали извршењем кривичног дела када постоји опасност да ће одређени предмет бити поново употребљен за извршење кривичног дела или када је ради заштите опште безбедности или из моралних разлога одузимање предмета неопходно. Одузимају се, прво, предмети који су на било који начин повезани са извршењем кривичног дела и, друго,

³¹⁵ Радовановић, М., (1975), *Кривично право*, Општи део, Београд, стр. 302.

³¹⁶ Симић, А. Трешњев, *Кривични законик с краћим коментаром*, Београд, оп. цит. стр. 74-75.

³¹⁷ Пресуда Врховног суда Југославије Кж. 100/65, пресуда Врховног суда Југославије Кж. 11/67 и пресуда Врховног суда Југославије Кж. 20/68.

предмети чије је одузимање неопходно ради заштите опште безбедности или из моралних разлога.³¹⁸

Закон је одредио три разлога при чијем постојању суд може, а у одређеним случајевима (члан 87. став 3. КЗ) и мора одредити обавезно одузимање предмета и њихово уништавање. То су: 1) да је учинилац при извршењу кривичног дела употребио или наменио одређени предмет или да је предмет настао извршењем кривичног дела, 2) да је учиниоцу кривичног дела изречена било која кривична санкција (казна, условна осуда, судска опомена, мера безбедности) или је пак ослобођен од казне у потпуности и 3) када суд дође до уверења да постоји опасност да ће одређени предмет бити поново употребљен за извршење кривичног дела или када је ради заштите опште безбедности или из моралних разлога одузимање предмета неопходно. Како се пореска кривична дела често остварују у стицају са другим кривичним делима, у првом реду са фалсификовањем исправе или фалсификовањем службене исправе, онда се најчешће ова мера извршава одузимањем управо оваквих писмена (сачињених лажних исправа или преиначених правих исправа). Међутим, применом ове мере безбедности не одузима се имовинска корист која је прибављана предузетом радњом извршења неког од пореских кривичних дела, односно не одузима се она вредност прописаних обавеза и других дажбина која је управо и утајена. У овом случају долази до примене посебне кривичноправне мере – одузимање имовинске користи која је прибављена извршењем кривичног дела (члан 91. КЗ).

8.4.3. Одузимање имовинске користи прибављене кривичним делом

Изрицањем ове посебне кривичноправне мере *sui generis* која је предвиђена у члану 91. КЗ³¹⁹ нико не може да задржи имовинску корист која је прибављена кривичним делом. Ова се зато корист зато одузима судском одлуком којом је и утврђено извршење кривичног дела. Тако се у смислу члана 92. КЗ одузимају од учиниоца кривичног дела новац, предмети од вредности и свака друга имовинска корист која је остварена, прибављена извршењем кривичног дела. На овај се начин практично поново успоставља ранија фактичка и правна ситуација, што у потпуности одговара принципу правичности. Имовинска корист се одузима судском одлуком којом

³¹⁸ Јовашевић, Д. Кривично право, Општи део, оп. цит. стр. 266.

³¹⁹ Јовашевић, Д., *Коментар Кривичног закона СР Југославије*, оп. цит. стр. 387.

је утврђено и извршење кривичног дела од стране одређеног лица односно његова кривична одговорност.

Уколико у конкретном случају није могуће одузимање имовинске користи,³²⁰ учинилац ће се обавезати да преда у замену другу имовинску корист која одговара вредности имовине прибављене извршењем кривичног дела или проистекле из кривичног дела или пак да плати новчани износ који одговара прибављеној имовинској користи. Наравно, ова имовинска корист може се одузети не само од учиниоца кривичног дела непосредно, већ и од правног или физичког лица на која је пренесена без накнаде или уз накнаду која очигледно не одговара стварној вредности. Ако је кривичним делом прибављена имовинска корист за другог, логично је да ће се од њега и одузети. Пошто је очигледно да је управо циљ учиниоца пореских кривичних дела да својом радњом чињења или нечињења избегне плаћање пореза, других доприноса и прописаних обавеза у потпуности или делимично, то је у сваком конкретном случају неопходно потребно утврдити висину обавезе чије је плаћање избегнуто.

Као што то произилази из претходних излагања, потребно је утврдити прво, ради правилне квалификације кривичног дела (да ли се ради о основном или квалификованом облику кривичног дела), друго, то је околност која утиче на одмеравање врсте и висине казне у сваком конкретном случају (интензитет повреде или угрожавања заштићеног добра – обим и интензитет последице кривичног дела) и треће, применом мере одузимања имовинске користи која је прибављена кривичним делом може се одузети само стварни објективно постојећи износ који је на овај начин извршењем кажњиве делатности и прибављен за учиниоца дела или неко друго физичко или правно лице. При томе је важно истаћи да је потребно разликовати остварење имовинскоправног захтева за плаћање пореза од стране друштвене заједнице од одузимања имовинске користи прибављене кривичним делом. Наиме, захтев за плаћање пореза не може се остваривати у кривичном поступку пред кривичним судом као имовинскоправни (или одштетни) захтев у смислу члана 93. КЗ. У кривичном поступку циљ је потпуно правилно и законито расветљење и разрешење кривичне ствари (кривичног догађаја), а могу се остваривати и споредни циљеви, као што је остваривање само оног имовинскоправног захтева који се у редовним ситуацијама иначе остварује у парничном поступку пред парничним судом.

³²⁰ Стојановић, З., (2002), *Коментар Кривичног закона СР Југославије*, Београд, стр. 135–138.

8.5. Порески прекршаји прописани у Закону о пореском поступку и пореској администрацији

„Порески прекршаји су наведени приликом излагања везано за поједине пореске облике. Међутим, треба поменути да су и Законом о пореском поступку и пореској администрацији прописани бројни прекршаји под које се могу подвести појавни облици незаконите евазије пореза. Пре свега, ради се о прекршајима неподношење пореске пријаве, необрачунавање и неплаћање пореза (чл. 177) и пријављивање мањих износа пореза (чл. 178).“³²¹

8.5.1. Неподношење пореске пријаве, необрачунавање и неплаћање пореза

„Порески прекршај неподношење пореске пријаве, необрачунавање и неплаћање пореза чини порески обвезник-правно лице:

– ако не поднесе пореску пријаву прописану пореским законом, укључујући и појединачну пореску пријаву, не обрачуна и не плати порез у законом прописаном року,

– не поднесе пореску пријаву, а обрачуна али не плати порез у законом прописаном року,

– поднесе пореску пријаву, а обрачуна али не плати порез у законом прописаном року,

– не поднесе пореску пријаву, али обрачуна и плати порез у законом прописаном року,

– не поднесе пореску пријаву прописану пореским законом у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање.

Висина новчане казне је различита у зависности да ли се ради о правном лицу или предузетнику. За прекршај ће се казнити и одговорно лице у правном лицу. У случају да порески обвезник не поднесе пријаву, пореско решење о утврђивању пореза Пореска управа ће донети на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника и чињеничног стања утврђеног у поступку пореске контроле.“³²²

³²¹ Радојичић, С., (2013), *op. cit.*, стр. 416.

³²² Ибид, стр. 417.

„У случају да се у поступку доношења решења утврди да подаци из пореске пријаве, пословних књига и евиденција, не одговарају стварном стању, пореско решење о утврђивању пореза ће се донети на основу процене пореске основице. Ако порески обвезник у року од две године од дана правоснажности осуђујуће пресуде за наведени прекршај учини исти прекршај, може му се, уз новчану казну, изрећи и заштитна мера забране вршења одређених делатности у трајању од шест месеци до три године.“³²³

8.5.2. Пријављивање мањих износа пореза

„Порески прекршај пријављивање мањих износа пореза чини порески обвезник -правно лице или предузетник ако је износ пореза утврђен у пореској пријави мањи од износа који је требало утврдити у складу са законом. Новчана казна се разликује у зависности да ли прекршај чини правно лице или предузетник, као и у зависности од разлике између износа пореза у пореској пријави и оног који је у складу са законом требало утврдити. За прекршај ће се казнити и одговорно лице у правном лицу.“³²⁴

У наредном поглављу представиће се емпиријско истраживање о обиму и структури пореских кривичних дела у Републици Србији од 2011. до 2021. године.

³²³ Ибид, стр. 417.

³²⁴ Ибид, стр. 417.

ГЛАВА 9. ЕМПИРИЈСКО ИСТРАЖИВАЊЕ – ОБИМ, ДИНАМИКА И СТРУКТУРА ПОРЕСКИХ КРИВИЧНИХ ДЕЛА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

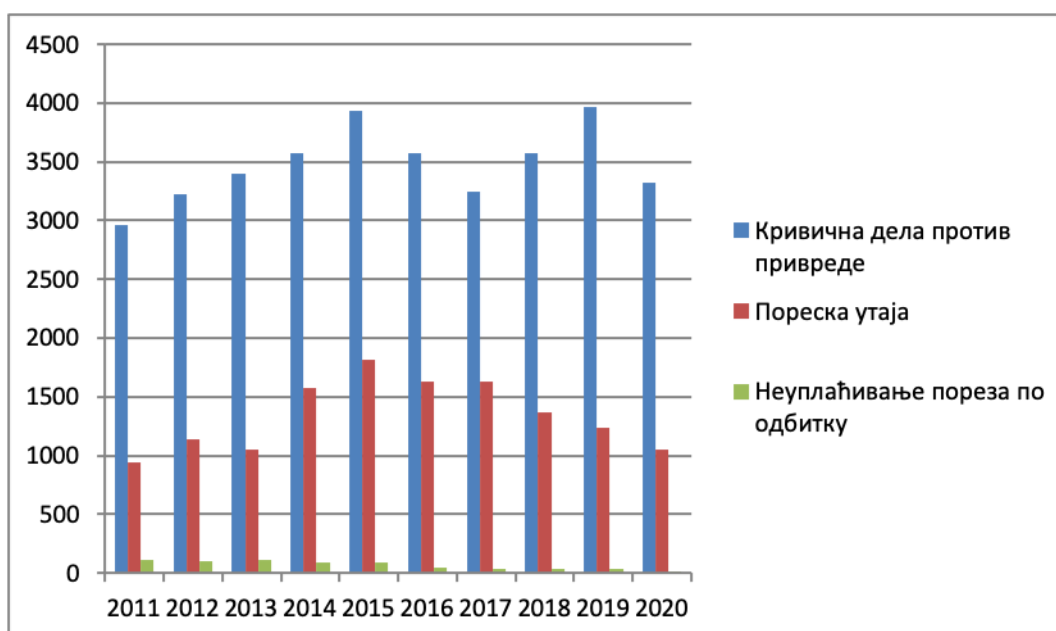
Да би излагање о пореским кривичним делима било свеобухватно и целовито, потребно је да поред теоријске анализе законских решења ових кривичних дела у Републици Србији од најстаријих писаних правних споменика до данас, као и у упоредном кривичном законодавству, посветимо одређену пажњу и њиховој анализи у судској и статистичкој пракси. Наиме, правни прописи нису само апстрактни појмови садржани у правним актима, већ налазе свој смисао у свакодневnoj пракси у различитим облицима и видовима испољавања.

У овој анализи смо користили доступне статистичке податке објављене у билтенима Републичког завода за статистику Републике Србије у периоду 2011–2020. године, као и статистичке извештаје о раду јавних тужилаштава на сузбијању криминалитета и заштити уставности, такође у периоду 2011–2020. године.

Табела 1. Учешће пореских кривичних дела у укупном броју привредних кривичних дела у Србији у периоду 2011–2020. године

| | Кривична дела против привреде | Пореска утаја | % | Неуплаћивање пореза по одбитку | % |
|-------|-------------------------------|---------------|-------|--------------------------------|------|
| 2011. | 2957 | 938 | 31,72 | 105 | 3,55 |
| 2012. | 3221 | 1132 | 35,14 | 103 | 3,20 |
| 2013. | 3397 | 1051 | 30,94 | 106 | 3,12 |
| 2014. | 3568 | 1575 | 44,14 | 93 | 2,61 |
| 2015. | 3928 | 1816 | 46,23 | 92 | 2,34 |
| 2016. | 3570 | 1625 | 45,52 | 42 | 1,18 |
| 2017. | 3250 | 1632 | 50,22 | 37 | 1,14 |
| 2018. | 3578 | 1370 | 38,29 | 34 | 0,95 |
| 2019. | 3965 | 1233 | 31,10 | 30 | 0,76 |
| 2020. | 3326 | 1046 | 31,45 | 9 | 0,27 |

Извор: Извештаји о раду јавних тужилаштава на сузбијању криминалитета и заштити уставности, у периоду 2011–2020. године.



Извор: Извештаји о раду јавних тужилаштава на сузбијању криминалитета и заштити уставности, у периоду 2011–2020. године.

Када се анализирају статистички подаци о извршеним кривичним делима пореске утаје у Србији у периоду 2011–2020. године може да се закључи да динамика и ових дела показује тенденцију опадања након 2015. године. Тако је највише кривичних дела пореске утаје извршено управо 2015. године. и то 1816 дела, а најмање 2011. године – 938 дела. Међутим, посматрајући процентуално учешће пореске утаје у укупном привредном криминалитету највише је испољено 2017. године где пореска утаја учествује са 50,22% у стопи укупног привредног криминалитета. Учешће пореске утаје у обиму привредних кривичних дела најниже је 2013. године – 30,94%.

У овом периоду Кривични законик предвиђа два пореска кривична дела. То су а) пореска утаја и б) неуплаћивање пореза по одбитку за које се води статистичка евиденција. Притом, треба рећи да се ово друго пореско кривично дело бележи у статистици криминалитета тек од 2011. године и то готово на симболичан начин, са свега 3,55% учешћа у привредном криминалитету 2011. године и у сталном је опадању до 2020. године, када износи тек 0,27%. Најзначајније пореско кривично дело – пореска утаја – показивала је у периоду 2011–2020. године различите тенденције.

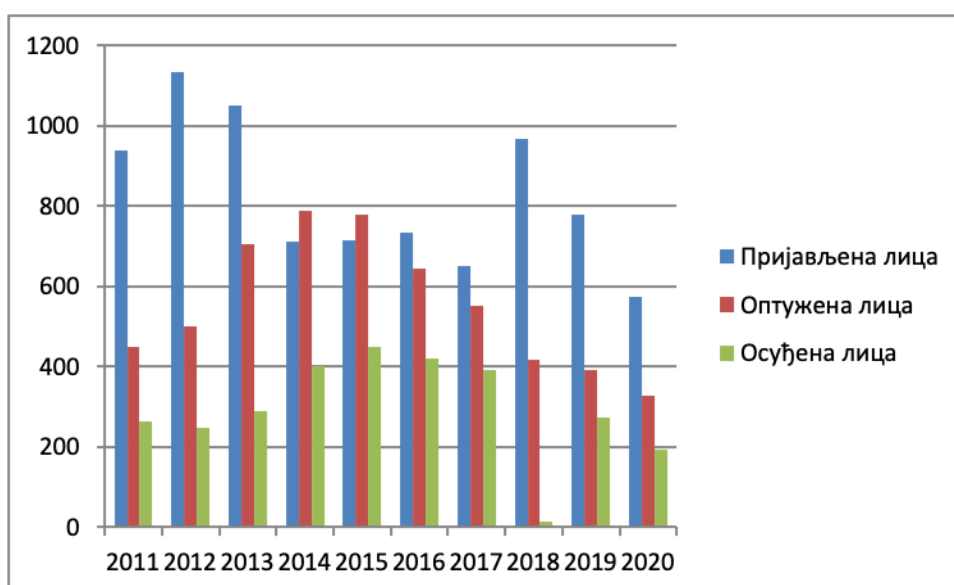
Тако је најмање дела ове врсте евидентирано управо 2011. године, када је извршено 938 кривичних дела, али које учествује са 31,72% у привредном криминалитету. То значи да је свако пето привредно кривично дело, заправо, представљало дело пореске утаје. Највише пореских утаја је евидентирано 2015. године – 1816, када ово кривично дело учествује са 46,23% у укупном привредном криминалитету (дакле, свако па свако друго привредно кривично дело је била пореска утаја).

Код кривичног дела пореске утаје (табела 2) подаци показују да је највише пријављених лица било 2012. године и то 1132 лица, али је највише оптужених лица за ово кривично дело било 2014. и 2015. године – 788 и 778, када је било и највише осуђених лица – 449, што је за око 45% више осуђених лица него 2012. године. Интересантно је да је најмање осуђених лица за кривично дело пореске утаје забележено 2018. године (према подацима Републичког завода за статистику) и то свега 14 лица. Поменути период 2012/2013. година везује се и за промену власти у Србији, где се може уочити већа примена репресивних мера према починиоцима кривичних дела пореске утаје. У наставку ће бити предочено у којој мери су за ово кривично дело прописане казне затворске, новчане или условне.

Табела 2. Однос пријављених, оптужених и осуђених лица за пореску утају у Србији у периоду 2011–2020. године

| | Пријављена лица | Оптужена лица | Осуђена лица |
|-------|-----------------|---------------|--------------|
| 2011. | 938 | 449 | 262 |
| 2012. | 1132 | 499 | 246 |
| 2013. | 1051 | 705 | 290 |
| 2014. | 712 | 788 | 400 |
| 2015. | 715 | 778 | 449 |
| 2016. | 734 | 643 | 419 |
| 2017. | 649 | 551 | 392 |
| 2018. | 967 | 417 | 14 |
| 2019. | 777 | 392 | 274 |
| 2020. | 574 | 326 | 194 |

Извор: Републички завод за статистику (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији



Извор: Републички завод за статистику (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији

За ефикасну борбу против криминалитета уопште држави стоје на располагању различита средства, мере и поступци, а у првом реду систем кривичних санкција и овлашћења јавног тужилаштва у кривичном гоњењу учинилаца кривичних дела. Таква је ситуација и са сузбијањем привредног криминалитета, а у оквиру њега и пореских кривичних дела.

Анализирајући податке у табели 2 може се сагледати ефикасност кривичног прогона учинилаца пореских кривичних дела, а ту су резултати охрабрујући, па се тако може закључити да код кривичног дела пореске утаје расположиви подаци показују

тренд опадања броја пријављених лица за ово дело након 2013. године, када је било 1051 пријава, да би само годину дана касније број пријављених лица био 712. Овај тренд пријава за кривично дело пореске утаје у мањој или већој мери одржавао се на сличном нивоу наредне четири године, да би потом 2018. године поново био раст пријава на 967. Након тога, 2019. године стање се враћа поново на ниво пре 2018. године, и коначно 2020. године пада на најнижи ниво у последњих десет година и износи 574 пријаве за кривично дело пореске утаје. На овакав резултат несумњиво је утицала и смањена привредна активност током 2020. године, условљена пандемијом вируса Covid-19.

Тренд опадања забележен је и код оптужених и окривљених лица, посебно након 2015. године, када је број оптужених лица са 778, пао на 326 током 2020. године, односно више него дупло мање. Иста ситуација је и са бројем осуђених лица, највише их је било током 2015. године – 449 лица, да би потом уследио пад на 194 лица током 2020. године. Кад је у питању поређење броја пријављених и осуђених лица, током свих десет година за које се врши поређење, на два оптужена лица за кривично дело пореске утаје, једно лице је осуђено. Током свих десет година проценат осуђених лица прешао је 50% од пријављених лица. Ипак, то не умањује општи закључак о малом броју осуђених лица за пореска кривична дела, што може стимулативно да делује на потенцијалне учиниоце ових, као и других привредних кривичних дела.

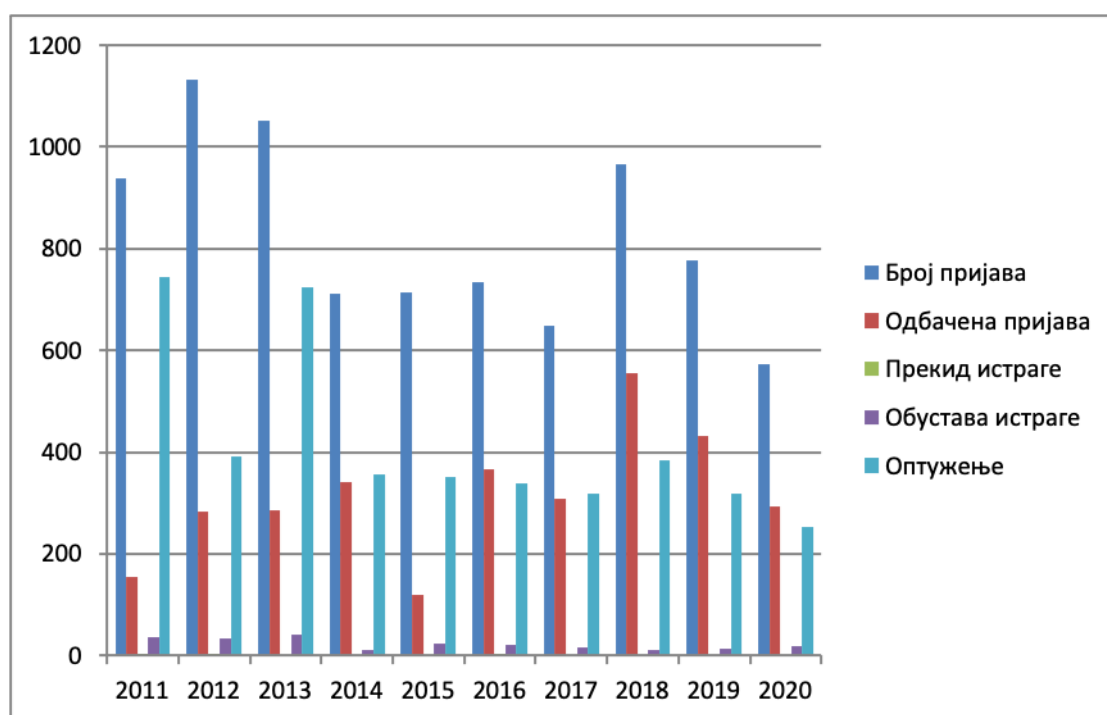
Следећи подаци нам могу дати илустрацију политике кривичног гоњења учинилаца пореских кривичних дела. Томе доприноси упоредна анализа односа броја пријављених кривичних дела ове врсте, у односу на који је значајан број одбачених пријава из законом предвиђених разлога од стране јавног тужиоца, али је и велики број прекида, односно обустављених истрага. Све то доводи до релативно мањег броја оптужених у односу на пријављена лица за ова кривична дела, при чему треба имати у виду да је у овом периоду у примени био Законик о кривичном поступку из 2011. године, који је и данас на снази са изменама и допунама из 2018. године.

Слична је ситуација и у погледу анализе односа броја пријављених лица за кривично дело пореске утаје у односу на број мање оптужених лица јер је релативно велики број одбачених кривичних пријава за ово дело, као и велики број прекида (ипак мање у односу на обуставу) и обустава истраге из законом предвиђених разлога. У наредним табелама може се видети однос пријављених лица за кривично дело пореске утаје са бројем одбачених пријава, прекинутих и обустављених истрага и оптужења.

Табела 3. Начин решавања кривичних дела пореске утаје у Србији у периоду 2011–2020. године (I део)

| | Број пријава | Одбачена пријава | Прекид истраге | Обустава истраге | Оптужење |
|-------|--------------|------------------|----------------|------------------|----------|
| 2011. | 938 | 155 | 1 | 37 | 744 |
| 2012. | 1132 | 283 | 1 | 33 | 391 |
| 2013. | 1051 | 285 | 0 | 40 | 725 |
| 2014. | 712 | 341 | 0 | 12 | 357 |
| 2015. | 715 | 118 | 0 | 24 | 350 |
| 2016. | 734 | 367 | 4 | 21 | 339 |
| 2017. | 649 | 309 | 0 | 16 | 318 |
| 2018. | 967 | 554 | 0 | 11 | 384 |
| 2019. | 777 | 431 | 0 | 13 | 318 |
| 2020. | 574 | 292 | 0 | 19 | 252 |

Извор: Републички завод за статистику, (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији



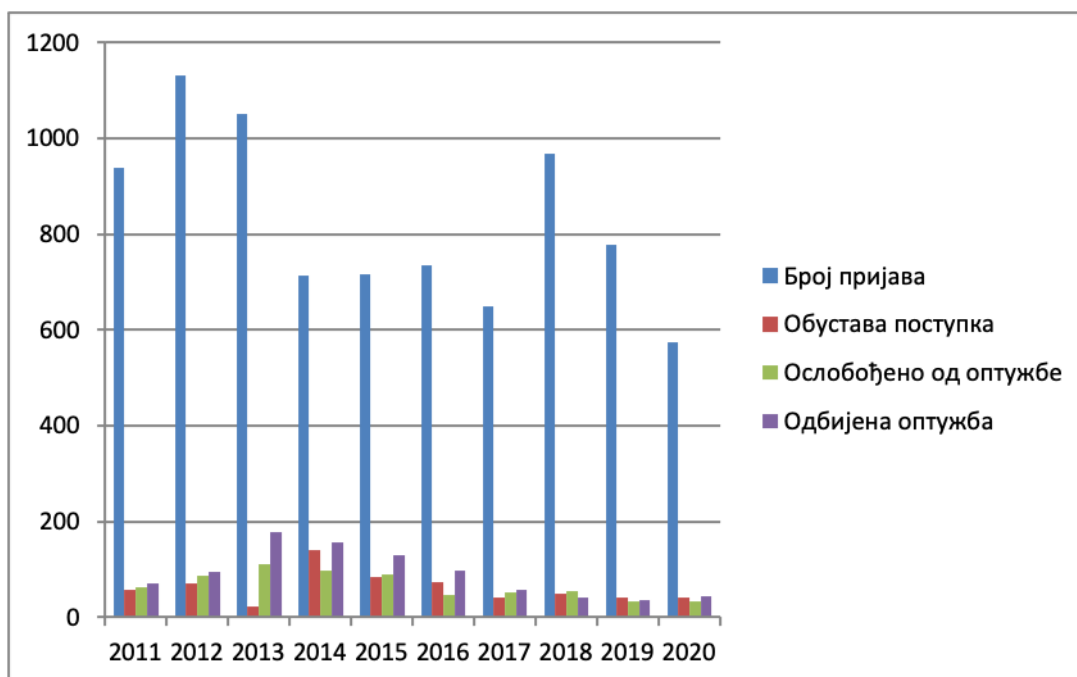
Извор: Републички завод за статистику (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији

Табела 4. Начин решавања кривичних дела пореске утаје у Србији у периоду 2011–2020. године (II део)

| | Број пријава | Обустава поступка | Ослобођено од оптужбе | Одбијена оптужба |
|-------|--------------|-------------------|-----------------------|------------------|
| 2011. | 938 | 57 | 61 | 69 |
| 2012. | 1132 | 71 | 87 | 94 |
| 2013. | 1051 | 22 | 110 | 178 |

| | | | | |
|-------|-----|-----|----|-----|
| 2014. | 712 | 140 | 96 | 156 |
| 2015. | 715 | 85 | 88 | 130 |
| 2016. | 734 | 74 | 46 | 97 |
| 2017. | 649 | 40 | 52 | 58 |
| 2018. | 967 | 50 | 54 | 42 |
| 2019. | 777 | 40 | 33 | 35 |
| 2020. | 574 | 41 | 34 | 44 |

Извор: Републички завод за статистику (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији



Извор: Републички завод за статистику (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији

Из наведених података о начину решавања поднетих кривичних пријава против лица за кривично дело пореска утаја, као најзначајније пореско кривично дело у Србији у посматраном периоду, може се закључити да је број обустављених кривичних поступака релативно мали за ово кривично дело.

Он се креће у проценту од 2% у току 2013. године до скоро 20% у току 2014. године. Такође и број лица која су правноснажно ослобођена оптужбе, креће се од 4,2% током 2019. године до 13,5% током 2014. године. Слична је ситуација и са одбијањем оптужбе. Овде се број пресуда, којима се оптужба за кривично дело пореске утаје одбија из законом прописаних разлога, креће од 4,5% у току 2019. године до чак 17% у току 2013. године. Кад је реч о пореским кривичним делима, свакако се мора представити анализа ефикасности кривичног поступка са аспекта врсте и мере изречених казни и других кривичних санкција њиховим учиниоцима од стране

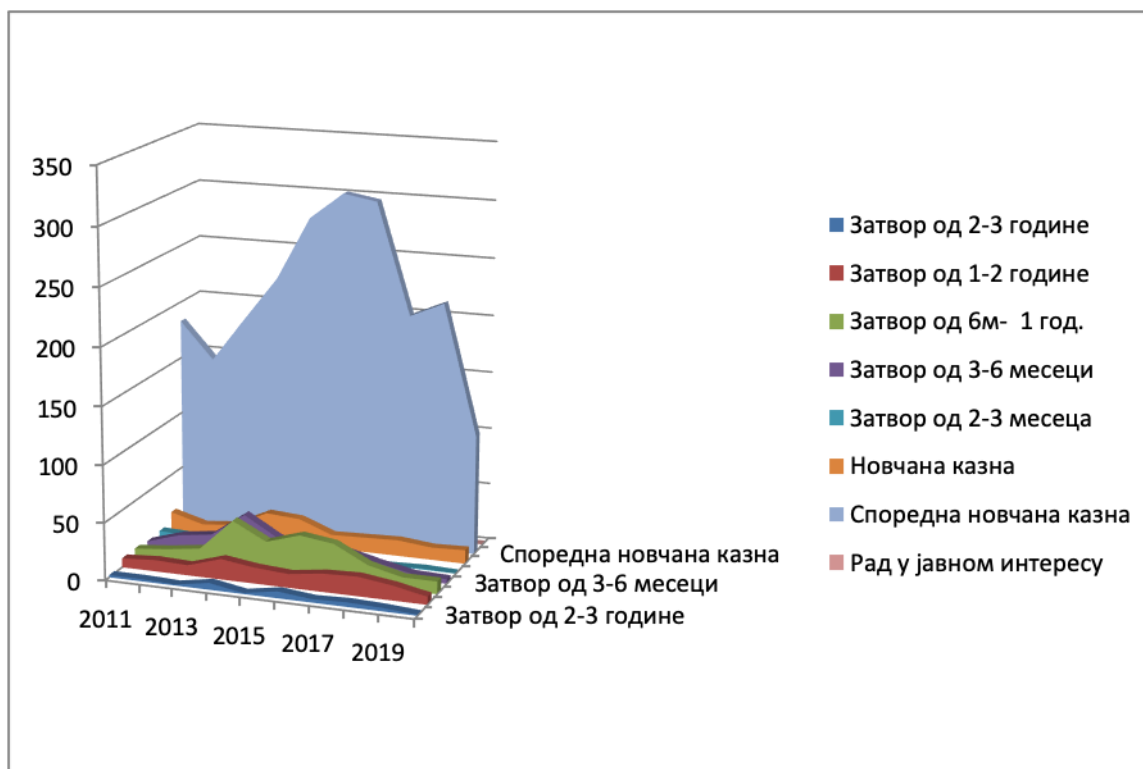
надлежних судова. Ту је заправо испољена конкретна индивидуализација законом прописаних казни за учиниоце пореских кривичних дела, а ту се огледа и строгост казнене политике судова што указује на степен владавине права.

Табела 5. Изречене казне за пореску утају у Србији у периоду 2011–2020. године

| | Затвор од 2 до 3 године | Затвор од 1 до 2 године | Затвор од 6 месеци до 1 год. | Затвор од 3 до 6 месеци | Затвор од 2 до 3 месеца | Новчана казна | Споредна новчана казна | Рад у јавном интересу |
|-------|-------------------------|-------------------------|------------------------------|-------------------------|-------------------------|---------------|------------------------|-----------------------|
| 2011. | 2 | 8 | 8 | 6 | 7 | 16 | 183 | 1 |
| 2012. | 2 | 10 | 11 | 15 | 6 | 8 | 151 | 1 |
| 2013. | 1 | 9 | 15 | 19 | 6 | 11 | 190 | 0 |
| 2014. | 6 | 18 | 43 | 40 | 8 | 25 | 228 | 0 |
| 2015. | 1 | 14 | 28 | 23 | 2 | 23 | 283 | 0 |
| 2016. | 6 | 12 | 37 | 13 | 4 | 12 | 306 | 0 |
| 2017. | 3 | 16 | 33 | 18 | 1 | 13 | 301 | 0 |
| 2018. | 4 | 17 | 18 | 11 | 0 | 14 | 205 | 0 |
| 2019. | 3 | 13 | 11 | 5 | 1 | 11 | 218 | 0 |
| 2020. | 1 | 7 | 11 | 4 | 0 | 12 | 105 | 0 |

Извор: Републички завод за статистику (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији

У погледу казнене политике судова за кривично дело пореске утаје, иако је законодавац кумулативно прописао казну затвора и новчану казну, може се закључити да је новчана казна као главна казна изрицана доста ретко и у малом броју случајева. Међутим, примећује се да је новчана казна као споредна казна уз казну затвора као главну казну, изрицана у много већем облику, иако и овде недовољно с обзиром да је њено изрицање по закону обавезно. Кад су у питању остале казне, јако ретко су изрицане казне рада у јавном интересу, само по један случај у току 2011. и 2012. године, а у осталим анализираним годинама није било изрицања ове врсте казне.



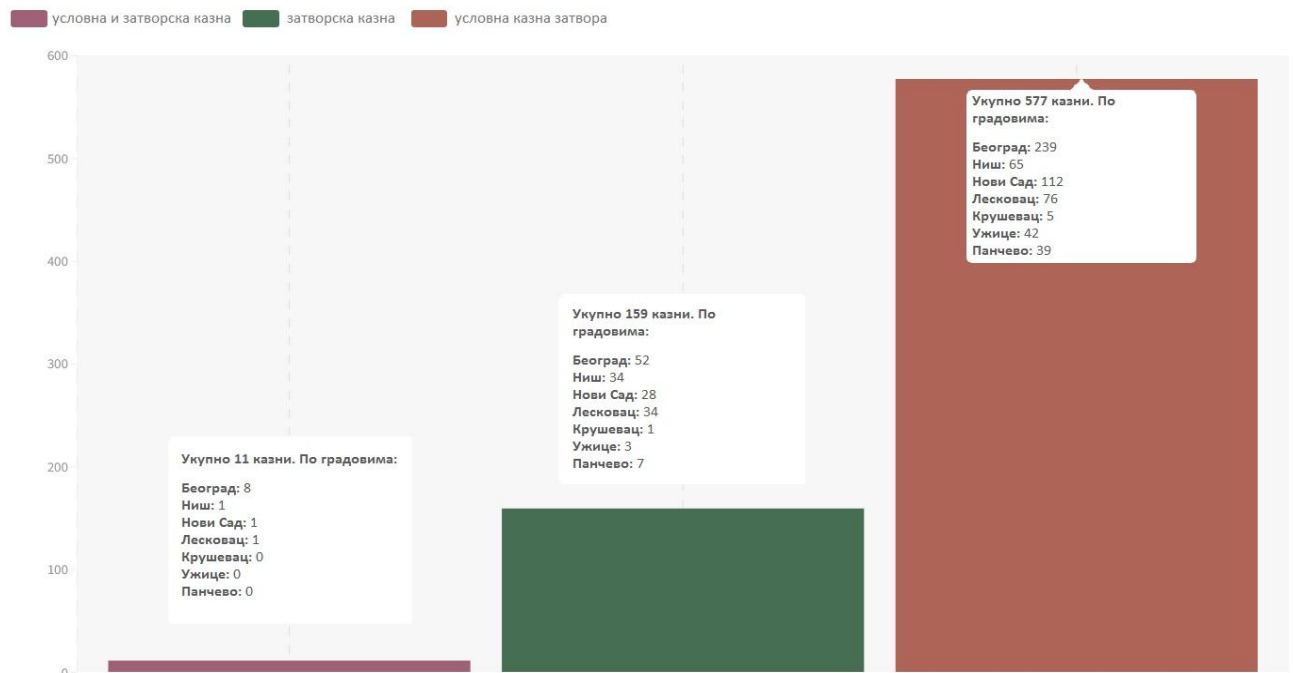
Извор: Републички завод за статистику (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији

Учиниоцима кривичног дела пореске утаје је најчешће изрицана казна затвора у трајању од три до шест месеци и од шест месеци до годину дана, која је, кад је у питању ово кривично дело, минимална казна прописана за ово кривично дело, међутим у судској пракси подједнако је заступљено изрицање затворске казне у трајању од три до шест месеци. Скоро три пута мање је затворских казни изречених у трајању од једне до две године затвора, док су се казне затвора у трајању од две до три године, на годишњем нивоу у посматраном периоду изрицале у јако ретким случајевима. Анализом ових података долази се до закључка да су изречене казне за кривична дела пореске утаје неадекватне, посебно зато што се затворске казне доста ретко изричу, а и кад се изрекну, углавном је у питању минималан период трајања, чиме се шаље порука да се кривична дела пореске утаје могу вршити без бојазни да ће изречене санкције бити ригорозне. Практика коју судови у Србији у последњих десет година спроводе неадекватним кажњавањем починилаца ових кривичних дела подстиче њихово вршење и у будућем периоду. На следећем графикону, приказано је у којој мери су изречене затворске казне за кривично дело утаја пореза од 2011. до 2020. године по градовима у Србији и колико је починилаца ових дела прошло са условном казном.

Графикон: Затворске казне за кривично дело утаја пореза, по типу казне, од 2011. до 2021.

Затворске казне за кривично дело утаја пореза

по типу казне, од 2011 до јула 2021. године

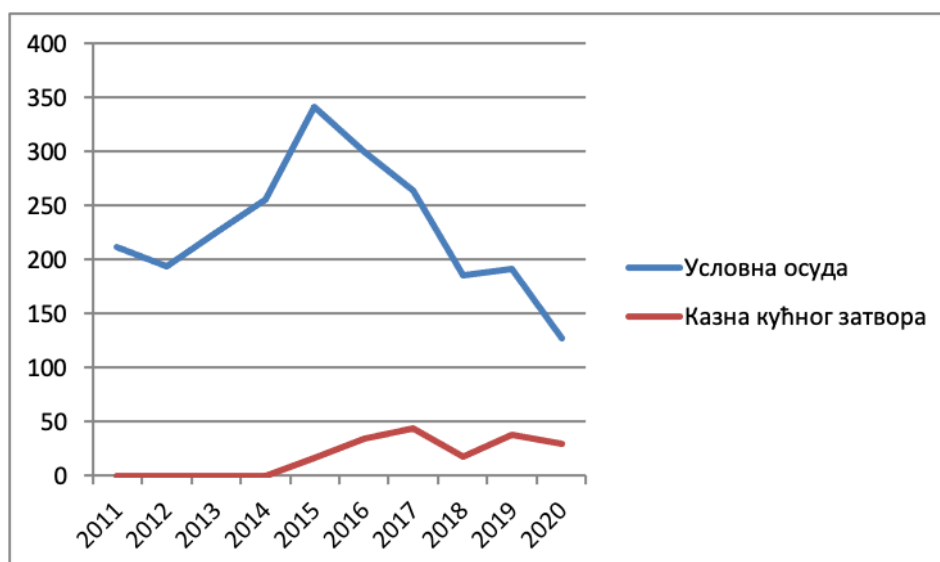


Извор: Марковић, С., Секулић, С. (2021). Пореска утаја – злочин који се исплати, доступно на: <https://www.cins.rs/poreska-utaja-zlocin-koji-se-isplati/>

Табела 6. Изречене остале врсте кривичних санкција за пореску утају у Србији у периоду 2011–2020. године

| Година | Условна осуда | Казна кућног затвора |
|--------|---------------|----------------------|
| 2011. | 212 | 0 |
| 2012. | 193 | 0 |
| 2013. | 225 | 0 |
| 2014. | 255 | 0 |
| 2015. | 341 | 16 |
| 2016. | 300 | 34 |
| 2017. | 264 | 43 |
| 2018. | 185 | 17 |
| 2019. | 191 | 37 |
| 2020. | 127 | 29 |

Извор: Републички завод за статистику (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији



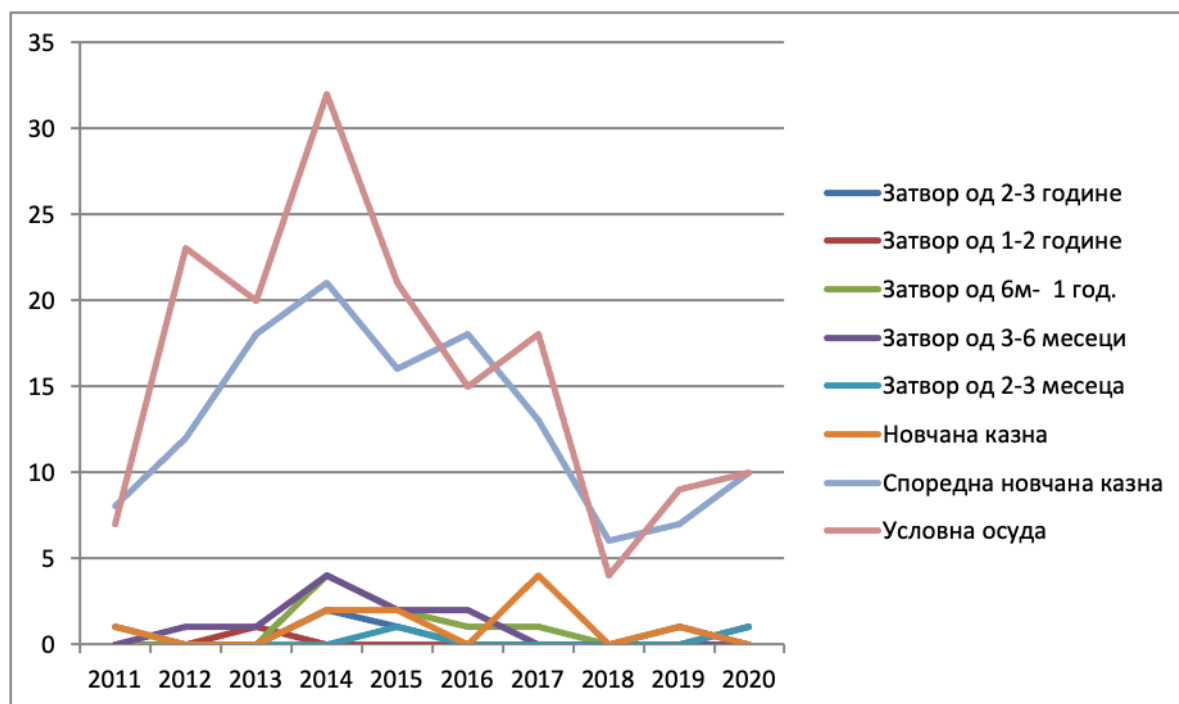
Извор: Републички завод за статистику (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији

Кад се анализира политика изрицања кривичних санкција према учиниоцима кривичних дела пореске утаје, може се закључити да од свих расположивих кривичних санкција, сем казни, учиниоцима кривичног дела пореске утаје изрицана је најчешће условна осуда. Највише условних казни изречено је у периоду од 2014. до 2017. године, према 255 починилаца 2014. године, до чак 341 починиоца 2015. године. Такође, 2015. године уводи се казна кућног затвора, која је исте године изречена за 16 починилаца, док је највише ових казни изречено 2017. и 2019. године, за 43 односно 37 починилаца.

Табела 7. Изречене кривичне санкције за неуплаћивање пореза по одбитку у Србији у периоду 2011–2020. године

| | Затвор од 2-3 године | Затвор од 1-2 године | Затвор од 6м- 1 год. | Затвор од 3-6 месеци | Затвор од 2-3 месеца | Новчана казна | Споредна новчана казна | Условна осуда |
|-------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|---------------|------------------------|---------------|
| 2011. | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 8 | 7 |
| 2012. | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 12 | 23 |
| 2013. | 0 | 1 | 0 | 1 | 0 | 0 | 18 | 20 |
| 2014. | 2 | 0 | 4 | 4 | 0 | 2 | 21 | 32 |
| 2015. | 1 | 0 | 2 | 2 | 1 | 2 | 16 | 21 |
| 2016. | 0 | 0 | 1 | 2 | 0 | 0 | 18 | 15 |
| 2017. | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 4 | 13 | 18 |
| 2018. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 | 4 |
| 2019. | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 7 | 9 |
| 2020. | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 | 0 | 10 | 10 |

Извор: Републички завод за статистику (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији

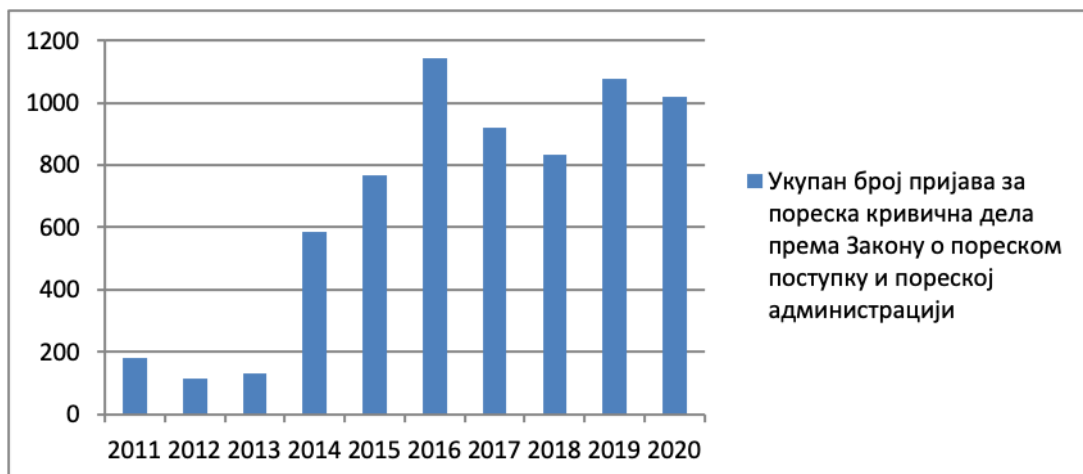


Извор: Републички завод за статистику (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији

За друго пореско кривично дело – неуплаћивање пореза по одбитку – које је прописано у Кривичном законнику у периоду 2011–2020. године, када је за ово дело и вођена криминална статистика, може се закључити да је казна затвора изрицана изузетно ретко и то у трајању од две до три године само у четири случаја за период од 10 година, док је казна затвора у трајању од једне до две године изрицана само два пута у истом периоду. Највише пута је изрицана казна затвора у трајању од три до шест месеци, 10 пута за 10 година, с тим што је у току 2014. године ова казна изречена 4 пута. Новчана казна као главна кривична санкција изречена је за кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку такође 10 пута за 10 година, а у току 2017. године изречене су четири новчане казне за ово дело. У великом броју случајева изрицана је новчана казна као споредна казна, док је највише изречено условних казни, 159 за период од 10 година, с тим да је 2014. године изречено највише казни (32) да би касније број условних казни опадао па их је тако 2018. и 2019. године изречено свега четири, односно девет.

Табела 8. Број пријављених пореских кривичних дела према Закону о пореском поступку и пореској администрацији

| | Укупан број пријава за пореска кривична дела према Закону о пореском поступку и пореској администрацији |
|-------|---|
| 2011. | 182 |
| 2012. | 113 |
| 2013. | 132 |
| 2014. | 587 |
| 2015. | 769 |
| 2016. | 1141 |
| 2017. | 920 |
| 2018. | 831 |
| 2019. | 1075 |
| 2020. | 1020 |



Извор: Извештаји о раду јавних тужилаштава на сузбијању криминалитета и заштити уставности, у периоду 2011–2020. године.

Из извештаја Републичког јавног тужилаштва може се видети да је у последњих пет година значајно повећан број пријава за пореска кривична дела према ЗПППА, од чега највише током 2016. године, 1141 пријава. У годинама пре 2014. године, овај број пријава није прелазео цифру од 200. Велики помак у раду пореских органа и према овим кривичним делима још једном се може посматрати кроз призму промене власти и спровођењу репресивније пореске политике. Потребно је напоменути да је статистика пореских кривичних дела према Закону о пореском поступку и пореској администрацији недовољно детаљно обрађена у извештајима Републичког јавног тужилаштва као основног извора информација о овом кривичном делу, те стога није могуће приказати колико је у последњих 10 година осуђено лица затворском и новчаном казном за ова кривична дела.

10. ЗАКЉУЧАК

Избегавање плаћања пореза, било да је у питању легално избегавање или пореска евазија, односно утаја, тема је о којој се доста говори последњих година. Упркос чињеници да се порезима финансирају јавна добра, један број пореских обвезника прибегава разним модалитетима понашања која имају обележја избегавања плаћања пореза (пореске евазије). Неке од тих радњи немају карактер противправности јер порески обвезници својим поступцима не крше пореске прописе, али се прави разлика између „прихватљиве“ и „неприхватљиве“ законите пореске евазије. За сваку земљу је веома важно да буде свесна узрока тако сложене појаве као што је утаја пореза јер је то једини начин да се пронађе стратегија за њено сузбијање. Питање је изузетно сложено, али несумњиво је поступак који све земље морају предузети. У неким ситуацијама долази до пореских деликата, који се у правним системима савремених држава квалификују као порески прекршаји, привредни преступи и пореска кривична дела. Пореска утаја, као противправно понашање пореских обвезника, представља најтежи облик пореске евазије. Није редак случај, нарочито у државама са ниским пореским моралом, да се ово кривично дело „минимизира“, стварањем психолошког ефекта да је његова штетна последица мала или, чак занемарљива. Међутим, то се никако не може прихватити. Ради се о изузетно друштвено опасном понашању јер њиме настају штетне последице по фискални систем државе. Благовремено плаћање пореза и других дажбина неопходан је услов за континуирано финансирање јавних потреба.

У многим земљама не постоји институционализована и систематизована процена пореске евазије, са адекватном периодичношћу и дисеминацијом, односно распрострањем резултата. Што се тиче узрока евазије, обично се каже да постоји онолико узрока, колико и аутора који су се бавили овом темом. С друге стране, важно је истаћи да се узроци разликују од земље до земље, па чак и унутар исте земље кроз време и од историјског тренутка у којем се та земља налази. Одлука о избегавању плаћања пореза комплексно је питање (склоност превари, способност преваре и могућност преваре). Приликом испитивања преваре, поред економских интереса, потребно је анализирати и психолошке факторе пореског обвезника и његово друштвено окружење.

То је сложена појава и њене узроке је тешко прецизно утврдити, али то не би требало да обесхрабрује њену анализу, већ треба да буде сасвим обрнуто. Ако је неко

свестан узрока и величине проблема, феномен се може ефикасније решити. Да би била ефикаснија, свака политика контроле мора почети са познавањем утаје у свакој земљи, њених узрока, величине, врста маневара и, изнад свега, пореских обвезника или сектора који томе доприносе у већој мери. Неки од узрока утаје пореза, између осталих су структура пореског система земаља, анархична расподела овлашћења између различитих нивоа власти, посебно у савезним земљама, низак образовни ниво становништва, недостатак једноставности и тачности пореског законодавства, инфлација, високе стопе пореза, недостатак пореског интегритета грађана, неефикасност Пореске управе, порески рајеви – јурисдикције нулте стопе или ниског опорезивања или, како се то каже у многим земљама, јурисдикције које не сарађују. Дигитална економија, са значајним технолошким развојем: електронска трговина, платформе за сарадњу, дигиталне валуте и нови начини комерцијализације добара и услуга, представљају све веће потешкоће за опорезивање и контролу. Утаја пореза се врши у великим размерама.

Позитиван утицај у спровођењу политике смањења пореске утаје може имати смањење пореских стопа. Пружањем подстицаја људима са нижим пореским стопама може доћи до смањења пореске утаје. Друга метода је стратегија инклузивног раста: под пореским оптерећењем, која би укључивала једнакост међу свим деловима друштва, правичност међу свим секторима привреде, као и једнакост међу свим регионима земље. Потребно је да владе одржавају опорезивање у мери и на нивоу на којем ће људи веровати у законе, политике и др. Порески обвезници имају право на добијање одговарајућих услуга од стране државе, које би подразумевале и смањење сложених процедура за плаћање и верификацију пореза. Што се тиче система санкција, потребно је анализирати, између осталог, висину санкција, правну тачност пресуда, благовременост њихове примене и ефикасност наплате. С обзиром на једноставност пореске структуре, јасно је да сложени порески системи фаворизују утају и избегавање, јер стварају несигурност у погледу обима пореских прописа, повећавају трошкове провере и усклађености и умножавају формуле утаје и избегавања или механизма.

Ништа мање важно није прихватање пореског система јер ако порески обвезник увиди да је порески систем неправедан, биће мање спреман да га поштује. Прихватање система зависи, између осталих аспеката, од умерености пореског оптерећења, правичности пореске структуре, коришћења наплате, трошкова усклађености и услуга пореских обвезника.

Кад је Србија у питању, најважније мере за сузбијање сиве економије односе се на смањење деловања дисторзивног пореског система због којег појединци и привреда покушавају да смање пореске обавезе променом свог пословног понашања. Такође, међу осталим мерама тежи се да се смање трошкови код примене пореза, као и да се смањи исплативост пореске утаје. Да би се утицало на стабилизацију дисторзивног пореског система, потребно је смањити оптерећења која се односе на рад, потом на смањење броја пореских стопа на промет производа и на доходак из различитих извора. Осим тога потребно је смањити пореска ослобођења, посебно кад је реч о порезу на добит предузећа. Поменуто смањење трошкова примене пореза подразумева простије пореске процедуре и њихово редуковање на прихватљиву меру. У овом случају велику улогу има и нова услуга подношења пореских пријава електронским путем.

Уведена је и обавеза комуницирања са органима Пореске управе. Смањење исплативости пореске утаје постићи ће се самим повећањем вероватноће да ће иста бити откривена од стране пореских органа, што се може постићи само већим ангажовањем броја запослених који би спроводили мере контроле пореских прописа и били адекватно обучени да одаберу предмет који ће контролисати. Од изузетног значаја за спречавање пореске утаје биће неопходно да се на доследан начин примењују све казнене мере за ово кривично дело прописане законом, посебно кад је реч о поступцима који су добили судски епилог. Биће потребна координација Пореске управе са осталим државним органима на самом терену, посебно са полицијом и комуналном полицијом. Мора се доста урадити на већем обухвату пореза на имовину, где се очекује сарадња пореских органа са Катастром непокретности, јер су процене да постоји велики број нерегистрованих објеката, што за последицу има мање прикупљеног пореза на имовину. Треба рећи да је још један од циљева Пореске управе да се унакрсно врши провера имовине грађана у складу са њиховим дохоцима, где би држава показала одлучност у сузбијању пореске утаје.

Предмет ове докторске дисертације заснован је на идентификовању институционалних и нормативних оквира који су стављени у службу заштите јавних финансија и њихову улогу коју имају у спречавању избегавања плаћања пореза. У складу с тим постављене су хипотезе у раду са циљем да се, уз подробно истраживање, дође и до њихове потврде. Кроз рад је у више наврата истакнуто да Пореска управа, као посебан орган државне управе, има институционални задатак да посредно и непосредно штити јавне финансије у Републици Србији. Закон о буџетском систему,

као нормативни акт уз велики број подзаконских прописа (уредбе, правилници) регулише систем јавних прихода. Поред тога, у системима локалних самоуправа регулисани су посебни елементи којима се утврђује и врши наплата појединачних јавних прихода, што потврђује и прву хипотезу у раду којом се тврди да *постоји довољно развијен ниво институционалног и нормативног оквира заштите интереса државних финансија у Републици Србији.*

Држава кроз превентивне и репресивне мере остварује институционални и правни оквир заштите јавних финансија и настоји да спречи све активности у избегавању плаћања пореза. Порески систем организован је тако да је сваки порез регулисан појединачним законским актима, међу којима су Кривични законик, Закон о пореском поступку и пореској администрацији, Закон о порезу на добит правних лица, Закон о порезу на доходак физичких лица, Закон о порезу на додату вредност, Закон о имовини. За њихово спровођење одговорни су сви државни органи, а на првом месту Министарство финансија и Пореска управа, Министарство унутрашњих послова, Комунална милиција и др. Овиме се и потврђује друга хипотеза у раду да *држава институционално и нормативно врши заштиту и ради на спречавању избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката.*

Да би држава на превентиван начин деловала на сузбијање пореске евазије, потребно је да државни органи заједнички координирају акције по овом питању, јер само на такав начин је могуће постићи очекивани успех. Међутим, сведоци смо у пракси да је то проблем и да заправо не постоји довољна усклађеност Пореске управе, тужилаштва и судова и да бројни судски процеси везани за кривично дело пореске утаје заврше без одговарајуће казне, или не буду уопште ни покренути. Уочљиво је током низа година да не постоји одговарајућа контрола привредних субјеката од стране пореских органа.

Инспекцијски органи углавном су посвећени контроли издавања фискалних рачуна, док не постоји дубља контрола пословања посебно великих привредних субјеката и начина на који они обрачунавају и пријављују своје приходе, а за које постоји уверење да су највећи утајивачи пореза. Превентиван начин деловања у сузбијању пореске евазије има циљ да код пореских обвезника створи једно здраво размишљање зашто је потребно извршавати пореске обавезе и колика је добробит целог друштва у том случају, било да је у питању улагање у здравство, школство или инфраструктуру и да није циљ државе да прети и спроводи репресивне мере. Међутим, чини се да се ни на овом пољу не спроводи довољно активности. Такође, ни честе

промене пореских прописа не доприносе смањењу пореске евазије, као и правна несигурност јер се доста касни са доношењем нових правних аката, тако да привредни субјекти у одређеним ситуацијама нису сигурни да ли одређене пословне радње спроводе по закону или улазе у пореску утају. При доношењу многих правних аката привредни субјекти нису у довољној мери консултовани што негативно утиче на регулаторно окружење.

Велики проблем представља и корупција која је присутна у свим порам друштва и механизми за њено сузбијање, међу којима и важни антикорупцијски закони нису до сада дали задовољавајуће резултате. Ради се о процесу који мора да се спроводи доследно и одговорно и који мора да обједини све актере у друштву. Број кривичних дела корупције која су процесуирана пред судским органима несразмерно је низак у поређењу са бројем појава на које се основано сумњало и указивало у јавности. Да би се предупредила корупција, потребно је побољшати и положај запослених у органима пореске управе, посебно пореских инспектора који су у директном контакту са привредним субјектима. Низак ниво њихових зарада може директно да утиче на примање мита у различитим облицима, када инспектори чине бројне уступке пореским обвезницима у смислу одлагања рокова за плаћање, умањења пореских обавеза и неподношења пријава против привредних субјеката. Све наведено доказ је да *држава има недовољно развијен спектар мера и механизма који су у функцији спречавања избегавања плаћања пореза у пословању привредних субјеката који имају превентивни карактер* те је потребно много више радити на унапређењу ових мера, чиме је потврђена и трећа хипотеза у раду.

Неопходно је прекинути са праксом да се периодично отписују камате на пореска дуговања. На овај начин отписује се и део главнице дуга, што у коначном представља награду за недисциплиноване пореске обвезнике који намерно одлажу измиривање својих пореских обавеза јер ће очекивати да и у будућности буду ослобођени плаћања камата. Вршењем пореске утаје државна благајна остаје ускраћена за онај износ прихода који би био наплаћен да су сви порески обвезници благовремено и уредно испунили своје пореске обавезе. Поред тога, предузимањем мера да сви порески обвезници испуњавају своје пореске обавезе, обезбеђују се услови за остваривање принципа правичности опорезивања. У противном, терет опорезивања сносили би само савесни порески обвезници, док би порески утајивачи били привилеговани. Отуда, за обезбеђивање пореске дисциплине веома је важно јачање пореског морала изражавањем друштвене осуде за непоштовање пореских закона.

Изостанак пореске дисциплине, благонаклон однос надлежних према проблему пореске евазије и дуг пут до пресуде, представљају само неке од проблема у овој области. У таквој атмосфери, без довољно пажње, прошле су измене члана Кривичног закона о пореској утаји којима је предвиђено да се утаја пореза сматра кривичним делом – уколико порески обвезник избегне да плати или обрачуна порез у вредности од милион динара, а не дотадашњих пола милиона динара. Запрећена је казна затвора од једне до пет година, уз новчану казну. Те нове одредбе показале су да држава жели да кривично гони „крупне пореске обвезнике“ и повећа наплату пореза. Да би се ово заиста и догодило, неопходно је закон примењивати једнако на све. Утаја до милион динара такође је кажњива, али се сматра привредним преступом или прекршајем. Основни разлог за повећање основице према подацима из Пореске управе јесте сужавање криминалне зоне на оне случајеве када је санкционисање оправдано те да се, уколико се избегава, плати испод милион динара, па је процена да то није опасно по друштво толико да би се прогласило кривичним делом. Новим законом подигнута је и најнижа казна са шест месеци на годину дана затвора. Ова казна затвора треба да има пре свега превентивно дејство. Овакве мере би требало донекле да растерете ресурсе служби за откривање пореских кривичних дела и правосудних органа, а циљ је и да се смање трошкови.

Циљ државе је очигледно да наплати шта може од пореза јер од затворских казни нема превелике користи. Због психолошког утицаја потребно је да постоји кривична одговорност и претња затвором. У емпиријском делу рада спроведена је анализа система кривичних санкција прописаних за пореску утају у Србији у периоду 2011–2020 која показује да *држава има развијен ретрибутивни, односно казни нормативни оквир којим се штити, односно спречава избегавање плаћање пореза у пословању привредних субјеката*, чиме се потврђује и четврта хипотеза, али делимично. Неадекватно кажњавање пореских утајивача може „послати негативну поруку“ осталим пореским обвезницима да се и они могу тако понашати јер ће остати некажњени или ће бити благо кажњени. Отуда сузбијање пореске утаје у великој мери зависи не само од прописаног система кривичних санкција него и од њихове примене у пракси. Забрињавајући су подаци из праксе који показују да је у Србији приметна блага казнена политика судова. Поред кажњавања учиниоца кривичног дела, изрицање кривичних санкција има циљ постизање специјалне превенције, која подразумева да ће се кажњавањем учинилац одвратити од вршења таквих криминалних радњи у

будућности. Такође, изрицање адекватних кривичних санкција је важно и са аспекта генералне превенције.

Прописани износ неплаћеног пореза, који представља услов за инкриминацију пореске утаје знатно је повећан најновијим законским решењима у Србији. Тиме ће ван домашаја кривичног гоњења остати сви они порески обвезници који су утајили порез до милион динара. С обзиром да кривичним законодавством није прописан, настаје дилема у погледу временског оквира за остваривање те радње која има обележја кривичног дела пореске утаје. Од тога који је од временских периода (да ли је то период једне календарске године, који се примењује код неких пореза, или треба узети у обзир краће временске периоде, због краћег обрачунског периода код других пореза) релевантан приликом одређивања висине неплаћеног пореза, зависи испуњење објективног услова инкриминације. На основу два правна става која је Врховни касациони суд заузео може се закључити да новија судска пракса прави разлику у зависности од врсте пореза. Тако се код избегавања плаћања пореза на доходак примењује временски период од једне календарске, односно фискалне године, док је за порез на додату вредност релевантан календарски месец, односно тромесечје.

Став Врховног касационог суда (ВКС) је да сваки утајен порез на доходак грађана мора да се „цепа“ на године, односно ако неко сваке године утаји 500.000 динара и то ради пет година за редом, збирно, ту има кривичног дела. Међутим, кад се то подели на године, нема кривичног дела. Имајући ово у виду, може се претпоставити да ће мањи број пореских обвезника бити процесуиран за пореску утају, јер ће већи број њих остати испод лимита у односу на ситуацију када би се као релевантна узела календарска, односно фискална година. Ако се томе дода да наша судска пракса не дозвољава сабирања износа неплаћеног пореза из више обрачунских периода, те неће постојати могућност да буде испуњен објективни услов инкриминације уколико би њихов збир прелазио прописани лимит, може се претпоставити да ће бројни порески утајивачи остати ван домашаја кривичног гоњења.

У том смислу, може се закључити да постојећа блага казнена политика за пореску утају може бити само блажа, јер ће бројни порески утајивачи остати ван домашаја кривичног гоњења. Блаже кажњавање пореских утајивача не може имати повољан ефекат ни на специјалну, ни на генералну превенцију, јер може само допринети већем непоштовању пореских прописа. Непроцесуирање и некажњавање може бити подстицај пореским утајивачима да наставе са вршењем кривичних дела. Такође, може имати негативни психолошки ефекат на остале пореске обвезнике. Може

доћи до тзв. ефекта угледања на пореске утајиваче који нису процесуирани, јер нису прешли лимит који представља услов за инкриминацију пореске утаје, па самим тим, нису ни кажњени.

Поступак гоњења пореских обвезника који су утајили порез тече тако што пореска полиција, уколико утврди да је било утаје, покрене поступак принудне наплате и поднесе кривичну пријаву. Затим тужилац испитује да ли је постојала намера да се утаји порез и може ли да оптужи ту особу. Суд одлучује само ако тужилаштво покрене случај. Ипак, мало тих случајева добије судски епилог. Проблем је и што пореска полиција пише пријаве на основу Закона о пореском поступку који се у добром делу не ослања на Кривични закон. Оно што пореска полиција сматра пореском утајом, то тужилац може да тумачи као случај у ком нема кривичног дела.

Управо у томе и лежи највећи проблем, неусаглашеност свих државних органа који треба да буду покретачи у сузбијању пореске евазије. Колико Пореска управа кривично гони људи једна је ствар, а колико њих буде кажњено и колико држава успе да наплати тих казни друго је питање. Не постоји ни доследност у наплати изречених новчаних казни. Дешавало се и да пореска полиција нађе да је утајен порез, а да особа дуг плати пре доласка код тужиоца. То је такође једна активност која се непрекидно толерише. Ако порески обвезник није ухваћен у утаји пореза – он то наставља да ради, ако га ухвате – он плати и опет је „чист“. Из досадашњег искуства, најчешће решење тужилаштва је постизање нагодбе са окривљеним. Потребно је истаћи и нормативни оквир, односно законе који покривају област пореске утаје. Они су и досад били добри, али је највећи проблем њихова селективна примена.

Покушаје преваре порезници често открију и приликом захтева за повраћај ПДВ-а. Најчешће су у питању лажне фактуре јер у реалности промета није ни било. Подаци Републичког јавног тужилаштва показују да у затвору годишње заврши нешто више од један одсто осумњичених. Остали добијају условну казну која подразумева затвор само у случају да понове кривично дело. Разлог због којег мали број људи издржава затворску казну лежи у одлагању кривичног гоњења. Окривљени се најчешће договори са тужилашвом да у року од шест месеци измири обавезе и да додатно уплати новац у хуманитарне сврхе. Уколико се договор испоштује, тужилац одустаје од гоњења, а то је исплативије и за државу и за окривљеног.

Пореска евазија је ограничавајући фактор нормалног одвијања финансијских токова у држави и озбиљна претња за интегритет њеног система опорезивања. Чиниоци који утичу на појављивање и величину пореске евазије првенствено су

економске природе. Свођење евазије пореза у толерантне оквире подразумева квалитетно разумевање феномена неповиновања обвезника порезима у свој његовој комплексности, као и предузимање бројних делотворних активности и мера антиевазионе политике. У актуелним условима, тежиште поступања пореске власти налази се у покушајима „помирења“ интереса државе, која установљава и уводи порезе, и интереса пореских обвезника, који те порезе плаћају.

Такође, фокус рада пореских органа помера се са строгих и дугих пореских контрола и санкционисања несавесних пореских обвезника, ка превенцији непоштеног пореског понашања. Намера је да субјекти у пореском поступку непрекидно поступају у доброј вери и да превентивне активности и мере антиевазионе политике добију приоритет у поређењу са репресивним мерама. Проналазак што прихватљивијег одговора на питање зашто се порези плаћају, односно за које намене се троше наплаћени порески приходи, треба усмерити на демистификацију пореске области, стварање позитивне климе за успешно функционисање пореског система и ублажавање негативног става и незадовољства које обвезници, најчешће према порезима, имају и осећају.

Антиевазивна политика, дакле подразумевајући спој превентивних и репресивних мера, не може бити делотворна уколико је изостала казнена политика. У том случају превентивна политика, са указивањем на сврху опорезивања, модификацијом традиционалног односа пореске администрације и пореских обвезника и сл., неће имати позитивне ефекте. Само уз адекватне репресивне мере, добро дефинисане и доследно спроведене, мере и активности превентивне политике могу имати утицаја на одвраћање од незаконитог понашања. Пошто се односи на најопаснија противправна понашања пореских обвезника, казнена политика, кроз унапређење пореске дисциплине, мора бити саставни део политике сузбијања пореске евазије. Јачање пореске дисциплине могуће је само континуираном и доследном друштвеном осудом пореских утајивача. А то се може постићи само њиховим адекватним процесуирањем и изрицањем одговарајућих кривичних санкција.

11. ЛИТЕРАТУРА

1. Abiola, J. and Asiweh, M., (2012), Impact of tax administration on government revenue in a developing economy *International Journal of Business and Social Science*, 3 (8) 45–92.
2. Алексић, В. (2018)., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета Унион у Београду & Службени гласник, Београд.
3. Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & McClellan, C., (2016), Corruption and firm tax evasion. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 124, 146–163.
4. Анђелковић, М., (1999), *Пореско право*. Ниш: Центар за публикације Правног факултета
5. Анђелковић М., (2012), *Јавне финансије и финансијско право*. Правни факултет у Универзитета у Нишу, Ниш.
6. Анђелковић, М., Димитријевић, М. (2009), *Пореско право Србије*. Правни факултет у Нишу, Ниш.
7. Arsić, M., Altiparmakov, N., (2012), Equity Aspects of VAT in Serbia: Current System and Possible Reforms, Fiscal Council - *Republic Serbia FC Research Paper* 11/01
8. Ahmed, Q.M., (2010), Determinants of Tax Buoyancy: Empirical Evidence from Developing Countries. *European Journal of Social Sciences*. 13(3), 408–414.
9. Бараћ, С., Стакић, Б., Иваниш, М., (2006), *Јавне финансије*. Универзитет Сингидунум, Београд.
10. Barrios S. and Schaechter, A., (2008), The quality of public finances and economic growth, European Economy, *Economic Papers*.
11. Беговић Б. и други, (2003), *Реформа пореског система*. Центар за либерално-демократске студије, Београд.
12. Беговић Б., (2005), Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе. *Финансије* I-6/2005.
13. Беговић, Б., Илић Попов, Г., Мијатовић, Б., Поповић, Д., (2003), *Реформа пореског система*. Центар за либерално-демократске студије, Београд.
14. Бјелица, В., Раичевић, Б., Радмиловић, С., Бабић, Б., и Радичић, М., (2001), *Финансије – теорија и пракса*. Stylos, Нови Сад.

15. Vellutini, C., (2011), Key Principles of Risk-Based Audits. In Sultan Khwaja, M., Awasthi, R., Loerprick, J. (ed.), *Risk-Based Tax Audits* (pp. 13–21). Washington: The World Bank.
16. Видовић, Н., Бериша, Х. & Целетовић, М., (2019), Економска анализа проблематике пореске евазије у Републици Србији Универзитет у Београду, Факултет безбедности, *Војно дело*, број 2.
17. Вукша, С., Динчић, М., Ристић, Ж. и Белокапић, П., (2013), Утврђивање и наплата јавних прихода, *Етностил*, Београд.
18. Гајис, А., Stevanovic, M. & Гајис, М., (2013), *Gray economy and tax evasion in Serbia*, *Technics Technologies Education Management* 8:1723–1730.
19. Gangl, K., Hofman, E., Kirchler, E., (2015), Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust. *New Ideas in Psychology*. 37. 13–21.
20. Гњатовић, Д., (1999), *Финансије и финансијско право*, Полицијска академија, Београд.
21. Горчић, Ј., (2003), *Пореске реформе у Републици Србији*, Проинком, Београд.
22. Група аутора., (1995), *Коментар Кривичног закона Републике Србије*, Београд.
23. Демировић, М., (1989), Кривично дело пореске утаје, *Правна мисао*, Београд, број 9–10.
24. Димитријевић, М., (2019), Дизајнирање делотворне политике спречавања пореске евазије, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Број 84, Година LVIII.
25. Димитријевић, М., (2002), Порески системи земаља у транзицији, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Ниш.
26. Димитријевић, М., (2003), Порески поступак у функцији остварења права обвезника пореза, *Зборник радова*, едитор Јован Горчић, Проинком Београд.
27. Dimić, S., Djukić, M., (2019), Tax fraud in Serbia (normative and practical aspect), Vol 9, No 2, *Thematic conference proceedings of international significance/Social, Economic and Political Flows of Crime*
28. Đekić, M., Nikolić, M., Milićević, R., (2019), Causes, manifestations and representation of the shadow economy with reference to Serbia, *Економика* Vol. 65, No. 3 ISSN 0350-137X, EISSN 2334-9190, UDK 338
29. Ђурђић, В., Јовашевић, Д. *Кривично право*, Посебни део, оп. цит. стр. 358–359.

30. Eckstein, O., (1979), *Public Finance*, Prentice-Hall.
31. Илић, Г., (2001), Привредни преступи и прекршаји као облик сузбијања привредног криминала, *Привредни криминал и корупција*, XIII семинар права.
32. Јовановић, Љ., Јовашевић, Д., (2002), *Кривично право*, Општи део, Београд, 2002.
33. Јовашевић, Д., (2001), Новчана казна у југословенском кривичном праву, *Правни зборник*, Подгорица, број 1–2, стр. 230–248.
34. Јовашевић, Д. (2002), *Коментар Кривичног закона СР Југославије*, Београд.
35. Јовашевић, Д. (2003), *Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом*, Део: Кривична дела из споредних закона Номос, Београд.
36. Јовашевић, Д., (2007), Систем казни у новом кривичном законодавству Републике Србије, *Право, теорија и пракса*, Нови Сад, број 2, стр. 99–117.
37. Јовашевић, Д., Симовић, М., Симовић, М., (2014), Пореска кривична дјела у праву Републике Србије, *Зборник радова, Привредни криминалитет и савремено пословање*, Бијељина.
38. Јовашевић, Д., (2002), Систем имовинских кривичних санкција у југословенском кривичном праву, *Наука, безбедност, полиција*, Београд, број 2.
39. Јовашевић, Д., (2005), *Кривични законик Републике Србије са уводним коментаром*, „Службени гласник Републике Србије” број 85/2005, 88/2005, 107/2005, 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014 и 94/2016. Београд.
40. Јовашевић, Д., (2007), *Кривични законик Републике Србије са уводним коментаром*, Београд.
41. Јовановић, Љ., Ђурђић, В., Јовашевић, Д., (2004), *Кривично право*, Посебни део, Београд.
42. Јовашевић, Д., (2011), Политика сузбијања криминалитета у функцији ефикасности система безбедности у Србији, *зборник радова: Изградња капацитета система безбедности*.
43. Јовашевић, Д., (2005), Пореска евазија и поресна кривична дела, *Безбедност*, Београд, бр. 4/2005.
44. Јовашевић, Д., (2013), Пореска утаја као кривично дело у новом Кривичном закоником Републике Србије, *FACTA UNIVERSITATIS, Право и политика*, Vol. 11, No2, стр. 69–82.

45. Јовашевић, Д., (2016), *Пореска кривична дела*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд.
46. Јовашевић, Д., Гајић-Гламочлија, М., (2008), *Корупција у светлу заштите људских права*, 2008., (у: Ивица Симић и Драган Јовашевић, *Кривична дела корупције и казнена политика судова у Републици Србији*, *Безбедност*, бр. 4, 2008.
47. Јовашевић, Д., (2010), *Кривично право*, Општи део, Београд.
48. Johansson, A., (2008), *Taxation and Economic Growth*, *OECD Economics Department Working Papers*, No. 620, OECD Publishing, doi: 10.1787/241216205486.
49. Калаш, Б., Милошевић, С., (2015), *Фискална политика и фискални токови у Републици Србији*, *Пословна економија*, vol. 9, бр. 2.
50. Karanovic & Partners (2019), *Tax system in Serbia*, доступно на: <https://www.ilpabogados.com/en/tax-system-in-serbia-i/>(датум приступа, 21. 8. 2021)
51. King, R. G. and Levine, R., (1993), *Finance and Growth: Schumpeter Might be Right*, *Quarterly Journal of Economics*, 108 (3), 717-37.
52. Ковачић-Костић, Ј., (2012), *У прилог реформи Пореске управе (измена Закона о пореском поступку и пореској администрацији или посебан Закон о Пореској управи)*, *Гласник права (Herald of Law)*, Правни факултет у Крагујевцу, ISSN 1821-4630.
53. Kostić, M., Mizdraković, V., Stanković, J., (2017), *Relation between financial characteristics of serbian business entities listed on the "black" list and tax evasion*, *Pravni život, tematski broj Pravda i pravo*.
54. Крстић, Г., (2013), *Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе*, Фонд за развој економске науке, Београд.
55. Кулић, М., (2009), *Финансијска и економска начела опорезивања*, Школа бизниса – научностручни часопис, Нови Сад.
56. Кулић, М., (2010), *Финансијски менаџмент*, Мегатренд универзитет, Београд, стр. 129.
57. Кулић, М., (2010), *Јавне финансије*, Мегатренд универзитет, Београд.
58. Лазаревић, Љ., (2011), *Коментар Кривичног законика*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд.
59. Лазаревић, Љ., (1993), *Кривично право*, Посебни део, Београд.

60. Ловчевић Ј., (1991), *Институције јавних финансија*, ЈП „Службени лист СФРЈ“.
61. Ловчевић, Ј., (1975), *Институције јавних финансија*, Београд.
62. Марковић, С., Секулић, С., (2021), Пореска утаја – злочин који се исплати, доступно на: <https://www.cins.rs/poreska-utaja-zlocin-koji-se-isplati/>
63. Милојевић, А., Тркуља, М., (2000), *Јавне финансије*, Универзитет у Српском Сарајеву, Економски факултет, Српско Сарајево.
64. Милошевић, Г., (2005), *Порез и избегавање пореза*, „Службени гласник РС”, Београд.
65. Милошевић, Г., (2006), Економски аспект евазије пореза, *Економски хоризонти*, Београд.
66. Милошевић, Г., (2006), *Наука – безбедност – полиција*, Криминалистичко полицијска академија, Београд.
67. Милошевић, Г., Кулић, М., (2011), Сузбијање пореске евазије као фактор изградње безбедности, зборник радова: *Изградња капацитета система безбедности*, стр. 188-189.
68. Mills, L., (1998), Book-Tax Differences and Internal Revenue Service Adjustments. *Journal of Accounting Research*, 36 (2), pp. 343-356.
69. Министарство финансија – Пореска управа Републике Србије (2021), Програм трансформације Пореске управе 2021–2025, Београд.
70. Министарство финансија Републике Србије – Управа за јавни дуг, <http://www.javnidug.gov.rs/lat/default.asp?P=37&MenuItem=1> (датум приступа 2. 4. 2021)
71. Министарство финансија, Пореска управа (2007), *Подсетник за примену процесних прописа у пореском поступку*, Београд.
72. Mitchell, D., (2001), Lowering Marginal Tax Rates: The Key to Pro-Growth Tax Relief, Heritage Foundation Backgrounder br. 1443
73. Најамшић, Т., (1999), Казнена дјела порезне нарави, *Правни вјесник*, Загреб, бр. 9.
74. Necic, S., (2021), Serbia: Rulebook On the Value Added Tax Was Adopted – 27 Rulebooks Consolidated In One Act, PR Legal, доступно на: <https://ceelegalmatters.com/serbia/16743-serbia-rulebook-on-the-value-added-tax-was-adopted-27-rulebooks-consolidated-in-one-act>

75. Обрадовић, С., (2011), *Привредни криминалитет – детекција и сузбијање*, Универзитет Сингидунум, Београд.
76. OECD. (2008), *Taxation and Economic Growth*, Economics Department Working Papers, No. 620, OECD, Paris.
77. OECD. (2002), *Measuring the Non-Observed Economy – A Handbook*. Paris, стр. 11–15.
78. Павловић, Ђ., Јовашевић, Д., *Збирка пореских закона Републике Србије са коментаром*.
79. Павловић Д., (2005), *Порески систем*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд.
80. Петраковић, Д., (2003), *О порезу на додату вредност*, Индустија, Београд.
81. Питић, Г., Радосављевић, Г., Бабин, М., & Ерић, М., (2019), Дигитализација пореске администрације у Србији. *Економика предузећа*, 67(1-2)<https://doi.org/10.5937/EkoPre1808131P>
82. Поповић Д., (2009), *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд.
83. Поповић Д., Алексић, С., (2006), *Примена закона о порезу на додату вредност*, СЕКOS IN, Београд.
84. Поповић, Д., (2006), *Пореско право*. Општи део, Цекос-ин, Београд.
85. Поповић, Д., (2008), *Пореска политика*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд.
86. Поповић, Д., (1997), *Наука о порезима и порезном праву*, Београд.
87. Poterba, J., (2012), The Divergence between Book Income and Tax Income. *Retrieved from The National Bureau of Economic Research: <http://www.nber.org/books/pote03-1>*.
88. Радовановић, М., (1975), *Кривично право*, Општи део, Београд.
89. Радичић, М., Раичевић, Б., (2008), *Јавне финансије - теорија и пракса*, Датастатус, Економски факултет, Суботица,
90. Раичевић, Б., (2005), *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност, Економски факултет у Београду, Београд.
91. Раичевић Б., (2008), *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност Економског факултета, Београд.

92. Ранђеловић С., (2011), Смањење евазије на рад као инструмент фискалне консолидације, *Квартални монитор* двоброј 25–26, Београд.
93. Reckers, P. M. J., Sanders, D. L., Roark, S. J., (1994), The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance. *National Tax Journal*. 4 (XLVII). 825–836.
94. Ристић, Ж., (1997), *Монетарне и јавне финансије*, Чигоја штампа, Београд.
95. Савић М., Чанак, Ј., (2002), Порез на добит предузећа, Порез на приходе од самосталне делатности, *Рачуноводствена пракса*, Београд.
96. Sandford, C., (2000), Why Tax Systems Differ, A Comparative Study of the Political Economy of Taxation, *Fiscal Publication*.
97. Sandmo, A., (2005), The theory of tax evasion: A retrospective view, *National tax journal*, 58(4), 643-663.
98. Симић, И., Трешњев, А., (2010), *Кривични законик са краћим коментаром*, Београд.
99. Slemrod, J., (2004), The Economics of Corporate Tax Selfishness. Retrieved from University of Michigan's Ross School of Business: <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2004-8.pdf>.
100. Stepanovic, M., (1988), Idea and Kinds of Tax Evasion. *Taxation and Tax Law*, Faculty of Law, Belgrade, 398.
101. Стиглиц, Ј., (2008), *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Београд, 2008.
102. Стојановић, З., (2002), *Коментар Кривичног закона СР Југославије*, Београд.
103. Стојановић, З., Перић, О., (1996), *Коментар Кривичног закона Србије и Кривични закон Црне Горе са објашњењима*, Београд.
104. Стојановић, З., Перић, О., (2000), *Кривично право*, Посебни део, Београд.
105. Schneider, F., (2006), *Shadow Economies and Corruption all over the World: What do we really know?*, Working Paper No. 0617. Linz: Johannes Kepler University of Linz, Department of Economics. Retrived April 30, 2019, from <https://www.econstor.eu/handle/10419/73309>
106. Schneider, F., (2011), *The Shadow Economy and Shadow Economy Labor Force: What Do We (Not) Know*, IZA Discussion Papers No. 5769. Bonn: Institute

107. Тадин, Х., (2009), Порезна конкуренција или хармонизација пореза држава чланица Европске уније, *Економија* 16 (2), Загреб.
108. Годоровић, М., (2010), Утицај пореске контроле на конкуретност предузећа, *Зборник радова*, Колеџ за индустријски и пословни менаџмент, Босанска Крупа.
109. Годоровић-Ђуровић Ј., (2005), Пореска реформа као предуслов приступања ЕУ, *Економске теме*, бр. 1-2, Економски факултет Универзитета у Ниш, Ниш.
110. The Law on Amendments to the Law on Tax Procedure, доступно на: <https://home.kpmg/rs/en/home/insights/2018/05/Tax-Alert-The-Law-on-Amendments-to-the-Law-on-Tax-Procedure-and-Tax-Administration-adopted.htm>
111. Transparency International. (2017), *Corruption Perceptions Index 2018*. Retrieved July 05, 2019, from <https://www.transparency.org/cpi2018#results>
112. Транспарентност Србије (2012), Јавне расправе у Републици Србији – анализа правног оквира и праксе.
113. The Office for IT and e-Government. (2019), CERT, *Digitalising public administration*. Retrieved from <https://www.ite.gov.rs/tekst/en/27/cert.php>
114. Frank, M., Lynch, L. & Rego, S. (2004), Does Aggressive Financial Reporting Accompany Aggressive Tax Reporting (and Vice Versa)?, *The National Bureau of Economic Research*: www.nber.com.
115. Hasseldine, J. (2005), Behavioural Studies of Tax Practice. In Lamb, M., Lymer, A., Freedman, J., James, S. (ed.), *Taxation – An Interdisciplinary Approach to Research* (pp.139–151). New York: Oxford University Press.
116. Хрустић, Х. (2002), Нове тенденције у реформи пореске администрације, *Правни живот*, бр. 10, Београд.
117. Цвјетковић Ц., (2010), Специфичности опорезивања дохотка физичких лица у европском и домаћем праву, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, вол.44, бр.1 (2010), стр. 181–197.
118. Czinege, T., (2016), Digital initiatives of the National Tax and Customs Administration of Hungary. In M. Silva Pinto, N. Sawyer, & Á. Kővágó, *Data-driven tax administration*. Budapest: Intra-European Organisation of Tax Administrations.

Закони, извештаји, билтени, пресуде

1. Закон о буџетском систему („Службени гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 – исправка, 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019 и 149/2020)
2. Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС”, бр. 80/2002, 84/2002 – испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 – испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 и 144/2020)
3. Закон о прекршајима („Сл. гласник РС“ бр. 65/2013).
4. Извештаји о раду јавних тужилаштава на сузбијању криминалитета и заштити уставности, у периоду 2011–2020. године.
5. Републички завод за статистику, (2011–2020), Билтен – Пунолетни учиниоци кривичних дела у Републици Србији
6. Пресуда Врховног суда Југославије Кж. 100/65, пресуда Врховног суда Југославије Кж. 11/67 и пресуда Врховног суда Југославије Кж. 20/68.
7. „Службени гласник РС“ бр. 80/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 и 108/13.
8. „Службени гласник РС“ бр. 85/05, 107/05, 72/09, 11/09, 121/12 и 104/13.
9. „Службени гласник РС“ бр. 97 /08, 53/10, 66/11, 67/13, 112/13).
10. “Службени гласник РС” бр. 55/2004.
11. Службени гласник Републике Србије број: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015, 112/2015 и 15/2016. .
12. Службени гласник Републике Србије број: 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013 и 68/2014.
13. <https://www.karanovicpartners.com/news/updates-to-the-serbian-tax-legislation/>, (датум приступа: 20. 8. 2021)