

УНИВЕРЗИТЕТ У КРАГУЈЕВЦУ

ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

Снежана С. Радојичић

**ИЗБЕГАВАЊЕ ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА, ПРИВРЕДНИ КРИМИНАЛ И
КОРУПЦИЈА**

докторска дисертација

КРАГУЈЕВАЦ, 2013

САДРЖАЈ

УВОДНА ТЕОРИЈСКО-МЕТОДОЛОШКА РАЗМАТРАЊА.....	1
----------------------------------------------	---

ДЕО ПРВИ

АНАЛИЗА СИСТЕМА ЈАВНИХ ПРИХОДА - ОПШТИ ОСВРТ.....	5
---------------------------------------------------	---

1. <i>Јавни приходи-структура и карактеристике</i>	5
----------------------------------------------------------	---

1.1. Појам и врсте јавних прихода.....	5
----------------------------------------	---

1.1.1. Редовни и ванредни јавни приходи.....	7
----------------------------------------------	---

1.1.2. Оригинарни и деривативни јавни приходи.....	8
----------------------------------------------------	---

1.1.3. Приходи од становништва и од правних лица.....	9
-------------------------------------------------------	---

1.1.4. Приходи од ужих и приходи од ширих територијалних заједница.....	9
-------------------------------------------------------------------------	---

1.1.5. Наменски и ненаменски приходи.....	10
-------------------------------------------	----

1.1.6. Парафискалитети као посебан облик прихода.....	10
-------------------------------------------------------	----

1.2. Међународне класификације јавних прихода.....	10
----------------------------------------------------	----

<i>2. Порез као инструмент јавних прихода - општа теоријска разматрања</i>	13
----------------------------------------------------------------------------------	----

2.1. Порески систем као део система јавног финансирања.....	14
-------------------------------------------------------------	----

2.2. Значај облика пореског система са становишта пореске евазије.....	16
------------------------------------------------------------------------	----

2.3. Појам пореза као инструмента јавних прихода.....	18
-------------------------------------------------------	----

2.4. Порез као историјска категорија.....	24
-------------------------------------------	----

2.5. Оправдања за увођење пореза са становишта избегавања плаћања пореза.....	26
-------------------------------------------------------------------------------	----

3. Класификација пореза у теорији.....	30
4. Циљеви и утицаји опорезивања у контексту избегавања плаћања пореза.....	34

ДЕО ДРУГИ

ИЗБЕГАВАЊЕ ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА СА АСПЕКТА ПОРЕСКОГ ПРАВА.....	42
-------------------------------------------------------------	----

1. Дефинисање избегавања плаћања пореза.....	42
2. Актуелност проблема.....	44
3. Узроци, услови и околности који погодују избегавању плаћања пореза.....	48
3.1. Једнакост у опорезивању и границе опорезивања у контексту избегавања плаћања пореза.....	53
3.2. Економско стање и избегавање плаћања пореза.....	61
3.3. Сива економија и избегавање плаћања пореза.....	65
4. <i>Врсте избегавања плаћања пореза и однос са неким другим ефектима опорезивања.....</i>	<i>73</i>
4.1. Законита евазија пореза.....	73
4.2. Незаконита евазија пореза.....	78
4.3. Превалживање пореза.....	81
4.4. Трансформација пореза.....	87
5. <i>Последице избегавања плаћања пореза.....</i>	<i>87</i>
6. <i>Начини и методи избегавања плаћања пореза.....</i>	<i>89</i>

ДЕО ТРЕЋИ

ПОРЕСКИ СИСТЕМ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ.....	92
1. <i>Кратак историјски преглед пореских реформи.....</i>	92
2. <i>Савремена кретања у области опорезивања у Републици Србији.....</i>	104
3. <i>Структура јавних прихода.....</i>	111
4. <i>Структура пореза.....</i>	118
5. <i>Избегавање плаћања пореза са становишта појединих пореских облика у Републици Србији.....</i>	121
5.1. <i>Порез на добит предузећа.....</i>	121
5.1.1. <i>Правна природа пореза на добит правних лица.....</i>	125
5.1.2. <i>Порески обвезник.....</i>	126
5.1.3. <i>Пореска основица.....</i>	128
5.1.4. <i>Пореска стопа.....</i>	129
5.1.5. <i>Нетачно финансијско извештавање у контексту избегавања плаћања пореза на добит правних лица.....</i>	133
5.1.6. <i>Избегавање плаћања пореза на добит правних лица коришћењем пореских подстицаја.....</i>	138
5.1.7. <i>Избегавање пореза на добит правних лица коришћењем рачуноводствених поступака.....</i>	145
5.1.8. <i>Утицај различитих метода обрачуна амортизације на избегавање пореза на добит правних лица.....</i>	149

5.1.9. Утицај различитих метода обрачуна трошкова залиха на избегавање пореза на добит предузећа.....	154
5.1.10. Утицај различитих метода обрачуна код капиталних добитака и губитака.....	159
5.1.11. Утицај утањене капитализације на законито избегавање пореза.....	166
5.1.12. Утицај пореског консолидовања на законито избегавање пореза.....	167
5.1.13. Појавни облици незаконите евазије пореза на добит правних лица.....	170
5.2. Порез на додату вредност.....	177
5.2.1. Правна природа пореза на додату вредност.....	180
5.2.2. Порески обвезник.....	187
5.2.3. Предмет опорезивања.....	189
5.2.4. Пореска основица.....	192
5.2.5. Пореска стопа.....	194
5.2.6. Избегавање плаћања пореза са становишта пореза на додату вредност.....	198
5.2.6.1. Избегавање пореза на додату вредност путем давања лажних података о чињеницама које су од значаја за обрачун и плаћање ПДВ-а.....	203
5.2.6.2. Избегавање пореза на додату вредност путем пословања са фантомским предузећима и коришћењем лажних фактура.....	208
5.2.6.3. Избегавање пореза на додату вредност неподношењем пореске и евиденционе пријаве.....	214
5.2.6.4. Избегавање пореза на додату вредност путем злоупотреба везаних за остварен промет.....	215
5.2.6.5. Порески прекршаји према Закону о порезу на додату вредност.....	223
5.3. Порез на доходак грађана.....	226

5.3.1. Предмет опорезивања.....	228
5.3.2. Порески обвезник.....	229
5.3.3. Пореска стопа.....	230
5.3.4. Цедуларни порески облици пореза на доходак грађана.....	231
5.3.4.1. Порез на зараде.....	231
5.3.4.2. Порез на приходе од самосталне делатности.....	235
5.3.4.3. Порез на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине.....	237
5.3.4.4. Порез на приходе од капитала.....	239
5.3.4.5. Порез на капиталне добитке.....	240
5.3.4.6. Порез на остале приходе.....	241
5.3.4.7. Годишњи порез на доходак грађана.....	242
5.3.5. Избегавање плаћања пореза на доходак грађана.....	244
5.3.6. Порески прекршаји према Закону о порезу на доходак грађана.....	259
5.4. Порез на имовину.....	261
5.4.1. Предмет опорезивања.....	268
5.4.2. Порески обвезник.....	269
5.4.3. Пореска основица.....	270
5.4.4. Пореска стопа.....	272
5.4.5. Избегавање плаћања пореза са становишта пореза на имовину.....	273
5.5. Акцизе.....	280
5.5.1 Предмет плаћања акциза.....	283

5.5.2. Порески обвезник.....	284
5.5.3. Пореска основица.....	284
5.5.4. Пореске стопе.....	284
5.5.5. Пореске олакшице.....	285
5.5.6. Избегавање плаћања акциза.....	287
5.5.7. Порески прекршаји према Закону о акцизама.....	294

ДЕО ЧЕТВРТИ

ИЗБЕГАВАЊЕ ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У КОНТЕКСТУ МЕЂУНАРОДНОГ ПОРЕСКОГ ПРАВА.....296

<i>1.Избегавање плаћања пореза и глобализација савременог света.....</i>	296
<i>2.Избегавање плаћања пореза и процес европских интеграција.....</i>	300
<i>3.Механизми међународне пореске евазије.....</i>	308
<i>3.1.Оф-шор пословање.....</i>	309
<i>3.2.Трансферне цене и евазија пореза.....</i>	315
<i>3.3.Утањена капитализација.....</i>	320

ДЕО ПЕТИ

ИЗБЕГАВАЊЕ ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА СА КРИВИЧНОГ И КРИМИНОЛОШКОГ АСПЕКТА.....324

1. Основне специфичности привредног криминала и корупције.....324

1.1. Дефинисање привредног криминала.....332

1.2. Дефинисање корупције.....337

2. Узроци, услови и околности које погодују привредном криминалу и корупцији.....344

3. Појавни облици привредног криминала и корупције.....350

3.1. Политичка корупција.....352

3.2. Лажно финансијско извештавање са освртом на фантомска предузећа.....354

3.3. Јавне набавке.....356

3.4. Корупција у правосуђу.....358

3.5. Промет роба и услуга.....360

3.5.1. Спољнотрговински промет.....360

3.6. Електронска трговина.....361

3.7. Својинска трансформација.....363

3.8. Корупција и привредни криминал у грађевинарству.....365

3.9. Корупција и привредни криминал у банкарском пословању.....368

4. Последице привредног криминала и корупције.....371

ДЕО ШЕСТИ

БОРБА ПРОТИВ ИЗБЕГАВАЊА ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У КОНТЕКСТУ ПРИВРЕДНОГ КРИМИНАЛА И КОРУПЦИЈЕ.....375

I Мере које се предузимају у борби против избегавања плаћања пореза.....375

1. Превентивне мере.....376

1.1. Законске мере.....380

1.2. Институционалне мере.....383

1.3. Мере пропаганде.....383

1.4. Социо-економске мере.....384

1.5. Политичке мере.....386

2. Репресивне мере.....387

2.1. Пореска кривична дела.....400

2.1.1. Пореска утаја.....401

2.1.1.1. Радња кривичног дела.....403

2.1.1.2. Објекат кривичноправне заштите.....407

2.1.1.3. Ојективни услов инкриминације и квалификовани облици.....407

2.1.1.4. Извршилац.....408

2.1.1.5. Кривичне санкције.....	409
2.1.2. Неуплаћивање пореза по одбитку.....	409
2.1.2.1. Радња кривичног дела.....	410
2.1.2.2. Објекат кривичноправне заштите.....	411
2.1.2.3. Објективни услов инкриминације.....	411
2.1.2.4. Извршилац.....	412
2.1.2.5. Кривичне санкције.....	413
2.1.3. Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит.....	413
2.1.3.1. Радња кривичног дела.....	414
2.1.3.2. Објекат кривичноправне заштите.....	414
2.1.3.3.Објективни услов инкриминације.....	415
2.1.3.4. Извршилац.....	415
2.1.3.5. Кривичне санкције.....	415
2.1.4. Порески прекршаји прописани у Закону о пореском поступку и пореској администрацији.....	416
2.1.4.1. Неподношење пореске пријаве, необрачунавање и неплаћање пореза.....	416
2.1.4.2. Пријављивање мањих износа пореза.....	417
II Учесници у откривању и сузбијању.....	418
1. Пореска управа.....	418
2. Судство и тужилаштво.....	429
3. Министарство унутрашњих послова.....	438

4. Управа за спречавање прања новца.....	442
5. Агенција за борбу против корупције.....	445
6. Инспекцијски органи.....	446
7. Остали органи.....	448

III Национална стратегија за борбу против корупције.....451

IV Предузете мере и постигнути резултати у остваривању националне стратегије као предуслова за чланство Републике Србије у Европској Унији.....457

ДЕО СЕДМИ

ПРИМЕРИ ИЗ ПОСЛОВНО-ПРАВНЕ ПРАКСЕ.....466

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА.....482

ЛИТЕРАТУРА МОНОГРАФИЈЕ, ЧЛАНЦИ И ЗБОРНИЦИ

УВОДНА ТЕОРИЈСКО-МЕТОДОЛОШКА РАЗМАТРАЊАРА

„На овоме свету ништа не можемо
сматрати сигурним, сем смрти и пореза“

Бенџамин Френклин

Избегавање плаћања пореза (пореска евазија) представља озбиљан друштвени проблем који битно урушава економску основу друштва и ремети економски систем. Због своје комплексности избегавање плаћања пореза је повезано са привредним криминалом и корупцијом присутном у већини сфера друштвеног живота. Корупција и привредни криминал у пореској области нарушавају функционисање пореског система, воде слабљењу пореског морала и подривају поверење савесних пореских обвезника у непристрасност поступања пореских органа. Све наведено говори у прилог значају проучавања ових појава као и да је потребно њихово повезано проучавање. Ово је неопходно како би им се успешније супротставили свим расположивим средствима, посебно у домену пореске области, јер порези и фискални систем уопште представљају економску основу сваке државне организације.

Ове појаве се распростиру на готово све слојеве у друштву, последица су недостатака у систему, а главни проблем је што велики број случајева никада не буде откривен. То су негативне појаве које су се увукле у све друштвене поре финансијског пословања и није случајно што је важно место сусретања законитог и противзаконитог пословања црно финансијско тржиште, где се приходи од евазије пореза, корупције и привредног криминала удружују са опраним новцем од различитих незаконитих делатности. Конкурентност овог тржишта легалном тржишту стално расте. Заједничко овим појавама је што су управљене против функционисања привредног система и што имају за циљ незаконито богаћење, посебно злоупотребом службеног положаја који се заузима у привредном животу или административној организацији. Успешно супротстављање овим појавама је прави изазов за сваку пореску власт и администрацију. Ако им се држава успешно супротстави користи има државни буџет, а тиме и сви грађани, док извесни појединци губе извор брзог и лаког богаћења.

Пореска евазија је увек интересантан и изнова актуелан економски и финансијски феномен, који је и поред тога недовољно проучен и истражен, па су то неки од разлога који су аутора определили за избор ове теме. До сада у нашој научној и стручној литератури овој теми није поклоњена одговарајућа пажња. Написан је мали број радова, посебно књига, упркос томе што је у нашем друштву знатно избегавано плаћање јавних прихода, а порески систем се налази непрекидно у жижи интересовања

не само научне и стручне јавности, него и најшире друштвене јавности. Ради се о сложеној појави која се остварује на националном и међународном плану и има озбиљне последице за фискалну политику државе. Избегавање плаћања пореза смањује могућност да држава покрије трошкове коришћења јавних добара, а са становишта пореских обвезника доводи до неједнаке расподеле пореских задужења, до повећања пореских стопа и отпора пореских обвезника који кроз избегавање плаћања пореза смањују оштрије опорезивање и тако се ствара круг из кога се тешко излази. Пореска евазија је један од основних узрока раслојавања у нашем друштву. Ширење ове појаве покреће питање економске правде и једнакости, економске, политичке и привредне ефикасности.

Корупција и привредни криминал се често јављају приликом избегавања плаћања пореза и у пореској области су веома опасне појаве. Посебно се у овом транзиционом периоду стварају погодни услови за повећање избегавања плаћања пореза, корупције и привредног криминала. Порески систем наше земље, као и целокупни систем јавних финансија, налази се у процесу великих промена у циљу изградње друштвено-економског уређења са тржишном привредом и демократским институцијама. У овом транзиционом периоду привреда је у тешком положају због дугогодишње кризе и текућих реформских процеса, а порески систем функционише са доста тешкоћа и до сада предузете економске реформе нису биле свеобухватне. Значајан део укупне економске реформе је пореска реформа. Иако су пореске реформе у нашој земљи биле усмерене на поједностављење пореског система, пореска пракса то демантује. Са правом можемо рећи да су порески прописи најчешће мењана правна регулатива код нас, што се штетно одражава на ефикасност извршавања пореске обавезе и доводи до правне несигурности.

Транзициони процеси целог друштвено-економског система, увек уносе „ломове“ у моралу и начину живљења. Све то је довело до значајних променама система вредности, схватања и владања и у нашем друштву. У данашњем времену новац, више него икад до сада, задобија улогу мерила вредности и као такав везује се за сваки сегмент нашег живота. Сведоци смо великог економског раслојавања у нашем друштву, јаз између богатих и сиромашних се све више продубљује, а један од основних узрока је управо пореска евазија и корупција. Наравно, многе од промена које су се на нашим просторима одиграле биле су позитивне и водиле су друштвеном напретку, али су поспешиле и неке негативне појаве као што су избегавање плаћања пореза и корупција.

Избегавање плаћања пореза стални је пратилац пореза кроз различите форме појављивања на националном и међународном нивоу и представља наличје овог облика јавних прихода. Основно питање које се поставља везано за пореску евазију је из којих разлога људи доносе одлуку да плате или не плате порез. Ово питање нас даље уводи у веома сложен унутрашњи психички свет мотивација, схватања и вредновања, а за разумевање овог сложеног феномена битно је проучавање и спољашњих утицаја на формирање пореске свести грађана. Историја људског друштва обележена је мање или

више израженим пореским отпором. Заправо, пореска евазија постоји од самог почетка настанка организованог друштва и увек се вешто прилагођавала друштвеним променама, законским решењима и новонасталим околностима. Узроци избегавања плаћања пореза леже у самој суштини пореза јер су они увек трошак, терет за пореске обвезнике. Опорезивањем се код пореског обвезника изазива смањење економске снаге, односно погоршање његовог материјалног статуса. Тешко прихватање пореске обавезе од стране пореских обвезника и тежња да се она избегне произилази управо из принудног карактера и одсуства непосредне противнакнаде, која карактерише порез као јавни приход.

Пореска евазија је комплексан феномен који се мора посматрати са различитих аспеката. То није само проблем јавних финансија него се тиче и поштовања закона и етичких схватања. Проучавање мера фискалне политике, реакције обвезника на степен пореског оптерећења, узрока и модалитета избегавања плаћања пореза, неопходно је за усавршавање појединих пореских облика и пореског система у целини. Због свега наведеног, покушаћемо да у раду ову комплексну појаву сагледамо у целини.

Боље упознавање суштине ових појава, које ћемо обрадити и са теоријског и са емпиријског аспекта, омогућава да им се ефикасније супротставимо. Због тога ће бити обрађена питања шта ове негативне појаве представљају, какви су им приступи могући, а какви најбољи, како се ове појаве испољавају у друштвеном животу и у контексту каквих односа их треба тражити и објашњавати, те како им се супротставити. Према томе, централни део дисертације представљаће проучавање избегавања плаћања пореза, његове природе, узрока настанка, појавних облика и последица. Биће проучене и анализирани мере које се предузимају у циљу превенције и у виду репресије. Међутим, како је избегавање плаћања пореза због своје комплексности повезано са привредним криминалом и корупцијом биће дат приказ ових веза те предлози за предузимање мера ради сузбијања ових нежељених и комплексних појава. Такође ће бити указано на проблеме откривања ових облика противправних понашања.

Проблем пореске евазије се мора посматрати са аспекта међународног пореског права јер овај феномен превазилази националне оквире. Повећање међународне размене, већа покретљивост лица, роба и услуга, створила је погодне услове за повећање броја пореских обвезника који не извршавају своје пореске обавезе. Избегавање плаћања пореза, као и са њим повезани привредни криминал и корупција, се често појављују и против њих се боре све земље света. Иако се у значајној мери, на глобалном нивоу, форсира процес хармонизације националних пореских система, пословање савремених привредних друштава, а посебно мултинационалних компанија, које се одвија ван националних привреда, још увек је под утицајем различитих пореских режима па је због тога значајно познавање механизма међународне пореске евазије. Посебно ћемо у раду нагласити тренд међусобног приближавања и прилагођавања савремених националних пореских система. Говорићемо и о оствареном видном напретку европских интеграција који се огледа у већој и израженијој сарадњи између пореских политика земаља чланица. Земље које претендују на чланство у ЕУ, па

тако и Србија, спроводе тзв. хармонизацију својих пореских система и у процесу реформе пореског система се ослањају на прихваћена европска пореска решења.

За сузбијање ових појава, поред уређења законске регулативе, потребна је акција многих друштвених чинилаца, почев од вршилаца власти, преко институција друштва, па све до самих грађана. Посебну пажњу треба посветити репресивним и превентивним мерама као и њиховом међусобном односу. Наиме, само репресивним мерама не може се много постићи, а неке државе, па и наша, неоправдано мало пажње посвећују превентивним мерама за спречавање пореског отпора, којима се могу постићи значајни резултати на отклањању узрока и могућности настанка пореске евазије. Са друге стране, због веће ефикасности механизма превентивног деловања они морају бити подупрти репресивним механизмом, што значи да је битно међусобно допуњавање.

Приступ избегавању плаћања пореза је могућ са различитих аспеката уз помоћ различитих методских поступака. Ова могућност је израз сложености и вишедимензионалности предмета истраживања, односно његова повезаност са целином истоврсних или различитих појава. Према томе, прилаз овом проблему мора бити комплексан и мора се проучавати са аспеката свих научних дисциплина у чије подручје спадају поједине његове карактеристике, што захтева интердисциплинарни приступ. У остваривању наведеног циља употребићемо већи број научно-истраживачких метода. Поред упоредно-правног и историјско-правног метода, користићемо нормативно-правни метод, као и статистички метод кроз извршену анализу подака о избегавању плаћања пореза. Због комплексности пореског феномена, па самим тим и пореске евазије, проучавање ћемо вршити са различитих аспеката, комбинујући правну и економску анализу најзначајнијих порескоправних института.

Значај и актуелност проучавања феномена избегавања плаћања пореза, привредног криминала и корупције потенцирана је сложеним трансформацијама и друштвеним процесима, који су се на нашим просторима одиграли. Имајући у виду велико учешће пореза у структури јавних прихода, размере њихове евазије, стално присутан проблем са буџетским дефицитом, кризно време у глобалним размерама, као и чињеницу да реформа структуре нашег пореског система тек предстоји, тема којом се бави ова докторска дисертација са циљем да анализира облике пореске евазије са различитих аспеката, свакако се може сматрати актуелном.

ДЕО ПРВИ

АНАЛИЗА СИСТЕМА ЈАВНИХ ПРИХОДА - ОПШТИ ОСВРТ

1. *Јавни приходи - структура и карактеристике*

1.1. *Појам и врсте јавних прихода*

Функционисање државе одувек је било повезано са финансирањем њених јавних издатака. Најдоминантнији део у прикупљеним приходима за јавноправна тела, свакако припада пореским приходима. Због значаја пореских прихода у финансирању јавних потреба ова финансијска институција је изузетно актуелна у савременој теоријској и практичној литератури. Порези су не само главни извор јавних прихода него су најзначајнији инструмент фискалне, економске, социјалне и развојне политике. Уједно порези представљају најсложенију институцију у финансијама, која има не само правне и економске аспекте, него и бројне друге, попут психолошких и социолошких. Управо због тога њихово проучавање превазилази проблеме јавних финансија и отвара бројна питања економске, политичке, социолошке и психолошке природе.

Научна дисциплина која се бави изучавањем свих питања која се односе на формирање и задовољавање јавних потреба, односно прикупљање, чување и расподелу прикупљених средстава, зове се друштвене или јавне финансије. У нашем привредном систему ову научну дисциплину треба назвати друштвене финансије односно финансијска економија због бројних дубоких промена, везаних за економско одумирање државе, јачање материјалне базе новог управљања капиталом предузећа, као и измена у финансијском систему и све веће улоге привреде.¹

Јавни приходи спадају у основне институције јавних финансија. Финансијска делатност државе, односно активности државе на плану задовољења јавних потреба и прибављању новчаних средстава за њихово финансирање, обезбеђују материјалну основу за све остале државне активности: законодавну, извршну, судску управну, социјалну, здравствену, образовну и др. Имајући у виду велики обим средстава која се у савременим државама усмеравају кроз канале јавних финансија (између једне трећине и једне половине друштвеног производа) разумљива је потреба државе да благовремено осигурава довољне приходе ослањајући се, пре свега, на фискална давања. Постоје и други алтернативни извори прихода попут штампања новца, увођења накнада за робе и

¹Слободан Комазец и Ристић Жарко, **Монетарне и јавне финансије**, ЕтноСтил, 2011, стр.13-14 (Извор:<http://www.zarkoristic.com/download/knjige/monetarne-i-javne-finansije.pdf>).

услуге које држава пружа, позајмљивања државе, али од свих ових метода опорезивање је још увек најзначајнији извор државних прихода.² Према томе, финансијска делатност државе, као и других јавноправних тела, која је предмет проучавања јавних финансија, има пре свега за циљ обезбеђивање јавних прихода ради финансирања јавних издатака.

Са развојем државе мењао се карактер јавних прихода.³ Јавни приходи у савременим државама се разликују од оних у робовласничким и феудалним државама и постали су редован извор финансирања. Јавне функције, односно расходи савремених држава су повећани, а самим тим је и повећана потреба за прибављањем средстава за задовољавање тих расхода. За разлику од раније готово неутралне улоге државе у привреди (регулисање оптицаја новца, чувар реда, поретка, борба против монопола и сл.), данас држава све више захвата национални доходак и врши разне производне и друге захвате у привреди. Снажно се развио државни интервенционизам у привреди. Тиме држава данас учествује не само у расподели већ и у стварању и прерасподели националног дохотка унутар привреде, увозу и извозу роба, новца, рада и капитала.⁴ Отуда јавни приходи утичу на прераспodelу националног дохотка, као и на производњу, размену и потрошњу и формирају се углавном кроз систем расподеле и прерасподеле националног дохотка.

Међутим, њихова улога у савременој финансијској науци се не посматра само у контексту прикупљања и прерасподеле средстава, него и у контексту остваривања нефискалних, економских и социјално-политичких циљева. У савременим државама то су приходи који се убирају редовно годишње, у новцу, њихова обавезност је утврђена на основу устава и закона, немају тржишни карактер и служе за подмиривање општедруштвених потреба.

Јавни приходи из којих држава покрива своје расходе су пре свега:⁵

- порези (ПДВ, пореза на имовину, пореза на добит, пореза на доходак),
- акцизе,
- доприноси,

² Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, **Избегавање плаћања пореза: фискални и кривично-правни аспект**, Правни факултет Универзитета у Нишу, Ниш, 2006, стр. 19.

³ Према становишту које заступају неки аутори полазну тачку у науци о финансијама представља новац, а не изучавање јавних прихода и јавних расхода, што је, по њима, нелогично и одраз превазиђеног система у којем се изучавање сводило углавном на буџет као инструмент финансирања државе и привреде. Новац, кредит, банке и други монетарни феномени и институције били су од малог значаја у токовима репродукције. Тек развојем друштвеног власништва над средствима за производњу, развојем робно-новчаних односа и већом улогом тржишног механизма, у нашој финансијској теорији новац и кредит добијају посебно на значењу, постајући готово основни део науке о финансијама и нераздвојни део јавних финансија. Упореди: Слободан Комазец и Ристић Жарко, *нав. дело*, стр. 17. (Извор: <http://www.zarkoristic.com/download/knjige/monetarne-i-javne-finansije.pdf>).

⁴ *Нав. дело*, стр.15.

⁵ Божић Раичевић, **Јавне финансије**, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд, 2008, стр.24.

- царине,
- таксе и парафискални приходи.

Нефискални облици јавних прихода до којих се долази посредним наметањем могу бити у виду камата, прихода из јавне имовине, јавног дуга и донација.

У зависности од тога од којих критеријума се полази, разне су класификације које су заступљене у финансијској теорији.⁶ Уобичајена је подела на следеће облике:

- 1) Редовни и ванредни приходи
- 2) Оригинарни (изворни, праватноправни, привредни) и деривативни (изведени, јавноправни, фискални)
- 3) Приходи од становништа и од правних лица
- 4) Приходи од ужих и приходи од ширих територијалних заједница
- 5) Наменски и ненаменски приходи
- 6) Парафискалитети – као посебан облик прихода

1.1.1. Редовни и ванредни јавни приходи

Према временском периоду у коме се појављују приходи се деле на редовне и ванредне. Временски периоди могу бити различити (месечни, тромесечни годишњи и сл.). За разлику до редовних прихода који се јављају редовно у одређеном периоду и као такви служе превасходно покрићу редовних, текућих финансијских потреба, ванредни приходи настају услед ванредних потреба, које настају у ванредним случајевима.

Ако није могуће предвидети износ који је потребно обезбедити да би се подмирили расходи, односно ако се поједине потребе јављају с времена на време и не могу се предвидети, оне се подмирују из ванредних расхода државе. Ванредни приходи

⁶ Упореди: Дејан Поповић, **Пореско право**, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд, 2009, стр. 5-11, Горан Б. Милошевић, **Јавне и монетарне финансије**, Криминалистичко-полицијска академија, 2010, стр.148-152, Јован Ловчевић, **Институције јавних финансија**, Службени лист СФРЈ, Београд, 1991, стр.57-72, Божидар Раичевић, **Јавне финансије**, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд, 2008, стр. 37-38.

се по својој економској природи не обнављају из године у годину. Порези и таксе спадају у редовне приходе, док су зајмови ванредни приходи.⁷

1.1.2. Оригинарни и деривативни јавни приходи

Ова подела јавних прихода је базирана на начину стицања права на јавне приходе. Јавноправне (деривативне) приходе држава, на основу свог *impregiuma*, прибавља од лица која су потчињена њеном фискалном суверенитету, док приватноправне (оригинарне) држава остварује на приватноправној основи, исто онако као што би их остварили и други привредни субјекти.⁸ Оригинарни приходи углавном су приходи од државних предузећа и других облика државне активности. Држава обавља економску делатност и оригинарни приход остварује из државне имовине или државних предузећа. Деривативни или изведени приходи су због тога што их држава изводи из оствареног дохотка пореских обвезника.⁹ Основни облици ових прихода су: порези, доприноси и таксе.

Код деривативних (јавноправних) прихода разликују се два начина наметања обавезе плаћања и то непосредним наметањем и посредним наметањем. Према томе, јавноправни приходи се могу обезбедити:

- непосредним наметањем обавезе плаћања лицима која су потчињена фискалном суверенитету државе и која се нађу у законом предвиђеној ситуацији. Тада су у питању дажбински (фискални) јавни приходи и
- посредним наметањем чији је основ за убирање изречена казна лицу у кривичном, прекршајном и другом поступку које је прекршило одређени пропис и ту спадају новчане казне изречене у кривичном и прекршајном и другом поступку који се води пред државним органом, као и одузета имовинска корист.¹⁰

Оригинарни (приватноправни) приходи обухватају:

- донације од иностраних држава и међународних организација, као и донације од физичких лица;
- приходе од имовине и то:
 - камате;

⁷ Горан Б. Милошевић, **Јавне и монетарне финансије**, Криминалистичко-полицијска академија, 2010, стр.150.

⁸ Дејан Поповић, **Пореско право**, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд, 2009, стр. 5.

⁹ Горан Б. Милошевић, *нав. дело*, стр. 149.

¹⁰ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 5.

-дивиденде и повлачења добити из квази-корпорација (као што су јавна предузећа која нису организована као друштва капитала);

-приходе од закупа непроизведене имовине (као што су шуме, шумско и пољопривредно земљиште, грађевинско земљиште, радио фреквенције и ТВ канали речне обале и бање);

- приходе од продаје добара и услуга.¹¹

1.1.3. Приходи од становништва и од правних лица

Ово је данас једна од основних подела и она је извршена на основу извора, односно одакле они потичу.

Приходи од правних лица се издвајају од предузећа, установа и других правних лица, док се приходи од становништва издвајају од дохотка или других облика имовине грађана за подмиривање државних расхода.¹² Ту спадају порези, доприноси, таксе као и разни облици доприноса, зајмова и сл.

1.1.4. Приходи од ужих и приходи од ширих територијалних заједница

Ово је подела прихода у зависности од врсте политичко-територијалних јединица одређене земље, односно од територијаног и политичког уређења једне државе. Дакле, у зависности од тога да ли се ради о федералној држави са децентрализованим државним уређењем, или о унитарној и регионалној држави, имајући у виду да се у њима повећава степен аутономије локалних власти у односу на централну.

Буџетски систем Републике Србије, којим су обухваћени јавни приходи, чине приходи Републике Србије, приходи локалних власти и финансијски планови организација за обавезно социјално осигурање.¹³

Могућност обављања јавних функција на различитим нивоима политичко-територијалне организованости, повлачи са собом потребу стварања различитих модела расподеле јавних прихода, којима се бави фискални федерализам, јер расподела јавних прихода, поред расподеле јавних расхода, међубуџетских трансфера и задуживања, спада у његове основне елементе.

¹¹ *Нав. дело*, стр. 10.

¹² Горан Б. Милошевић, *нав. дело*, стр. 150.

¹³ чл.3. Закона о буџетском систему, „Службени гласник РС“ бр.54/2009, 73/2010, 101/2010, 93/2012, 62/2013 и 63/2013.

1.1.5. Наменски и ненаменски приходи

Ова подела полази од намене трошења прихода. Према домаћим позитивним прописима наменски приходи имају унапред утврђену намену утрошка средстава, а ненаменски приходи су приходи чије је коришћење и намена утврђена законом.¹⁴ Ненаменски приходи служе за подмиривање свих друштвених потреба, али њихова намена није унапред одређена.

1.1.6. Парафискалитети као посебан облик прихода

Парафискални приходи су дажбински приходи са посебним карактеристикама, који нису намењени потребама буџета, већ непосредном подмиривању одређених друштвених потреба. Представљају споредни фискалитет који постоји уз фискалитет државе. То је приход посебних институционалних јединица на nižем нивоу организовања. Овај облик прихода је изванбуџетски и не улазе у буџетску масу прихода државе. Парафискални приход се јавља паралелно са фискалним, при средства из истих економских снага и оставља исте економске ефекте, само што има специфичне намене.¹⁵

1.2. Међународне класификације јавних прихода

Разликујемо четири класификације јавних прихода:

- 1) Класификација ОЕЦД;
- 2) Класификација Уједињених нација;
- 3) Европски систем интегрисаних економских рачуна;
- 4) Класификација Међународног монетарног фонда.

Међународне класификације пореза су битне јер омогућавају компаративну анализу пореских система и пореских политика. Класификација ОЕЦД (The Organisation for Economic Co-operation and Development) представља најпотпунију класификацију различитих пореских облика који се срећу у савременим државама. Комитет за фискалне послове ОЕЦД је установљен 1971. године, који је и израдио наведену класификацију.

¹⁴ чл.2. тач. 15. Закона о буџетском систему, „Службени гласник РС“ бр.54/2009, 73/2010, 101/2010, 93/2012, 62/2013 и 63/2013.

¹⁵ Јован Ловчевић, *Институције јавних финансија*, Службени лист СФРЈ. Београд, 2008, стр. 71-72.

Према ОЕЦД класификацији под порезима се подразумевају обавезна плаћања држави без непосредне противнакнаде. Према пореској основици сви порези су сврстани у шест категорија и то:

1000 Порези на доходак, добит и капиталне добитке (eng. Taxes on income, profits and capital gains)

1100 Појединца

1110 На доходак и добит

1110 На капиталне добитке

1200 Корпорација

1210 На доходак и добит

1220 На капиталне добитке

1300 Порези који се не могу расподелити између 1100 и 1200

2000 Доприноси за социјално осигурање (eng. Social security contributions)

2100 Доприноси које плаћају запослени

2200 Доприноси које плаћају послодавци

2300 Доприноси које плаћају лица која обављају самосталну делатност и незапослени

2400 Доприноси који се не могу расподелити између 2100, 2200 и 2300

3000 Порези на платни списак и радну снагу (eng. Taxes on payroll and workforce)

4000 Порези на имовину (eng. Taxes on property)

4100 Периодични порези на непокретности

4110 Порези које плаћају домаћинства

4120 Остали порези

4200 Периодични порези на нето имовину

4210 Порези које плаћају појединци

4220 Порези које плаћају корпорације

4300 Порези на оставину, наслеђе и поклон

4310 Порези на оставину и наслеђе

- 4320 Порези на поклоне
- 4400 Порези на финансијске и капиталне трансакције
- 4500 Остали непериодични порези на имовину
- 4600 Остали периодични порези на имовину
- 5000 Порези на добра и услуге (eng. Taxes on goods and services)
 - 5100 Порези на производњу, продају, трансфер, лизинг и испоруку добара и вршење услуга
 - 5110 Општи порези
 - 5111 Порез на додату вредност
 - 5112 Порез на промет
 - 5113 Остали општи порези на добра и услуге
 - 5120 Порези на појединачна добра и услуге
 - 5121 Акцизе
 - 5122 Добит фискалних монопола
 - 5123 Царине и увозне дажбине
 - 5124 Порези на извоз
 - 5125 Порези на инвестициона добра
 - 5126 Порези на појединачне услуге
 - 5127 Остали порези на међународну трговину и трансакције
 - 5128 Остали порези на појединачна добра и услуге
 - 5130 Порези који се не могу расподелити између 5110 и 5120
 - 5200 Порези на употребу добара или на дозволу да се употребљавају добра или обављају активности
 - 5210 Периодични порези
 - 5211 Порези која плаћају домаћинства у вези са моторним возилима

5212 Порези која плаћају остали у вези са моторним
возилима

5213 Остали периодични порези

5220 Непериодични порези

5330 Порези који се не могу расподелити између 5100 и 5200

6000 Остали порези (eng. Other taxes)

6100 Порези које искључиво плаћају предузећа

6200 Порези које плаћају остали обвезници и порези који се не могу
разврстати¹⁶

2. Порез као инструмент јавних прихода и избегавање плаћања пореза - општа теоријска разматрања

Значај и улога пореза у привредном животу савремених држава стално расте. Порези су од прихода који се повремено убирао од уског круга особа, ради задовољавања потреба државе и владара, прешли дугачак пут и прерасли су у редован и значајан приход за задовољавање јавних потреба и као такви представљају значајан инструмент и најважнији облик јавних прихода.

Са друге стране, избегавање плаћања пореза је присутно у целом свету. Начини и обим избегавања плаћања су различити од државе до државе и условљени су разликама у економском и политичком систему, културним и етичким специфичностима. Међутим, оно што је свима заједничко у овој проблематици и што се појављује као универзални проблем јесте тешко откривање ове појаве, па велики број случајева остане некажњен. Томе погодује сложеност овог феномена, па се често тешко може повући јасна граница између законитог и незаконитог избегавања пореза. Томе такође погодује тренд глобализације у савременом свету и улога мултинационалних компанија у привредној активности, као и развој савремених технологија.

Проучавањем феномена избегавања плаћања пореза се не баве само финансијски и економски експерти, него и стручњаци других научних области (кривичног права, социологије, психологије и др.). Истраживање избегавања плаћања пореза представља једно је од најважнијих питања којима се бави финансијско-правна наука. Увођење

¹⁶ OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide, pp. 146-147 (Извор: <http://www.keepeek.com>)

било ког облика пореза, праћено је понашањем пореских обвезника кроз предузимање различитих радњи, у оквиру закона или ван њега, како би избегли или умањили своју пореску обавезу. Због тога је значајна анализа ове појаве и њених последица.

У питању је појава која доводи до озбиљних последица и због своје сложености може се анализирати не само са пореског аспекта, него и са психолошког, социолошког, етичког и других аспеката. Незаконито избегавање плаћање пореза, али и неприхватљиво минимизирање пореских оптерећења, доводи до неоправданог повлашћивања пореских обвезника и угрожава извршење функције буџета и других инструмената јавних расхода. Опсег задатака савремене државе се повећао у складу са савременим схватањем њене улоге у савременом друштву. Како би остварила бројне функције потребно је прикупљање велике количине финансијских средстава. Самим тим, избегавање плаћања пореза, као најважнијег облика јавних прихода, озбиљно подрива способност државе да оствари задатке из своје надлежности. Због тога је потребно предузимање превентивних и репресивних мера како би се ове појаве избегле.

Функционисање и развој државе је дакле повезан са финансирањем јавних издатака. Ради се о сложенем систему финансирања који обухвата: систем јавних прихода, систем јавних расхода и фискални систем. По свом значају у обезбеђивању новчаних средстава за задовољавање јавних потреба издваја се фискални или порески систем

2.1. Порески систем као део система јавног финансирања

Порез представља значајан инструмент јавних прихода којим држава прибавља новчана средства ради постизања финансијских, економских и социјалних циљева. Пореском влашћу се назива ово овлашћење државе да принудно узима новчана средства ради покривања својих финансијских потреба. Сва правна и физичка лица имају дужност да доприносе задовољавању општекорисних друштвених потреба која је предвиђена Уставом. 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 се тиме у знатној мери утиче на задовољавање општедруштвених потреба и функционисање државних функција на разним нивоима.¹⁷

¹⁷ Јовашевић Драган и Тарик Хашимбеговић, **Систем пореских деликата**, Intermex, Београд, 2004, стр. 15.

Пореским системом се назива укупност пореских облика једне земље¹⁸ 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. Поред фискалног циља који треба да обезбеди, треба да обезбеди и бројне екстрафискалне, а нарочито макроекономске циљеве као што је равнотежа платног биланса, стабилност цена, пуна запосленост, привредни раст и слично.

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.¹⁹

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. У погледу врста пореских облика које обухватају, порески системи обухватају порезе који се углавном срећу, (као што су порез на додату вредност, порез на непокретности, порез на доходак правних и физичких лица), па отуда и сличност међу пореским системима, али обухватају и специфичне пореске облике за дати порески систем. У развијеним земљама имајући у виду висок доходак по глави становника, заступљенији су порези на доходак и порези на имовину, док су у мање развијеним земљама заступљенији порез на промет и акцизе, дакле порези који се односе на потрошњу. У земљама које су више укључене у међународне токове постојаће већа тенденција за увођење пореских облика који ће подстицати извоз и у том смислу већи значај ће имати порез на додату вредност.

За остваривање и функционисање свих друштвено-државних функција од великог је значаја уредно и ефикасно остваривање пореског система и највишим правним актима је предвиђена дужност физичких и правних лица да сразмерно својим

¹⁸ Илић-Попов Гордана и Ђорђе Павловић, **Лексикон јавних финансија**, Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд, 2003, стр. 253.

¹⁹ Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, Савремена администрација, Београд, 1997, стр. 482.

материјалним могућностима и под једнаким условима доприносе задовољавању општих друштвених потреба. Неблаговремено извршавање обавеза по основу пореских и других давања или избегавање ових обавеза у потпуности или делимично доводи не само до кршења законских прописа него и до недозвољених последица и противправних стања. Ове последице се правасходно огледају у непотпуном остваривању пореских планова и биланса, а тиме се у знатној мери утиче на задовољавање опште друштвених потреба и функционисање државних функција на разним нивоима.²⁰

2.2. Значај облика пореског система са становишта пореске евазије

У савременим пореским системима се среће велики број пореских облика, а најчешће се ради о порезима који погађају приход, доходак и имовину, затим порези који погађају пораст вредности имовине и њен пренос и порези који погађају трошење дохотка, прихода и имовине. У зависности од броја пореских облика порески систем према облику може бити порески монизам и порески плурализам. Порески плурализам је такав систем који је састављен од више облика пореза, односно јавних прихода.

Насупрот томе, у теорији јавних финансија је постојала идеја о пореском систему који предвиђа само један и то јединствен порез, односно облик прихода и то је порески монизам. Идеја о пореском монизму као моделу пореског система највише се везује за физиократско учење које полази од тога да је највжнија привредна делатност пољопривреда, да се једино у земљорадњи ствара вишак вредности, да је природа тј. земља једини извор богатства, те да само земљорадња даје чист приход који се може опорезовати.

Према физиократском учењу сваки други порез осим пореза на земљорадњу био би преваљен на њу и због тога су све порезе ван пољопривреде означили посредним порезима, а порез који оптерећује земљорадњу, односно приходе од земљорадње, непосредним порезима. Према овом становишту је, дакле, непосредан порез најрационалнија и најпогоднија пореска врста. Такво становиште о захватању вишка вредности из земљорадње, путем једног јединог пореза на земљорадњу, послужило је физиократама као база за класификацију пореза на посредне и непосредне порезе.²¹ Како се вишак вредности ствара у свим областима материјалне производње, а не само у земљорадњи, њихова подела на посредне и непосредне порезе се базира на погрешним основама.

²⁰ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *нав. дело*, стр. 15.

²¹ Будимир Стакић и Миленка Јездимировић, **Јавне финансије**, Универзитет Сингидунум, Београд, 2012, стр. 27.

У другој половини деветнаестог века социјалдемократи су захтевали увођење једног пореза на укупни доходак, са високо прогресивним пореским стопама. Предлагачима је изгледало да је монистичко опорезивање дохотка представљало најпогоднији начин да држава дође директно до потребних средстава пошто је извор свих пореских плаћања доходак појединца. Према заговорницима опорезивања потрошње потрошња је једино поуздано мерило пореске способности, док су заговорници опорезивања капитала тврдили да сви порези у крајњој линији остају на капиталу. Селигман наводи читав низ и других монистичких пореза: на луксуз, на зграде, на земљиште итд. Али, ни један од ових предлога није био довољно добар да би могао да буде и прихваћен. Једна од последњих монистичких теза, која је имала снажан психолошки ефекат у Француској, је она коју је предлагао Шилер. Он је тражио увођење једног пореза на енергију (заправо изворе енергије – угаљ, електрична енергија, нафта, плин итд.) која представља, по његовим речима, идеалан објекат опорезивања. Такав порез би значео стварање једне нове слободе. Присталице увођења једног пореза на пословну активност сматрали су да треба опорезивати веће произвођаче, а они би у каснијим фазама привредних процеса тај порез преваљивали на остале. У двадесетом веку постојали су предлози да се уведе само један порез (порез на доходак, капитал, на енергију, на потрошњу). У новије време појављују се мишљења да би порез на додату вредност могао да постане у перспективи једини порески облик. Међутим све лоше стране монистичког схватања важе и у овом случају.²²

Иначе, као предности пореског монизма истицани су ниски трошкови убирања пореза, као и његова једноставна примена. Међутим, овај систем има бројне недостатке који се највише огледају у томе што један порез није издашан, сужава циљеве опорезивања који би се сводили на фискални карактер, што би захтевао увођење високих пореских стопа, то би даље водило већем отпору пореских обвезника, те повећању пореске евазије, а захтевао би и огроман административни апарат.²³ Због тога не чуди што овај систем нигде није заживео и што се сматра пореском утопијом. Много су реалнија и у пракси применљивија схватања о пореском систему у коме би се смањио број пореских облика, него постојање само једног пореског облика.

Порески плурализам има такође своје недостатке који се огледају у већим трошковима наплате, као и компликована примена, посебно у случају постојања великог броја пореских облика. Са друге стране, овај систем има бројне предности које се огледају у захватању разних појава економске снаге пореског обвезника, могућности увођења мањих пореских стопа, мањи је отпор пореских обвезника, те је самим тим мањи обим избегавања плаћања пореза. Такође, много је већа могућност остварења поред фискалних и разних нефискалних циљева опорезивања.

²² Јован Ловчевић, *нав. дело*, стр.115-117.

²³ Жарко Ристић, *Фискална економија и менаџмент јавног сектора*, Либер, Београд, 2008, стр. 244.

Систем пореског плурализма све више добија на значају са проширењем разноврсних ефеката опорезивања којима се постижу не само фискални, него и циљеви економске, социјалне и развојне политике.

Идеја пореског монизма према којој би држава све приходе требало да остварује путем само једног пореза је теоријски неприхватљива и практично неприменљива. Примена пореског монизма захтева високе стопе тог једног „идеалног“ пореза, па би самим тим био већи отпор пореских обвезника према његовом плаћању, што може да доведе до избегавања плаћања пореза. Свако повећање пореске стопе преко оне коју порески обвезници сматрају прихватљивом, стимулисаће пореске обвезнике да прелазе у сектор сиве економије или да селе своју активност у земље у којима је порески терет нижи. У оба случаја порески приход ће бити нижи. Консеквенце пореског монизма су и психолошке природе, јер је оптерећење само једног пореског основа, које је самим тим веће, тешко поднети.

Порески плурализам је повољнији са становишта сузбијања евазије пореза, јер уколико порески обвезник евентуално избегне плаћање једног пореског облика, то не мора да значи да ће успети да избегне плаћање других пореских облика.

Плуралистичке пореске системе чине две велике скупине непосредних (директних) и посредних (индиректних) пореза, о којима ће више бити речи у наредном излагању.

У непосредне порезе спадају: порез на имовину, порез на доходак и порез на принос и на капитал.

У посредне порезе спадају: порез на промет, царине, трошарине и монополски порези.

2.3. Појам пореза као инструмента јавних прихода

Да би се бавили феноменом избегавања плаћања пореза, потребно је пре свега одредити појам пореза и његове опште карактеристике. Како бисмо дефинисали појам пореза, морамо укратко да анализирамо елементе његовог законског описа, а који ће у наставку излагања бити анализирани за поједине пореске облике. Мада се у законодавствима појединих земаља помињу различите врсте пореза и на различите начине се прописује делокруг фискалног захватања овим обликом јавних прихода, може се говорити о неким заједничким елементима који су му карактеристични. Утврђивање ових елемената је потребно како би се тачно утврдила обавеза коју треба платити. Основни елементи пореза, као и сваког јавног прихода су:

- 1) Порески обвезник

Порески обвезник може бити правно или физичко лице. У погледу физичког лица у финансијској литератури постоје различита мишљења у погледу тога шта је релевантно за порески систем, односно појединац или породица или околност да се доходак стиче и троши у заједници и слично. 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. 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.

2) Пореска основица

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 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.

3) Пореска стопа

Пореска стопа означава износ пореза пема 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 (регресије), када са порастом пореске основице расте пореска стопа и методом дигресије, када са порастом пореске

основице истовремено опадају пореске стопе, која метода се данас готово не примењује.

4) 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.²⁴

Према начину пружања олакшица разликују се:²⁵

-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. Оне се у начели 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.

Иако су порези основни облик или инструмент формирања јавних прихода, покрића буџетских расхода и задовољавања јавних потреба, за сада не постоји јединствен став о томе шта су порези. То је можда због тога што су порези историјска категорија и директан рефлекс политичких, друштвено-економских и других односа и што се њихова садржина мењала паралелно са променама ових односа. Порези су су се врло често мењали у готово свим временским периодима кроз друштвено-економске формације.²⁶

²⁴ Дејан Поповић, **Пореско право**, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд, Београд, 2009, стр. 198.

²⁵ *Нав. дело*, стр. 201-202.

²⁶ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, **Пореска утаја: облици испољавања и мере сузбијања**, Беосинг, Београд, 2008, стр.20.

Дакле, многобројни су покушаји да се дође до јединствене дефиниције пореза, која би била општеприхваћена, али то није постигнуто до данас. Порез је постојао још у старој Грчкој и Риму, затим у феудализму, али се највише развио у капитализму, јер се интерес за изучавање пореза посебно развијао у капитализму, па отуда у том систему има највећи број дефиниција пореза. Значај пореза у капитализму тесно је повезан са повећањем броја задатака капиталистичке државе и са проширењем њених функција.

Дефиниције пореза се разликују у зависности од времена у коме су настале и биле су одраз тог времена и друштвено-политичке организованости друштва, а пре свега су биле одраз интереса друштва и класе која је на власти. Навешћемо нека схватања пореза и покушаје дефинисања пореза и одређивања његових елемената у циљу разликовања од других облика јавних прихода, бољег разумевања његове суштине и самим тим начина његовог избегавања.

Према схватању Јована Ловчевића „политички колективитет од субјеката под својом пореском влашћу принудно узима средства, без непосредне противуслуге, у сврху покривања својих финансијских потреба и постизања осталих јавних, првенствено економских и социјалних циљева.“²⁷

Према Милану 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.“²⁸

Према Дејану 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.“²⁹

Из оваквих дефиниција произилазе следеће карактеристике пореза и пореске политике, којим се они разликују од других облика јавних прихода.

1) Присилност пореза при плаћању

Порезима се умањује расположиви доходак, односно имовина физичких и правних лица па отуда та лица у начелу неће радо прихватити обавезу плаћања пореза. У демократским друштвима је по правилу битно да се порез убира у такве намене које ће имати подршку већине бирачког тела. Међутим, чак и када постоји подршка од стране грађана то не значи да ће они радо плаћати порез и због тога наплата пореза у свим савременим државама почива на присили, па ако се у редовном поступку не подмири

²⁷ Јован Ловчевић, **Институције јавних финансија**, Београд, 1963, стр. 69. (Наведено према: Горан Милошевић, Порез и избегавање пореза, ЈП „Службени лист СЦГ“, Београд, 2005, стр. 88).

²⁸ Милан Тодоровић, **Наука о порезима**, Београд, 1930. (Наведено према: Горан Милошевић, Порез и избегавање пореза, ЈП „Службени лист СЦГ“, Београд, 2005, стр.88.)

²⁹ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр.5.

пореска обавеза, прибегава се принудној наплати, коју држава обезбеђује применом свог апарата силе. Када се деси опорезиви догађај, односно када неко лице оствари приход, стекне имовину или обавља какву трансакцију, то лице постаје обавезно да порез плати.³⁰

Уколико порески обвезник у редовном пореском поступку не измири пореску обавезу, држава ће путем принудне наплате намирити порески дуг, па порези имају принудни карактер. Демократска и недемократска друштва се разликују у томе што у демократским друштвима принудна наплата постоји само приликом наплате пореза, док у недемократским друштвима принуда постоји и у фази увођења и у фази наплате пореза.³¹ Према томе, пореским обвезницима није остављено право избора да ли ће платити порез или не, а принуда је у сваком случају легитимна.

2) Порезима се финансирају јавни издаци и остварују други циљеви

Порезима се прикупљају средства ради финансирања колективних потреба и то је основна фискална функција пореза. Међутим, у савременим државама порези, као сложени облик јавних прихода, немају само ову функцију него се порезима остварују други економски, политички, социјални, образовни, еколошки и други циљеви.

Порез врши прераспделу националног дохотка и представља давање из вишка прозвода, а ређе из имовине. Према томе, порези све више напуштају свој примарни финансијски или фискални задатак, који се огледа у покрићу јавних расхода и имају и регулаторне функције у области производње, расподеле и потрошње богатства.

3) Одсуство непосредне противнакнаде

Приликом плаћања пореза нема непосредне противнакнаде. Нема ни пропорционалности између користи пореских обвезника од коришћења неког јавног добра и висине плаћеног пореза. Чак штавише, од неког јавног добра порески обвезник може да не остварује никакву корист, али ипак га то не ослобађа плаћања пореза. Неко ко плаћа већи порез нема права да захтева коришћење јавног добра у већој мери сразмерно висини пореза који је платио. Исто тако јавна добра може да користи неко ко избегава своје пореске обавезе. Коришћење јавних добара се не може ограничити и њих имају право да користе сви, без обзира да ли су порески обвезници или нису.

Корист коју неко лице које је платило порез има је општег карактера, а њена висина није одређена висином плаћеног пореза. У коришћењу јавног добра нико не може бити спречен (на пример да ужива сигурност коју пружа полиција) нити коришћење јавног добра од стране једног лица може да умањи корисност коју оно пружа другим лицима.³²

³⁰ *Нав. дело*, стр. 6.

³¹ Божидар Раичевић, *нав. дело*, стр. 101.

³² Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 6.

Држава не мора да полаже рачун пореским обвезницима на шта ће се утрошити средства која су прикупљена порезима. Ова особина раздваја порезе од такса. Међутим, постоји посредна или индиректна противнакнада, која се пре свега огледа у задовољавању општих друштвених потреба.

4) Порез је новчано давање

Постоје случајеви када се пореска обавеза плаћа натурално, али само као изузетак. То се дешава у неким ванредним друштвеним ситуацијама (револуције, велике елементарне непогоде). У нашем систему јавних прихода самодопринос, као ванредан локални порез, може имати елементе давања у натури.³³ Правило је да се пореска обавеза плаћа у новцу.

5) Деривативност

Путем пореза се захвата део имовине, прихода односно дохотка пореских обвезника тако да се кроз опорезивање врши прерасподела националног дохотка и држава из економске снаге пореских обвезника изводи своју економску снагу па су због тога порези „изведени“ приходи за разлику од оних прихода које држава сама остварује на основу своје привредне делатости односно права власништва.³⁴

6) Неповратност

Карактеристика пореза је и непостојање права на повраћај пореза. Држава постаје власник опорезованих средстава на основу свог фискалног суверенитета, а порески обвезник се одриче једног дела своје економске снаге у корист државе и нема могућности повраћаја својих новчаних средстава. Тако се средства преносе из режима приватне у режим државне својине.³⁵

7) Недестинираност

Из општег карактера јавних добара и користи које се њима задовољавају, за све грађане, без обзира да ли су они порески обвезници или нису, произилази недестинирани карактер пореске обавезе. У савременој држави сви приходи се сливају у заједнички буџет и користе се за измирење колективних потреба.

Дестинирање пореза налазимо у оним пореским системима у којима се државни (друштвени) расходи не финансирају искључиво путем буџета, него се уз буџет, као финансијски инструмент подмиривања одређених расхода, јављају и одређени фондови који имају властите изворе прихода.

8) Територијани принцип плаћања пореза

³³ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *нав. дело*, стр. 23.

³⁴ *Нав. дело*, стр. 22.

³⁵ *Нав. дело*, стр. 22.

То је посебно значајна особина пореза. Пореска обавеза терети сва лица на територији државе која на основу свог финансијског суверенитета уводи порез. При том, није од значаја да ли су та лица држављани или не државе која уводи порез. Битно је да су се код тих лица створили услови законског описа пореског чињеничног стања који производе пореску обавезу. Пореској обавези подлежу не само држављани земље која је увела порез, него и странци који на територији дате земље остварују приход који је подложен опорезовању.³⁶ Према томе, припадност одређеној територији намеће обавезу плаћања пореза, на основу финансијског суверенитета једне државе.

2.4. Порез као историјска категорија

Порези су стари колико и људско друштво због тога што су свакој држави потребна финансијска средства како би се финансирале различите потребе. Извесне зачетке мисли о финансијама налазимо још код античких мислилаца Аристотела и Ксенофона. При том, најстарији део финансијске мисли, односно предмет финансијске науке су државни приходи.³⁷

У најстаријим временима порез³⁸ није био обавезно давање, већ поклон. У старој Грчкој најпре су постојали поклони властодршцу, па су се постепено претварали у обавезна давања, онда када су ратови захтевали велике издатке за плаћање најамне војске. Богатство се утврђивало према имовини, а не према доходу појединца, па су редовни порези били порези на имовину, а не лични порези. У Риму су постојали посредни и непосредни порези. Како се новац улагао у куповину робова, порески систем се развио у правцу посредних пореза и то: пореза на куповину и продају робова и порез на наслеђе. Од непосредних пореза били су заступљени главарина и земљарина. Римски цар Диоклецијан је успоставио аутократски облик владавине и завршио реформе у области пореског система и финансија. Све веће потребе државе довеле су до увођења код наплате пореза фискалних јединица. Процењиван је сваки део имовине и порез се одређивао према фискалној јединици.

Први облици опорезивања настају, дакле, веома рано са првим облицима организоване државе и помињу се и у најстаријим свети књигама.

У Новом завету у Посланици Римљанима се наводи: 4 „Власти нам је Бог дао да нам буду од помоћи. Ако ли зло чиниш бој се, јер оне служе да казне људе који гневне Бога тиме што чине зло“. 5 „Зато им буди послушан да не будеш кажњен и да ти савест буде чиста“. 6 „Зато и порезе дајете, јер су слуге Божије које су зато и постављене“ 7

³⁶ Горан Б. Милошевић, *нав. дело*, стр.163.

³⁷ Обрен Благојевић, *Развој финансија и финансијске науке, Финансије*, бр. 5-6, 1991, стр. 219-222.

³⁸ Јован Ловчевић, *Институције јавних финансија, Службени лист СФРЈ, Београд, 1991, стр. 75.*

„Подајте дакле свакоме што сте дужни, порезницима порез, цариницима царину, а коме страх, страх, а коме част, част“.³⁹

Позната Исусова изрека која се односи на порезе, а којом је одговорио на питање да ли Јевреји треба да плаћају порез римском цару у Јудеји, забележена у јеванђељу по Матеју, Марку и Луки, као и у јеванђељу по Томи, послужила је за различита тумачења односа цркве и државе. Радило се о главарини чије је плаћање изазвало отпор плаћању пореза, који је довео до побуне. У поменутим јеванђељима се наводи: „Тада фарисеји одоше и договорише се како да Исуса ухвате у речи, па му послаше своје ученике заједно са иродовцима. „Учитељу“, рекоше ови, „Знамо да си истинољубив и да народ учиш Божјем путу у складу са истином, и да се ни на кога не обазиреш јер не гледаш ко је. Зато нам реци шта мислиш : да ли је право да се цару даје порез или није ?“. Али, Исус, знајући њихове зле намере, рече: „ Лицемери! Зашто ме искушавате? Покажите ми новчић за порез“, (па када су му показали новчић са натписом и ликом цара) тада им он рече: „Дајте, дакле, цару царско, а Богу божје“.⁴⁰

По неким ауторима главни и пресудан разлог због кога је Понтије Пилат погубио Исуса, јесте управо његово противљење плаћању римским порезима. Тако се у јеванђељу по Луки наводи: „Онда сви устадоше и одведоше Исуса Пилату, па почеше да га оптужују говорећи: Нашли смо онога ко заводи наш народ и противи се плаћању пореза цару...Пилат сазва првосвештенике, поглаваре и народ па им рече: Довели сте ми овог човека под оптужбом да подбуњује народ...и нисам нашао да је крив за оно за шта га оптужујете. А није нашао ни Ирод, јер нам га је послао назад.....Али они су и даље веома гласно и упорно тражили да Исус буде распет. И њихови повци превагнуше па Пилат одлучи да удовољи њиховом захтеву.⁴¹

Ислам се још од оснивача Мухамеда бавио порезима и сам Мухамед је био трговац. Ислам забрањује директно опорезивање осим за војску у ванредним ситуацијама. Муслиманима налаже давање пореза тзв. зеката. Према исламском схватању порез је различит у зависности од верске припадности. Исламски закон који све то прописује је Шеријат. У Курану и према хадисима (исламском предању) се наводи да Хришћани и Јевреји плаћају посебан порез тзв. цизју због своје верске припадности.⁴²

У време феудализма на место пореза долазе домени и регали. Доменски приходи били су основни извори државних прихода. У основи њиховог убирања било је власништво владара, као власника земљишта, па су феудалцу кметови, као његови поданици, морали давати део производа које су остварили користећи његово земљиште. Регали су били приход средњевекових владара, а до којих су долазили експлоатацијом извесних права и привилегија на монополски начин, као што је искоришћавање земљишта, саобраћаја, наплате царина, лов и риболов, право на ковање новца,

³⁹ Библија или Свето писмо Старога и Новог завјета, Библијско друштво, Љубљана, 1973, Нови Завијет, Посланица Римљанима 13.

⁴⁰ Нови завет, Јеванђеље по Матеју, Библијско друштво, Београд, 1990, 22:15.

⁴¹ Нови завет, Јеванђеље по Луки, Библијско друштво, Београд, 1990, 23:13.

⁴² Куран, Оријентални инстирут, Сарајево, 1977, 9:29.

коришћење мостова итд. Регали су иако бројни често били недовољни због великих прохтева владара, па се због тога уводе порези који се јављају као средство за обезбеђење додатних прихода. Међутим, велики владарски намети су довели до честих сукоба између владара и племства. Тако је у Енглеској донета Велика повеља о слободама (*Magna Charta Libertatum*), према којој се без пристанка пореских обвезника не може наплаћивати ни један порез.⁴³

У Британији се рано појављују непосредни порези, као новчана накнада за учествовање у ратовима које је та земља стално водила са континентом. Нарочито је био важан порез на имовину који се јавио већ од XII века. У Француској су се порези нешто спорије развијали, јер је и народ своја права тамо могао доцније да оствари. Два позната пореска облика су „Ед“ (*Aide*) и „Таж“ (*Taille*). Први је представљао, у периоду од XI до XV века, помоћ коју су вазали давали феудалном господару. У вези са увођењем стајаће војске у XV веку (уместо дотадашње најамничке), јављају се „*Taille*“ као стална дажбина која ће својом неправичношћу и недоследношћу много допринети нерасположењу народа, покрету који је довео до револуције. Француски порески систем до револуције био је базиран на разлици између опорезивања племства и обичног грађанина, тзв. малог човека. Енглеске финансије, напротив, нису у тој мери повлашћивале племство, јер је, по слову закона, била остварена једнакост свих друштвених редова пред порезима. У Немачкој порези су били само ванредна средства. Тек у XIII веку порески приходи постају важнији, али и тада само за фискус ужих друштвено-политичких заједница. Рајх се јавља тек после 1871. године са системом посредних пореза, да би после првог светског рата увео централизован систем финансија. Већ из свега наведеног може се видети да су порези резултат, пре свега, односа политичких снага у земљи, а затим њене социјалне и економске структуре.⁴⁴

2.5. Оправдања за увођење пореза са становишта избегавања плаћања пореза

Наплаћивање пореза представља грубо мешање у приватни живот пореског обвезника и његову привредну делатност. Порез садржи у себи принудни карактер, не носи са собом непосредну противуслугу, нити је држава дужна да пореском обвезнику полаже рачун како ће се утрошити средства која је порески обвезник дао на име плаћања пореза. Са друге стране, плаћање пореза повлачи са собом смањење економске снаге пореског обвезника, односно захватање дела дохотка, прихода или имовине. Због свега тога, порески обвезник често доживљава пореску обавезу као пуко „одузимање“

⁴³ Момо Кијановић, *Локални јавни приходи у систему јавних прихода Републике Србије*, Графокартон, Пријепоље, 1999, стр.20.

⁴⁴ Јован Ловчевић, *нав. дело*, стр. 76.

његових средстава, посебно ако не зна сврху свега тога, односно на шта ће та средства бити потрошена. При свему наведеном, у овом случају принуда је легитимна. Управо због свега тога се поставља питање оправданости увођења пореза.

Питање оправданости увођења пореза старо је колико и сам порез. Одговор на ово питање су тражили како они који уводе порез, тако и они који су га морали плаћати. Захватање дела дохотка, прихода или имовине пореских обвезника, често није мало, а то све значи да се морају дати јаки аргументи за увођење пореза. То је најбољи начин да се спречи отпор према плаћању пореза и револт према јавној власти, а самим тим и пореска евазија. Према томе, одговорити на ово питање је битно и са становишта избегавања плаћања пореза, јер оправданост увођења пореза смањује отпор пореских обвезника према одређивању и наплати пореза.

Све теорије о оправданости убирања пореза се данас углавном сврставају на класичне (старије) теорије и савремене теорије. Старије теорије се базирају на схватању да порез представља размену, а новије да порез представља националну дужност.⁴⁵ Постоји неколико основних теорија које се баве одговором на питање због чега се плаћа порез.

1) Сакрална теорија

Поборници ове теорије су Тома Аквински и св.Аугустин. Тома Аквински, школастички филозоф, се у свом учењу ослањао на Аристотелову метафизику и Платоново учење о примату идеје над материјом. Развио је теорију суверенитета где народ добровољно преноси одређену власт на владара, монарха. Човека посматра као друштвено биће, које је по самој својој природи везано за друштво, а његова друштвеност се испољава кроз језик, културу, обичаје и традицију. Један од главних филозофских проблема који је покушавао решити су појмови бића и суштине и истиче да је опорезивање оправдано само у случају да владар не може подмирити потребе државе из своје имовине.

2) Теорија силе

Ова теорија је била доминантна у старом и средњем веку, а опорезивање се оправдава са становишта права јачег да опорезује слабије. Победник је могао наметати било какву пореску обавезу, јер њему припада све, па и живот побеђеног.

Овакво оправдање пореза одговара околностима које су владале у старом и средњем веку, али има мишљења да су елементи силе присутни и у каснијим друштвено-

⁴⁵ Нав. дело, стр. 80.

економским системима, па и данас, што значи у околностима које не одговарају робовласничким, феудалним и апсолутистичким односима.⁴⁶

3) Теорија уговора

Ова теорија заступа становиште да се оправданост опорезивања огледа кроз уговор између владара и пореских обвезника. Уговором је између осталог регулисана намена пореза на коју су се порези морали трошити.

4) Теорија цене

Ова теорија је карактеристична за период либаралног капитализма и заснива се на тези да је порез цена коју држављани плаћају да би добили користи од државе.⁴⁷ По овој теорији, дакле, порез представља противнакнаду или цену за пружене услуге и сигурност од стране државе пореским обвезницима. Држава има одређене трошкове приликом пружања услуга, које обвезници плаћају кроз порезе. Ова теорија има две варијанте у зависности од одговора на питање какву корист треба да имају порески обвезници:

-теорија осигурања и

-теорија уживања.

Теорија осигурања види државу као осигуравајуће друштво, а пореске обвезнике као осигуранике који држави плаћају због тога што брине о њиховој личној и материјалној сигурности. Оснивач ове теорије је Монтескије, према коме је порез део који сваки грађанин даје држави да би му сачувала остатак имовине.⁴⁸ Недостатак ове теорије је очигледан јер држава није осигуравајуће друштво и неће пореском обвезнику исплатити накнаду за случај да његова имовина буде уништена.

Према теорији уживања порески обвезници плаћају порез због уживања имовине и дохотка. Што су имовина и доходак већи, треба да буде већи порез, тако да се ова теорија залаже за прогресивно опорезивање.

Међутим, основни недостатак за обе теорије се огледа у томе што се порез уводи једнострано, а не сагласном вољом обе стране. Принудни карактер пореза није у сагласности са слободном вољом уговорних страна.

⁴⁶ Милева Анђелковић, **Јавне финансије и финансијско право**, Правни факултет Универзитета у Нишу, Ниш, 2012, стр. 75.

⁴⁷ Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд, 1997, стр. 39.

⁴⁸ Јован Ловчевић, *нав. дело*, стр. 80.

5) Теорија жртве

Представници ове теорије виде порез као жртву грађана, а на наплату пореза држава има право зато што је општедруштвена творевина. Ова теорија је, дакле, базирана да тези да је порез жртва у општем интересу.⁴⁹

б) Теорија суверенитета

Ова теорија је базирана на политичкој вези између држављана и државе. Порез представља обавезу плаћања због припадности државној заједници. Свако лице треба да доприноси државној заједници сразмерно својим економским могућностима, односно пореској способности, а овај аргумент се и данас подразумева.⁵⁰

Поред наведених, у финансијској теорији су заступљене и друге теорије оправдања пореза⁵¹ као што су: теорија репродукције (према којој држава путем пореза омогућава несметан ток репродукције), органска теорија (према којој између државе и грађана постоји органска повезаност, односно држава се схвата као орган, чији су органи њени грађани), социјалистичка теорија (раније присталице ове теорије сматрале су да порезе треба укинути јер се могу заменити другим начинима финансирања и потребни су само у случају ратног стања, а касније, посебно након слома комунизма, преовладава схватање да су порези потребни и њихово оправдање се налази у грађанској дужности), теорија државног интервенционизма (оправдање пореза се посматра кроз државни интервенционизма, чиме се остварују бројни нефискални циљеви опорезивања, као што су економски, социјални, редистрибутивни, стабилизациони и сл.), теорија пореза као регулатора економије (ова теорија потенцира одговорност државе у привредном развоју, везује се за Кејнса који је поставио њене основе).

Посткејнзијанска теорија оправдања пореза

После Другог светског рата развија се широки правац под општим називом Неокејнзијанство,⁵² који полази од тога да држава одговарајућим мерама пореске политике треба да делује на циклична кретања. Наиме, у фази успона треба повећањем пореза ограничити расположиви доходак и новчани капитал да би се ограничиле инвестиције и потрошња, док у фази кризе смањење пореза на доходак постаје стимуланс за подизање стопе раста и запослености, уз стимулацију инвестиција.

У оквиру ове теорије развила су се три становишта оправдања пореза. Према једном становишту (теорија порези-стимулатор производње) оправданост пореза се огледа у томе што су порези средство за стимулисање и дестимулисање производње. Основна сврха постојања пореза је њихово деловање на стабилност раста и зато је потребно водити еластичну пореску политику. Према другом становишту (антикризна

⁴⁹ Милева Анђелковић, *нав. дело*, стр. 76.

⁵⁰ *Нав. дело*, стр. 77.

⁵¹ Марко Радичић и Божидар Раичевић, **Јавне финансије: теорија и пракса**, Дата статус, Нови Сад, 2011, стр. 73.

⁵² Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *нав. дело*, стр.34-36.

теорија пореза) порези су средство аутоматског стабилизационог деловања на привредна кретања. Директни прогресивни порези на доходак су аутоматски стабилизатори цикличном кретању привреде. Према трећем становишту (антиинфлациона теорија) оправдање пореза се налази у томе што се сматра да су порези основно средство у регулисању претеране тражње становништава: повећање пореза смањује реалне дохотке становнишва, што редовно води смањењу платежне способности тражње и дефлационим ефектима. Ова теорија (Richard Musgrave) полази чак и од тога да би требало аутоматски кориговати пореске стопе и приходе са растом цена робе и услуга у циљу заштите пореских прихода од обезвређења у инфлацији. Антиинфлациона теорија нема своје оправдање због тога што се новчана маса повучена порезима не поништава, већ се ствара хронични буџетски дефицит уз све мању улогу пореза и уз раст чисте емисије новца и јавног дуга. Дистрибуција дохотка у капитализму је све више неравномерна због веће концентрације и централизације капитала у свременом капитализму.

Данас је јасно да су порези преко потребан облик јавних прихода за нормално функционисање сваке државе. Идеја о држави без пореза је чиста утопија, без икакве реалне потпоре. Савременом грађанину нису ни потребне теорије које би му објашњавале због чега су потребни порези јер врло добро зна да су порези нужни. Али, то не значи да ће прихватити да редовно измирује своју пореску обавезу и да ће се сложити са увођењем сваког пореза, као и да ће прихватити сваку стопу пореског оптерећења.

3.Класификација пореза у теорији

Подела и класификација пореза према одређеним заједничким карактеристикама врши се ради лакшег изучавања, а то омогућава и истраживање: предности и недостатака одређених облика пореза, њихове адекватности, одређивање циљева који се могу постићи кроз деловање појединих пореских облика, њихову примену у пореској и економској политици, као и међународно опорезивање структуре и деловања пореског система и тарифе.⁵³

Разумевање појединих облика пореза, њихових карактеристика, предности и недостатака, односно њихове суштине, представља и полазну основу у анализи избегавања плаћања пореза.

У савременим пореским системима заступљен је велики број пореза, што значи да се базирају на систему пореског плурализма. Класификације пореза су бројне и заснивају се на различитим критеријумима, али се углавном порези деле на следеће врсте:

⁵³ Нав. дело, стр.39.

1) Директни и индиректни порези (непосредни и посредни)

Сви порези се могу поделити на директне порезе, којима се опорезује доходак и имовина физичких и правних лица и индиректне порезе, којима се опорезује потрошња производа и услуга.

Порезима на доходак непосредно се утиче на промене у економском понашању предузећа и појединаца преко смањења њихове економске моћи. На тај начин се утиче на значајне макроекономске категорије као што су понуда радне снаге, штедња, инвестиције и друге.⁵⁴

Према томе, да ли су порези индиректни или директни зависи од тога да ли се заснивају на потрошњи дохотка (индиректни) или на самом дохотку (директни).

Према тзв. „француској“ дефиницији непосредни порези су они који терете привредну способност пореских обвезника погађајући непосредно њихово богатство или приходе, док се посредни наплаћују у вези са радњама производње, потрошње или размене добара.⁵⁵

Директним се обично сматрају порези на доходак, односно приход, порез на имовину, (порез на непокретности, порез на наслеђе), порез на добит правних лица и порезе на употребу добара. У индиректне порезе спадају: општи порез на промет (нпр. пдв, свефазни порез на промет), акцизе, царине, порез на пренос апсолутних права и сл. Карактеристике директних пореза су следеће:

-релативна стабилност, јер их карактерише стабилност у притицању јавних прихода без обзира на кретање привреде;

-праведност, јер се наплаћују од пореског обвезника према њиховој економској снази;

-нееластичност, јер су неосетљиви на коњуктурна кретања, што се може сматрати негативном карактеристиком;

-нема опште обавезе плаћања за све;

-директно се обрачунавају и наплаћају из дохотка па су неугодни су за пореског обвезника

Карактеристике посредних пореза су следеће:

-велика еластичност;

-све више изражена обавезност плаћања;

⁵⁴ Holcomb Randak, **Public Sector Economics**, Pearson, New Jersey, 2006, p. 134.

⁵⁵ Јован Ловчевић, *нав. дело*, стр. 112.

-угоднији су за пореског обвезника, јер их само индиректно осећа, углавном кроз цене производа и услуга;

-добровољност и издашност, што омогућава пореској власти да их користи за прикупљање финансијских средстава за покриће колективних потреба;

-несоцијални су, јер их сви плаћају, без обзира на висину дохотка и

- лако се преваљују па носу подесни за разне економске, социјалне и друге сврхе.⁵⁶

2) Лични (субјектни) и објектни (предметни) порези

Ова подела разликује порезе у зависности од тога да ли се приходи и имовина опорезују према стварним својствима или зависи од личности обвезника. Лични порези су везани за одређену личност којој припада доходак и имовина која се опорезује, док је предметни порез везан за доходак и имовину, а не за личност којој припадају. Лични порези су прилагођени личним својствима пореског обвезника (број издржаваних лица, здравствено стање и др.), док предметни порези нису погодни за остваривање социјано-политичких циљева.

Због тога су субјектни порези правичнији и равномернији од објектних пореза, јер узимају у обзир економску снагу пореског обвезника и његове личне и породичне прилике. Предност објектних пореза је релативно једноставно спровођење, јер се у обзир узимају само чињенице које се односе на објекат опорезивања, а не и оне које се тичу личности пореског обвезника, његових породичних прилика, или његових других прихода, односно објеката имовине. Због тога се у многим савременим пореским системима упоредо примењују и субјектни и објектни порези, али се економски снажније државе, чије су пореске администрације боље оспособљене, више ослањају на субјектне, а оне мање развијене на објектне порезе.⁵⁷ Субјективни порези су порези на доходак, на укупни приход, на имовину.

3) Фундирани и нефундирани порези

Фундираним порезима се опорезују приходи од имовине и капитала, као што су дивиденде и камате, док се нефундираним порезима опорезују остали приходи који су резултат личног рада.

4) Катастарски и тарифни порези

Катастарски порези се утврђују на основу података садржаних у катастру, док се тарифни порези утврђују на основу података у пореској тарифи.

5) Општи и наменски порези

⁵⁶ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *нав. дело*, стр.40-41.

⁵⁷ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 69.

Наменски порези су такви порези код којих је унапред утврђена одређена намена којој служе и они су често привременог карактера. (Пример за такав порез је порез на плате, чији се део прихода усмерава на финансирање изградње ауто-пута). Општи порези су такви порези код којих није унапред утврђена одређена намена, дакле они служе за покриће јавних расхода.

б) Репартициони и квотитетни порези

Код репартиционог пореза држава зна унапред укупну суму средстава коју треба прикупити, док порески обвезници нису унапред упознати са висином своје пореске обавезе. Код квотитетних пореза, који су данас редован случај, порески обвезници унапред знају колико износи висина њихове преске обавезе (квота), али држава није упозната унапред који износ средстава ће бити прикупљен. Тај износ је условљен економском снагом пореских обвезника и размерама пореске евазије. Посредни порези су по својој природи квотитетни порези.

Код квотитетних пореза се висина пореске обавезе прилагођава стварној економској снази и пореској способности обвезника па то више одговара начелу правичности. Осим тога, држава аутоматски учествује у расподели односно употреби националног дохока, па није принуђена да приликом покривања својих расхода повећава степен пореског оптерећења, јер се са порастом националног дохотка обезбеђују стално све већа финансијска средства, уз одржавање постојећег степена фискалног притиска.⁵⁸

7) Синтетички и аналитички порези

Аналитички порез је порез на одређену врсту прихода пореског обвезника или део имовине и он погађа само један елеменат пореске ситуације, док се синтетичким порезом врши опорезивање укупне имовине и доходака пореског обвезника. Због наведених карактеристика аналитички порези су погоднији за спровођење ванфискалних циљева (социјалних, економских и др.).

8) Редовни и ванредни порези

Редовни порези се наплаћују сваке године и служе покрићу редовних јавних расхода, док се ванредни порези наплаћују повремено у ванредним околностима.

Многи редовни порези воде порекло од ванредних пореза, јер ванредни порези нису укинута када су ванредне прилике престале, што има својих предности у односу на избегавање плаћања пореза. Наиме, на њих су се порески обвезници навикли и они више не представљају нове порезе, код којих је веће избегавање плаћања.

Такав је на пример случај са најпознатијим британским порезом на доходак Income Tax. Овај порез је установљен као ванредни порез 1789. године и повремено је

⁵⁸ Јован Ловчевић, *нав. дело*, стр. 108.

наплаћиван све до 1842. године када постаје редовни порез. Осим тога и порез на промет је био ратни порез и постепено је претворен у редовни порески инструмент.⁵⁹

9) Порези у новцу и порези у натури порези

Порези у натури су реликт прошлости, а уобичајен је порез у новцу у савременим пореским системима у којима је заступљена робно-новчана привреда.

4. Циљеви и утицаји опорезивања у контексту избегавања плаћања пореза

Да би се потпуније сагледао проблем избегавања плаћања пореза и последице овог феномена, потребно је да се претходно анализирају циљеви и утицаји опорезивања. Деловање пореза је усмерено ка различитим циљевима, али се мора водити рачуна о утицајима које такво опорезивање може имати. Опорезивање може изазвати различите позитивне утицаје који се избегавањем плаћања пореза подривају, али и негативна дејства, која могу утицати на отпор пореских обвезника, а самим тим и на избегавање плаћања пореза. Избегавање плаћања пореза и други негативни ефекти везани за опорезивање доприносе појави раскорака између циљева опорезивања и ефеката опорезивања. При том, треба имати у виду да није свако избегавање плаћања пореза супротно циљевима пореске политике, јер законита пореска евазија, о којој ће бити речи у каснијем излагању, представља интенцију самог законодавца и управо има задатак остваривања циљева опорезивања.

Структура јавних прихода обухвата велики број пореза, такса, доприноса, накнада и других прихода у савременим државама. Међутим, по свом значају у структури фискалних (дажбинских) прихода порези се издвајају. Пре свега због тога што порези поред фискалне имају значајне нефискалне функције у виду остварења економских, социјалних, еколошких и других циљева. Порези су престали да буду само класично средство које има за циљ да држави прибави финансијска средства за покриће јавних расхода. Због тога се по свом значају у финансирању општедруштвених потреба издваја фискални или порески систем.

Услед избегавања плаћања пореза смањена су прибављена средства за покриће јавних расхода, а то даље изазива бројне последице. Са друге стране, обвезници теже да очувају своју имовину или доходак, те је њихов интерес да пореска обавеза уопште не настане, или да буде сведена на најмању меру. Избегавање плаћања пореза настаје као резултат отпора плаћању пореза. Овај отпор је мање или више изражен код свих пореских обвезника, без обзира на њихов материјални положај. Негативан став пореских обвезника према плаћању пореза произилази из саме суштине природе

⁵⁹ Нав. дело, стр. 109.

пореза, односно из његове присилности, а без непосредне противнакнаде. Порезима се одузима део економске снаге пореских обвезника, чак и уз примену силе, што може довести и до промене његовог друштвеног статуса. Такво неповољно деловање пореза изазива отпор код пореских обвезника и жељу да своје пореске обавезе избегну или смање. Отпор обвезника је и довео до тога да порези имају принудни карактер. Порески обвезници често доживљавају опорезивање као одузимање имовине, односно дохотка, као атак на њихову приватну својину. Према томе, циљеви обвезника су у супротности са циљевима опорезивања. Због свега тога, неретко ефекти опорезивања одступају од постављених циљева.

Међутим, избегавање плаћања пореза не мора увек бити резултат активног и свесног понашања пореских обвезника да нетачним приказивањем или прикривањем чињеница избегну или смање своју пореску обавезу. Оно може бити резултат несвесног, пасивног понашања пореских обвезника услед непознавања пореских прописа, правних празнина у закону или неефикасности пореских органа. Отпор пореских обвезника ће бити већи уколико је пореско оптерећење веће, односно уколико је веће захватање дохотка и имовине пореског обвезника. На повећање отпора плаћању пореза утиче више фактора, као што су следећи фактори:

-Сврха трошења пореских средстава.

Уколико се држава односи неодговорно према средствима пореских обвезника, ако је трошење средстава за пореске обвезнике недовољно транспарентно или пак уколико држава прикупљена средства троши у неке сврхе за које порески обвезници сматрају да не треба да се финансирају из њихових средстава, свакако да ће све то стварати негативну атмосферу у јавности и изазивати већи отпор пореских обвезника.

-Опорезивањем се нарушава начело праведности.

Уколико порески обвезници сматрају да опорезивање није праведно, да се порески терет не распоређује равномерно и сразмерно економској санацији, да су поједине категорије неоправдано повлашћене постојећим режимом опорезивања, свакако да ће њихов отпор бити већи.

-Однос пореских органа према пореским обвезницима и њихова ефикасност.

-Примењени поступак и техника опорезивања.

-Морал пореских обвезника.

Порески морал представља спремност пореских обвезника да измири пореске обавезе. Порески морал зависи од више фактора и то пре свега од става према порезима, става према начину и сврси трошења пореских средстава, висини пореза, расподеле пореског терета, запређених санкција, ефикасности пореских и других поступака и сл.

Историјски посматрано циљеви и начин опорезивања су се мењали. Начини опорезивања су условљени степеном економског развоја, политичким уређењем, економским и политичким циљевима и слично. Међутим, увек се трагало за најповољнијим начином прикупљања јавних прихода, како би се сакупила довољна количина средстава за задовољавање општекорисних друштвених потреба, односно како би се финансирани јавни расходи предвиђени буџетом.

Најпре је примарни циљ био фискалан до двадесетог века, односно да се обезбеде средства за финансирање јавних потреба. Међутим, савременим државама су потребна све већа средства за финансирање њихових проширених јавних функција па су и циљеви опорезивања превазишли своју фискалну природу и опорезивањем се остварују циљеви у области економске и социјалне политике, заштите животне средине, културе, спорта и слично. Државе давањем подршке преко пореских подстицаја, које пружају одређеним привредним гранама или појединим неразвијеним подручјима, пореским стимулисањем страних улагања, остварују микроекономске циљеве, а деловањем на стабилност цена, пуну запосленост и уравнотежење платног биланса остварују се и макроекономски циљеви опорезивања.⁶⁰

Порези су постали значајан фактор у прерасподели националног дохотка и у вођењу економске и социјалне политике. Порези постају снажно средство којим се делује на низ привредних агрегата као што су: процес производње, расподеле, потрошње, инвестиција, демографске факторе, извоз-увоз. Пошто делује на сужавање новчане тражње на тржишту и на успостављање робно новчане равнотеже порез као инструмент фискалне политике постаје један од основних средстава стабилизационе политике, посебно усмерене у правцу борбе против инфлације.⁶¹

Циљеви опорезивања најчешће су повезани са улогом државе. Порезима се могу остваривати и различити економско-политички циљеви. Како је пореска политика део опште економске политике, то су циљеви пореске политике истовремено и циљеви опште економске политике. Променом пореске политике може се на различите начине утицати на привреду и становништво. На питање који су циљеви опорезивања давани су различити одговори у зависности од времена и аспекта посматрања, али општа подела циљева опорезивања је на: фискални (основни) циљ и ванфискалне циљеве.

Основни фискални циљ порези су имали у старом и средњем веку. Међутим, са развојем капитализма порези се користе и за друге нефискалне циљеве. У периоду капитализма разликују се три фазе у развоју циљева опорезивања и то: меркантилистички период, либералистички период и империјалистички период.

У меркантилистичком периоду долазе до изражаја ванфискални циљеви опорезивања, посебно у виду високих царина приликом увоза робе, те је на тај начин заштићена домаћа производња и одлив новца у иностранство.

⁶⁰ Божидар Раичевић, *нав. дело*, стр. 120.

⁶¹ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *нав. дело*, стр. 26.

Међутим, у либералистичком периоду долази до промене у посматрању циљева пореза. Припадници економског либерализма су заступали тезу неутралних пореза и либералистичке улоге државе у привреди и друштву, за разлику од гледишта савремених економских и социјалних теоретичара о потреби државног интервенционизма. Улога државе у либералном капитализму била је ограничена само на одбрану граница и унутрашњу стабилност, па су и циљеви опорезивања били искључиво фискални. Порези нису смели ограничавати приватно власништво и мењати стање у привреди. Порези су требали бити мали, како би се што мање вршио притисак на пореске обвезнике и циљ пореза се сводио само на финасирање функција државе, али и стварање једнакости свих пореских обвезника.

Због различитих ефеката које опорезивање изазива, о чему ће бити речи у каснијем излагању, порези не могу бити неутрални. У савременим финансијама порези представљају инструмент политике државе у реализацији ванфискалних економских, политичких и социјалних задатака. Још од времена велике економске кризе тридесетих година прошлог века, порези се почињу користити у све већој мери за решавање проблема као што су високе стопе незапослености, инфлација, пораст цена, успорен привредни раст, смањење извоза, социјалне тензије и сл. Дакле, ради се о широким мерама државног интервенционизма.

Према томе, циљ пореза у савременим државама није само фискалног карактера, већ порез има и бројне друге циљеве политичке, економске, социјалне, еколошке, демографске и сл. Порезима се постижу различите последице на макро и микро плану. Због тога утицаје опорезивања можемо посматрати на: макро плану и микро плану.

Утицаје пореза на макро и микро плану можемо поделити на следеће:

1) Економски утицаји

Како је пореска политика значајан инструмент макроекономске политике, опорезивање утиче на макроекономске циљеве као што су: ниво цена, ниво производње, стопа запослености, стопа инфлације, акумулација и сл.

Опорезивање има значајно дејство у прерасподели националног дохотка. Може се направити разлика између примарне расподеле новостворене вредности посредством тржишта и прерасподеле посредством пореза, доприноса и парафискалитета која представља „секундарну расподелу“. Ова секундарна расподела је у функцији успостављања финансијских односа између предузећа и грађана, са једне стране, и друштвено-политичких заједница и фондова, са друге стране. Следећи даље овакву поделу, онда се расподела дохотка између буџета виших и нижих друштвено-политичких заједница, с једне стране, и буџета друштвено-политичких заједница и фондова, с друге стране, може окарактерисати као „терцијарна расподела“. Према томе,

укупни доходак појединих економских субјеката и институција (предузећа, грађани, буџет и фондови) је функција постојећег модела расподеле. У том контексту, у политику расподеле, поред фискалне политике, или шире друштвеног финансирања, треба укључити све парцијалне политике у оквиру текуће економске политике, односно треба укључити и политику цена, политику личних доходака, политику инвестиција, кредитну политику, политику платног биланса итд.⁶²

Из основног дејства које опорезовање има у домену прерасподеле националног доходака произилази и дејство пореза на акумулацију. Високо опорезивање може довести до смањења акумулационих фондова, односно може довести до смањења инвестиција, а на дуже стазе до општег заостајања привреде, незапослености и сл. Са друге стране, опорезивањем се може на разне начине стимулирати раст акумулације. То се може чинити путем разних пореских олакшица и ослобођења. На тај начин се може остварити привлачење страног капитала. Потом, кроз опорезивање се може стимулирати јавни дуг намењен инвестицијама, а у домену личне штедње, преко повољнијег пореског третмана камата, кроз ослобађања прихода од личне штедње и сл.⁶³

Опорезивањем се може утицати на тржишне механизме, у којима понуда и тражња одређује цене на тржишту. Сваки порез утиче на цену и то индиректни или посредни редовно, јер кроз уграђивање у цену производа и услуга, доводе до пораста цена, а директни повремено. Уколико се повећају порези, односно уколико се порезима одузима већи део доходака пореских обвезника, може доћи до смањења тражње, повећања у ценама производње, те до сужавања привредне активности. Уколико се смање порези долази до повећања тражње, смањења цена производње те до проширивања привредне активности, јер се опорезивањем захвата мање, односно више новца остаје код пореских обвезника. У случају већих пореских захватања, долази до смањења агрегатне тражње, односно производње. У случају мањих пореских захватања, доћи ће до повећања производње, а самим тим укупног привредног раста, али то може утицати на пораст инфлације и самим тим до дестабилизације целокупне привреде.

Уколико се наведена ланчана реакција пренесе на микро план, односно на ниво одређене гране производње, регион или категорију грађана, опорезивање може довести до различитих ефеката. Пореском политиком се може деловати на убрзање економског развоја појединих заосталих подручја, али и до спречавања концентрације индустрије у појединим областима, увођењем додатних пореза на капацитете у тим областима. Тако се високим царинама при увозу, на пример аутомобила, може штитити домаћа аутоиндустрија од иностране конкуренције. Смањењем опорезивања доходака у неким делатностима, оне се доводе у повољнији положај у односу на друге делатности. Повећано опорезивање у неким делатностима доводи до смањења рентабилности.

⁶² Жарко Ристић, Љубиша Владушић и Петар Белокапић, **Буџетска економија и дефицитарно финансирање**, Етностил, Београд, 2012, стр. 13.

⁶³ *Нав. дело*, стр. 19-20.

Опорезивање може имати стабилизационе ефекте за једну привреду која се налази у стању економске неравнотеже, који могу бити рестриктивни или експанзиони. Наиме, уколико је понуда на тржишту већа од тражње, прибегава се путем опорезивања подстицању тражње, односно повећању куповне снаге и то су експанзиони ефекти опорезивања. Уколико је тражња на тржишту већа од понуде, рестриктивним опорезивањем се може допринети смањењу потрошње. На тај начин путем опорезивања држава може контролисати потрошњу на тржишту, јер се приликом смањења тражње смањује расположиви доходак, те опорезивање има ефекте и у домену националног дохотка, а деловањем на тражњу утиче се посредно и на ниво инфлације. Према томе, на макро плану у домену регулисања односа државних расхода и прихода, порези могу имати значајне ефекте, па су у том смислу значајни и за регулисање државног дефицита.

Наведен утицај опорезивања на цене роба и услуга на тржишту, даље повлачи утицај на цене роба и услуга при увозу и извозу. Опорезивањем се може преко мањег или већег царинског оптерећења или увођењем посебних облика пореза подстицати извоз, односно увоз и обратно, разним увозним оптерећењима, односно разним увозним олакшицама, увођењем посебног пореза и сл. Најчешће се користе заштитне царине у циљу поскупљена иностране робе на домаћем тржишту, како би се повећао извоз и ограничио увоз. Тиме се врши заштита одређене привредне гране и остварује активан платни биланс, мада се примењују и други начини путем опорезивања. Са друге стране, ослобађем извоза од пореза на промет се подстиче извоз роба и услуга и повећава се конкурентност истих на међународном тржишту.

Опорезивање може имати ефекте на повећање привредног развоја, односно појединих региона, привредних грана и привредних субјеката, путем диференцираног опорезивања, мањим пореским стопама, пореским ослобођењима и кредитима за набавку нове опреме, субвенцијама и сл. Кроз смањење дохотка, имовине, акумулације, потрошње и сл. опорезивањем се утиче и на економски положај правних и физичких лица, а самим тим и одређених групација и делатности, а прикупљена средства се усмеравају за финансирање јавних потреба, односно јавних расхода.

3) Финансијски утицаји

Поред остварења циља да се прикупи одређена маса финансијских средстава циљ опорезивања може бити да се порезом оптерете само одређене групе становништва. На пример путем накнада за путеве, моторна возила, увођењем пореза на укупан приход грађана, повећањем цене бензина се оптерећују само одређене групе грађана.

4) Утицаји у сфери демографске политике

Ефекти у сфери демографске политике се могу постићи на различите начине. У земљама са високим наталитетом већим порезом се могу опорезовати обвезници са већим бројем деце, или супротно у земљама са нижим наталитетом пружа се помоћ породицама са више деце, опорезују се неожењена лица, омогућава се дуже породилско одсуство, даје се предност у запошљавању код породица са већим бројем деце, стриктно се прописима регулише забрана отказа лицима на породилском одсуству и сл.

5) Социјални утицаји

Социјални ефекти се могу постићи јер се порези могу користити као инструменти социјалне политике. Социјални ефекти опорезивања манифестују се у тежњи државе да смањи разлике у материјалном положају пореских обвезника, преко равномернијег опорезивања њихових економских снага. У савременим друштвима долази до изражаја редистрибутивна функција пореза кроз примену прогресивних пореских стопа код пореза на доходак грађана и пореза на наслеђе и поклон, што се манифестује кроз сразмерно веће оптерећење обвезника чија је основица већа. У домену посредних пореза или пореза на потрошњу, социјално-политички ефекат се на пример може постићи диференцираним опорезивањем промета добара и услуга.⁶⁴ Прогресивно опорезивање може довести до правилнијег распореда националног дохотка по категоријама становништва.

6) Политички утицаји

Политички ефекти опорезивања се могу постићи у унутрашњој и спољној политици. Они зависе од интереса политичке странке која је на власти, па вођење пореске политике може бити мотивисано и оштријим опорезивањем политичких противника, док се фаворизују политички истомишљеници. Пример чисто политичког пореза је био наметнут Јеврејима у Немачкој 1938. године у износу до укупно једне милијарде марака. Овај репартициони порез је теретио имовину само Јевреја и то по релативно високој стопи од 20%.⁶⁵ Политички ефекти се могу постићи и у спољној политици, на пример као средство притиска, посебно у ситуацијама када су односи

⁶⁴ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *нав. дело*, стр. 68.

⁶⁵ Јован Ловчевић, *нав. дело*, стр. 83.

између две државе затегнути. У сваком случају, мотиви за постизање одређених политичких ефеката готово увек остају прикривени и о њима се отворено не говори.

7) Здравствени утицаји

Опорезивањем се може задирати у различите сфере друштвеног живота, па се чак може утицати и на здравље грађана. Најчешће се то чини акцизама на дуван и алкохолна пића, чиме се утиче на смањење конзумације ових по здравље људи штетних производа.

Према томе, у савременим држава се порезима постижу различити ефекти у најразличитијим сферама друштвеног живота. Међутим, са редефинисањем улоге државе, крајем двадесетог века, порези се све мање користе као инструменти за остваривање нефискалних циљева, него се у првом реду користе као инструменти фискалне политике. „У духу концепта неолиберализма који влада у савременој доктрини, сматра се да умерено и што неутралније опорезивање може створити услове за раст привреде, а повећани економски раст ублажити социјалне тензије преко увећања примања сиромашнијих категорија становништва у таквим условима.“⁶⁶

Ефекти пореза су према томе снажно повезани са циљевима пореза и пореске политике. Неспорно је да ће избегавање плаћања пореза изазвати значајне последице јер неће доћи до реализације циљева фискалне политике, као ни јавних функција, пошто њихово остваривање зависи од прикупљених средстава за њихово финансирање.

⁶⁶ Милева Анђелковић и Драган Јошевић, *нав. дело*, стр. 69.

ДЕО ДРУГИ

ИЗБЕГАВАЊЕ ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА СА АСПЕКТА ПОРЕСКОГ ПРАВА

1. Дефинисање избегавања плаћања пореза

Реч евазија потиче од латинског глагола „evadere“, што значи бежати, избегавати.⁶⁷ Увођење пореза за сваког пореског обвезника представља трошак и отуда стална потреба да се порески терет смањи или избегне. Порески обвезници имају негативан став према обавези плаћања пореза јер порез карактерише присилност, неповратност и одсуство непосредне противуслуге.

Плаћање пореза представља грађанску дужност која је наметнута пореским обвезницима од стране државе како би се прикупила финансијска средства за обављање јавних функција државе. Избегавање плаћања пореза ствара разлику између стварног и потенцијалног прихода. Опорезивање није само главни извор јавних прихода, него је и средство којим држава остварује економске циљеве у области монетарне и фискалне политике. Према томе, опорезивање је битан фактор за економски раст и просперитет. Избегавање плаћања пореза све ове функције значајно угрожава.

Сложеност феномена избегавања плаћања пореза се огледа у томе што је овај феномен тешко прецизно одредити и дефинисати због разноврсности начина избегавања плаћања пореза. Избегавање плаћања пореза постоји када порески обвезник порез избегне да плати, а притом не пренесе терет плаћања на друго лице. Према томе, порез није плаћен и оштећен је финансијски интерес државе, а да је порез преваљен била би оштећена лица на која је пребачен порески терет, а не држава из разлога што је она порез наплатила.⁶⁸

Према неким ауторима основу за прављење разлике да ли је избегавање пореза у оквиру закона или не, треба да представља тумачење закона од стране судова а не оно што пореске власти претпостављају да је закон хтео да каже.⁶⁹ Неусклађеност тумачења пореских закона између судова и пореске администрације пружа веће могућности пореским обвезницима за избегавање пореза у законским оквирима.

При том, треба правити разлику између пореске евазије, као ширег појма, од пореске утаје, као ужег појма. Пореска утаја је једна од врста евазије која се односи на незакониту евазију. Није увек једноставно разликовати ове појаве, а то према неким ауторима још више компликује елеменат вољности односно намере (eng. element of

⁶⁷ Горан Милошевић, *Економски аспект евазије пореза*, *Економски хоризонти*, бр. 1/2, 2006, стр. 60.

⁶⁸ Јован Ловчевић, *Институције јавних финансија*, Службени лист СФРЈ, Београд, 1991, стр. 154.

⁶⁹ Judith Freedman, Geoffrey Loomer and John Vella, **Alternative Approaches to Tax Risk and Tax Avoidance: Analysis of a Face-to-Face Corporate Survey** (2008) Working Paper 08/14, Oxford University Centre for Business Taxation, 3.

intentionality).⁷⁰

Утаја пореза се односи на радњу која је у супротности са законом помоћу које порески обвезник не плаћа порез или плаћа мањи порез од оног који би био дужан да плати. Са друге стране избегавање пореза обично подразумева акт у окиру закона.⁷¹

Према томе, основни критеријум за разликовање јесте да ли се крше законски прописи или не према коме се прави разлика између прихватљивог и неприхватљивог пореског понашања. ОЕЦД у својој анализи под називом „Студија о улози пореских посредника“ прави разлику између прихватљивог пореског понашања и агресивног пореског планирања (eng. aggressive tax planning), које укључује преварне радње.⁷²

Дакле, избегавање плаћања пореза представља скуп активности које порески обвезници предузимају како би избегли или умањили своје пореске обавезе. При томе, могу да крше законске прописе, али то могу бити и активности којима се не крше законски прописи.

Посебан проблем представља избегавање плаћања пореза у међународним размерама. Недостатак размене информација међу земљама и транспарентности само олакшавају избегавање пореза. Ова два проблема (недостатак информација и нетранспарентност) у вези су са избегавањем плаћања пореза и представљају велики проблем зато што отежавају једној земљи да открије и спречи коришћење страних пореских режима.⁷³

⁷⁰ Logue D. Kyle , **Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Insurance**, (2005-2006) 25 *Virginia Tax Review*, 339, pp. 353-355.

⁷¹ K. W. Asprey and Parsons Ross, **Taxation Review Committee**, 1975, University of Sydney Library 2001, Chapter 11- Income Splitting, Paragraph 11.1, p. 143. (Извор: <http://adc.library.usyd.edu.au>)

⁷² Judith Freedman, Geoffrey Loomer and John Vella, *нав. дело*, p. 2.

⁷³ Linda Peter-Szerenyi, **The OECD's artificial approach to tax havens: Part 2**, (2003) 14 *Journal of International Taxation* 10, p. 20

2. Актуелност проблема

„Порези и евазија су неодвојиви као човек и његова сенка“.⁷⁴

Избегавање плаћања пореза је присутно у свим земљама света. Овај феномен представља наличје пореског система. То је реакција пореског обвезника на намеру државе да му одузме финансијска средства, без непосредне противнакнаде. Без обзира што се прикупљена средства користе за задовољавање општекорисних друштвених потреба, порески обвезници измиривање пореских обавеза доживљавају као терет јер се наплаћене дажбине често троше другачије него што би они учинили.

Ма колико да је мали, ономе ко плаћа порез је велики. Због тога не изненађују бројни и различити, законити и незаконити, облици избегавања плаћања пореза.

Пореска евазија и избегавање плаћања пореза су толико значајни да утичу на обим и природу финансија државе. Ове штетне појаве коштају развијене земље 385 милиона долара годишње.⁷⁵ Сведоци смо учесталих финансијских трансакција које пре свега имају за циљ избегавање плаћања пореза. Вести о оваквим трансакцијама пуне новинске наслове. Велики износи новчаних средстава остају изван контроле државних органа. Избегавање плаћања пореза доводи до тога да је мањи прикупљен износ јавних прихода. То даље ремети остварење постављених јавних и општекорисних циљева. У неким случајевима чак долази до драстичног смањења јавних прихода. Овај феномен прожима целокупну економију и спречава постизање планова економске политике.

Утаја пореза представља битан проблем у савременим пореским системима и у великој мери оштећује државни буџет. На пример, италијанска финансијска полиција је саопштила да је током 2012. године откривено 12.000 утајивача пореза који су оштетили буџет за 56 милијарди евра, као и да је 16.233 особе радило на црно.⁷⁶ Избегавање плаћања пореза и пореска евазија је према процени Сената САД довела до губитка у јавним приходима у износу од око 100 милијарди долара годишње. У многим другим земљама ова сума износи билионе евра. То значи мање средстава за инфраструктуру, јавне услуге, здравство, образовање и смањење животног стандарда у развијеним земљама и земљама у развоју.⁷⁷

⁷⁴ G. Tixer, **Definition, Scope and Importance Tax Evasion**, (У: **International Tax Avoidance and Evasion**, Colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg, IBFD, Amsterdam 1981, pp. 26, преузето из: Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд, 1997, стр. 450.)

⁷⁵ Alex Cobham, **Tax Evasion, Tax Avoidance and Development Finance**, Working paper number 129, September 2005, p.1. (Извор: <http://core.ac.uk>).

⁷⁶ Извор: [https:// http://www.akter.co.rs](https://http://www.akter.co.rs) (11.09.2013.)

⁷⁷ Извор: [https:// http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm](https://http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm) (11.09.2013.)

Данас је избегавање плаћања пореза толико раширено да нико не може оспорити значај и актуелност овог феномена. Међутим, тешко је статистички проценити његов обим. Један од таквих покушаја је приказан у табели која следи.

Табела 1. Десет земаља са највећим губицима од пореске евазије у 2011.год.⁷⁸

ЗЕМЉА	БДП(\$милиони)	ВЕЛИЧИНА СИВЕ ЕКОНОМИЈЕ(%)	УКУПНО ПОРЕСКО ОПТЕРЕЂЕЊЕ (%)	ПОРЕСКИ ГУБИЦИ (\$ милиони)
САД	14.582,400	8,6%	26,9%	337,349
БРАЗИЛ	2.087,890	39%	34,4%	280,111
ИТАЛИЈА	2.051,412	27%	43,1%	238,723
РУСИЈА	1.479,819	43,8%	34,1%	221,023
НЕМАЧКА	3.309,669	16%	40,6%	214,996
ФРАНЦУСКА	2.650,002	15%	44,6%	171,264
ЈАПАН	5.497,813	11%	28,3%	171,147
КИНА	5.878,620	12,7%	18%	134,385
ВЕЛИКА БРИТАНИЈА	2.246,079	12,5%	38,9%	109,216
ШПАНИЈА	1.407,405	22,5%	33,9%	107,350

Из наведене табеле се види колики је обим пореске евазије у 2011. години. Ови подаци доводе у питање опште прихваћену корелацију између високих пореских стопа и обима утаје пореза. САД имају ниже пореске стопе, а налазе се међу земљама са великим обимом пореске евазије. Порески морал је развијен у САД и сива економија износи свега 8,6 (%БДП), дакле далеко мање од било које земље на листи. Број кривичних случајева везано за утају пореза је порастао 33% између 2009.- 2011. године. Бразил који има највећи економски систем међу земљама Латинске Америке, налази се на другом месту на овој листи. На трећем месту је Италија, чији су медији пуни вести о људима без легитимних прихода који возе скупе спортске аутомобиле. Русија је на четвртном месту. На петом месту је Немачка, која је недавно потписала споразум о пореској евазији са Швајцарском. Према наводима медија, у швајцарским банкама крије се више од 180 милијарди евра немачке имовине. На шестом месту је Француска,

⁷⁸ Извор: <http://investorplace.com/investorpolitics/10-worst-countries-for-tax-evasion>

а на седмом Јапан. Јапански премијер је објаснио да је потребно повећање пореза ради санирања последица разорног земљотреса, као последица цунамија, који се догодио у марту 2011. године. На осмом месту је Кина по висини пореске евазије. На деветом месту је Велика Британија и на десетом месту је Шпанија. Према неким проценама, 80% шпанских компанија крије новац у пореским рајевима.⁷⁹

Према једном новијем истраживању, у 38 земаља ОЕЦД за период од 1999. до 2010. године забележен је тренд смањивања пореске евазије. Просечна величина пореске евазије у наведеном периоду је 3,2% од БДП. Земља са највећом просечном вредношћу је Мексико са 6,8%, следи Турска са 6,7%, а у доњем делу ове листе су САД и Луксембург.⁸⁰

Према другом скорашњем истраживању пореска евазија износи 5,1% од светског БДП и дошло се до закључка да се више од 1\$ долар утаји на сваких 6\$ посматрано у светским размерама. Овај однос је највиши у Европи, где се утаји више од 1\$ на 5\$, посебно у Грчкој и Италији, са резултатом утаје више од 1\$ на 4\$ у сивој економији. Пореска утаја је увек злочин и то не само злочин против појединца, него је и злочин против друштва и демократије.⁸¹

Значај овог феномена произилази из озбиљних последица које изазива. Али и поред тога није довољно проучен и не посвећује му се пажња од стране правних, економских и фискалних стручњака, коју заслужује и поред тога што се историјски посматрано ради о старој појави. Заправо, избегавање плаћања пореза је старо колико и опорезивање и представља наличје опорезивања. У посматрању значаја и актуелности овог феномена, посебно треба имати у виду да је он много више изражен у савременом друштву, са проширеном улогом државних функција, које више нису само фискалне, него су попримиле економски, политички, социјални, културни и други карактер. У ранијим периодима, када је држава имала много уже функције, овај проблем није имао такав обим, па је и отпор против њега био на нивоу појединачног, уз повремено избијање побуна ширих размера. Међутим, у савременом друштву бројне су функције државе, које се финансирају јавним приходима, чији је најзначајнији део управо од пореза. Са друге стране, облици и разноврсност избегавања плаћања пореза су много већи него раније, а самим тим је и већа тежина откривања ове појаве. Због тога је овај феномен у савременим условима много опаснији по друштвену заједницу, у којој је много сложенија пореска структура и начин утврђивања и наплате пореза.

⁷⁹ Види: <http://investorplace.com/investorpolitics/10-worst-countries-for-tax-evasion/>

⁸⁰ Види: http://ideas.repec.org/p/ces/ceswps/_4004.html

⁸¹ The Cost of Tax Abuse, a briefing paper on the cost of tax evasion worldwide, *The Tax Justice Network*, November, 2011, pp. 2-6. (Извор: <http://www.tackletaxhavens.com>)

Актуелност и значај овог феномена може се посматрати на два нивоа, кроз супротстављене интересе државе и појединаца и то:

- На нивоу државе, интерес је да се прикупе финансијска средства за подмиривање бројних јавних функција. Избегавање плаћања пореза директно погађа финансијске интересе државе. Ово даље повлачи са собом неостваривање постављених циљева и недовољно средстава за остваривање бројних функција и задатака савремене државе. Како би се премостио овај проблем мањка средстава, услед избегавања пореза, неке функције државе се неће остварити или ће се прибећи строжијем опорезивању, кроз повећане пореске стопе, а што све доводи до подривања основних социјално-политичких принципа опорезивања, пре свега општости пореза и једнакости у опорезивању. Порески терет се пребацује на савесне пореске обвезнике, на сиромашније слојеве и економски слабије привредне субјекте, кроз нелојалну конкуренцију. Избегавање пореза је значајан генератор социјалних разлика у друштву и стварања тзв. „нове елите“ која своје богатство и висок стандард умногоме дугује управо сивој економији и пореској евазији.

Приликом пореских реформи мора се водити рачуна о дејству пореза на процес производње и размене, да се опорезивањем не ремети ток привредног развоја, те да се кроз ефекте примене мера пореске политике утиче на смањење евазије.

- На нивоу пореских обвезника битно је разумети мотиве којима се руководе. Основни мотив је да се избегну последице у виду смањења имовине или дохотка. Већ сама најаву увођења пореза утиче на њихово понашање. То су тзв. сигнална дејства пореза. Веома је битан став појединаца према пореској власти и њихово схватање правичности расподеле пореског терета. Битно је поклапање личног и општег интереса. Уколико је поклапање веће биће мањи раскорак између планираних и прикупљених пореских прихода. Такође је битно да се постојећим пореским системом поштује принцип плаћања пореза у складу са економском снагом. Плаћање пореза утиче на промену економског и друштвеног статуса пореских обвезника.

Једно је сигурно, а то је да су порези најзначајнији облик јавних прихода у свременим државама. Порез по обиму учествује у формирању укупних прихода у значајној мери. Све то говори у прилог сложености овог инструмента формирања јавних финансија, као и о разлозима заинтересованости сваке државе, од најстаријих времена до данас, за изучавање и дефинисање овог феномена, као и да различите облике избегавања плаћања пореза сузбије.

3. *Узроци, услови и околности који погодују избегавању плаћања пореза*

Чињеница да избегавање плаћања пореза доводи до тога да нема довољно средстава за остваривање економских, социјалних, културних и других циљева, указује на потребу изучавања и сагледавања узрока ове појаве, што представља важан аспект опорезивања. Имајући у виду значај и актуелност који има феномен избегавања плаћања пореза, постоји посебан теоријски и практичан интерес да се анализирају узроци, услови и околности који погодују избегавању плаћања пореза, а што је неопходно и како би се смањио обим ове појаве.

Плаћање пореза изазива смањење економске снаге пореских обвезника (дохотка и имовине) и због тога код пореских обвезника изазива отпор плаћању пореза. Порески обвезници пре свега теже да неутралишу негативне ефекте плаћања пореза на њихову економску снагу. Пореска евазија је показатељ неприхватања пореског терета и у њеној основи се налази отпор плаћању пореза. У зависности од пореских облика постоји разлика у отпору пореза. Код индиректних пореза, због тога што је порез укључен у цену производа или услуге, порески обвезници често нису ни свесни да приликом куповине плаћају и порез, односно који износ пореза је у питању, па је и отпор мањи за разлику од директних пореза.

Отпор плаћању пореза, који се налази у основи пореске евазије, има многобројне узроке. Елементи који утичу на интензитет отпора плаћању пореза су: 1) висина пореског оптерећења, 2) намена трошења средстава прикупљених порезом, 3) врста пореског облика, 4) перцепција јавности да ли је порески систем правичан или није и др.⁸² Уколико је већа висина пореског оптерећења и отпор плаћању пореза ће бити израженији, а смањују се прикупљени порески приходи. Битан је и став јавности и уколико случајеви неплаћања пореза не изазивају осуду у јавности и отпор плаћања порезу ће бити већи. Осим тога, отпор плаћању пореза биће већи и уколико порески обвезници сматрају да се прикупљена пореска средства неодговорно троше. Битну улогу у отпору плаћању пореза може имати и однос пореских органа према пореским обвезницима као и порески облик и технике опорезивања.

Распострањеност пореске евазије зависи од:⁸³

-отуђености грађана од државе као и обрнуто;

⁸² Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 450.

⁸³ Милена Раковић, *Финансије и финансијско право*, Правни факултет, Бања Лука, 2007, стр. 195.

-степенa фискалног оптерећења, јер ће порески обвезник уколико му је високим порезима угрожена егзистенција и обављање делатности, настојати да избегне плаћање пореза;

-система опорезивања, јер утиче на понашање пореских обвезника да прикрију или непотпуно прикажу чињенице од значаја за опорезивање.

-слабости контроле и казнене политике (благe санкције) и др.

Узроци за настанак пореске евазије могу бити различити, а у финансијској литератури уобичајена је подела на узроке субјективног карактера, који су везани за личност пореског обвезника и на узроке објективног карактера, који нису везани за пореског обвезника :⁸⁴

- У прву групу узрока субјективног карактера многи аутори сврставају: непостојање пореске свести, порески морал, егоизам и тежњу за стицањем профита, схватање о правичности пореског система.
- У другу групу узрока објективног карактера многи аутори сврставају: укупно економско стање, присуство сиве економије, висина пореског оптерећења, стабилност пореских стопа, једнакост у третирању пореских обвезника, намена прикупљања јавних прихода, облик јавних прихода.

Уколико је порески систем неефикасан то оставља доста простора пореској евазији. Утврђивање пореске способности често захтева скупе технике пореске контроле, а порески обвезници користе ситуације у којима се пореска основица тешко може утврдити. Пример за то су готовинска плаћања. Пореска процедура током које ће бити наплаћен порез или откривена особа која врши пореску утају може бити дуга и скупа, па то повећава трошкове плаћања пореским обвезницима. Тиме се слаби порески морал и додатно ствара порески отпор према држави. „Институциони аспекти, који се огледају у ефикасности пореске администрације, обиму контролних овлашћења политичара и бирократије, као и величина мита и корупције играју главну улогу у „игри погађања“ између владе и пореских обвезника.“⁸⁵ Посебно су штетне појаве корупције радника пореске администрације и привилеговање појединих пореских обвезника. То доприноси стварању неједнакости у плаћању пореских обвезника, значајно нарушава правичност пореског система и утиче на став јавности о пореској политици.

Значајан фактор неефикасности примене пореског система представљају и правне празнине (eng. *lex imperfecta*) у прописима који регулишу пореску материју. Честе

⁸⁴ Мирко Кулић, *Пореска утаја и кријумчарење*, БМГ, Београд, 1999, стр. 234-241.

⁸⁵ Милева Анђелковић, *Сива економија као глобални друштвено-економски феномен*, *Правни живот*, бр. 10, 2002, Београд, стр. 411.

измене законских прописа, бројни законски и подзаконски акти, недореченост закона, правне празнине погодују ширењу овог феномена.

Сложеност и неразумљивост пореског система, према томе, поспешују избегавање плаћања пореза. Већа сложеност пореског система доприноси и повећању трошкова опорезивања. Она може довести до тога да откривање избегавања плаћања пореза постане сложеније, а самим тим и скупље. Поједностављење пореског система је због тога битан фактор у борби против избегавања плаћања пореза. Тиме се избегава примена принудних мера, смањују се трошкови, а спровођење пореске политике постаје ефикасније.

Према неким ауторима⁸⁶ основа од које се полази у разумевању избегавања плаћања пореза је етички аспект посматрања јер се одлуке појединачца не могу у потпуности разумети без уважавања моралних разматрања етичког аспекта посматрања. Порески морал је део укупног морала једног друштва, он се огледа у односу друштвене средине према пореском обвезнику који чини пореске деликте и представља општи став грађана према њиховим пореским обавезама.⁸⁷ Морал као облик друштвене свести је у нашим условима недовољно развијен. Доминирају ситносопственички циљеви увећања богатства, односно имовине. Уколико је у друштву заступљено мишљење да је морално избегавати јавне приходе и да нико није оштећен иако је оштећена држава, то ће свакако допринети да оваквих појава буде више.

Према статистичком истраживању је утврђено да постоји више облика пореског морала:⁸⁸

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

Са економске стране посматрања на одлуку пореског обвезника да избегну порез и у којој мери ће то учинити утиче колика је вероватноћа да ће бити откривен и однос користи и губитка у овом ризичном подухвату. Многи теоретичари порески морал објашњавају као резултат процене овог односа добитка и губитка од стране пореског обвезника, односно колико добија, а колико губи. Са једне стране уколико не плати порез, неће доћи до умањења његове економске снаге. Са друге стране, уколико буде откривен од стране пореских органа мораће да плати порез, али и да сноси казну. Порески обвезник пореди очекивану добит и очекивани губитак, а то су величине губитка или добитка помножене са својом вероватноћом. Уколико је очекиван добитак

⁸⁶ Види: James Alm and Benno Torgler, **Do Ethics Matter?: Tax Compliance and Morality**, Tulane Economics Working Paper Series, Working paper 1207, Tulane University, July 2012.

⁸⁷ Мирко Кулић, *нав. дело*, стр. 241.

⁸⁸ Милена Раковић, *нав. дело*, стр. 195.

већи од очекиваног губитка порески обвезник ће пре покушати да макар умањи пореску обавезу. Избегавање пореза зависи од обвезникове процене ризика и очекиване добити.

Да би се илустровао овај приступ, може се применити следећи образац.⁸⁹ Уколико претпоставимо да ће појединац добити фиксни износ прихода, који означавамо са I и да мора одлучити који износ прихода ће пријавити пореском органу, а који износ неће пријавити, појединац плаћа порез по стопи (t) на сваки долар (D) од прихода који је пријавио, а неће платити порез на приход који није пријавио. Међутим, појединац може да пође од вероватноће (p) да ће непријављен приход бити откривен и да ће морати да плати казну (f) на сваки долар на који је требао да плати порез, али није. Приход појединца (I_c) се онда може приказати кроз следећу једначину:

$$I_c = I - tD - f[t(I - D)],$$

или мање плаћен порез на пријављен приход значи мању казну на непријављен приход. Уколико непријављивање није откривено, приход (I_n) је:

$$I_n = I - tD,$$

или мање плаћен порез на пријављен приход. Повећање вероватноће откривања (p) и висине казне (f), несумњиво доводи до повећања пријављеног прихода. У пракси су ови односи у много сложенијој међузависности и једноставни торијски модели се не могу у потпуности применити.

У сваком случају, овде се ради о занимљивом економском приступу криминалу, који даје разуман и прихватљив закључак да појединци плаћају порез због страха да ће бити откривени и кажњени. Имајући то у виду, држава треба да поштри казнену политику и контролу плаћања пореза. Међутим, често је казнена политика блага и казне за пореску утају ретко премашују износ утајеног пореза. Према томе, строжије санкционисање оваквог понашања има битну улогу у његовом сузбијању, али треба наћи праву меру, јер престрого санкционисање није лако за примену у пракси и повећава трошкове. Због тога, тежиште треба да буде на већем ризику пореских обвезника да ће бити откривени, те ће то утицати приликом одлучивања пореских обвезника и допринети да се смањи обим ове негативне појаве.

Да би се потпуније разумели психолошки узроци избегавања плаћања пореза треба ући у сложен свет унутрашњих психолошких стања пореских обвезника који одређује њихово понашање, а то није нимало једноставно.

Током класичног периода економија је имала јаку везу са психологијом. Тако је на пример још Адам Смит, оснивач политичке економије, уочио значај везе између психологије и економије. Он је описао психолошке принципе индивидуалног понашања и развио је теорију моралних осећања. У свом истоименом делу је навео да не постоје посебни закони економије који су одвојени од људског функционисања и да је основна

⁸⁹ James Alm and Benno Torgler, *нав.дело*, р. 4.

морална особина корист. Међутим, већ до средине двадесетог века економија се дистанцирала од психологије.

Бихејвиорална економија, поново враћа у фокус посматрања однос психологије и економије. Све више привлачи пажњу у домаћој и иностраној литератури.⁹⁰ Мада је теоретичар Johnson Boulding термин бихејвиорална економија употребио још 1958. године, посебно се развила у последњој деценији и поставља низ питања филозофске, историјске и методолошке природе. Она своја објашњења економских појава извучи из психологије и социологије. Покушава да објасни како људско понашање и емоције утичу на економске одлуке. Бихејвиорална економија није посебно поље економије. То је школа мишљења која користи доказе из психологије и других наука и примењује моделе о систематским недостацима људске рационалности, проучавајући организације, тржиште и политику. Постигла је значајан развој у последњих петнаест година зато што психологија систематски објашњава процес одлучивања, расуђивања и понашања људи, те се тако на комплетнији и другачији начин могу упознати за економију важне чињенице, него што их традиционално објашњава економија. У иностраној литератури се користи израз „психолошка економија“ или „економија понашања“.

Социолошке теорије траже узроке промена у понашању пореских обвезника у факторима који споља делују на прихватање или неприхватање пореске обавезе. Због тога у истраживању ове проблематике све више добија на значају саглашавање или несаглашавање обвезника са друштвеном нормом уредног испуњавања пореске обавезе. Од великог значаја у борби против пореске евазије је уколико држава успе да адекватним мерама утиче на поштовање ове друштвене норме.⁹¹

Избегавање плаћања пореза је значајан проблем са којим се суочавају земље Европске уније. Аналитичари земаља чланица Уније као решење против овог проблема препоручују мере пореске истраге оцењујући да је у земљама Европске Уније створен један нов амбијент који ствара добру подлогу за појаву нових облика евазије пореза. Уговором Уније из Мастрихта и Амстердама установљена је надлежност Уније за питања пореске утаје и обезбеђење правних мера у борби против те појаве у земљама – чланицама, а основан је и посебан Директорат за превентивно сузбијање пореске утаје (UCLAF). Осим тога, установљена је нова врста контроле којом се налаже да са пријавом пореза на додату вредност мора да буде упозната Централна служба за комуникацију (CLO –Central Liason Office) која је формирана у свакој земљи - чланици

⁹⁰ Esther Mirjam Sent, **Behavioral Economics: How Psychology Made Its (Limited) Way Back into Economics**, History of Political Economy, Volume 36, Number 4, 2004, pp. 735-760, Маја Хоронитз, Психологија економског понашања-приручник о основама бихевиоралне економје, 2013, стр. 4-5. (Извор: <http://www.edunova.hr>).

⁹¹ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, **Избегавање плаћања пореза: фискални и кривично-правни аспект**, Правни факултет Универзитета у Нишу, Ниш, 2006, стр. 93.

као део пореске администрације.⁹² Осим тога предузимају се бројне мере у циљу реформе пореског система, о којима ће бити више речи у каснијем излагању.

3.1. Једнакост у опорезивању и границе опорезивања у контексту избегавања плаћања пореза

Једнакост у опорезивању произилази из принципа једнакости грађана пред законом, као темеља владавине права. У Уставу Републике Србије⁹³ је дефинисано да је наша држава заснована на владавини права и социјалној правди, начелима грађанске демократије, људским и мањинским правима и слободама и припадности европским принципима и вредностима, дакле ради се о правној држави. Сви грађани су једнаки пред законом, па је и пореска обавеза општа. Општост пореске обавезе је услов правичности, јер сви грађани морају да учествују у плаћању пореза, као што сви грађани имају право да користе услуге државе. Према томе, према домаћем праву обавеза плаћања пореза и других дажбина је општа и заснива се на економској моћи пореског обвезника.⁹⁴

Држава је ограничена концептом владавине права приликом одређивања начина на који ће финансирати своје активности. Према томе и доношење и спровођење пореских закона не може бити мимо правне државе и опорезивање се може вршити само на основу закона. Пореска област је осим закона регулисана и подзаконским актима и то: уредбама, одлукама и правилницима, којима се ближе уређују права и обавезе пореских дужника

Идеја једнакости у опорезивању тумачена је на различите начине. John Stuart Mill је сматрао да једнакост у опорезивању значи једнакост жртве и да се прогресивним опорезивањем кажњавају они који напорније раде и штеде више, па је због тога прогресивно опорезивање попут неког блажег облика пљачке. Он се залагао за једнаку стопу пореза без обзира на приходе. Касније су његова схватања била више социјалистички оријентисана, али су основни ставови о једнакости опорезивања остали непромењени.

У политичкој филозофији друштвени уговор или политичка теорија представља теорију која је настала у време просветитељства и између осталог се бави питањем легитимности државе над појединцем. Заговорници ове теорије сматрају да појединци предају део својих слобода држави у замену за заштиту својих права. Творац ове

⁹² Хасиба Хрустић, *Европска унија – Пореска утаја у заједничком систему пореза*, *Економска политика*, бр. 2396/98 стр. 39-41. (У: Горан Милошевић, *Економски аспект евазије пореза*, *Економски хоризонти*, бр. 1/2, 2006, стр. 72-73).

⁹³ Види: чл.1 Устава РС.

⁹⁴ Вид.: чл.91 Устава РС.

теорије је Jean Jacques Rousseau. Иако се зачеци ове теорије налазе још у античко доба, у грчкој и стоичкој филозофији, врхунац ове теорије био је од средине седамнаестог до почетком деветнаестог века, а међу најистакнутије представнике теорије друштвеног уговора и природних права спадају Томас Хобс, Џон Лок, Жан Жак Русо и Имануел Кант. Сваки од њих је на различите начине тумачио проблем политичког ауторитета. Хобс је тврдио да се људи добровољно одричу својих права у корист апсолутног ауторитета власти. Лок је веровао да су природна права неотуђива и да је због тога владавина Бога замењена владавином државног органа. Русо је веровао да је демократија најбољи начин да се осигура опште благостање, уз одржавање личне слободе у складу са владавином права.

Правичност опорезивања се најчешће везује за економску снагу пореског обвезника, односно за његов доходак, потрошњу или имовину. Од тога се полази при расподели пореског терета. Правичност треба да буде остварена у хоризонталном и вертикалном смислу. Код хоризонталне правичности лица са истом економском снагом треба да плате исти, а код вертикалне правичности лица са већом економском снагом треба да плате већи порез.

Ови принципи су садржани још у начелима која је формулисао А. Смит, који наводи четири принципа у форми канона:

- сваки грађанин је дужан да плаћа порез држави према својим могућностима,
- време, место и начин плаћања пореза треба да буду одређени и познати пореском обвезнику јер неодређеност пореза фаворизује корупцију,
- порез се плаћа у најпогодније време и онда када је то за пореског обвезника најповољније,
- пореска администрација треба да има што мање трошкова.⁹⁵

У теорији и пракси није јасно повучена линија између доње и горње границе у висини пореског оптерећења. Право сваке државе да уводи порезе је утврђено уставом. У Уставу Републике Србије у делу у коме се говори о јавним финансијама се наводи у чл. 91. да се средства из којих се финансирају надлежности Републике Србије, аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе обезбеђују из пореза и других прихода утврђених законом. Обавеза плаћања пореза и других дажбина је општа и заснива се на економској моћи обвезника.

Граница фискалног оптерећења је релативан појам. Могло би се рећи да је она обележена оном висином пореза која ће кроз јавне расходе обезбедити максимални пораст националног производа. Представничко тело, вршећи избор на бази економских и политичких мерила, између приватних и јавних интереса, одредиће ону висину пореског оптерећења која ће омогућити најбоље задовољење општих потреба. Ако

⁹⁵ Јован Ловчевић, **Институције јавних финансија**, ЈП „Службени лист СФРЈ“, Београд, 1991, стр. 91-92.

порески терет расте, а с њим и национални доходак, граница није достигнута. Ако се фискални терет повећава, а национални доходак смањује онда је граница пређена. Порезима се држава може служити до извесне мере. Ако и то средство није довољно, држава се мора обратити ванредним изворима прихода: зајму или додатној емисији папирног новца, у ком случају није више реч о редовном финансирању.⁹⁶

Према томе, не сме се прећи горња граница пореског оптерећења, односно граница која је одређена оствареним дохотком и расположивом имовином пореског обвезника. Доња граница пореског оптерећења, са становишта појединца, представља минимум егзистенције пореског обвезника, а са друштвеног становишта, представља трошкове разреза и наплате, односно трошкове убирања пореза. Опорезивање где су трошкови убирања једнаки или већи од износа који је убран опорезивањем само се у изузетним случајевима може оправдати.⁹⁷

Да ли је пореско оптерећење у једној земљи високо или није, може се утврдити емпиријски када се уочи да порески приходи подбацују, да се животни стандард у земљи снижава, да незапосленост расте, да привредни живот показује знаке стагнирања, да се јављају стечајеви и да су учестале принудне наплате пореза, док је са друге стране код пореских обвезника уочљив отпор, било индиректан (пореска дефраудација, прикривање богатства, напуштање места запослења или самог запослења), било директан (порески штрајкови, на пример чувени „Пужадов покрет“ у Француској). Сви такви случајеви су показатељ да је пореско оптерећење у земљи достигло горњи ниво, тзв. плафон. Због тога утврђивању максималне пореске стопе треба приступити тако да се пође од најниже стопе која се потом постепено повећава док се не почну јављати неповољни симптоми фискалног оптерећења. Тада треба стати па и нешто снижити стопе.⁹⁸

Доња граница пореског оптерећења може се одредити када се утврди егзистенцијални минимум. Међутим, много је компликованије одредити горњу границу пореског оптерећења. У сваком случају, са већим пореским захватањима, веће су и могућности да ће порески обвезници настојати да избегавају плаћање пореза. Обвезници, при томе, разматрају однос користи које имају од избегавања плаћања пореза и евентуалних последица, па је у том смислу битно строжије санкционисање кажњивог понашања, јер ће блага казнена политика само допринети ширењу ове негативне појаве.

Пораст дохотка омогућава повећање границе пореског оптерећења. Са порастом националног дохотка по становнику повећава се горња граница опорезивања, али и при истом нивоу националног дохотка по становнику она је различита. Посматрањем односа укупних пореских прихода према друштвеном производу или националном дохотку (*tax ratio*), можемо оквирно видети колико износи пореско оптерећење у једној земљи.

⁹⁶ *Нав. дело*, стр. 83-84.

⁹⁷ Божидар Јелчић, *Наука о финансијама и финансијско право*, Информатор, Загреб, 1983, стр. 145.

⁹⁸ Јован Ловчевић, *нав. дело*, стр. 85.

Наиме, у финансијској теорији фискално оптерећење се може израчунати преко следећег обрасца:

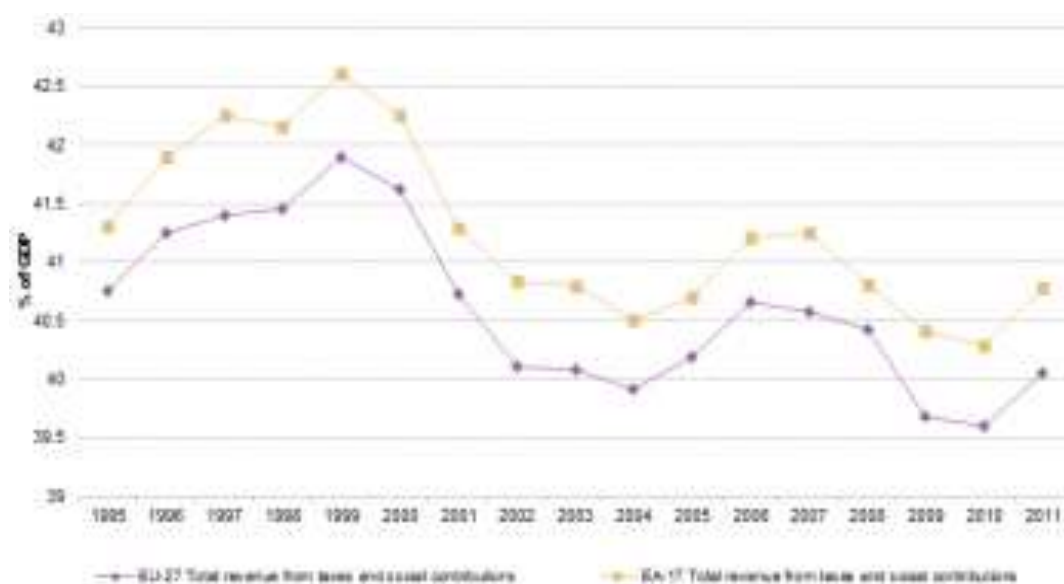
$$\Phi_o = \frac{C_d}{D_o} \times 100$$

Сд - обухвата све наплаћене порезе, таксе, доприносе, накнаде, казне итд.

До – обухвата БДП

Ако износ укупних пореских прихода посматрамо у односу према друштвеном производу, можемо оквирно добити одговор колико износи пореско оптерећење.

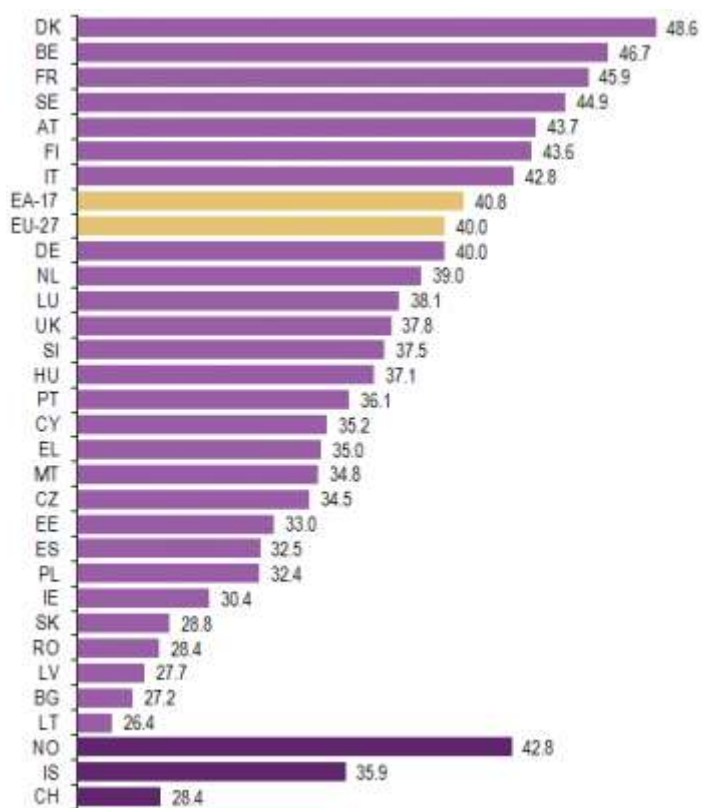
Слика 1. Укупан порески приход у ЕУ и ЕА, % од БДП у периоду 1995-2011



На основу табеле се закључује да је након пада укупних пореских прихода у односу према БДП, током 2011. године дошло до поновног њиховог раста. Порески приходи у ЕУ (са доприносима) у 2011. години чине 40% од друштвеног производа, (39,6% у 2010. години), а 40,8% (40,3% у 2010. години) у Евро зони. У 2011. години порески приход чини 90% од државног прихода у ЕУ. У 2010. години укупни порески

приходи у односу на БДП су били на најнижем нивоу у периоду од 1995. до 2011. године.⁹⁹

Слика 2. Учешће укупне вредности пореских прихода у земљама ЕУ и Евроне, изражене као % БДП 2011. године

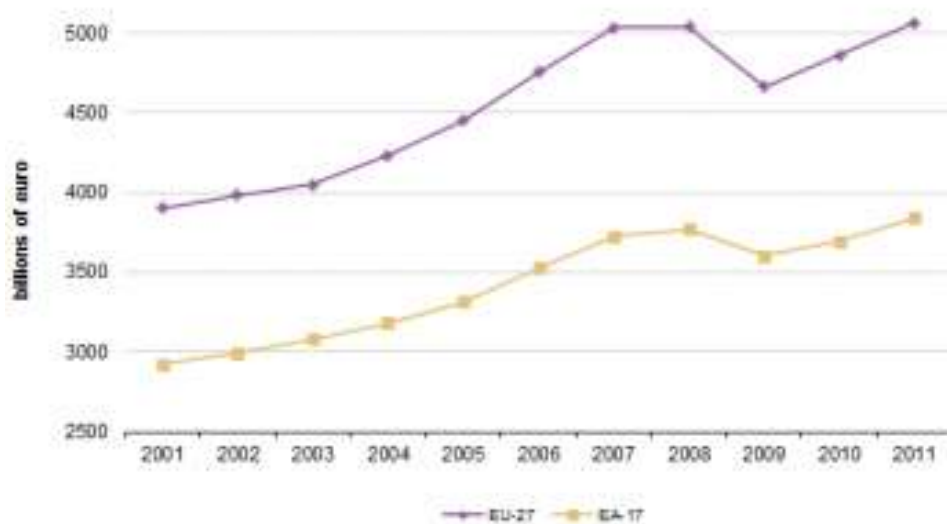


Из табеле произилази да је учешће укупних пореских прихода, посматрано у односу према друштвеном производу, било је највеће у Данској (48,6%), Белгији (46,7%) и Француској (45,9%), док су најниже забележене у Литванији (26,4% БДП), Бугарској (27,2% БДП) и Летонији (27,7% БДП).¹⁰⁰

⁹⁹ Извор: <https://www.eurostat.ec.europa.eu> (09.09.13.)

¹⁰⁰ Извор: <https://www.eurostat.ec.europa.eu> (09.09.13.)

Слика 3. Приказ кретања укупних пореских прихода у ЕУ и ЕА, у билионима еура, 1995-2011



На основу табеле се може закључити да је у односу на вредности укупних пореских прихода изражених као проценат у друштвеном производу у 2007. години, њихов ниво смањен у 2010. години, док током 2011. године долази до пораста, што је резултат пореских мера које су последњих година предузеле државе чланице како би се смањило буџетски дефицит. Постоји много разлога за варирање процента укупних пореских прихода у БДП, али се главни разлози огледају у променама економских активности, променама пореских закона (у погледу пореских стопа, пореских основица, пореских ослобођења итд.), као и у променама у нивоу БДП. У периоду 2009-2011 на ниво и структуру пореских прихода јак утицај има криза и мере фискалне политике, иако су први ефекти били видљиви у 2008. години. Забележен пораст у 2011. години је резултат предузетих мера у неким земљама чланицама као што су повећане стопе пореза на додатну вредност и увођење нових пореза.¹⁰¹ Из наведених статистичких података произлази да је у појединим земљама удео пореза (са доприносима) скоро 50%, те да је у свим земљама током 2011. године дошло до пораста пореског оптерећења.

Према извештају Пореске управе у САД грађани су у просеку платили 9,9% својих прихода на порезе током 2010. године. То је више за 9,3% у односу на 2000. годину, али је пореско оптерећење у основи непромењено у односу на 2009. годину. Са друге стране приход по глави становника је пао са 42.539\$ у 2009. години на 41.146\$ у 2010. години. У неким државама САД пореско оптерећење грађана у односу на њихове приходе је знатно повећано. У држави Њујорк порези који се плаћају по глави становника су порасли за више од 200\$, док је приход по глави становника пао за више од 1000\$. Становници Њујорка су платили 12,8% својих прихода за порезе. У држави

¹⁰¹ Извор: <https://www.usatoday.com> (09.09.2013.)

Њујорк је највеће пореско оптерећење док на Аљасци порески обвезници плаћају 7% од својих прихода на порезе.¹⁰²

Табела 2. Укупни порески приходи изражени као проценат БДП у чланицама ОЕЦД, 2008-2011

	2008	2009	2010	2011
АУСТРАЛИЈА	27,1	25,8	25,6	
АУСТРИЈА	42,8	42,5	42,0	42,1
БЕЛГИЈА	43,9	43,1	43,5	44,0
КАНАДА	32,3	32,1	31,0	31,0
ЧИЛЕ	21,4	17,1	19,6	21,4
ЧЕШКА РЕПУБЛИКА	35,0	33,9	34,2	35,3
ДАНСКА	47,8	47,8	47,6	48,1
ЕСТОНИЈА	31,7	31,7	34,2	32,8
ФИНСКА	42,9	42,8	42,5	43,4
ФРАНЦУСКА	43,5	42,5	42,9	44,2
НЕМАЧКА	36,5	37,3	36,1	37,1
ГРЧКА	23,1	30,4	30,3	31,2
МАЂАРСКА	40,1	39,9	37,9	35,7
ИСЛАНД	36,7	33,9	35,2	36,0
ИРСКА	29,1	27,4	27,6	
ИЗРАЕЛ	33,8	31,4	32,4	32,6
ИТАЛИЈА	43,0	43,0	42,9	42,9
ЈАПАН	28,5	28,5	27,6	
КОРЕЈА	26,5	26,5	25,1	25,9
ЛУКСЕМБУРГ	35,5	35,5	37,1	37,1
МЕКСИКО	20,9	20,9	18,8	
ХОЛАНДИЈА	39,3	39,3	38,7	31,7
НОВИ ЗЕЛАНД	33,8	33,8	31,5	43,2
НОРВЕШКА	42,1	42,1	42,9	43,2
ПОЉСКА	34,2	34,2	31,7	
ПОРТУГАЛИЈА	32,5	32,5	31,3	
СЛОВАЧКА	29,5	29,5	38,3	36,8
СЛОВЕНИЈА	37,1	37,1	37,5	36,8
ШПАНИЈА	33,1	33,1	32,3	31,6
ШВЕДСКА	46,4	46,1	45,5	44,5
ШВАЈЦАРСКА	28,1	28,1	28,1	28,5
ТУРСКА	24,2	25,7	25,7	25,0
ВЕЛИКА БРИТАНИЈА	35,8	34,9	34,9	35,5
САД	26,3	24,8	24,8	25,1
ОЕЦД-ТОТАЛ	34,5	33,7	33,8	

¹⁰² Извор: <https://www.usatoday.com> (09.09.2013.)

Из претходне табеле¹⁰³ произилази да је дошло до пораста пореског оптерећења готово у свим државама. Пореско оптерећење је у свим државама ОЕЦД 1965. године износило 25,5%, док је 2010. године износило 33,8%. Тиме се потврђује да са повећањем дохотка расте и пореско оптерећење у свим државама. Из наведене табеле произилази да пореско оптерећење у САД спада међу најниже у свету. Од 34 земље чланице ОЕЦД, САД се налази на 32. месту. Само Мексико и Чиле се налазе иза САД. У појединим државама пореско оптерећење је веома високо, премашује 50%. Удео дохотка у БДП у земљама у развоју не би требало да пређе 25%.

У сваком случају треба поштовати принцип умерености пореског оптерећења, односно порези не треба да буду превисоки. Један од најважнијих принципа у опорезивању је да повећање пореза не доноси пропорционално повећање пореских прихода. Повећање пореза може дестимулисати привредну активност, која ће се смањити и самим тим ће се смањити порески приход. То се може видети у једноставном примеру. Наиме, ако је привредна активност 100 динара, а порез је 20%, приход за буџет је 20 динара. Али ако се порез повећа на 40%, привредна активност неће више бити 100 него ће се дестимулисана порезима смањити, можда на 90, тако да порески приход више није 40 него 32. Посебно треба имати у виду да се код већих пореза избегавање плаћања пореза више исплати. Закон опадајућих приноса који делује при опорезивању, односно да раст пореске стопе доводи до споријег раста прихода, већ дуго је познат.

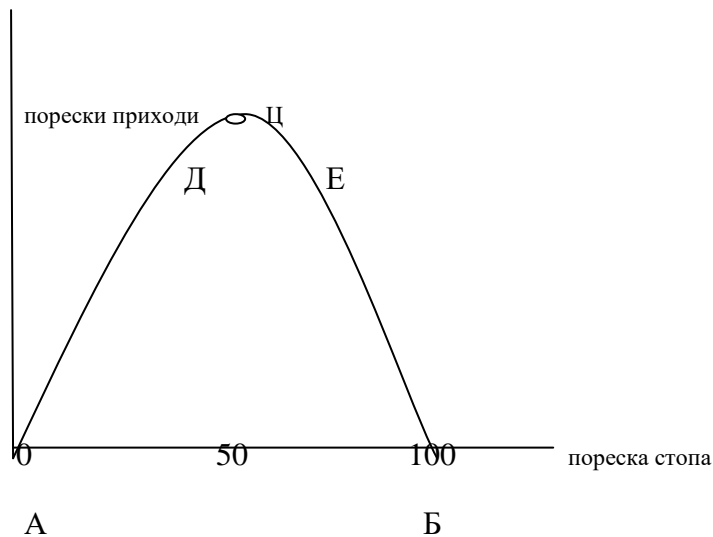
Преко тзв. Лаферове криве¹⁰⁴ се може објаснити на једноставан начин однос између пореских стопа и прихода и да снижавањем пореских стопа може доћи до повећања пореских прихода, који су резултат повећане производне активности и већег економског раста. После нивоа апсолутног пореског лимита даљи раст пореских стопа чак доводи до пада пореских прихода. Држава може доћи до истог прихода путем две пореске стопе (Д и Е), једне више и једне ниже. При пореској стопи од 0 и 100, односно у тачкама А и Б порески приход је 0, а између тих тачака се остварује порески приход. Тачка Ц Лаферове криве представља оптималну пореску стопу уз коју се остварује максимални порески приход. Када се ова тачка пређе остварују се нижи приходи. Међутим, пракса је демантовала ову теорију, али је Лаферова крива и даље предмет проучавања. У сваком случају, пореска власт мора да води рачуна да пореско оптерећење буде умерено, односно да се води рачуна о нивоу пореског оптерећења друштвеног производа при којем даље повећање пореских стопа или увођење нових пореза не би више могло да увећа порески приход.

¹⁰³ Извор: <http://stats.oecd.org> (09.09.2013.)

¹⁰⁴ Види: Горан Милошевић, *Порез и избегавање пореза*, ЈП „Службени лист СЦГ“, Београд, 2005, стр. 100-101, Мирко Кулић, *Финансијска и економска начела опорезивања*, *Школа бизниса*, Нови Сад, бр. 2, 2009, стр. 45-46.

Слика 4.

Лаферова крива



Утврдити границе пореског оптерећења је од изузетне важности за сваку привреду. Претерано опорезивање има озбиљне последице, које се огледају у домену пореске евазије, производње, размене, акумулације, смањивања потрошње, слабљења инвестиционих напора, изазивања бекства капитала, дестимулисања продуктивног рада итд.

3.2.Економско стање и избегавање плаћања пореза

Укупно економско стање, са једне стране, као и економски положај пореског обвезника, са друге стране утичу на плаћање пореза. Наиме, савремена привреда, а посебно земље у транзицији се сусрећу са разним облицима избегавања плаћања пореза. Овај феномен се јавља без обзира на степен привредног развоја, али му посебно погодује економска криза и инфлација. Стабилан пословни амбијент ствара добре услове да се мање избегава плаћање пореза. Економска криза и нестабилни привредни токови поспешују овај феномен.

Услед економског колапса, који је посебно испољен после 1965. године, на територији бивше СФРЈ дошло је до повећања избегавања плаћања пореза. Економски колапс вуче корене из начињених промашаја у оквиру дефинисане и спровођене

економске политике и био је основни генератор испољених економских проблема заједно са грешкама у конституисању тадашњег политичког и привредног система.¹⁰⁵

Овоме је тек следила хиперинфлација која се догодила 1992-1994 године. Рат у окружењу, распад земље, санкције УН, које су довеле до потпуног финансијског и економског ембарга, допринели су слому економског и монетарног система, а становништво се налазило на граници преживљавања.

Треба имати у виду да инфлација није случајност самоуправног етатистичког модела, већ његов нужни пратилац. Када је систем такав да држава себи може да дозволи, уз помоћ централне монетарне власти, фалсификовање новца, тада и остали учесници привредног живота себи такође могу да дозволе бројне „несташлуке“. Могућност некажњеног нерационалног пословања на дужи рок, које је финансирано инфлаторним средствима, чини стечај беспредметним, а све ово води ка расту цена, хиперинфлацији и општем привредном колапсу, какав је био крајем 1993. године.¹⁰⁶

Губици привреде били су огромни, дошло је до драстичног смањења друштвеног богатства, велике незапослености, смањења животног стандарда и сиромаштва. Највећи део прихода трошио се за исхрану, а остајало је мало или нимало за задовољавање других потреба. Средњи слој се изгубио, а економски положај тзв. „нових богаташа“ је почео драстично да одскаче у односу на све остале.

Пад привредне активности, поремећен економски систем, нефункционисање тржишних закона, осиромашење становништа свакако да ће утицати и на обим избегавања плаћања пореза. Када се порески обвезник налази у тешком економском положају пре ће тежити да избегне плаћање пореза, који директно утиче на још веће смањење његове имовине или прихода. Уколико је незапосленост велика, порески обвезник ће пре прибећи остваривању прихода у домену сиве економије. Уколико је порески обвезник у повољнијем економском положају, правилније ће измиривати своју пореску обавезу. Самим тим што има већа примања и након опорезивања ће му остати довољни приходи. Међутим, у ситуацији када се порески обвезник налази у лошем економском положају, плаћање пореза му може угрозити опстанак, па ће пре прибећи избегавању плаћања пореза.

Према томе, мада се наплатом пореза осигуравају бројне користи као што су: стабилност државе, функционисање њеног правног поретка, заштита имовине као и физички интегритет пореског обвезника, услед неповољног деловања опорезивања избегавање плаћања пореза или пореска евазија присутна је у готово свим пореским системима. Економисти Fishlow и Friedman (1994) су, приликом анализе стабилности пореског система и могућноси избегања уредног плаћања пореза, извели закључак да се

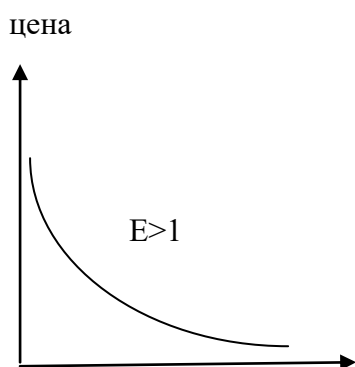
¹⁰⁵ Илија Росић, **Раст, структурне промене и функционисање привреде**, Комино траде, Краљево, 2000, стр. 303.

¹⁰⁶ Данијел Цвјетичанин и др., **Реализација програма економског опоравка, развој финансијског тржишта и финансијска дисциплина**, *Финансијско тржиште у периоду транзиције*, Савез економиста Србије, II Милочерско саветовање, 1994, стр. 50.

подмиривање пореске обавезе (eng. tax compliance) смањује ако долази до смањења текућег дохотка и због инфлаторних кретања у земљи или рецесије.¹⁰⁷

При свему наведеном битан чинилац је могућност преваљивања пореског терета. Уколико је привредни амбијент такав да омогућава преваљивање порески обвезници ће избегавати плаћање пореза у мањој мери јер порески терет могу лако да пребаце на неког другог, без обзира на то што порески обвезници у условима кризе теже да повећају своје приходе. Успех у преваљивању највише зависи од еластичности понуде и тражње, а што се може приказати на следеће начине:¹⁰⁸

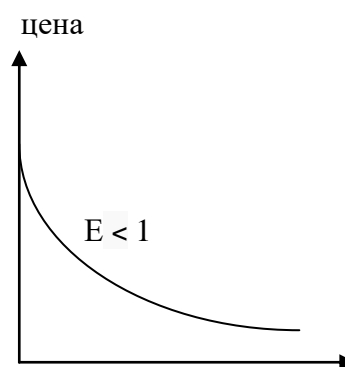
Слика 5.



тражња

Сразмерно еластична

тражња



тражња

Сразмерно нееластична

тражња

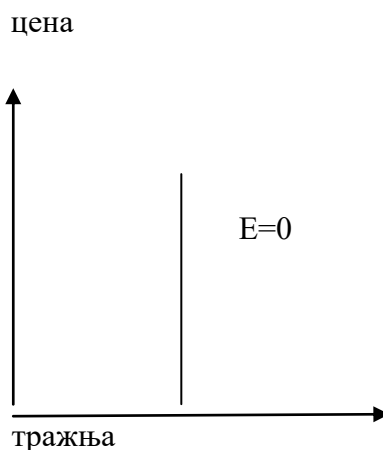
¹⁰⁷ Мирјана Маховић-Комљеновић, **Информацијски сустав и поресна евазија-улога менаџера података**, *Зборник Економског факултета у Загребу*, година 7, бр. 1, 2009, стр. 178.

¹⁰⁸ Радосав Маринковић, **Формирање цена у тржишној економији**, Економски факултет, Институт за економска истраживања, Крагујевац, 1998, стр. 95-110. (у:Горан Милошевић, **Порез и избегавање пореза**, ЈП "Службени лист СЦГ", Београд, 2005, стр. 169-172).



Савршено еластична

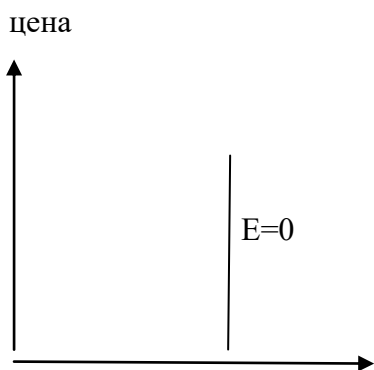
тражња



Савршено нееластична

тражња

Еластичност јесте мера која показује колико промена једне економске величине утиче на промену друге величине. Ценовна еластичност тражње показује колико количина тражње неке робе реагује на промену цене те робе (% промене количине тражње % промене цене). Ценовна еластичност понуде показује колико количина понуде неке робе реагује на промену цене те тобе. Повећање пореза доводи до повећања цене робе, што доводи до смањења тражње. Код сразмерно нееластичне тражње веће су процентуалне промене у цени од промена у тражњи. Код савршено еластичне тражње свако повећање цена изазива пад тражње на нулу. Ако дође до смањења цене тражња ће се безгранично повећати. Код савршено нееластичне тражње без обзира на то колико се мења цена, тражња се неће променити.



Савршено нееластична понуда



Савршено еластична понуда

Савршено еластична понуда се приказује кривом која је ближа апсциси, док се савршено нееластична понуда приказује кривом која је ближа ординати.

3.3. Сива економија и избегавање плаћања пореза

Избегавање плаћања пореза представља последицу сиве економије која је пратилац свих привреда и свих привредних делатности. Сива економија потпомогнута корупцијом посебно је заступљена у земљама у транзицији.

Не постоји јединствена дефиниција сиве економије у литератури. Не постоји ни јединствен назив. За овај феномен различити аутори у домаћој литератури користе разне називе попут, црна, скривена, у сенци, илегална економија и сл., а у иностраној литератури изразе попут: Informal, Grey, Underground, Parallel и сл. Неки аутори сиву економију називају неопорезована економија.

Али, без обзира који од наведених термина користе поједини аутори, скоро да су сви сагласни да је овде реч о активностима са којима нешто није у реду или нешто није у реду у вези са информацијама о тим активностима.¹⁰⁹ Оно што је заједничко овим активностима је да су противзаконите и да имају циљ да не буду откривене, као и стицање економске користи. Овакве активности су штетне јер озбиљно ремете основни порески принцип сношења пореског терета сразмерно економској снази.¹¹⁰ Сива економија се јавља у веома различитим делатностима као што је промет непокретности, грађевинарство, радни односи, промет роба и услуга и сл.

Један од главних разлога за постојање овог феномена је незаконита пореска евазија. У најширем смислу, сива економија се може схватити као свака противзаконита привредна активност усмерена на стицање економске користи за лице које је обавља, а на штету фискаса и по правилу других лица која легално обављају делатност.¹¹¹ Сива економија у свим земљама односи велики део друштвеног производа, а она је најзначајнији модалитет евазије пореза. Црно тржиште конкурише легалном тржишту и доводи до повољнијег економског положаја оних који избегавају плаћање пореза, до хоризонталне неједнакости, смањења државних прихода и буџетског дефицита, а њена последица је и стварање слоја тзв. „нових богаташа“ који свој висок стандард дугују управо сивој економији и корупцији. Али често сива економија осигурава социјални мир. Због постојања избегавања плаћања пореза држава мора одлучити између виших пореских прихода и социјалног мира.

¹⁰⁹ W. Begeer, V.H.K. Tuinen, **The Statistical Representation of the Informal Economy**, Quarterly Journal of the Central Bureau of Statistics, Netherlands, Vol. 1, br. 3, 1986, p. 77.

¹¹⁰ Милева Анђелковић, **Сива економија као глобални друштвено-економски феномен**, *Правни живот*, бр. 10, Београд, 2002, стр. 408.

¹¹¹ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 456.

У неким ситуацијама избегавање плаћања пореза није узрок него последица обављања нелегалних активности. На пример у случају рада „на црно“ непријављивање радника и дохотка доводи до избегавања пореза на зараде и друге приходе и доприноса за социјално осигурање. Дакле, избегавање једних обавеза, повлачи за собом избегавање других обавеза.

Сива економија се појављује у свим областима привредне и непривредне активности, а највише је изражена у областима:¹¹² банкарског пословања, платног промета, кредитно-монетарног система, промета роба и услуга, тржишта рада, грађевинарства, стамбено комуналној делатности и у области промета непокретности. У области кредитно-монетарног система појавни облици сиве економије су: нерегистровано уношење и изношење девиза из иностранства и у иностранство, „штицовање“ девиза, давање кредита уз скривену цену или са зарачунатим банкарским трошковима, или ван банкарског система, ненаменско трошење кредита и сл. У области платног промета најчешћи појавни облици сиве економије су: стварање нелегалног тржишта новца ван пословних рачуна, измиривање обавеза путем компензације, асигнације и цесије, супротно прописима, исплата зарада запосленима из дневних пазара и сл. Најзначајнији појавни облици сиве економије у области промета роба и услуга су: нелегалан увоз и извоз, стављање у промет робе која није прописно евидентирана, продаја робе без доказа о пореклу и плаћеним дажбинама, формирање двојних цена, неуредно вођење пословних књига, промет робе преко синдикалних организација не дозвољен начин, бесплатно коришћење услуга и сл. У области тржишта и радних односа то је запошљавање радника на црно и бесправан рад. У области грађевинарства, стамбено-комуналне делатности и промета непокретности, сива економија се појављује у следећим облицима: бесправна градња, располагање заједничким просторијама супротно прописима, шпекулативни откуп друштвених станова, шпекулација код промета непокретности и сл.

Резултати везани за процене сиве економије у појединим земљама се разликују у зависности од примењене методологије. У Извештају „Пореске реформе у чланицама ЕУ 2012“ у издању Европске комисије се наводи да доступни резултати пружају само наговештај овог проблема, а процењени нивои не треба да се узимају као апсолутни.¹¹³

¹¹² Мирко Кулић, *Порескоправна пракса Републичке управе јавних прихода и сива економија*, *Право и привреда*, бр. 3-6, 1995, стр. 360.

¹¹³ Види: рр. 74 (section 5.3.1) in European Commission (2012), Tax reforms in EU Member States, Taxation Paper 34 and European Economy 6/2012, Извор:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_34_en.pdf, (12.09.2013.)

Табела 3. Сива економија 31 земље ЕУ у 2012. год. (% БДП)¹¹⁴

0%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	35%
БУГАРСКА							32,3
РУМУНИЈА						29,6	
ХРВАТСКА						29,5	
ЛИТВАНИЈА					29,0		
ЕСТОНИЈА					28,6		
ТУРСКА					27,7		
ЛЕТОНИЈА					26,5		
КИПАР					26,0		
МАЛТА					25,8		
ПОЉСКА					25,0		
ГРЧКА				24,3			
МАЂАРСКА				22,8			
ИТАЛИЈА				21,6			
ПОРТУГАЛИЈА			19,4				
ПРОСЕК			19,2				
ШПАНИЈА			19,2				
БЕЛГИЈА			17,1				
ЧЕШКА			16,4				
СЛОВЕНИЈА			16,0				
СЛОВАЧКА			16,0				
НОРВЕШКА		14,8					
ШВЕДСКА		14,7					
ДАНСКА		13,8					
ФИНСКА		13,7					
НЕМАЧКА		13,5					
ИРСКА		12,8					
ФРАНЦУСКА		11,0					
ВЕЛИКА БРИТ.		10,5					
ХОЛАНДИЈА	9,8						
ЛУКСЕМБУРГ	8,2						
АУСТРИЈА	7,9						
ШВАЈЦАРСКА	7,8						

Ако упоредимо просек за 31 земљу, које су наведене у претходној табели, у 2003. години просечна величина је била 22,4% (од БДП), да би опала на 19,4% у 2008. години, па потом се повећала на 19,9% у 2009. години. У 2012. години овај просек је још више смањен. Према томе, у већини земаља је смањена сива економија, а до тога је дошло због опоравка од велике економске и финансијске кризе. То значи да појединци

¹¹⁴ Види: Friedrich Schneider, **Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts**, (Преузето: <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31.pdf>, 12.09.13.)

имају мање подстицаја да предузму додатне активности у сфери сиве економије, и да зараде додатни новац „на црно“.¹¹⁵

Висока пореска оптерећења утичу на повећање феномена сиве економије, за разлику од нижих пореских стопа. Честе промене законског прописа такође погодују овом феномену, као и економски услови привређивања. Међутим, према неким новијим истраживањима¹¹⁶ не постоји позитивна корелација између пореских стопа и величине сиве економије. Овакво једно истраживање извлачи следеће закључке:

- 1) Не постоји позитивна корелација између пореских стопа и величине сиве економије. Према процени ТИСРИ (Transparency International Corruption Perception Index) Шведска спада међу најтранспарентније земље са малим обимом сиве економије, иако спада међу земље са највишим пореским стопама. Са друге стране, Русија, са једном од најнижих пореских стопа, обично се сврстава међу најнетранспарентније земље са великим обимом сиве економије.
- 2) Са порастом корупције расте и сива економија. То значи да је корупција тесно повезана са сивом економијом, али није нужно у корелацији са пореским стопама.
- 3) Порески приходи (као % БДП) су у негативној корелацији са величином сиве економије.
- 4) Порески приходи расту са порастом транспарентности.

Први закључак не негира чињеницу да се сива економија користи како би се избегао порез, а у томе је битан фактор корупција јавних служби, што омогућава избегавање пореза. То потврђује други закључак да са порастом корупције расте и сива економија. Међутим, присуство корупције и повећање пореских стопа резултирају повећањем обима сиве економије, што доводи до мањих пореских прихода, што потврђује трећи закључак. Имајући у виду позитивну корелацију између сиве економије и корупције, према другом закључку, приход је у негативној корелацији са корупцијом јавног сектора, што потврђује даље четврти закључак.

У сваком случају, распрострањеност овог феномена указује на поремећаје у развоју привреде. Узроци сиве економије су вишеструки и могу се поделити на економске, психолошке и факторе опортунитета. Међу економске факторе убрајамо финансијске проблеме, високе пореске обавезе, вероватноћу детекције (нада да пореска утаја неће бити откривена), строгост санкција (нада да санкције неће бити оштре), очекивани профит (висок профит због високог ризика) и др. У психолошке факторе спадају неслагање са циљевима и средствима економске политике, као и став према ризику.

¹¹⁵ *Нав. дело*

¹¹⁶ Види: Max Gillman and Michael Kejak, **Accounting for Corruption: The Effect of Tax Evasion and Inflation on Growth**, pp. 3-5. (<http://www.wiwi.uni-regensburg.de>, 15.09.2013.)

Најзначајнији фактор опортунитета је радно искуство и образовање значајно за налажење посла и његово успешно обављање изван законске регулативе.¹¹⁷

Процес глобализације у савременом свету погодовао је повећању сиве економије. Од краја осамдесетих долази до прилива миграната у земље ЕУ из Земаља трећег света и Источне Европе. Оваква појава се често посматра као главни фактор који доприноси повећању проблема рада „на црно“ у ЕУ. Ангажовање радника „на црно“ или пријављивање нижих зарада од стварно исплаћених држава бива ускраћена за плаћање пореза и доприноса и тиме се стварају нижи трошкови пословања. Међутим, ова појава је у великој мери последица постојања домаће сиве економије, која има снажан утицај у глобализованом свету у коме неуравнотежен привредни систем у неразвијеним земљама подстиче склоност ка миграцијама у потрази за бољим животом. Оваква радна снага за којом развијене земље немају потребу, изазива вишак понуде радне снаге, која обавља непријављене послове у домену сиве економије.

Узимајући у обзир све касније поднете пријаве ради регулисања статуса, може се проценити да је број оваквих досељеника, који су ушли у одређену земљу без дозволе, велики и то је три од четири особе у Италији, а више од половине у Шпанији и Португалији. У Грчкој је то само један од десет странаца који тамо живе. Највећи број миграната није из најсиромашнијих земаља, већ из земаља које су на средњем нивоу развоја и то нису људи из најсиромашнијих слојева, него људи који имају материјалне и културне ресурсе да поднесу трошкове и невоље које носи имиграција. Ти људи емигрирају не због тога што су једва преживљавали, већ због пада њихових растућих очекивања изазваних глобализацијом модела западног модерног свакодневног живота. Већина миграната долази из урбаних области неразвијених земаља, то су веома образовани млади људи, чије породице у њиховој земљи нису најугроженије. Ово је последица дубоких промена кроз које земље у развоју пролазе, а посебно се услед економског раста ствара вишак образованих радника, који више нису вољни да постану део домаћег недовољно развијеног економског система, а имају потребне информације и образовање да емигрирају и желе да напредују на социјалној лествици. Ови млади људи желе да одбаце традиционална ограничења која њихова средина носи и да живе западњачким начином живота, дакле не емигрирају из чисто економских разлога. Али, чак и они који емигрирају из чисто економских разлога су мање вођени потребом да зараде новац, а више потребом да побољшају квалитет свог живота и чланова своје породице, која је остала у њиховој земљи. Дакле разлози нису само економски, него утицај имају и културни фактори, при чему медијска пропаганда западњачког начина живота игра битну улогу. Сива економија оваквој радној снази нуди широк спектар за рад на пословима без било какве документације и без дозволе боравка.¹¹⁸

Сивој економији највише погодују периоди криза и инфлација. „Експанзијом посредничких активности на црном тржишту роба, новца и девизних средстава сива

¹¹⁷ Мирко Кулић, *нав. дело*, стр. 360.

¹¹⁸ Emilio Reyneri, University of Milan Bicocca, **Underground economy and the new immigration: The case of Southern Europe.** (ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/improving/docs/conf_work_reyneri.pdf, 13.09.13.).

економија је у периоду од 1991. до 1995. године код нас била скоро „легализована“ с обзиром на то да су легални новчани токови са иностранством били блокирани, а у земљи је функционисање привреде било отежано великим административним ограничењима, високим порезима и неодговарајућом пореском политиком. Циљ ових нелегалних активности у поменутом периоду био је олакшавање промета, повећање обрта и циркулације робе и капитала. Најучесталије су биле трансакције које су се одвијале између друштвених предузећа и приватног сектора, уз избегавање плаћања пореза и трансакције везане за државну контролу издавања дозвола и доделе права за обављање трансакција које су биле под административним ограничењима.“¹¹⁹

У земљама у транзицији јављају се неки карактеристични облици сиве економије као што су: неевидентирање дела прихода који је остварен продајом, приказивање инпута који нису плаћени као трошкова сопствене производње, када се различити трошкови сопственог домаћинства приказују као трошкови предузећа, куповина и коришћење службених возила у приватне сврхе, приказивање приватних путовања као службених, нелегални трансфер профита, смањивање залиха на крају године како би се смањило опорезован профит, неевидентирање исплата зарада запосленима, исплате зарада запосленима који нису пријављени, оснивање фантомских фирми итд.¹²⁰

Фактори који утичу на сиву економију могу се поделити на следеће:

-Већи порески терет условљава већи обим сиве економије, јер дисторзија укупног пореског оптерећења утиче на однос рада и слободног времена и може да стимулише рад „на црно“. Већа разлика између цене рада у легалним токовима и након опорезивања доходака, представља подстицај за рад „на црно“ у циљу смањивања пореског оптерећења.

-Уколико је мањи порески морал већа је сива економија. Ефикасност јавног сектора има индиректан утицај на обим сиве економије, јер то утиче на порески морал. Веома је битна усклађеност права и обавеза између пореских обвезника и државе и њених пореских органа. Порески обвезници ће у већој мери измиривати своје пореске обавезе уколико добијају квалитетну јавну услугу у замену. Уколико се води транспарентна и фер пореска политика и порески обвезници ће је више поштовати. Такође, третман пореског обвезника од стране пореских органа игра важну улогу. Уколико се порески обвезници не третирају само као подређени у хијерархијском односу, они ће психолошки лакше подносити и испуњавати своје обавезе. Дакле, бољи порески морал и боље поштовање друштвених норми могу смањити вероватноћу појављивања рада „на црно“.

-Уколико је већа незапосленост већа је сива економија.

¹¹⁹ Свето Пурић, *Порески систем у условима значајног присуства сиве економије, Правни живот*, Београд, бр. 10, 2002, стр. 418.

¹²⁰ J. Arvay and A. Vertes, *The Share of the Private Sector and Hidden Economy in Hungary*, Budapest, GKI Economic Research Company, 1995, p. 137.

-Неефикасност прописа у области регулисања тржишта или трговинских баријера су важан фактор који сужава слободу (избора) појединаца у легалној економији. То доводи до значајног повећања трошкова рада у званичној економији пружајући тако још један мотив за рад у сивој економији.

-Нижи квалитет надлежних институција (нема владавине права и заступљена корупција). Ово је веома битан фактор. Дискрециона примена пореских закона и прописа доприноси повећању степена сиве економије, чак и више од стварног пореског терета. Бирографија са корумпираним службеницима повећава постојање нелегалних токова, док са друге стране поштовање и спровођење закона у пракси повећава корисност легислативе. Заправо, ефикасно спроведена пореска политика од стране надлежних органа утиче на ниво опорезивања. Пословање у домену сиве економије се развија као последица неуспеха политичких институција у промовисању ефикасне тржишне економије и сива економија се може смањити ако надлежне институције и фискална политика буду ефикасније и ближе преференцијама грађана.

Мере које могу да утичу на смањење сиве економије, које се наводе у ЕУ су следеће:¹²¹

-одговарајуће санкционисање незаконитих активности,

-повећање ефикасности контроле чиме се повећава вероватноћа да ће делатности у сектору сиве економије бити откривене,

-електронски начин плаћања приликом куповине,

-увођење пореских олакшица за одређене активности у областима где је изражена сива економија,

-коришћење података електронских трансакција за контролу пореских обвезника и поређење са приказаним приходима. Уколико су приказани ниски приходи док је истовремено повећан ниво приватне потрошње то може бити показатељ избегавања пореских обавеза,

-подизање пореског морала у корелацији са побољшањем пореског система кроз повећање његове правичности јер поступање пореских обвезника у складу са законом зависи од перцепције коју порески обвезници имају према правичности пореског система и начину трошења пореских прихода,

-системско вођење такве политике којом се штити и негује порески порал становништа у комбинацији са успешним акцијама откривања незаконитих активности,

-обавезно електронско плаћање за куповине преко одређеног износа,

¹²¹ Jensen and Woehlbier, **Improving tax governance in EU Member States: Criteria for successful policies**, European Economy, 2012, Occasional Papers 114, pp. 15-30 (Извор: <http://ec.europa.eu>).

- системско осмишљавање и вођење кампања у којима се објашњавају негативни ефекти сиве економије чиме се подиже свест пореских обвезника,
- указивање на позитивне стране прикупљања и трошења пореских прихода, на ризике и трошкове које са собом носи непријављени рад, посебно на ризик од санкција,
- поједностављење опорезивања и смањење трошкова,
- унапређење савремених информационих система и административних база података,
- повезано деловање и сарадња свих надлежних органа,
- системски приступ регулисању непријављеног рада,
- ефикасније контроле у домену непријављеног рада и социјалне заштите,
- побољшање сарадње међу државама чланицама,
- заједничке контроле, стручне обуке кроз размене запослених у надлежним органима, упознавање са добрим решењима у пракси и мерама које су се показале ефикасне у циљу повећања стручности у поступку контроле и примени мера у овом домену.

Спречавање и одвраћање од рада на црно су првенствени задаци држава чланица ЕУ, које треба да примене низ мера које могу бити превентивне, затим могу предузимати административне реформе и поједностављење и јачање надзора и механизма санкција. У 2012. години EUROFOUND је представио преглед политичких смерница и мера које су имплементирани у државама чланицама ЕУ (ЕУ 27) и Норвешкој како би се бориле против рада „на црно“ од почетка рецесије 2008. године. Међутим, тренутно не постоји кохерентан приступ на нивоу ЕУ у борби против сиве економије, односно у спречавању рада „на црно“ и утаје пореза. У том циљу је у децембру 2012. године Европска комисија усвојила Акциони план¹²² који обухвата преко тридесет мера за борбу против ових негативних појава, како би се заштитили приходи држава чланица. Приоритет држава чланица треба да буде поред унапређења националних пореских система и што боље искоришћавање постојећих мера и договор о новим правилима и стратегијама.

Повећање сиве економије доводи до смањења јавних прихода што даље смањује квалитет и квантитет јавних добара. Како би надоместила смањене јавне приходе држава може да избегне поштовање одређених правних стандарда на тржишту рада, као што су минималне зараде, максимални радни сати или безбедносни стандарди и административне процедуре. Све то даље води јачању подстицаја да се учествује у сивој економији. Главни изазов је да се активности из домена сиве економије доведу у

¹²² Communication from the Commission, **An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion**, COM(2012)722, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf (12.09.2013.)

званичну економију јер ће се тако роба и даље производити и услуге пружати, а држава ће повећати пореске приходе.¹²³

4. Врсте избегавања плаћања пореза и однос са неким другим ефектима опорезивања

Уобичајено се у финансијској литератури разликују законита и незаконита пореска евазија.

4.1. Законита пореска евазија

Пореска евазија обухвата предузимање одређених радњи од стране пореских обвезника или пак пропуштање одређених радњи, са циљем да се избегне пореска обавеза. Законска (легална, дозвољена) евазија (eng. tax avoidance) је смањење висине плаћања пореза или избегавање плаћања пореза, које није у супротности са законом. Заправо, порески обвезници почињу размишљати како да избегну или смање своју пореску обавезу чим буду упознати да ће доћи до увођења неког новог пореског облика. Енглески економиста Артур Пигу је запазио да већ само најављивање да ће бити уведен порез, изазива реакције са циљем да се избегне или смањи пореска обавеза. Ради се о тзв. сигналном дејству пореза.

У привреди се сигнална дејства могу јавити у периоду формирања дохотка и у периоду потрошње дохотка, при чему више у другом случају. Уколико предстоје порези који теже терете једне него друге професије порески обвезници неће хтети да обављају такве професије. Стварна супституција представља замену теже опорезивих предмете за лакше опорезиве или за оне који нису опорезовани. Сигнално дејство може да доводе до бекства капитала из државе или до концентрације предузећа како би се опорезивање свело на једну фазу. Поред супституције може доћи и до повећања штедње чиме се смањује потрошња.¹²⁴

Код законите пореске евазије не долази до повреде важећих прописа. Порески обвезници избегавају или умањују пореску обавезу, али не крше пореску процедуру. Порески обвезници користе законске подстицаје или правне празнине у закону. Порески подстицаји се односе на пореског обвезника, пореску основицу, пореске стопе

¹²³ Friedrich Schneider and Andreas Buehn, **Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What are the Driving Forces?**, Discussion Paper, No. 6891, October 2012. (Извор: <http://ftp.iza.org>).

¹²⁴ Јован Ловчевић, *нав. дело*, стр. 154-156.

или износ пореза. Међутим, обвезници могу бити мотивисани не само фискалним, него и нефискалним циљевима. Наиме, предузеће мотивисано конкуренцијом врши набавку нове опреме и машина или упошљава већи број високостручног кадра. Захваљујући набавци нове опреме и већој упослености предузеће стиче право на порески кредит. На овај начин предузеће је умањило пореску обавезу. Према томе, мотив набавке опреме и већа упосленост није фискалне природе већ тржишне. У неким случајевима нефискални циљ доводи до остварења фискалног циља.¹²⁵

Различити су облици законите пореске евазије као што су: коришћење правних празнина, односно недоречености и нејасноћа у фискалним прописима, промена места боравка, промена врсте делатности, давање дела прихода у хуманитарне сврхе, замена производа који се користе и сл., којима се не долази у сукоб са прописима. Тако на пример, ако је у најави повећање пореза за неке професије, порески обвезник се може преоријентисати на професије са мањим пореским теретом. Уколико је у најави веће пореско оптерећење за неке артикле, порески обвезник се може преоријентисати на коришћење неког другог артикла са мањим порезом или да престане да користи неке артикле како би избегао порез. Код вишефазног опорезивања порески обвезник може смањити број фаза и тако смањити порески притисак.

Пореског обвезника пореске погодности које се примењују у некој другој земљи, посебно у тзв. пореским рајевима, могу навести да тамо почне обављати своју привредну делатност. Такође, намера избегавања плаћања пореза може навести пореске обвезнике да промене своје пребивалиште и оду у неку другу земљу где је ниже пореско оптерећење. Промена места пребивалишта или боравишта или седишта обављања привредне делатности пореског обвезника је тзв. порески порески бег (eng. tax flight). Тако су на пример, својевремено новинске наслове пуниле вести да је чувени француски глумац Жерар Депардје постао руски држављанин.¹²⁶ Код продаје непокретности одлаже се пренос власништва, како би продавац одложио плаћање пореске обавезе на капиталну добит, итд.

Избегавање плаћање пореза у складу са пореским законом јавља се у два облика: као прихватљиво и неприхватљиво.

¹²⁵ Горан Милошевић, **Порез и избегавање пореза**, ЈП „Службени лист СЦГ“, Београд, 2005, стр. 228.

¹²⁶ Руски председник Владимир Путин је потписао декрет којим се француском глумцу Жерар Депардјеу додељује руско држављанство. Депардје, један од најбоље плаћених француских глумаца, преселио се да живи у Нешину, белгијском селу недалеко од границе са Француском, како би, према наводима медија, избегао плаћање пореза у својој земљи, јер француске власти најављују да уведу порез од 75% за богаташе чији су годишњи приходи већи од милион евра, за шта се залагао током предизборне кампање француски председник Франсоа Оланд. У селу Нешину су се настанили бројни богати Французи из истог разлога. На све ово коментар Жерара Депардјеа био је: „Није истина да сам се преселио у Белгију због повећања пореза. Овде је и храна одлична“. Извор: <https://www.capital.ba> (11.12.2012.)

-Прихватљива (легитимна, законита) евазија коју је предвидео законодавац (легитимно избегавање пореза)

То су ситуације када држава преко пореза жели да изазове одређене реакције пореских обвезника, да их дестимулише у њиховим одређеним активностима или одврати од куповине одређених производа. Ово је један пример како се путем пореза могу остваривати ванфискални циљеви. Тако се на пример здравствени циљ може остварити кроз високе стопе опорезивања дувана и алкохолних пића у циљу смањења потрошње ових производа. Избегавање плаћања пореза у овом случају је у складу са вољом законодавца, односно са његовим мотивом да се оствари одређен циљ опорезивања захваљујући одрицању од дела пореских прихода.

Увођење пореза није увек мотивисано само фискалним циљем јер је циљ бројних пореских одредаба и стимулација одређеног облика понашања код пореског обвезника. Тако је на пример основни циљ еколошких пореза да се смањи загађивање животне средине тако што би се загађивачи подстакли на еколошки прихватљивије понашање.¹²⁷

Када држава жели да утиче на смањење потрошње одређених домаћих производа, у циљу повећања извоза, то такође може постићи повећањем пореског оптерећења за те производе. У свим сличним случајевима остварују се жељени циљеви пореске политике. Што је број случајева такве евазије већи то је порески систем ближи остваривању екстрафискалних и ванфискалних циљева, који се свесно планирају и остварују пореским инструментима.¹²⁸ Овај вид избегавања плаћања пореза је у складу са намерама законодавца да се одрекне дела прихода како би се остварио неки порески ефекат. Порески обвезници формално-правно не крше законске одредбе и при том се остварују циљеви опорезивања. Најједноставнији начин избегавања пореза, а да се при томе остане у границама закона, је уздржавање од обављања опорезиве делатности као и смањење потрошње производа.

Дакле ради се о предузимању или пропуштању неких радњи које нису у супротности са законом. Неки аутори овај облик називају легитимним минимизовањем пореске обавезе.¹²⁹

¹²⁷ Гордана Илић-Попов, **Еколошки порези**, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2000, стр. 32-33.

¹²⁸ Rey Mario, **Estimating Tax Evasions: the Example of the Italian General Sales Tax**, Public Finance, The Hague, 1965, 3-4, p. 285.

¹²⁹ **OECD Work on Tax Avoidance and Evasion**, Summary of the Work of the OECD's Committee on Fiscal Affairs on Combatting Tax Avoidance and Evasion (y: **International Tax Avoidance and Evasion**, Colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg, IBFD, Amsterdam 1981, p. 13).

-Неприхватљива (нелегитимна) евазија (нелегитимно минимизовање пореске обавезе)¹³⁰

Када је нејасан порески систем са недореченим законским прописима, порески обвезници то могу искористити у циљу избегавања плаћања пореза. Такве ситуације не планира законодавац, нити се остварују циљеви опорезивања, иако се фирмално-правно не крше законске одредбе. Порески обвезници теже да своју пореску обавезу смање испод нивоа коју је законодавац намеравао да постигне, при том користећи правне празнине или путем артифицијелних (вештачких) правних конструкција. Пореска материја је подложна честим променама, које се законом не могу увек предвидети ни обухватити, па све то погодује пореским обвезницима за изналажење тзв. правних празнина у закону. За остварење овог циља могу се користити саветима стручних лица-пореских саветника, како би приходе приказали што мањим, а расходе што већим и тако избегли плаћање пореза. У овом случају, за разлику од прихватљиве евазије, се не остварују циљеви пореске политике.

Како би се утврдило у којим случајевима се ради о неприхватљивом избегавању пореза могу се на сумњиве трансакције применити следећи тестови¹³¹:

-Тест намере

Према овом критеријуму води се рачуна о објективним чињеницама које могу указати какву је намеру имао порески обвезник. Уколико је његова намера била да смањи или избегне пореску обавезу радиће се о неприхватљивој евазији.

-Тест постојања елемената вештачког (артифицијелног)

Према овом критеријуму се полази од конструкције приватног права која је искоришћена у одређеном случају, а која не би имала тај облик да нема пореза и зато је вештачка или артифицијелна. Овакве конструкције се користе искључиво ради избегавања плаћања пореза.

-Тест пореске уштеде

Уколико је остварена пореска уштеда она указује на постојање неплаћеног пореза.

-Тест постојања решења надлежног пореског органа

Уколико је порески обвезник користећи артифицијелне (вештачке) конструкције избегао да плати порез и остварио пореску уштеду, надлежни порески орган то утврђује својим решењем. Али, ако је у питању законита пореска евазија, поставља се питање

¹³⁰ **OECD Work on Tax Avoidance and Evasion.** Summary of the Work of the OECD's Committee on Fiscal Affairs on Combatting Tax Avoidance and Evasion (y: **International Tax Avoidance and Evasion**, Colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg, IBFD, Amsterdam 1981, p. 13).

¹³¹ Дејан Поповић, **Пореско право**, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд, 2009, стр.45-50.

правног основа за доношење таквог решења и улоге суда, односно законодавца у попуњавању правних празнина и „рупа“ у прописима. Битан је и начин тумачења пореских закона. Они се могу тумачити придржавајући се доктрине да је суштина важнија од форме. У земљама у којима по принципима поделе власти суд не сме да замењује законодавца, суд ће одустати од наметања пореза, уколико порески закон пропусти да опорезује поједине ситуације, тј. када постоје правне празнине у прописима. Тада најчешће долази до ослањања на анти-абузивно законодавство, тј. на законске мере уведене да би се добили општи прописи који се примењују уколико порески обвезници предузимају своје трансакције у посебним правним формама како би остварили пореску корист коју порески закон није имао у виду. Постоје и специфичне анти-абузивне мере којима се ускраћују поједине погодности под одређеним околностима (нпр. правила о утањеној капитализацији, лимитирању расхода на репрезентацију и сл.). У земљама у којима судови стриктно тумаче пореске законе, али не постоји опште анти-абузивно законодавство, судови се ослањају на судску праксу и специфичне анти-абузивне мере. Јасно законско регулисање пореских облика и забрана артифицијелних правних конструкција доприноси борби против неприхватљиве евазије.

Према домаћим позитивним прописима¹³² пореске чињенице се утврђују према њиховој економској суштини. Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао. Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.

Код законитог избегавања постоји много начина на који се оно може извршити што отежава откривање. Порески обвезници полазе од тога колики је ризик да ће бити откривени. Често прибегавају ангажовању стручних лица, тзв. пореских саветника, како би се смањила вероватноћа њиховог откривања. Све то изазива додатне трошкове за пореског обвезника. Порески обвезници у циљу тежег откривања прибегавају сложеним трансакцијама, са великим бројем учесника. Према томе, законита пореска евазија је захтевнија и више софистицирана за спровођење у пракси, него што је то незаконита. Захтева високо специјализована и стручна знања, али исто тако захтева већу стручност за откривање од стране надлежних органа. Битну улогу у смањивању законите евазије има поједностављење пореских прописа.

Због свега наведеног, законски прописи треба да буду јасни и недвосмислени, а порески систем транспарентан. Неразумљивост пореских прописа, честе измене и допуне, разна тумачења, бројни подзаконски акти, отежава доступност пореских прописа, утиче на висину пореске обавезе и доприноси избегавању плаћања пореза.

¹³² Чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. Гласник РС“ бр. 80/2002...47/2013).

4.2. Незаконита пореска евазија

Незаконита (нелегална, недозвољена) евазија пореза (eng. tax evasion) је стари феномен. Код незаконите пореске евазије се порески обвезник сукобљава са законом и другим прописима у циљу избегавања пореске обавезе. Порески обвезник прикрива или нетачно приказује чињенице од значаја за опорезивање или пак, у мањем броју случајева, одбија да изврши пореску обавезу, која му је утврђена.

Према томе, незаконита пореска евазија обухвата поступке пореског обвезника усмерене на избегавање плаћања пореза који представљају повреду закона. Ти поступци се свде на сам чин неплаћања пореза (у потпуности или делимично), или на пропуштање да се поступи у складу са захтевима из пореског управног односа, који су пореском обвезнику наметнути да би се обезбедило да главна пореска обавеза буде испуњена (да поднесе пореску пријаву, да уредно води пословне књиге, да допусти пореску контролу и др.).¹³³

Незаконито избегавање пореза може се извршити „пропуштањем навођења опорезивог дохотка (taxable income) или трансакција из пореске пријаве, навођењем виших одбитних трошкова (expenses) него што су стварни, пропуштањем подношења пријаве (return), смањењем износа који се стварно дугује, лажним изјавама или приказивањем чињеница.“¹³⁴

Према нашим позитивним прописима, непоштовање пореских прописа је кажњиво као порески прекршај, привредни преступ или кривично дело.

У литератури се срећу разне поделе незаконите пореске евазије. Ако за основу посматрања узмемо размере избегавања плаћања пореза, незаконита пореска евазија може бити потпуна или делимична. Потпуна постоји када обвезник не пријави целокупан износ оствареног прихода или сву имовину која подлеже опорезивању, односно ако прикрије трансакције које доводе до настанка пореске обавезе. Међутим, ако је пореским властима пријавио приходе, имовину или трансакције, на начин да је дао непотпуне или нетачне податке, односно ако је навођењем нетачних података умањио пореску обавезу, а да на то није имао право или су размере те олакшице требало да буду мање, ради се о делимичној незаконитој пореској евазији.¹³⁵

У погледу обима незаконите пореске евазије, према подацима Пореске управе који су базирани на броју поднетих пријава, за период од 2003. до 2009. године, кривичним пријавама је обухваћено 11.850 лица због утаје пореза у износу од 83,5 милијарде динара. У структури избегнутог пореза порез по одбитку учествује са

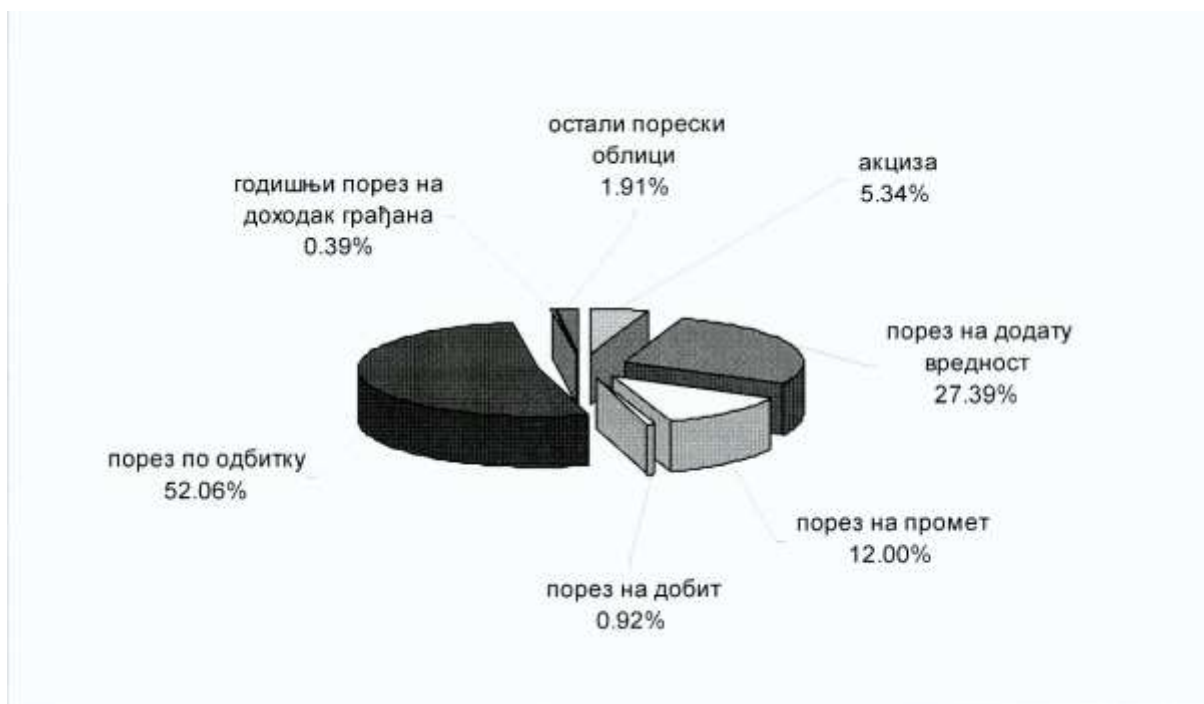
¹³³ Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд, 1997, стр. 452.

¹³⁴ Х. Арбутина и К. Otto, **Порезни лексикон с вишејезичним рјечником**, Институт за јавне финансије, Загреб, 1999.

¹³⁵ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр.455-456.

52,06%, а порез на додату вредност са 27,39%. Порез на добит предузећа и порез на доходак грађана са мање од 1% има симболично учешће у укупно откривеним пореским утајама за дати период, мада не треба занемарити ове појавне облике утаје пореза. Структура избегнутог пореза по пореским облицима за наведени период се може илустровати следећим графичким приказом.¹³⁶

Слика 6. Структура избегнутог пореза по пореским облицима 2003-2009. године



Незаконита пореска евазија се може јавити у два облика као пореска утаја и као кријумчарење.

А) Дефраудација (пореска утаја)

То је избегавање пореске обавезе код непосредних (директних) пореза (порез на доходак и порез на имовину). У зависности од тога да ли је порески обвезник пријавио само део елемената од значаја за опорезивање или ништа није пријавио разликује се потпуна и делимична дефраудација. Она се дакле врши нетачним пријављивањем или непријављивањем чињеница битних за опорезивање. У пракси се манифестује на више начина и то: лажним приказивањем књиговодствених података, неиздавањем рачуна код обављања услуга, приказивањем већих трошкова од стварних, давањем лажних

¹³⁶ **Модалитети пореске утаје**, Централа пореске управе Министарства финансија РС, Интерно издање, 2011.

изјава и сл. Тиме се порески органи доводе у заблуду о економској снази пореских обвезника.

Пореска утаја је веома раширен феномен који је заступљен у свим слојевима друштва. Најчешће радње извршења пореске утаје су:

-давање лажних података о законито стеченим приходима, имовини или другим чињеницама од значаја за опорезивање,

-непријављивање прихода, имовине или других чињеница од значаја за опорезивање,

-прикривање података који се односе на утврђивање пореских обавеза.¹³⁷

Б) Контрабанда (кријумчарење, шверц)

То је избегавање пореске обавезе код посредних пореза (пореза на промет, царине, акцизе и других индиректних пореза). Врши се када се роба која подлеже плаћању ових пореза незаконито пребацује преко државне границе. На нашим просторима је највише заступљен шверц цигарета, алкохола и нафте.

Понашање пореских обвезника суочених са могућношћу незаконите пореске евазије може се моделовати, у циљу избегавања незаконите пореске евазије, применом тзв. Спајсеровог модела.¹³⁸ Ако означимо са t пореску стопу, са f опорезовани доходак који неће бити пријављен, са Y опорезовани доходак, са p вероватноћу да ће обвезник бити откривен од стране пореске власти, са K износ казне, а са $\$$ психичке трошкове, порески обвезник ће извршити пореску евазију ако је:

$$(1 - p)tfY > pK + \$$$

Питање које се поставља је како одредити психичке трошкове ($\$$), јер је ове трошкове релативно тешко одредити, пошто нису егзактна категорија. Када једно лице има „искуство“ у кршењу прописа, „психички трошкови“ постају све мањи па би модел неједначине незаконите пореске евазије био:

$$(1 - p)tfY > pK.$$

Дакле, обвезник ће се одлучити на незакониту пореску евазију само ако је очекивана корист од пореске евазије већа од очекиваних губитака који се испољавају у виду казни и психичких трошкова, па пореска евазија представља и морални проблем.

¹³⁷ Миодраг Вуковић, *Пореска утаја у полицијској и судској пракси*, Службени гласник, Београд, 2009, стр. 90.

¹³⁸ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр.472-473.

Граница између законите евазије и незаконите евазије је веома танка тако да избегавање плаћања пореза веома неприметно може прећи у утају пореза.

4.3.Преваљивање пореза

У овом случају преваљивања пореза порески обвезници, у циљу избегавања или смањења пореске обавезе, дакле у истом циљу као и код пореске евазије, преваљују своју пореску обавезу на неко треће лице. Дакле, за разлику од претходних случајева, овде долази у крајњем случају до плаћања пореза и за преваљиве пореза нису предвиђене санкције. У овом случају није оштећен буџет, него лица на које је преваљен порез. Овде се прави разлика између пореског обвезника и пореског платца, односно лица које стварно плаћа порез. Заправо, феномен преваљивања пореза постоји увек када се порески обвезник разликује од лица које коначно плаћа порез.

Преваљивање представља економски процес који се јавља на тржишту у виду промене у ценама произведених добара и услуга. Изазван је пореским оптерећењем који се јавља на тржишту. То је покушај лица које је платило порез да терет тог пореза пренесе на друга лица како би његов доходак или имовина остали несмањени.¹³⁹

Преваљивање пореза добија све већи значај и постаје озбиљан економски и политички проблем. Порезима се не остварују само фискални циљеви. Није дакле само битно да се прикупе одређена средства за покриће јавних расхода. Интенција законодавца је да се порезима остварују веома значајни нефискални циљеви, који су наведени у претходном излагању. Самим тим феномен преваљивања може довести до тога да ови циљеви изостану. Тај поступак све чешће и све мање контролисаног преношења пореског терета захтева озбиљну анализу, за разлику од неких ранијих схватања која ову појаву нису третирали озбиљно и која су маргинализовала значај овог феномена, јер се дешава у оквиру закона. Савремени приступ овом проблему улази у његову суштину, схватајући да је у питању један процес, који је често недовољно контролисан и који законодавац није ни имао у виду. Овакав ефекат опорезивања, посебно мимо предвиђања законодавца, може довести до нежељених промена у читавом пореском систему и циљевима економске политике. Ова појава може довести до сасвим других ефеката пореске политике.

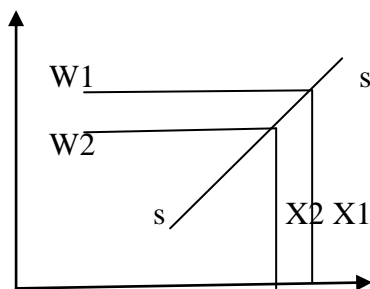
Преваљивање пореза може бити изазвано услед интенције самог законодавца, као и услед интенције самог пореског обвезника да његов доходак и имовина остану неоптерећени. Уколико је преваљивање представљало намеру законодавца, ради се о намерном преваљивању, што наравно не значи да ће у пракси преваљивање бити

¹³⁹ Јован Ловчевић, *нав. дело*, стр. 156.

остварено, у ком случају циљ опорезивања не би био остварен. На пример код увоза робе, увозник одмах плати царину и порез, али порески терет на крају носе потрошачи. Међутим, може се десити, због лоших прилика на тржишту, да се производ мора продати испод тржишне цене, па у том случају не долази до преваљивања.

После преваљивања пореза реакције пореских обвезника утичу на понашање и економски положај других субјеката на тржишту, иако они нису били директно погођени пореским теретом. Поједнци могу реаговати на различите начине како би повратили свој економски положај:¹⁴⁰ повећањем радног напора, смањењем потрошње и штедње и смањењем инвестиција. Плаћање пореза смањује доходак. Порески обвезник на увођење пореза може да не реагује или то може да доведе до повећања радног напора појединца како би надокнадио онај део дохотка који је плаћањем пореза смањен. Начин реакције је условљен висином дохотка и да ли се примењује пропорционално или прогресивно опорезивање. Лица са релативно ниским дохотком, која зарађени новац преваходно користе за задовољавање основних егзистенцијалних потреба, настојаће да повећају радни напор, али да ли увек на тај начин порез утиче на радни елан је и данас актуелно и још увек нерешено питање. Међутим, до повећања радног напора неће доћи само код пореских обвезника са ниским дохотком, него и код пореских обвезника са високим дохотком јер они теже да очувају свој статус. Када су порези оштро прогресивни негативна последица може бити опадање воље за радом или чак изазвати напуштање рада.

Слика 7.



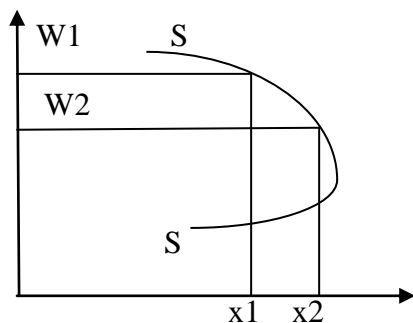
Утицај пореза на радни напор и висину наднице¹⁴¹

На слици је смањење плате услед увођења пореза означено са $W1$ (ниво пре увођења пореза) на $W2$ (ниво плата после увођења пореза), док је опадање воље за радом, односно смањење одговарајућег броја радних сати, које је проузроковано опорезивањем, означено са $x1$ на $x2$.

¹⁴⁰ Горан Милошевић и Наташа Голубовић, *Пореска инциденца*, *Култура полиса*, год. VIII, бр.15, 2011, стр. 308-309.

¹⁴¹ Нав. дело, стр. 310.

Како би сачувао свој статус, односно спречио смањење економске снаге услед увођења пореза, појединац је принуђен да више ради и да кроз додатне активности оствари своје потребе. Због повећаног рада, односно броја радних сати појединцу је смањено слободно време.



Слика 8. Доходни ефекат пореског обвезника на увођење пореза¹⁴²

Стопе плата и њихово смањење после увођења пореза на слици је означено са W1 на W2, што даље доводи до повећања броја радних сати који су означени са H1 на H2. Према томе, порез је довео до повећања радних активности.

У досадашњој анализи реаговање радника на промене дохотка изазвано порезом једнако је његовом реаговању на раст радног напора, али то не мора да буде правило. Увођење пореза може да изазове осећај незадовољства, жељу да се одбаци и да се нанесе губитак држави смањењем радног напора, а тиме и пореске основе. Незадовољство порезом намеће код запослених жељу да раде само онолико колико је потребно да би остварили доходак потребан за егзистенцијални минимум. У случају постојања ефекта супротстављања, настало смањење радног напора биће веће, или ће пораст бити знатно мањи, него што би био иначе.¹⁴³ Из наведеног се види сложеност и значај психолошких механизма који детерминишу овај феномен. Уколико се обавеза плаћања пореза буде подржала у јавности као обавеза која је неопходно потребна држави, то ће значити да су се стекли елементи подршке, уместо ефекта супротстављања.¹⁴⁴

Феномен преваљивања пореског терета се јавља и код пословања предузећа јер плаћање непосредних пореза смањује добит и ликвидна средства предузећа. То приморава предузећа да воде политику повећања радног напора, у ком случају се ради о позитивној последици. Али може доћи и до негативног утицаја када је предузеће изгубило своју позицију на тржишту, у ком случају је држава дестимулативно деловала

¹⁴² Нав. дело, стр. 310.

¹⁴³ R. Musgrave, Теорија јавних финансија, Београд, 1973, стр. 193. (у: Горан Милошевић и Наташа Голубовић, **Пореска инциденца**, *Култура полиса*, год. VIII, бр.15, 2011, стр. 311).

¹⁴⁴ Горан Милошевић, **Евазија пореза**, *Наука, безбедност, полиција*, Криминалистичко-полицијска академија, Београд, 2006, бр.2/2006, стр. 67 (у: Горан Милошевић и Наташа Голубовић, **Пореска инциденца**, *Култура полиса*, бр.15, 2011, стр. 311).

на услове привређивања, својом пореском политиком, што дугорочно посматрано има негативне ефекте на фискалне приходе.

Схватања су била подељена и у погледу тога да ли су сви порези преваљиви, па су класични аутори сматрали да постоје порези који се не могу превалити. Према једном становишту у условима постојања и деловања монопола немогуће је преваљивање пореза. Међутим, данас преовлађује мишљење да се сви порези могу превалити, па и у условима постојања монопола, осим субјектних пореза. Увек треба поћи од претпоставке о преваљивости пореза. За преваљивање је неопходно да постоји тржишни механизам понуде и тражње, односно робно-новчани односи. Да ли ће до преваљивања доћи зависи од односа понуде и тражње.¹⁴⁵

Посредни порези не смањују доходак, али доводе до раста цена, што даље води паду куповне снаге потрошача. Сви порези имају утицај на доходак и теже да смање потрошњу и да ограниче штедњу. Порез на доходак ће више смањити потрошњу уколико је доходак нижи, те самим тим неће бити склоности ка штедњи и обрнуто високи дохотци одражавају се негативно на штедњу уколико се иде од ниже ка вишој класи дохотка, а потрошњу задржавају на истом нивоу. Осим тога, феномен преваљивања утиче на рентабилност инвестиција јер повећава ризик улагања и смањује ниво очекиваних прихода инвеститора, који постају нерентабилни у поређењу са инвестицијама из неопорезованих прихода. Самим тим, утицај пореза је значајан приликом оцене инвестиционог подухвата, без обзира на то што су инвестиције одређене, пре свега, каматом и нивоом националног дохотка.¹⁴⁶

Из свега наведеног произилази да је преваљивање пореза сложен процес, али се поједностављено може разврстати у четири фазе: перкусија, реперкусија, инцидента и дифузија.

Перкусија је прва фаза у процесу преваљивања. То је фаза настанка пореске обавезе у којој се означава пореска обавеза и порески обвезник који *de iure* треба да плати порез.

Реперкусија је друга фаза преваљивања у којој порески обвезник прихвата порески терет али и предузима мере да га пребаци на друго лице које *de facto* сноси пореску обавезу (унапред, уназад или бочно). То може учинити продавац тако што ће порез обухватити ценом својих производа и услуга, а купац тако што ће смањити смањити цену робе или услуга.

Успех у преваљивању условљен је пре свега економским факторима. У условима понуде и тражње на тржишту порески обвезник користи осцилације понуде и тражње, приликом преваљивања пореског терета. Дакле, успех у преваљивању пореза условљен је пре свега еластичношћу тражње и понуде добара која су предмет опорезивања.

¹⁴⁵ Charles McLure, **The Theory of Tax Incidence with Imperfect Factor Mobility**, *Financarchiv* Band, 30, 1971, pp.27-48.

¹⁴⁶ Горан Милошевић и Наташа Голубовић, *нав. дело*, стр. 315-316.

Еластичност тражње показује за колико процената се мења тражња за добром, када му се цена промени за 1%. Дакле, ценовна еластичност тражње мери колико тражена количина (тражња) реагује на промену цене. Формула ценовне еластичности тражње гласи:

$$E(p) = \frac{\frac{\Delta D}{D}}{\frac{\Delta p}{p}}$$

D - тражња,

P – цена.

E(p) - може бити једнака јединици, већа од јединице и мања од јединице. Већи коефицијент од јединице значи еластичну тражњу, јер су процентуално веће промене у тражњи, а мањи коефицијент од јединице означава нееластичну тражњу.¹⁴⁷

Са друге стране, еластичност понуде показује за колико се процената мења понуда добра, када му се цена промени за 1%. Дакле, ценовна еластичност понуде мери колико понуђена количина реагује на промену цене. Формула ценовне еластичности понуде гласи:

$$E(s) = \frac{\frac{\Delta S}{S}}{\frac{\Delta p}{p}}$$

S – понуда,

p – цена.

E(s) – може бити једнака јединици, већа или мања од јединице. Ако је коефицијент еластичности понуде већи од јединице, понуда је еластична, је су процентуално веће промене у понуди у односу на промене у цени.¹⁴⁸

¹⁴⁷ Радосав Маринковић, **Формирање цена у тржишној економији**, Економски факултет, Институт за економска истраживања, Крагујевац, 1998, стр. 110. (у: Горан Милошевић, **Порез и избегавање пореза**, ЈП "Службени лист СЦГ", Београд, 2005, стр. 169).

Коефицијент ценовне еластичности понуде приказује однос између кретања понуде и цена производа, односно изражава однос између процентуалне промене у обиму понуђене количине и у нивоу тржишних цена неке робе. Крајњи случајеви су када је коефицијент ценовне еластичности једнак нули и тада се ради о савршено нееластичној понуди у ком случају је крива понуде вертикална и независна од кретања цена и када је бесконачно велики и тада се ради о савршено еластичној понуди на промену цена у ком случају је крива понуде хоризонтална у односу на цене.¹⁴⁹ Код нееластичне тражње (основне егзистенцијалне намирнице) порез се лако преваљује на крајњег потрошача.

Трећа фаза у преваљивању пореза је инцидента, код које лице на које је пребачен порески терет исти стварно и сноси *de facto* и постаје коначни платаци или дестинатар. Инцидента може довести до повећаног радног напора у циљу спречавања пада дохотка због увођења пореза. Међутим, може се десити и супротно јер увођење пореза може да изазове осећање незадовољства, жељу да се одбаци и да се нанесе губитак држави, смањењем радног напора, а тиме и пореске основице.¹⁵⁰ Инцидента може изазвати и смањење потрошње и штедње, као и смањење инвестиција.

Елементи еластичности имају одлучујућу улогу код смањења потрошње услед инцидента јер потрошња производа зависи од коефицијента еластичности тражње производа и услуга. Уколико је тражња производа савршено нееластична, инцидента неће утицати на квантитет потрошње производа, као што је случај са потрошњом основних егзистенцијалних намирница (хлеб, млеко). Али уколико је потрошња производа еластична, инцидента ће условити промену у потрошњи. На основу наведеног, може се закључити да порез на животне потребе пада теже на потрошњу од пореза на луксуз.¹⁵¹

Дифузија је последња фаза у преваљивању пореза и одражава се на целокупну привреду кроз осцилације понуде и тражње. Ова фаза изражава опште ефекте опорезивања који се огледају кроз смањење економске снаге пореског дестинатара, што даље води до промене у односима понуде и тражње, цена, висини плата и сл.

У крајњој линији, од степена еластичности понуде и тражње зависи степен преваљивања. Ту треба правити разлику између луксузне робе, код које је потражња еластичнија, јер раст цена те робе, услед опорезивања, доводи до мање тражње те робе. Међутим, код прехрамбених производа и других егзистенцијалних роба ситуација је другачија. Повећање цена доводи до тога да продавци могу лако превалити порез на

¹⁴⁸ Радосав Маринковић, **Формирање цена у тржишној економији**, Економски факултет, Институт за економска истраживања, Крагујевац, 1998, стр. 95. (у: Горан Милошевић, **Порез и избегавање пореза**, ЈП "Службени лист СЦГ", Београд, 2005, стр. 171-172).

¹⁴⁹ Жарко Ристић и Комазец Слободан, **Макроекономија**, Етностил, Београд, 2009, стр. 137. (Извор: <http://omdonfg.com>).

¹⁵⁰ Richard Musgrave, **Теорија јавних финансија: студија из области јавне привреде**, Научна књига, Београд, 1973, стр. 193.

¹⁵¹ *Нав. дело*, стр. 217.

купце те робе. Према томе, преваљивање се врши кроз цену производа. Због тога је преваљивање карактеристично за посредне порезе.

4.4. Трансформација пореза

За разлику од утаје пореза, (где не долази до плаћања пореза), и преваљивања пореза (где се порез пребацује на неко друго лице како порески приход, односно доходак не би био смањен), код трансформације пореза порески обвезник сноси порески терет, али такође предузима мере да му порески приход, односно доходак не буде смањен. То не чини пребацивањем пореског оптерећења на друго лице него постизањем већих ефеката у производњи. Порески обвезник смањује порески терет проналазећи разне могућности као што су повећање продуктивности производње, боља организација рада, економичније пословање и сл. У пракси оваква ситуација захтева постојање низа повољних околности које би омогућиле услове за повећану производњу, као и тржиште за резултате исте, па због тога овај феномен није тако чест и карактеристичан је за непосредне порезе.

Дакле, овај феномен се појављује када порез изазива пораст дохотка пореског обвезника за висину пореског оптерећења или за његов део и битно је да то повећање потиче из производње.¹⁵²

5.Последице избегавања плаћања пореза

Избегавање плаћања пореза је глобални проблем и има озбиљне последице за сваку државу, без обзира на разлике у друштвено-економском и политичком уређењу. У буџет не пристижу планирана средства, угрожава се принцип хоризонталне правичности, што повлачи одређене последице у моралној и у правној сфери и доводи до повреде начела општости пореске обавезе. Како се опорезивањем поред фискалних остварују и циљеви у области економске и социјалне политике, избегавање плаћања пореза оставља последице на економском и социјално-политичком плану.

Избегавањем плаћања пореза подрива се основа за спровођење привредних мера и инструмената. Последице избегавања плаћања пореза се могу двојачко посматрати. Са становишта пореских обвезника када се испољавају у виду повећања пореског терета и

¹⁵² Александар Перић, **Финансијска теорија и политика**, Савремена администрација, Институт за економска истраживања, Београд, 1987, стр. 296.

неједнакој расподели пореских задужења због смањеног броја пореских обвезника и са становишта државе када се превасходно испољавају кроз смањење прикупљених пореских средстава.

Последице¹⁵³ евазије уочавају се и на плану законодавно-правне активности која се огледа у тежњи државе да поједностави пореску регулативу како би је порески обвезници боље разумели, као и у виду доношења нових прописа ради санкционисања избегавања плаћања пореза. Правни ефекти евазије се манифестују у великом броју пореских спорова. Економски ефекти могу бити посебно штетни за привреду у виду стварања нелојалне конкуренције између савесних и несавесних пореских обвезника, чиме се прави разлика у условима пословања, што даље води до ценовног диспаритета роба између савесних и несавесних произвођача. Ови ефекти могу даље попримити облик секторских неравнотежа на тржишту када се под утицајем евазије ремете економски избори привредних субјеката, што се све даље одражава на ефикасност привређивања.

Социјални ефекти су везани за ремећење пореске једнакости јер се избегавањем пореза порески обвезници доводе у неједнак економски и социјални положај. То даље води хоризонталној неједнакости. Пореска евазија доводи и до ублажавања прогресивног дејства пореза, јер што су стопе више, то је јачи подстицај избегавања пореза.

Ефекти се манифестују и у домену политичког система јер евазивно понашање пореских обвезника поткопава његове основе, што пореску евазију повезује са уставном обавезом плаћања пореза. Њеним непоштовањем нарушава се начело плаћања пореза сразмерно економској снази пореских обвезника. Политички ефекти неплаћања пореза повезују се са политичким опортунизмом ове појаве која се користи као аргумент за оспоравање и оправдање нелојалног понашања према фискусу. Постојање пореске евазије доводи у питање поштовање принципа солидарности. Све то доводи до поштреног опорезивања на штету савесних пореских обвезника, који нерадо прихватају пореско оптерећење и тиме улогу жртве, знајући да оно неће бити равномерно распоређено на све слојеве друштва.

Најштетнији психолошки ефекат пореске евазије огледа се у њеном повратном утицају. Наиме, случајеви пореске евазије који су остали неоткривени и тако избегли санкционисање могу повољно утицати на склоност неких лица да избегну плаћање пореза. Када се овај повратни утицај удружи са личним интересом да се пореском евазијом лако оствари корист и са уверењем да пореска евазија не представља кажњиви деликт јасно је да се ради о најзначајнијем психолошком утицају пореске евазије.¹⁵⁴

¹⁵³ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *нав. дело*, стр. 101-104.

¹⁵⁴ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *нав. дело*, стр. 109-110.

Евазија пореза, дакле, представља озбиљан друштвени проблем. Она подрива економску основу друштва и узрокује поремећаје у економском систему. Пореска евазија представља и један од базичних узрока великог економског раслојавања у нашем друштву са свим последицама које то раслојавање са собом доноси.

Дакле, са једне стране су веома бројне и свеобухватне последице које изазива евазија пореза. Смањено прикупљање јавних прихода услед избегавања плаћања пореза се даље одражава на економско-политичком и социјално-политичком плану. Неједнака расподела пореског терета и стварање нелојалне конкуренције отвара питање економске правде и једнакости и дискриминације легалних активности. Са друге стране, јавне услуге сви користе, како они који избегавају плаћање пореза, тако и они који своје обавезе уредно испуњавају.

6. Начини и методи избегавања плаћања пореза

Познавање начина и метода избегавања плаћања пореза је битно како би се успешно могле предузети мере за спречавање ове негативне појаве. Посебно треба имати у виду да се начини и методи извршења пореске евазије веома брзо мењају и тешко откривају што још више усложњава проблематику њиховог расветљавања и доказивања.

Управо због сложености и мултидисциплинарности овог феномена тешко је открити начине и методе извршења евазије пореза. При том, они се у пракси брзо мењају и стално се појављују нови облици. Због тога је од великог значаја разјаснити да ли се ради о непријављивању или лажном пријављивању чињеница значајних за одређивање пореских обавеза, да ли је учинилац порески обвезник или друго лице, који су мотиви, колика је прибављена имовинска корист и како је иста утрошена.¹⁵⁵

Код избегавања плаћања пореза заступљена је велика разноврсност начина и метода, о којима је детаљно било речи у претходном излагању, везано за поједине облике пореза у трећем делу овог рада. Овде ћемо навести неке од начина као примере за закониту евазију пореза, дефраудацију и контрабанду.

Наиме, постоје различити начини којима се законито избегава плаћање пореза као што је коришћење правних празнина, коришћење законских подстицаја, уздржавање од куповине одређених производа или од обављања одређене делатности, пословна преоријентација, промена места боравка и обављања делатности, хуманитарна давања, селидба у пореске рајеве, оснивање off shore фирми и слично.

¹⁵⁵ Мићо Бошковић и Божидар Бановић, **Криминалистика методика**, Виша школа унутрашњих послова, Београд, 2001, стр. 288.

Начин који је најједноставнији за избегавања пореских обавеза, а да се при томе остане у оквирима закона, јесте уздржавање од обављања опорезиве делатности. У том случају обвезник се одриче вршења одређене делатности мотивисан фискалним и нефискалним разлозима. Док фискални разлози проистичу из висине фискалног терета којим су оптерећени обвезници, нефискални разлози попут политичке нестабилности, неповољног међународног окружења, санкција и сл., могу такође снажно утицати на одустајање од делатности. За Србију је карактеристична комбинација фискалних и нефискалних разлога. Међутим, невезано о ком разлогу који је обвезника подстакао да се уздржи од делатности се ради, пореска обавеза неће настати, јер се не обавља активност која се подвргава опорезивању, односно у реалном животу се нису оствариле чињенице које се могу подвести под законски опис пореског чињеничног стања. Законита евазија пореза може се остварити и коришћењем пореског ослобођења. Пореска ослобођења се у закону прописују како би се у пуној мери остварио прокламовани циљ опорезивања. Међутим, пореско ослобођење може послужити за нелегитимно законито умањење пореза, па ако порески обвезник оствари пореску уштеду првенствено из фискалних, а не из пословних разлога, тада се неће остварити намера законодавца, а тиме ни фискални циљ.¹⁵⁶

Постоје различити начини утаје пореза (дефраудација) који се појављују у пракси. Неки од њих су:

- вођење дуплог књиговодства (једне књиге се приказују контролним органима, док се у другима се бележи стварно пословање),
- неуплаћивање обавеза по основу пореза на доходак грађана (исплата дела дохотка у натури, кроз разне облике донација и слично),
- исплате хонорара у готовом новцу естрадним уметницима чиме се прикрива стварни приход и избегаваа пореска обавеза,
- фиктивно увећање материјалних трошкова пословања, (лажно исказивање билансних позиција у пореском билансу, у циљу смањења обавеза по основу пореза на добит предузећа),
- избегавање пореске обавезе код пореза на имовину на приходе које лица стичу издавањем станова, пословних објеката и других просторија у закуп,
- подизање стамбених објеката, при чему приходи који су остварени од стране извођача грађевинских радова нису адекватно обухваћени опорезивањем,
- не приказивање стварне количине произведене и продате робе и кроз неисказивање стварног обима пружених услуга, код опорезивања промета и акциза,

¹⁵⁶ Горан Милошевић, **Порез и избегавање пореза**, Службени лист СЦГ, Београд, 2005, стр. 232-234.

-непријављивање, односно нерегистровање радње, предузећа или делатности која се обавља,

-обављање послова преко фиктивних предузећа, основаних само у циљу „прања промета“, а тиме и новца (промет се исказује коришћењем документације о наводном пословању са предузећима из Црне Горе и Републике Српске, а та предузећа у многим случајевима, не само да нису пословала са правним лицима из Републике Србије, већ не постоји ни акт о њиховом оснивању).¹⁵⁷

Постоје разни начини за контрабанду (кријумчарење, шверц). Код акциза избегавање пореских обавеза је нарочито изражено кроз прикривање стварне количине робе.

Данас се плаћање акциза најчешће избегава код промета нафтних деривата. Нафтни деривати се набављају преко класичних кријумчарских канала са илегалног тржишта из суседних земаља. У ове канале су укључена и предузећа која нафтне деривате дистрибуирају на легалном тржишту пошто се нафтни деривати претходно купују на илегалном тржишту од лица или организација које се баве илегалним пребацивањем тих добара у земљу. Након куповине за готов новац, приказује се фиктивна куповина тих нафтних деривата од фантом предузећа као добављача и сачињавају се лажне фактуре фантом предузећа на којој се исказују акциза и ПДВ. Таква фактура не само што је фиктивна него се по правилу не плаћа, што подразумева и неплаћање износа који су на њој исказани и служи како би се обезбедио улазни документ о набавци робе у пословној документацији продавца нафтних деривата. Продавац сада нафтне деривате слободно продаје на легалном тржишту, те је на овај начин буџет оштећен за неплаћену акцизу и припадајући ПДВ.¹⁵⁸

¹⁵⁷ Горан Милошевић, **Евазија пореза**, *Наука, безбедност, полиција*, часопис Полицијске академије, бр. 2, Београд, 2006, стр. 71.

¹⁵⁸ Миодраг Вуковић, *нав. дело*, стр. 139.

ДЕО ТРЕЋИ

ПОРЕСКИ СИСТЕМ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

1. *Кратак историјски преглед пореских реформи*

Порески систем у Србији је у више наврата реформисан и имао је специфичан пут развоја, у зависности од друштвено-економских и политичких промена. У складу са тим треба посматрати и његове елементе.

Са развојем државне организације и стицањем суверенитета развија се и порески систем. Систем непосредних пореза у Србији био је регулисан Законом о непосредним порезима из 1884. године, који је прву допуну имао већ 1885. године, а последњу дванаесту измену 1907. године, којом је уведено шест пореза:

1. порез на земљиште,
2. порез на зграде.
3. порез на приход од капитала,
4. порез на приход од радњи и личног рада,
5. порез на обрт у радњи
6. порез на личност.¹⁵⁹

На територији Краљевине Југославије важило је пет пореских система и то: српски, аустријски, угарски, турски и црногорски¹⁶⁰.

- Према српском пореском систему разрез пореза је углавном вршен на бази пореских пријава обвезника и уз вођење рачуна о томе да ће приликом пријављивања обавеза порески обвезници покушати да порески терет ублаже. Плаћање пореза била је законска обавеза свих држављана Краљевине. Разрез пореза је био двогодишњи, док су предузећа била обавезна да сваке године подносе извештаје о резултатима пословања.
- Према црногорском систему постојале су се две врсте непосредних пореза: дације и порез на принос од капитала и рада, при чему се дација наплаћивала

¹⁵⁹ Божидар Јелчић, *Развој јавних финансија у Југославији*, Правни факултет Универзитета у Загребу, Загреб, 1985, стр.6 (у: Драгутин Радосављевић, *Општинске финансије*, Годишњак бр. 6, ФПН, Београд, децембар 2011, стр. 199, извор: <http://www.fpn.bg.ac.rs>).

¹⁶⁰ Горан Милошевић, *Порез и избегавање пореза*, ЈП „Службени лист СЦГ“, Београд, 2005, стр.49-51.

полугодишње, 1. јула и 26. октобра. Орган који је био надлежан да проверава тачност пријављених објеката на који се плаћа дација био је порески одбор. Овај орган је функционисао у свакој вароши. У његовом саставу било је пет, односно три члана, у зависности од величине вароши.

- Према аустријском систему, који се примењивао у Словенији и Далмацији, за разрез пореза биле су задужене котарске власти у седишту сваког среза. За сваки судски срез били су формиран порески уреди који су вршили наплату пореза, док су разрез доходарине и опште течевине обављали посебни порески одбори и то комисије за оцењивање доходарине и комисије за резрез течевине. Половину чланова ових комисија бирали су порески обвезници док је председника и преосталу половину чланова ових комисија постављао министар финансија.
- Према угарском систему, који се примењивао у једном делу Војводине и Хрватске, примарни порески органи били су финансијска равнатељства. Помоћни органи су били државни порески уреди, градски порески уреди, општине и разни порески одбори. Порески уреди водили су бригу око књижења и наплате пореза, док су општине и разни порески одбори вршили књижење и наплату само оних пореза за које су били задужени од стране државе.
- Према турском пореском систему, који се примењивао у Босни и Херцеговини, за разрез и наплату пореза, као првостепене пореске власти били су задужени порески уреди који су водили евиденцију о пореским обвезницима који су имали домицил на територији пореског среза у оквиру кога су они вршили разрез и наплату пореза. Порески одбори су вршили оцену величине приноса одређеног обвезника и били су састављени од председника и четири члана, а у већим градовима, поред председника, имали су шест чланова. Њихове чланове бирали су порески обвезници. Након разреза пореза порески уред је обавештавао сваког пореског обвезника о величини пореске обавезе.

Примена различитих пореских система наметала је потребу усвајања једног пореског система и доношења јединствених прописа из области управе и судства. Законом о непосредним порезим, који је донет 1928. године, а ступио је на снагу 1. јануара 1929. године, омогућена је примена јединствених пореских прописа на целој територији Краљевства, као и функционисање пореске администрације на јединствен начин. У савком срезу постојао је један или више пореских одбора, у зависности од броја становника. Председника и половину чланова одбора именовано је министар финансија, док је преостале чланове бирао општински одбор. У сваком случају, за члана одбора могао је бити изабран само држављанин Краљевине, који станује у

дотичној држави најмање пет година, који није осуђиван и који на име непосредног пореза плаћа најмање 50 динара.¹⁶¹

Законом о називу и подели Краљевине на управна подручја и Законом о банској управи из 1929. године, дозвољено је бановинама да утврђују властите приходе. Законом о општинама и Законом о градовима из 1933. године градови и општине су могли уводити прирезе на непосредне државне порезе и градске општинске посебне порезе – трошарине и таксе. Ако су општински прирезе на државне непосредне порезе, у буџету општине, били до 50%, сагласност на буџет је давао срески начелник уз овлашћење бана. Ако су општински прирезе на државне непосредне порезе, били преко 50%, сагласност је давао бан, а преко ове стопе, по одобрењу, министар финансија.¹⁶²

По завршетку Другог светског рата долази до стварања друге Југославије у новим социјалистичким условима и до промена у фискалном систему. У области утврђивања пореза, уведене су мере комисијског утврђивања пореске основице и разреза пореза. Пореске комисије уведене су при среским народним одборима. Смањен је број пореских облика, а коначна одлука о пореским обавезама била је на среским народним одборима, који су били изборни органи.¹⁶³

У теорији је заступљена подела на следеће периоде развоја пореског система:

1) Период од друге половине 1944. године до краја 1946. године

Све до 1946. године када је урађен први буџет, на основу Закона о државном буџету из 1945. године, примењивали су се порески облици из старе Југославије. Народноослободилачки одбори, који су створени још у току рата, су заменили стари апарат локалних власти, али они нису били самостални јер су републички органи одређивали приходе и расходе. Шире посматрано, у домену система финансија, период од 1946. године, када је донет Устав СФРЈ, а потом и Устав република чланица, представља фазу централизације јавних прихода, тако што су најважније функције и најиздашнији извори прихода били поверени федерацији, док су републикама припадале мање значајне функције.

¹⁶¹ *Нав. дело*, стр. 51-52.

¹⁶² Момо Кијановић, **Локални јавни приходи у систему јавних прихода Републике Србије**, Графокартон, Пријепоље, 1999, стр.28 и 29. (у: Драгутин Радосављевић, Општинске финансије-појам и историјски развој локалних јавних финансија, Гласник права, Крагујевац, бр. 1, 2010, извор: <http://www.jura.kg.ac.rs>).

¹⁶³ Горан Милошевић, *нав. дело*, стр. 52.

2) Период од 1947. до 1951. године

То је период административног управљања привредом. Циљеви пореске политике у то време нису били само фискалне природе. Крајем 1946. године донет је Закон о порезима којим су регулисане пореске обавезе привреде и грађана. Порески систем је био подељен на два дела при чему се један део односио на државна предузећа, а други део на грађане и задруге.¹⁶⁴

3) Период од 1952. до 1953. године

У овом периоду је донет Основни закон о друштвеном доприносу и порезима¹⁶⁵ и Закон о буџетима.¹⁶⁶ Овом реформом уведени су доприноси.

4) Период од 1954 до 1958. године

Основни циљеви пореске реформе која је извршена током 1956. године били су економски, а то је да се изврши расподела пореског терета код земљорадника и да се комунама као политичко-територијалним јединицама да право да утичу преко одређених финансијских инструмената на кретање привреде.¹⁶⁷ Овом реформом уведене су таксе. Током 1954. године напуштен је систем утврђивања пореске обавезе на основу процене пореских комисија, а обавеза пољопривредних произвођача се утврђивала на основу катастарског прихода, који је служио као основни елемент од кога је зависила висина пореске обавезе.¹⁶⁸

5) Период од 1958. до 1965. године

Крајем 1959. и почетком 1960. године на основу Закона о буџетима је извршена буџетска реформа. Све веће потребе општина условиле су потребу за прерасподелом извора прихода између различитог нивоа политичко-територијалних заједница, јер су анализе показивале да се динамика стварања буџетских средстава општина и поред њиховог сталног пораста, не креће у складу са повећањем локалних надлежности у

¹⁶⁴ Горан Милошевић, *нав. дело*, стр.53.

¹⁶⁵ „Службени лист ФНРЈ“, бр. 1/1952.

¹⁶⁶ „Службени лист ФНРЈ“, бр. 58/1951.

¹⁶⁷ Момо Кијановић, *нав. дело*, стр.32.

¹⁶⁸ Горан Милошевић, *нав. дело*, стр.53

процесу децентрализације.¹⁶⁹ Значајан закон којим је регулисана пореска материја је Основни закон о доприносима и порезима грађана из 1964. године.

6) Период од 1965. до 1971. године

На основу Основног закона о финансирању друштвено-политичких заједница из 1965. године утврђени су извори и врсте прихода друштвено-политичких заједница.¹⁷⁰ Такође, значајан закон који је донет из пореске материје је Основни закон о порезу на промет из 1965. године.

7) Период од 1972. до 1991. године

Доношењем Устава СФРЈ из 1974. године долази до промена у друштвено-економском и политичком систему, али и у систему јавних прихода који постаје децентрализован, јер су републике чланице и аутономне покрајине имале право да уводе одређене порезе. У овом децентрализованом систему јавних прихода постојало је девет пореских система који је обухватао федерацију, шест република и две покрајине, а поред тога су и општине водиле своју фискалну политику. Фискални систем био је под снажним утицајем самоуправне економије. Федерација у условима децентрализације није остваривала довољне приходе за финансирање својих јавних расхода.

Наведено стање представљало је препреку за вођење јединствене економске и социјалне политике. Овакав фискални систем је био под утицајем самоуправне економије и није био сагласан са системом развијених тржишних привреда. Наметала се потреба да се изгради потпуно нов порески систем који не би представљао кочницу даљег развоја. Крајем 1981. године скупштине република и покрајина закључиле су договор о основама система пореза којим су се обавезали да ће решења садржана у договору унети у прописе. Основни порез на промет и царина су били регулисани савезним законом, а сви остали јавни приходи су били регулисани републичким и покрајинским прописима. Није постојала јединствена пореска администрација која би се бавила пословима убирања јавних прихода па су се пословима утврђивања, наплате и контроле јавних прихода бавиле поред Службе друштвеног књиговодства и републичка и општинске управе друштвених прихода, а одређене послове из ове области обављала су и предузећа и банке.¹⁷¹ Постојали су организациони недостаци

¹⁶⁹ Момо Кијановић, *нав. дело*, стр.42.

¹⁷⁰ Драгутин Радосављевић, **Општинске финансије**, Правне основе пореског саветовања, 2009, стр. 204 (извор: <http://www.fpn.bg.ac.rs>).

¹⁷¹ Горан Милошевић, *нав. дело*, стр.54.

пореске администрације. Слабости фискалне структуре су се огледале пре свега у децентрализацији.

Србија није могла да функционише као модерна држава, која се определила за тржишну привреду, са наслеђеним фискалним системом из периода договорне економије. Фискални систем је имао бројне недостатке. Све је то погодовало избегавању плаћања пореза.

Концепцију реформе југословенског фискалног система и политике определили су значај фискалног система као и трендови у свременој фискалној теорији и пракси. Ова концепција полази од следећих принципа:

-што већа компатибилности домицилног реформисаног фискалног система са фискалним системом развијених тржишних привреда,

-постојање заједничких карактеристика у погледу најзначајнијих пореских облика и начела на којима су различити системи базирани и поред разлика у погледу степена развијености, привредне структуре, традиције и низа других фактора,

-уважавање плурализма својинских облика и једнак третман свих привредних, односно фискалних субјеката,

-оптимално димензионирање укупне јавне потрошње и фискалне пресије,

-максимално стимулисање штедње, акумулације, инвестиција и запослености,

-подстицање структурног прилагођавања и технолошког модернизовања привреде,

-стимулисање развоја мале привреде.¹⁷²

8) Период од 1992. до 2000. године

Почетком деведесетих долази до распада СФРЈ и формирања 1992. године СР Југославије која се тада као федерална држава састојала од две федералне јединице Србије и Црне Горе. Почетком деведесетих година, када је 1990. године донет Устав Србије поред реформе система јавних прихода и јавних расхода, извршена је и реформа фискалног система. Током 1991. године донет је „пакет“ законских прописа и подзаконских аката, са применом од 1. јануара 1992 са циљем изградње система

¹⁷² Мирослав Петровић и др., **Основе концепције реформе фискалног система**, *Финансије*, бр.7-8, Београд, 1989, стр.425.

опорезивања који ће бити компатибилан са пореским системима чланица ОЕЦД. Донети су следећи закони: Закон о јавним приходима и јавним расходима, Закон о порезу на доходак грађана, Закон о доприносима за социјално осигурање, Закон о порезу на имовину и Закон о порезу на добит корпорација. Замишљени порески систем требао је да буде компатибилан са пореским системима земаља развијене тржишне привреде.

Током 1992. године почела је реформа система јавних прихода и јавних расхода у републикама у саставу Савезне Републике Југославије, а у федерацији 1993. године. Истовремено са реформом система јавних прихода извршена је и фискална реформа која је дефинисала и одредила јавне приходе, основ, врсту и припадност јавних прихода и њихово прописивање, чиме су у дефинисане и саме основе финансирања свеукупних државних функција и функција које се финансирају на основу доприноса по основу социјалног осигурања.¹⁷³ Нови фискални систем је усклађен са земљама Европске уније и ОЕЦД. Тиме су остварени услови за даљи развој привреде на тржишним принципима и интеграцију домаће привреде у светске привредне токове.

Донета су два закона од значаја за фискалну реформу и то: Закон о јавним приходима и јавним расходима¹⁷⁴ и Закон о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода¹⁷⁵, као и низ других прописа.

Према поменутом Закону о јавним приходима и јавним расходима у јавне приходе спадају: порез, таксе, накнаде за коришћење добара од општег интереса, доприноси за финансирање обавезног социјалног осигурања, локални јавни приходи и остали јавни приходи.

Јавни приходи су дефинисани као приходи којима се финансирају права и дужности Републике и послови и задаци града Београда и општина, као и доприноси за социјално осигурање. Опређене су врсте такса које се могу уводити и то: административне, судске, комуналне, регистрационе и посебне републичке таксе. Врсте накнада за коришћење добара од општег интереса су: накнаде за коришћење воде, накнаде за коришћење шума, накнаде за коришћење путева, накнаде за коришћење земљишта, накнаде за коришћење природног лековитог фактора и накнаде за коришћење рудног блага. Структуру доприноса чине: доприноси за пензијско и инвалидско осигурање, доприноси за здравствено осигурање и доприноси за случај незапослености. Опређени су остали јавни приходи у које се убрајају: новчане казне изречене у кривичном, прекршајном и другом поступку који се води пред државним органом, одузета имовинска корист и средства добијена продајом одузетих предмета у кривичном, прекршајном и другом поступку који се води пред државним органом,

¹⁷³ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, **Избегавање плаћања пореза: фискални и кривично-правни аспект**, Правни факултет Универзитета у Нишу, Ниш, 2006, стр. 9.

¹⁷⁴ Вид.: „Службени гласник РС“, бр.76/91, 41/92, 18/93, 37/93, 67/94, и 42/98.

¹⁷⁵ Вид.: „Службени гласник РС“, бр.76/91, 20/93, 37/93, 53/93, 67/93, 45/94, 52/96 и 42/98.

приходи које својом делатношћу остваре државни органи, приходе од продаје и давања у закуп, односно на коришћење непокретности и покретних ствари у државној својини, новчане казне изречене у прекршајном поступку за прекршаје прописане актом скупштине општине, као и одузета имовинска корист у том поступку, приходе од концесионе накнаде, приходе остварене од продаје друштвеног капитала предузећа, који се трансформише и од продаје акција које је предузеће стекло без накнаде другом предузећу, као и од продаје акција стечених својинском трансформацијом, приходи остварени од продаје државног капитала предузећа које се трансформише и приходе по основу ација.

Опредељен је садржај локалних јавних прихода које чине: самодопринос, локалне комуналне таксе, општинске административне таксе, приходи које остваре општински органи, накнаде за коришћење градског грађевинског земљишта, накнаде за коришћење комуналних добара од општег интереса и средства за солидарну стамбену изградњу.

Неопходност конституисања система јавних прихода који ће облике захватања за јавне потребе свести на најмању меру представља једно од основних концепцијских опредељења пореске реформе. Закон о јавним приходима и јавним расходима конципиран је управо тако да се јавни приходи за финансирање јавних функција сведу само на оне облике који се традиционално и упоредноправно сматрају класичним јавним приходима.¹⁷⁶

Међутим, већ у току 1992. и 1993. године долази до бројних измена и допуна нормативних аката. Започета реформа није дуго трајала и није могла дати очекиване резултате и због догађаја који су се дешавали. Наиме, дошло је потпуног слома економског система услед рата и санкција Савета безбедности УН. Хиперинфлација је заустављена захваљујући Програму реконструкције који је ступио на снагу крајем јануара 1994. године.

Према поменутом Програму реконструкције монетарног система и стратегије економског опоравка, циљеви измена и допуна пореског система и пореске политике били су да се:

-елиминише дефицит у билансима јавне потрошње и то кроз ширење пореске основице уз истовремено снижавање појединачних пореских оптерећења,

-ширење стимулације и пореских подстицаја.¹⁷⁷

¹⁷⁶ Божидар Раичевић, **Нови порески систем Републике Србије**, *Индустрија: часопис за економику индустрије*, бр.4, 1991, стр. 5.

¹⁷⁷ Божидар Раичевић и др., **Систем јавних прихода и јавних расхода у Републици Србији: са пореским и другим законима**, ЈП „Службени гласник“, Београд, 1994, стр.7.

Законски акт којим се уређују основе пореског система на територији Савезне Републике Југославије је донет тек 1996. године¹⁷⁸. Њиме су уређене врсте пореза на територији Савезне Републике Југославије, предмет опорезивања, порески обвезник, пореска основица, врсте пореских стопа, као и висина, односно распон пореских стопа, пореска ослобођења и пореске олакшице за порезе који су од значаја за јединствено тржиште.

Врсте пореза на територији СР Југославије били су:

- порез на промет (који обухвата следеће облике: акцизе, порез на промет производа, и порез на промет услуга);
- порез на добит (чији је предмет добит коју порески обвезник, односно правно лице које је организовано као друштво капитала или изузетно правно лице које је организовано као ортачко или командитно друштво, а остварује приходе продајом производа и вршењем услуга уз надокнаду на тржишту, оствари у току календарске године);
- порез на доходак (коме подлежу следеће врсте прихода: лична примања, приходи од пољопривреде и шумарства, приходи од самосталне делатности, приходи од ауторских права и права индустријске својине, приходи од капитала, приходи од непокретности, капитални добици и остали приходи);
- порез на имовину (који се плаћа на следећа права на непокретности: право својине, право плодоуживања, право употребе и право становања, право временског коришћења, право дугорочног закупа, право коришћења градског грађевинског земљишта преко 10 ари);
- порез на приход од међународног саобраћаја (чија је основица пореза сваки појединачни бруто приход остварен од превоза путника и робе у Југославији и из Југославије).

Реформисани систем јавних прихода и јавних расхода није дао очекиване резултате, промене пореских закона су биле честе и бројне, повећан је укупан број прихода, тако да је систем јавних прихода постао гломазан, па је систем финансирања све више почео да одступа од циљева који су постављени пореском реформом.

Примену прописа из области јавних прихода вршила је Републичка управа јавних прихода, док је послове контроле јавних прихода вршила посебна организациона јединица Финансијска полиција.

¹⁷⁸ Види: Службени лист СРЈ, бр. 30/96, 29/97, 12/98 и 59/98.

9) Пореска реформа од 2001. године

„Дугогодишња криза која је захватила све области нашег живота испољила је бројне слабости система који је грађен претходних пет деценија. Наш, толико хваљен и оригиналан концепт социјалистичког самоуправног друштва, утемељен на друштвеној својини над средствима за производњу, није одолео изазовима новог времена, у коме се све више афирмишу предности система са развијеном тржишном оријентацијом и успешном приватном иницијативом. Оно што смо деценијама замишљали као камен темељац, готово преко ноћи се претворило у камен спотицања.“¹⁷⁹

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 сукцесивно 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,¹⁸⁰
- Закон о изменама и допунама Закона о локалној самоуправи,¹⁸¹
- Закон о акцизама,¹⁸²
- Закон о порезу на промет,¹⁸³
- Закон о порезу на доходак грађана,¹⁸⁴
- Закон о порезу на добит предузећа,¹⁸⁵
- Закон о порезима на имовину,¹⁸⁶
- Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара,¹⁸⁷
- Закон о порезу на финансијске трансакције,¹⁸⁸
- Закон о порезу на фонд зарада,¹⁸⁹
- Закон о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечену искоришћавањем посебних погодности.¹⁹⁰

¹⁷⁹ Горан Милошевић, *нав. дело*, стр.61.

¹⁸⁰ Вид.: „Службени гласник РС“, бр. 22/01, 33/04 и 135/04.

¹⁸¹ Вид.: „Службени гласник РС“, бр. 27/01.

¹⁸² Вид.: „Службени гласник РС“, бр. 22/01, 42/01 и 61/01, 73/01, 5/02, 24/02, 45/02, 69/02, 80/02, 15/03, 43/03, 56/03, 72/03, 93/03, 2/04, 43/04, 55/04, 78/04, 116/04 и 13/50.

¹⁸³ Вид.: „Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 70/03 и 84/04.

¹⁸⁴ Вид.: „Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02 и 135/04.

¹⁸⁵ Вид.: „Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03 и 84/04.

¹⁸⁶ Вид.: „Службени гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02 и 135/04.

¹⁸⁷ Вид.: „Службени гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04 и 132/04.

¹⁸⁸ Вид.: „Службени гласник РС“, бр. 26/01, 35/02, 43/03 и 43/04.

¹⁸⁹ Вид.: „Службени гласник РС“, бр. 27/01.

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 предузећа,
- Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара,
- Закон о порезима на имовину,
- Закон о порезима на доходак грађана,
- Закон о акцизама.

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, те је тако замењено кривично дело пореске утаје из чл. 154 КЗРС. Установљена је Пореска управа као јединствена пореска 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 предузећа,
- Закон о акцизама и
- Закон о порезу на финансијске трансакције.¹⁹¹

Постоји неколико врста јавних прихода и то:

1. порези

- порез на добит предузећа,
- порез на доходак грађана,
- порез на имовину,
- порез на наслеђе и поклон,
- порез на пренос апсолутних права,
- порез на промет,
- акцизе,
- порез на употребу, држање и ношење одређених добара,
- порез на финансијске трансакције,
- порез на фонд зарада,
- једнократни порез на екстра доходак и екстра имовину стечену искоришћавањем посебних погодности.

2. таксе

- административне таксе,
- судске таксе,

¹⁹⁰ Вид.: „Службени гласник РС“, бр. 36/01 .

¹⁹¹ Драган Јовашевић и Тарик Хашимбеговић, **Систем пореских деликата**, Intermex, Београд, 2004, стр. 10-11.

- комуналне таксе,
- регистрационе таксе.

3. накнаде

1. накнаде за коришћење вода,
2. накнаде за коришћење шума,
3. накнаде за коришћење путева,
4. накнаде за коришћење земљишта,
5. накнаде за коришћење природног лековитог фактора,
6. накнаде за коришћење рудног блага.

5. доприноси

- доприноси за финансирање обавезног социјалног осигурања,
- допринос за пензијско и инвалидско осигурање,
- допринос за здравствено осигурање и
- допринос за осигурање за случај незапослености,

5. локални јавни приходи,

6. остали јавни приходи

- новчане казне изречене у кривичном, прекршајном и другом поступку који се води пред државним органом,
- одузета имовинска корист и средства добијена продајом предмета у овим поступцима,
- приходи од концесионе накнаде,
- приходи остварени као резултат спровођења поступка својинске трансформације предузећа и
- приходи од донација.

Током 2004. године донет је Закон о порезу на додату вредност¹⁹², који је ступио на снагу 1. јануара 2005. године. Увођење пореза на додату вредност у наш правни систем представљало је корениту промену у пореском систему и битан корак у правцу усклађивања нашег пореског права са пореским правом ЕУ. 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 чине највећи део јавних прихода. То значи да је порески систем најзначајнији део фискалног система Републике Србије.

¹⁹² Закон о порезу на додату вредност, „Службени гласник РС“, бр. 84/2004; 86/2004 и 61/2005.

2. Савремена кретања у области опорезивања у Републици Србији

Пореска реформа представља значајан део економске реформе, посебно за земље у транзицији, чије је пореске системе потребно прилагодити захтевима савремених економских система развијених земаља. Сложености пореских реформи доприносе специфичности које постоје у сваком економском систему земаља у транзицији па се не могу само преузимати готова решења из прописа развијених земаља. Овој сложености доприноси и сама природа пореза који представљају изузетно динамичну и променљиву категорију. Пореским реформама се тежи различитим циљевима попут правичније расподеле пореског терета, смањења фискалног оптерећења, хармонизације пореске структуре, ширења пореских основица, снижавања пореских стопа и слично, али у сваком случају пореске реформе земаља у транзицији представљају значајан заокрет у односу на претходне системе и стварање нових пореских система. При том, код директних пореза ова сложеност више долази до изражаја него код индиректних пореза.¹⁹³

Порески систем који је карактеристичан за социјалистичке привреде значајно се разликовао од пореског система у тржишној привреди. Као и у осталим земљама које су пролазиле кроз процес транзиције и у Србији је био циљ да се реформама пореског система створе услови за прелазак у тржишну привреду. За разлику од класичних улога карактеристичних за порески систем тржишне привреде као што су алокативна, дистрибутивна и стабилизациона, основна улога пореског система у централнопланској економији била је остваривање плана.¹⁹⁴

Глобализација има значајан утицај на ове промене чиме их чини још сложенијим јер се утицаји пореске политике не могу ограничити на националне оквире, него их далеко превазилазе. Један од основних услова приступања чланству ЕУ, чему земље у транзицији теже, је хармонизација пореских система са пореским системима земаља чланица ЕУ и тај процес се назива тиха хармонизација.¹⁹⁵ Србија је 29. априла 2008. године потписала Споразум о стабилизацији и придруживању. Европски савет је 1. марта 2012. године донео одлуку да Србији додели статус кандидата за чланство у Европској унији и тако је постала једна од четири земље кандидата за чланство у Европској унији поред Републике Македоније, Црне Горе и Турске. Фазе процеса интеграције државе кандидата у ЕУ представљају закључивање Споразума о стабилизацији и придруживању, стицање статуса кандидата и преговори о приступању. Држава кандидат је у обавези да усвоји правне тековине ЕУ у целини и обезбеди њихову примену, након чега се сачињава нацрт споразума о приступању, на основу

¹⁹³ Јадранка Тодоровић-Ђуровић, *Пореска реформа као предуслов приступања ЕУ, Економске теме*, бр. 1, 2005, стр. 233.

¹⁹⁴ Александар Стојановић, *Порески системи земаља у транзицији*, Revicon, Сарајево, 2007, стр. 42-45.

¹⁹⁵ Јуре Шимовић и Хрвоје Шимовић, *Фискални сустав и фискална политика Европске уније*, Правни факултет Универзитета у Загребу, Загреб, 2006, стр. 94.

кога Европска комисија доноси одлуку о захтеву државе кандидата за чланство, а одлуку о приступању нове државе ЕУ доноси Савет једногласно.

Споразум о стабилизацији и придруживању је потписан 29. априла 2008. године у Луксембургу између Републике Србије и ЕУ као и Прелазни трговински споразум са ЕУ. Споразум о стабилизацији и придруживању обезбеђује оквир за узајамне обавезе у вези са широким низом политичких, трговинских и економских питања. Према овом Споразуму један од основних циљева придруживања је подржавање напора Србије да заврши транзицију у функционалну тржишну привреду. У јануару 2009. године Србија је почела да спроводи одредбе Прелазног споразума, а Европска унија даје смернице властима у Србији по питању реформских приоритета у оквиру Европског партнерства.

Према Споразуму о стабилизацији и придруживању Србија и ЕУ ће сарађивати и на тај начин олакшати процес економске реформе да би побољшале разумевање основа својих економија, формулацију и примену економске политике у тржишним економијама. У том циљу Србија и Заједница ће сарађивати ради:

А) размене информација о макроекономским резултатима и могућностима као и о развојним стратегијама;

Б) заједничке анализе економских питања од заједничког интереса, укључујући обликовање економске политике и инструмената за њену примену;

Ц) промовисање шире сарадње ради убрзавања преноса знања и искуства (know-how) и приступа новим технологијама.¹⁹⁶

Стране ће успоставити сарадњу на подручју опорезивања, укључујући мере усмерене ка даљој реформи фискалног система и реструктурирању пореске управе ради осигурања делотворности убирања пореза и борбе против пореских превара. У оквиру сарадње узеће се у обзир приоритетне области које се тичу правних тековина Заједнице у области пореза и у оквиру борбе против штетне пореске конкуренције. Елиминисање штетне пореске конкуренције треба да се обави на основу начела Кодекса понашања за пословна опорезивања које је Савет усвојио 1. децембра 1997. године. Сарадња ће такође укључити побољшање транспарентности и борбу против корупције укључујући размену информација са државама чланицама, ради олакшавања извршења мера које спречавају пореску превару, утају пореза и избегавање пореза. Србија ће комплетирати мрежу билатералних споразума са државама чланицама у складу са последњим изменама ОЕЦД Модела конвенције о порезима и приходима на капитал као и на основу ОЕЦД модела споразума о размени информација у пореским стварима, у мери у којој су државе чланице преузеле обавезу према овим конвенцијама.¹⁹⁷

¹⁹⁶ Чл. 89 Споразума о стабилизацији и придруживању Србије у ЕУ

¹⁹⁷ Чл. 100 Споразума о стабилизацији и придруживању Србије у ЕУ

Европска комисија једном годишње оцењује напредак појединачних држава кандидата и потенцијалних кандидата у процесу приступања Европској унији, па тако и наше земље. Од марта 2002. године Комисија подноси редовне извештаје Савету и Парламенту о постигнутом напретку земаља западног Балкана, па тако и извештаје о напретку Србије.¹⁹⁸

Овај напредак је знатан током темељне пореске реформе у Србији, али реформа није завршена и бројне измене тек предстоје. Као што је наведено у претходном излагању, од 2000. године српско друштво је кренуло бржим темпом ка тржишној привреди и започета је нова реформа фискалног система, а самим тим и свеобухватна пореска реформа, која заправо представља наставак предузете реформе из деведесетих. Након увођења ПДВ 2005. године настављено је са реформом законодавства и Пореске управе, као и са стварањем новог законског оквира како би борба против избегавања плаћања пореза била успешнија. Закон о пореском поступку и пореској администрацији је измењен и допуњен.¹⁹⁹ Значајна промена је и та што судови престају да буду надлежни за упис у судски регистар, него Агенција за привредне регистре врши упис у Регистар привредних субјеката и о извршеном упису доставља обавештење Пореској управи. Предузете су и мере са циљем повећања пореске дисциплине. Обавеза плаћања новчане казне доспева у краћем року од 15 дана, а не у року од 30 дана, а скраћен је и рок у коме порески обвезник који није измирио пореску обавезу исту треба да плати од дана пријема опомене Пореске управе (пет дана, уместо десет дана). Уводи се привремена мера обезбеђења пореског потраживања у принудној наплати из новчаних средстава пореског обвезника, која се установљава ради обезбеђења наплате пореза после почетка поступка принудне наплате. Детаљније су прописана овлашћења Пореске полиције у преткривичном поступку ради откривања пореских кривичних дела и њихових извршилаца. Уведено је и ново пореско кривично дело Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит²⁰⁰, а постојећа кривична дела и порески прекршаји су детаљније регулисани. Поред тога, Закон о акцизама је измењен и допуњен²⁰¹ тако што су измењене стопе и повећана количина акцизне робе, а уведен је повраћај ПДВ за донаторску помоћ.

Током 2007. године усвојен је нови Закон о акцизама²⁰², којим се у великој мери структура приближава европским стандардима,²⁰³ а са тим трендом је настављено и током 2008. године. У периоду од 2001. до 2008. године донето је преко 500 закона

¹⁹⁸ Извор: www.seio.gov.rs (30.12.2013.)

¹⁹⁹ Закон о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. Гласник РС“ бр. 61/2005).

²⁰⁰ Чл. 173а Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“ бр. 61/05)

²⁰¹ Закон о акцизама („Сл. Гласник РС“ бр. 46/05 и 101/05)

²⁰² „Службени гласник РС“ бр. 61/07“

²⁰³ Укида се дискриминаторски елемент опорезивања дуванских производа и цигарета од јануара 2008. године и установљава се посебна и ad valorem дажбина на цигарете. Током 2008. године се почиње са применом нових ad valorem пореза и пореза на цигарете, што је у складу са комунитарним правом.

којима се уређује тржишни систем и који су у значајној мери хармонизовани са прописима ЕУ. У протеклом транзиционом периоду постављена је институционална основа за бржи раст привреде Србије, између осталог, и кроз реформу пореског и банкарског система.

У јануару 2009. године усвојене су измене и допуне Закона о акцизима²⁰⁴ и Закона о порезу на имовину.²⁰⁵ Царина на увезене аутомобиле смањена је са 20% на 12,5%, док су повећане акцизе на нафтне деривате, посебно аутомобилско гориво, на пиво и цигарете, као и порез на луксузну робу. Скупштина је такође усвојила нови порез на мобилну телефонију. У децембру 2009. године основане су неке нове организационе јединице Пореске управе као што су Група за стратегију и координацију, Група за управљање ризиком и Група за интерну ревизију. Крајем 2009. године уопуњен је јединствени регистар пореских обвезника као основа за будући нови порески информациони систем.

Током 2010. године усвојене су измене и допуне Закона о порезу на добит предузећа²⁰⁶ и Закона о порезу на доходак грађана,²⁰⁷ у складу са правним тековинама Европске уније. Народна скупштина Србије је усвојила и измене и допуне Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Усвојени су и подзаконски прописи којима ће Центар за велике пореске обвезнике обухватити велики број пореских обвезника у циљу боље наплате прихода, као и подзаконски прописи о пореском идентификационом броју правних лица, са циљем поједностављивања поступка. Нови контакт-центар као интегрисани и централизовани информациони центар за обавештавање пореских обвезника Пореска управа је отворила у априлу 2010. године.

Према проценама²⁰⁸ према транзиционим индикаторима ЕБРД Србија заостаје за успешним транзиционим земљама и свој привредни раст је засновала више на расту домаће потрошње и увоза захваљујући приватизационим приходима и приватном задуживању у иностранству, него на реформама и конкурентности. Због наведеног Србија треба да убрза реформске процесе, а посебно место заузимају порески систем, ефикасно правосуђе и борба против корупције.

Током 2011. године измењен је и допуњен Закон о акцизама²⁰⁹ како би се даље усагласио са правним тековинама ЕУ у области опорезивања дувана. Повећане су акцизе на малопродајне цене. Такође је уведен концепт пондерисане малопродајне цене који је сличан оном који се примењује у ЕУ и тиме је замењена најпопуларнија цена као основа за обрачун минималне акцизе. Донете су измене и допуне Закона о порезима

²⁰⁴ „Службени гласник РС“ бр. 5/09 и 31/09.

²⁰⁵ „Службени гласник РС“ бр. 5/09.

²⁰⁶ „Службени гласник РС“ бр. 18/10.

²⁰⁷ „Службени гласник РС“ бр. 18/10.

²⁰⁸ Маринко Бошњак, **Резултати и изазови економских реформи у Србији у транзиционом периоду 2001-2008. година**, Министарство финансија РС, Београд, 2011, стр. 21-53. (извор: <http://mfin.gov.rs>).

²⁰⁹ „Службени гласник РС“ бр. 43/11 и 101/11.

на имовину, којима се повећање пореза одлаже после 2012. године. Такође је измењен и допуњен Закон о порезу на добит правних лица којим су предвиђене одређене пореске олакшице за привредна друштва у поступку финансијског реструктурисања. Уведене су пореске олакшице за добит остварену производњом у слободним зонама. Измењен је и допуњен Закон о пореском поступку и пореској администрацији у циљу јачања финансијске дисциплине.

Настављено је и са јачањем капацитета Пореске управе, која је појачала редовну и принудну наплату пореза и покренула више стечајних процедура против пореских дужника са циљем наплате пореза. Значајан напредак представља и увођење обавезног електронског пријављивања за повраћај пореза за велике пореске обвезнике током 2008. године. Пореска управа је појачала борбу против пореске евазије кроз откривање великог броја фантомских фирми и повећан број кривичних пријава.

Настављено је и са развијањем електронског система, а побољшана је и међународна сарадња са другим пореским управама кроз имплементацију ратификованих билатералних споразума, пре свега за избегавање двоструког опорезивања, сарадњу и узајамну помоћ. Споразуми о избегавању двоструког опорезивања потписани су са Канадом, Грузијом и Тунисом априла 2012. године, док су споразуми са Црном Гором и Ираном ступили на снагу почев од 1. јануара 2012. године.

Међутим, сектор сиве економије и даље је значајан, а пореско законодавство и даље није усклађено са комунитарним правом, како у погледу акциза и ПДВ, тако и у погледу директног опорезивања, које је тек у почетној фази. Такође је потребно додатно усклађивање пореског законодавства са Кодексом понашања у опорезивању пословне активности, који је усвојен 1997. године у ЕУ, који се односи на поштовање принципа правичне конкуренције и суздржавање од примене мера које могу довести до неправичне конкуренције у пореској области.²¹⁰ Борба са сивим и црним тржиштем подразумева и координирану активност свих контролних органа, посебно сарадњу са Министарством унутрашњих послова, која је предуслов за делотворно сузбијање нелегалног промета.²¹¹

Европска комисија је објавила Извештај о напретку Србије у евроинтеграцијама за 2013. годину²¹² са оценом да је та година историјска Србију. У поменутом извештају се наводи да је приметан извештан напредак у области опорезивања. Пореска управа наставља са спровођењем своје корпоративне стратегије, али је и даље неопходна боља координација унутар Управе. Модернизација ИТ система и комуникација са пореским

²¹⁰ Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament: *A Package to Tackle Harmful Tax Competition in the European Union*, Brussels, 5.11.1997, COM(97) 564 final, str.4.

²¹¹ Програм мера за реформу јавног сектора (Извор: <http://www.mfin.gov.rs>)

²¹² Извештај о напретку Србије за 2013. годину Европске комисије, Брисел, 16.10.2013. год., стр. 39-40.

обвезницима се настављају, али је потребно додатно унапређивање. Уопштено говорећи, припреме у области опорезивања су умерено напредовале.

У области индиректног опорезивања, законски оквир о акцизама је поново промењен у децембру 2012. године, након што је изванредан број закона о различитим индиректним порезима (као што су акцизе и ПДВ) измењен и допуњен у контексту фискалне консолидације. Структура акциза на цигарете усаглашена је са правним тековинама ЕУ, те су акцизе повећане. Усклађене су акцизе на нафтне деривате како би се даље усаглашавале са правним тековинама ЕУ. Међутим, други енергетски извори, као што су кокс, уље за ложење, природни гас и електрична енергија и даље остају неопорезовани, а поједини изузеци који се одобравају за посебно коришћење горива нису у складу са прописима ЕУ. Регулација о ПДВ-у додатно је усаглашена са прописима ЕУ. Стопа ПДВ-а повећана је са 18% на 20%. Прописе о осталим акцизним производима и о питањима као што су кретање и контрола, акцизна складишта и складиштење или концепт пореског обвезника тек треба усагласити са правним тековинама ЕУ.

У домену директног опорезивања у току 2012. године усвојене су измене и допуне Закона о порезу на доходак грађана²¹³, којима се предвиђа повећање стопе пореза са 10% на 15% на приходе од капитала, капитални добитак и приходе од осигурања. Изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица²¹⁴ стопа пореза на добит правних лица повећана је са 10% на 15%. Одлагање плаћања или отпис пореских дугова под одређеним условима помогли су предузећима са финансијским проблемима да измире своје пореске обавезе. Нови прописи о порезу на добит правних лица такође су додатно усклађени са ЕУ Директивом о матичним и зависним друштвима, као и са Директивом о каматама и ауторским накнадама.

У области административне сарадње и узајамне помоћи, Србија је наставила да учествује на састанцима о сарадњи између пореских управа Б-6 (балканских земаља). Нови Споразуми о избегавању двоструког опорезивања потписани су са Палестином, Уједињеним Арапским Емиратима и Вијетнамом. У области оперативних капацитета и компјутеризације, Пореска управа Србије наставила је са спровођењем своје корпоративне стратегије за период 2013–2015. Пореска управа је постала надлежна за игре на срећу. Број електронских услуга је порастао од како је у јануару 2013. год. дозвољено да се годишња пријава пореза на доходак грађана и пријава акцизе подносе електронским путем. У току је увођење електронских пореских пријава за порезе и доприносе. Обука и информисање пореских обвезника довели су до већег броја електронских пријава поднетих преко портала Пореске управе.

²¹³ „Службени гласник РС бр. 93/12.

²¹⁴ „Службени гласник РС“ бр. 119/12.

Број запослених у Пореској управи је повећан. Започета је обука малих и средњих предузећа о управљању ризицима. Права и обавезе нису увек јасно приказани, због чега су подложни различитим тумачењима. Поред тога, процедуре се разликују од региона до региона. Поједина лица у пореским органима имају велика дискрециона овлашћења, а не постоји ни адекватан механизам контроле. Суочавање са сивом економијом и даље је изазов.

Према Фискалној стратегији за 2013. годину²¹⁵ планирано је повећање ефикасности пореске администрације у борби против сиве економије и пореске утаје, како би се додатно унапредио привредни амбијент и побољшали услови за ефикасно функционисање тржишта. Циљ је да предузећа и грађани који остварују исти доходак и промет или поседују подједнако вредну имовину плаћају подједнак порез, чиме се обезбеђује равноправност услова пословања предузећа и равноправност грађана. Процењује се да се у средњем року по основу сузбијања сиве економије и пореских утаја може остварити значајно додатно повећање јавних прихода зависно од обима промета у сивој економији у Србији. Кључни предуслови за то су политичка и друштвена спремност да се заустави кршење пореских закона и ефикасна пореска администрација. Предвиђено је поједностављење пореске процедуре како би се обезбедило једноставније плаћање пореза, при чему се наглашава значај модернизације и повећања ефикасности пореске администрације. Планирана административна унапређења, између осталог, омогућиће и повећавање напора Пореске управе на сузбијању класичне пореске евазије, али и обима сиве економије и њено свођење у уобичајене оквире.

Ефикасна пореска реформа тек предстоји у будућем периоду. Она треба да обухвати следеће захтеве²¹⁶:

- издашност пореских прихода, што омогућава несметано покриће јавних расхода без додатних извора финансирања;
- ефикасност која значи да порески систем треба да омогући минимизирање дисторзивних ефеката које порези изазивају у производњи, потрошњи и оствареним приходима;
- транспарентност која значи јасне пореске законе са минималним коришћењем дискреционих овлашћења пореске власти и без честих промена;
- праведност која се постиже употребом прогресивног опорезивања дохотка физичких лица и увођење акциза на луксузне производе на страни прихода и увођењем трансфера са социјалном наменом на расходној страни;

²¹⁵ Фискална стратегија за 2013. годину са пројекцијама на 2014. и 2015. годину, стр.102-116. (Извор: <http://www.kombeg.org.rs>).

²¹⁶ **Guidelines for Fiscal Adjustment**, International Monetary Found, Washington, D.C., March 2000, str. 29-32.

- умереност пореског оптерећења које за разлику од високог пореског оптерећења доводи до евазије пореза;
- усклађеност пореских прописа са међународним пореским правилима, у циљу стварања пореских интеграција.

Коначно, циљ сваке ефикасне пореске реформе је ефикасан порески систем, који је предуслов за успешно супротстављање избегавању плаћања пореза. Овај циљ није лако постићи, посебно за земље у транзицији јер изградња ефикасног пореског система у земљама у транзицији захтева савлађивање „наслеђа“ претходног система и то пре свега у следећим областима:²¹⁷

- особине наслеђене структуре у привредним системима која не дозвољава или отежава убирање пореза;
- неразвијена пореска администрација;
- некавалитетна и некомплетна база података и
- одсуство фактичке политичке подршке пореској реформи.

3. Структура јавних прихода

Подела прихода према домаћим позитивним прописима је базирана на класификацији јавних прихода коју примењује Међународни монетарни фонд, односно у складу је са међународном ГФС методологијом (Статистика државних финансија-*eng. Government Finance Statistics*),²¹⁸ те су Правилником о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем прописана конта за све јавноправне и приватноправне приходе. Наиме, када је СР Југославија приступила Међународном монетарном фонду, пред крај 2000. године, преузела је обавезу да своју статистику јавних финансија води према правилима која је ММФ формулисао у *Government Statistics Manual-и*. ГФС класификација представља класификацију свих јавних прихода. ОЕЦД класификација обухвата искључиво порезе.²¹⁹

Према ГФС класификацији доприноси за социјално осигурање се не сматрају порезима, већ су издвојени у посебну категорију текућих прихода – социјални доприноси, док су порези на међународну трговину и трансакције издвојени из пореза на добра и услуге у посебну групу пореза, по чему се ова класификација разликује од

²¹⁷ Vito Tanzi and Howell Zee, **Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries**, IMF Working paper, No. 00/35, March 2000, p. 3. (Извор: <http://www.imf.org>).

²¹⁸ Чл.1. Правилника о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем, („Службени гласник РС“, бр. 103/2011, 10/2012, 18/2012, 95/2012, 99/2012, 22/2013, 48/2013, 61/2013 и 63/2013).

²¹⁹ Дејан Поповић, **Пореско право**, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2009, стр. 85-86.

ОЕЦД класификације. Сврставање доприноса за социјално осигурање у порезе према ОЕЦД класификацији је нејасно имајући у виду да се порези дефинишу као обавезна плаћања држави без непосредне противнакнаде.²²⁰ Међутим као и у ОЕЦД класификацији и овде се порези деле према пореској основици.

ГФС КЛАСИФИКАЦИЈА ЈАВНИХ (ТЕКУЋИХ) ПРИХОДА

(класа 700000)

7110000 ПОРЕЗИ

711000 Порези на доходак, добит и капиталне добитке

712000 Порез на фонд зарада и радну снагу

713000 Порез на имовину

714000 Порез на добра и услуге

715000 Порез на међународну трговину и трансакције

716000 Други порези

720000 СОЦИЈАЛНИ ДОПРИНОСИ

730000 ДОНАЦИЈЕ И ТРАНСФЕРИ

740000 ДРУГИ ПРИХОДИ

741000 Приходи од имовине (камате, дивиденде, закупнина непроизведене имовине и сл.)

742000 Приходи од продаје добара и услуга (таксе и сл.)

743000 Новчане казне и одузета имвинска корист

744000 Добровољни трансфери од физичких и правних лица

745000 Мешовити и неодређени приходи

²²⁰ The OECD Interpretative Guide, p. 322.

Законом о буџетском систему²²¹ уређује се врста и припадност јавних прихода и јавних расхода и уводи једнообразна примена буџетских правила на ванбуџетске фондове у којима држава има одлучујући утицај на управљање.

Јавни приходи су дефинисани као сви приходи остварени обавезним плаћањима пореских обвезника, правних и физичких лица која користе одређено јавно добро или јавну услугу, као и сви други приходи које остварују корисници буџетских средстава и средстава организација за обавезно социјално осигурање, док се порески приходи дефинишу као врста јавних прихода које држава прикупља обавезним плаћањима пореских обвезника без обавезе извршења специјалне услуге заузврат.²²²

Врсте јавних прихода су:²²³

- 1) порези;
- 2) доприноси за обавезно социјално осигурање;
- 3) непорески приходи²²⁴, и то:
 - таксе,
 - накнаде,
 - казне,
 - приходи настали употребом јавних средстава,
- 4)самодопринос;
- 5)донације, трансфери и финансијска помоћ Европске уније²²⁵

²²¹ „ Службени гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12 и 62/13, 63/13 и 108/13. Доношењем новог Закона о буџетском систему, („Службани гласник РС“ бр.54/09), престао је да важи Закон о јавним приходима и јавним расходима из кога су преузете одредбе којима се уређују врсте јавних прихода и расхода.

²²² Чл. 2. тач. 14. и 17. Закона о буџетском систему („ Службени гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12 и 62/13, 63/13 и 108/13).

²²³ Чл.14 Закона о буџетском систему, („ Службени гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 и 108/13).

²²⁴ Законом о изменама и допунама Закона о буџетском систему, („ Службени гласник РС“ бр.93/12 у чл. 2. тач. 18.) проширена је дефиниција непореских прихода, који се дефинишу као врста јавних прихода који се наплаћују правним или физичким лицима за коришћење јавних добара (накнаде), пружање одређене јавне услуге (таксе), због кршења уговорних или законских одредби (пенали и казне) као и приходи који се остваре употребом јавних средстава, чиме су у непореске приходе јасно укључене накнаде, таксе, пенали и казне, као и приходи које држава оствари употребом јавних средстава.

²²⁵ Законом о изменама и допунама Закона о буџетском систему, („ Службени гласник РС“ бр.93/12) у чл. 2. тач. 46. промењена је дефиниција помоћи Еропске уније у смислу јасније конкретизације намене средстава.

Доприноси за обавезно социјално осигурање уводе се за: пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање и осигурање за случај незапослености.

Такса се наплаћује за непосредну пружену јавну услугу, односно спроведен поступак или радњу, коју је пружио, односно спровео надлежни субјекат. Таксе могу бити: административне, судске, комуналне и регистрационе.

Накнаде се могу уводити за коришћење добара која су посебним законом утврђена као природна богатства, односно добра од општег интереса и добра у општој употреби. Предвиђене су следеће накнаде: за коришћење вода, за коришћење шума, за коришћење путева, за коришћење земљишта, за коришћење природног лековитог фактора и за коришћење рудног блага.

Донације и трансфери садрже групе и то:

- донације од иностраних држава;
- донације од међународних организација;
- трансфери од других нивоа власти.

На основу чл. 29. ст.4. Закона о буџетском систему донет је Правилник о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем.²²⁶ Осми пут по реду донет је Правилник о изменама и допунама Правилника о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем²²⁷ због измена Правилника о условима и начину вођења рачуна за уплату јавних прихода и распоред средстава са тих рачуна²²⁸, који такође има осам измена и допуна. Оба правилника су ступила на снагу 13. децембра 2013. године, а по осми пут су измењени и допуњени ради уподобљавања, између осталог, поменутом Закону о буџетском систему, као и са следећим прописима:

-Уредбом о управљању програмима претприступне помоћи Европске уније у оквиру компоненте I Инструмента претприступне помоћи (IPA) - Помоћ у транзицији и изградња институција за период 2007-2013. године ("Сл. гласник РС", бр. 92/2013);

-Уредбом о управљању програмима претприступне помоћи Европске уније у оквиру компоненте IIb Инструмента претприступне помоћи (IPA) - програми Прекограничне сарадње са државама корисницама IPA за период 2007-2013. године ("Сл. гласник РС", бр. 92/2013);

²²⁶ Правилник о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем, („Службени гласник РС“, бр.103/2011, 10/2012, 18/2012, 95/2012, 99/2012, 22/2013, 48/2013, 61/2013, 63/2013 и 106/13).

²²⁷ „Службени гласник РС“, бр. 106/2013.

²²⁸ „Службени гласник РС“ бр. 104/2011, 10/2012, 18/2012, 95/2012, 99/2012, 22/2013, 48/2013, 61/2013 и 63/2013.

-Уредбом ЕК број 718/2007, измењена и допуњена Уредбом ЕК број 80/2010, као и Уредбом ЕК број 484/2013, од 24. маја 2013. године;

Према Правилнику о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем ²²⁹ текући приходи су сврстани у класу 700000 и садрже следеће категорије:

710000 - Порези;

720000 – Социјални доприноси;

730000 – Донације, помоћи и трансфери;

740000 – Други приходи;

770000 – Меморандумске ставке за рефундацију расхода;

780000 – Трансфери између буџетских корисника на истом нивоу;

790000 – Приходи из буџета.

²²⁹ Чл.17. Правилника о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем, („Службени гласник РС“, бр.103/2011, 10/2012, 18/2012, 95/2012, 99/2012, 22/2013, 48/2013, 61/2013, 63/2013 и 106/13).

Табела 4. Јавни приходи у 2009. и 2010. години (у млрд. динара) ²³⁰

	2009.година	2010.година	Индекс номиналног раста	Индекс реалног раста
Јавни приходи	1.146,5	1.223,4	106,7	100,2
Текући приходи	1.139,8	1.214,5	106,5	100,0
Порески приходи	1.000,3	1056,5	105,6	99,2
Порез на доходак грађана	133,5	139,1	104,2	97,8
Порез на добит	31,2	32,6	104,4	98,0
Порез на додату вредност	296,9	319,4	107,6	101,0
акцизе	134,8	152,2	112,9	106,0
царине	48,0	44,3	92,2	86,6
Остали порески приход	37,1	46,0	124,0	116,5
доприноси	318,8	323,0	101,3	95,1
Непорески приход	139,5	158,0	113,3	106,4
Капитални приходи	0,2	1,5	812,0	762,4
донације	6,5	7,4	114,4	107,2

Јавни приходи сектора државе у периоду јануар - децембар 2010. године остварују номинални раст од 6,7%, док су реално приближно на нивоу претходне године. Текући приходи порасли су до нивоа просечне инфлације, док реалног раста није било. На кретање текућих, односно благи раст укупних јавних прихода није утицало кретање пореских већ непореских прихода. Порески приходи остварили су реални пад од 0,8%, док је реални раст непореских прихода износио 6,4%. Капитални приходи бележе

²³⁰ Анализа макроекономских и фискалних кретања у 2010.години, Министарство финансија РС, извор:http://www.mfp.gov.rs/pages/article.php?&id=7603&change_lang=ls (28.08.2013).

значајан реалан раст и први пут њихово кретање у нешто већој мери утиче на укупно понашање прихода. У оквиру пореских прихода индиректни порези – ПДВ, незнатно и акцизе, значајно расту, док директни порези – порез на доходак грађана, порез на добит, као и доприноси бележе незнатан номинални раст и реалан пад у односу на претходну годину. Остали порески приходи, су такође остварили значајан реални раст у односу на претходну годину.²³¹

Табела 5.

Примања буџета Републике Србије 2008-септембар 2013.год у млрд.дин.²³²

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Примања буџета	651.271,9	655.995,1	712.225,9	744.760,8	788.505,0	586.592,3
Порески приходи	582.893,1	574.644,2	616.606,5	646.597,9	686.828,2	529.683,2
Порез на доходак грађана	74.695,4	71.307,9	75.175,3	70.284,9	46.432,4	31.116,4
Порез на добит предузећа	34.968,0	29.494,8	29.891,9	34.208,5	48.802,8	39.255,1
Порез на додату вредност	301.689,5	296.927,2	319.366,9	342.445,8	367.471,8	280.696,3
акцизе	100.626,7	119.820,1	135.589,4	152.425,1	180.627,9	148.496,4
царине	64.784,3	48.039,8	44.285,5	38.804,7	35.782,8	23.419,0
Остали порески приходи	6.129,2	9.054,4	12.297,5	8.428,9	7.710,5	
Непорески приходи	67.633,9	75.395,3	88.949,1	96.221,5	99.288,5	
донације	744,9	5.955,6	6.670,3	1.941,4	2.388,3	

²³¹ Анализа макроекономских и фискалних кретања у 2010.години, Министарства финансија РС, вид.:http://www.mfp.gov.rs/pages/article.php?id=7603&change_lang=ls,(28.08.2013).

²³² Извор: <http://www.mfin.gov.rs> (16.08.2013.)

Анализом дате табеле уочава се да доминирају приходи од пореза на додату вредност и акциза, дакле приходи од индиректних пореза. Убедљиво највеће учешће има порез на додату вредност. Међу директним порезима највеће учешће има порез на доходак грађана. Приходи од пореза на добит правних лица су забележили раст до 2009. године када опадају услед рецесије. Низак билансни значај овог пореског облика је услед ниске пореске стопе и широког система пореских подстицаја.

4. Структура пореза

Према Закону о буџетском систему²³³ порези се могу уводити само законом и то на потрошњу, доходак, добит, имовину и пренос имовине физичких и правних лица.

Према Правилнику о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем,²³⁴ који је донет на основу чл. 29. ст. 4. наведеног Закона, као што је наведено у претходном излагању, текући приходи су сврстани у класу 700000.

Категорија 710000 – Порези садржи групе, и то:

711000 – Порез на доходак, добит и капиталне добитке;

712000 – Порез на фонд зарада;

713000 – Порез на имовину;

714000 – Порез на добра и услуге;

715000 – Порез на међународну трговину и трансакције;

716000 – Други порези;

717000 - Акцизе;

719000 – Једнократни порез на екстрапрофит и екстра имовину стечену коришћењем посебних погодности.

Група 711000 – Порез на доходак, добит и капиталне добитке садржи синтетичка конта, и то:

711100 - Порез на доходак, добит и капиталне добитке које плаћају физичка лица;

711200 - Порез на доходак, добит и капиталне добитке које плаћају предузећа и друга правна лица;

711300 - Порез на доходак, добит и капиталне добитке који се не могу разврстати између физичких и правних лица.

²³³ Чл. 15. Закона о буџетском систему („Службени гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12 и 62/13, 63/13 и 108/13).

²³⁴ Чл.17. Правилника о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем, („Службени гласник РС“, бр.103/2011, 10/2012, 18/2012, 95/2012, 99/2012, 22/2013, 48/2013, 61/2013, 63/2013 и 106/13).

Синтетички конто 711100 – Порез на доходак и капиталне добитке које плаћају физичка лица садржи аналитичка конта на којима се књиже порез на зараде, порез на приходе од самосталних делатности, порез на приходе од ауторских права, порез на приходе од имовине, порез на добитке од игара на срећу, порез на приходе од осигурања лица, годишњи порез на доходак грађана, самодоприноси и порез на друге приходе.

Синтетички конто 711200 – Порез на добит и капиталне добитке које плаћају предузећа и друга правна лица садржи аналитички конто на којем се књижи порез на добит предузећа.

Синтетички конто 711300 – Порез на доходак, добит и капиталне добитке који се не могу разврстати између физичких и правних лица садрже аналитички конто на којем се књижи порез на доходак, добит и капиталне добитке који се не могу разврстати између физичких и правних лица.

Група 712000 – Порез на фонд зарада садржи синтетички конто:

712100 – Порез на фонд зарада.

Синтетички конто 712100 – порез на фонд зарада садржи аналитички конто на којем се књижи порез на фонд зарада.

Група 713000 – Порез на имовину садржи синтетичка конта, и то:

713100 – Периодични порези на непокретности;

713200 – Периодични порези на нето имовину;

713300 – Порези на заоставштину, наслеђе и поклон;

713400 – Порези на финансијске и капиталне трансакције;

713500 – Други једноратни порези на имовину;

713600 – Други периодични порези на имовину.

Група 714000 – Порез на добра и услуге садржи синтетичка конта, и то:

714100 – Општи порез на добра и услуге;

714300 – Добит фискалних монопола;

714400 – Порези на појединачне услуге;

714500 – Порези, таксе и накнаде на употребу добара и на дозволу да се добра употребљавају или делатности обављају;

714600 – Други порези на добра и услуге.

Група 715000 – Порез на међународну трговину и трансакције садржи синтетичка конта, и то:

715100 – Царине и друге увозне дажбине;

715200 – Порези на извоз;

715300 – Добит извозних или увозних монопола;

- 715400 - Добит по сонову разлике између куповног и продајног девизног курса;
- 715500 – Порез на продају или куповину девиза;
- 715600 – Други порези на међународну трговину и трнсакције.

Група 717000 – Акцизе садржи синтетичка конта, и то:

- 717100 – Акцизе на деривате нафте;
- 717200 – Акцизе на дуванске прерађевине;
- 717300 – Акцизе на алкохолна пића;
- 717400 – Акцизе на освежавајућа безалкохолна пића;
- 717500 – Акцизе на кафу;
- 717600 – Друге акцизе.

Група 719000 – Једнократни порез на екстра профит и екстра имовину стечену коришћењем посебних погодности садржи синтетичка конта, и то:

- 719100 – Порез на доходак, добит и капиталну добит на терет физичких лица;
- 719200 - Порез на доходак, добит и капиталну добит на терет предузећа и осталих правних лица;
- 719300 - Порез на доходак, добит и капиталну добит нераспоредив између физичких и правних лица;
- 719400 – Остали једнократни порези на имовину;
- 719500 – Остали порези које плаћају искључиво предузећа и предузетници;
- 719600 – Остали порези која плаћају друга или неидентификована лица.

5. Избегавање плаћања пореза са становишта појединих пореских облика у Републици Србији

Изучавање избегавања плаћања пореза сваког пореског облика понаособ, полазећи од теоријских и практичних искустава, може да помогне законодавцу у поступку креирања пореског система приликом осмишљавања конкретних решења. Проучавање овог феномена у контексту сваког пореског облика је због тога корисније, а добијени резултати имају већи научни и практични значај, у односу на уопштено проучавање овог феномена, посебно имајући у виду његову комплексну природу. У Републици Србији је заступљен плурализам пореских облика. Најдоминантнији приходи се остварују од пореза на додату вредност, акциза и пореза на доходак грађана. Порески облици се од почетка реформе пореског система Републике Србије, почетком деведесетих година 20. века, налазе у процесу преображаја и прилагођавања изградњи тржишне привреде. Много радикалнији заокрет је предузет на подручју пореза на потрошњу (ПДВ, акцизе) него на подручју опорезивања фактора производње (порез на добит предузећа, порез на доходак грађана).

5.1. Порез на добит предузећа

Порез на добит предузећа (eng. Corporation Income Tax) је део система већине савремених држава. Порез на добит предузећа 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 одбит корпорација и под тим називом је присутан у многим савременим државама.

Иначе, као посебан порески облик, порез на добит корпорација је најпре уведен 1913. године у САД, потом у Немачкој 1920. године, а касније је прихваћен и у већини других савремених држава. Преовладао је став теорије да и правно лице може имати статус пореског обвезника за разлику од става *Dicela* и других аутора из XIX века према којима правна лица немају доходак у економском значењу те речи.²³⁵ Због тога се настанак овог пореза везује за појаву друштва капитала која су се на почетку опорезивала порезом на доходак на нивоу акционара који су учествовали у добити предузећа док је нераспоређена добит остала неопорезована.

²³⁵ Дејан Поповић, **Пореско право**, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд, 2009, стр. 307.

Овај порески облик има за циљ поред убирања пореских прихода и подстицање привредног раста. У компаративним фискалним системима земаља ОЕЦД примењују се два посебна облика опорезивања добити:²³⁶

- Порез на индивидуалан доходак (eng. Personal incom 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 одбит 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 концепта²³⁷ опорезивања добити корпорација:

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

У класичном систему порез на добит обухвата добит корпорације у целини, а затим и дивиденде као део дохотка акционара. Овај феномен познат у пореској теорији као двоструко економско опорезивање значи да се дивенде 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.

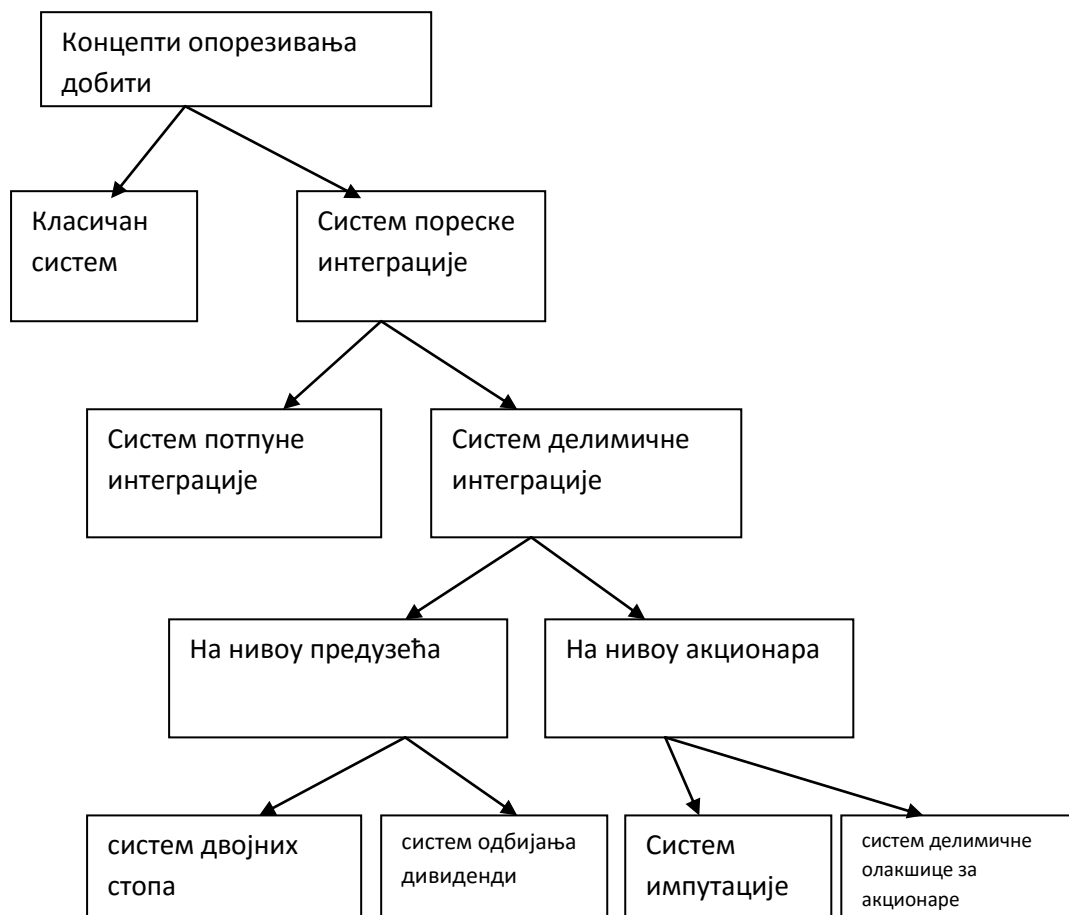
Пореска интеграција представља поступак којим се пружа олакшица за расподељену добит, како би се смањило или елиминисало економско двоструко опорезивање и примењује се на нивоу корпорације и на нивоу акционара. Ублажавање економског двоструког опорезивања спроводи делимичном импутацијом или делимичном олакшицом за акционаре. Импутација се спроводи у три фазе. Најпре се на нивоу предузећа уводи порез на укупну добит, затим се у другој фази приходи од дивиденди укључују у доходак који се опорезује порезом на доходак. У опорезиви доходак се приписује (импутира) порез на добит предузећа на примљене дивиденде. У последњој трећој фази се опорезује доходак акционара коме се у исто време даје порески кредит на име пореза на добит који је претходно импутирао. Код другог облика односно одобравања делимичне олакшице за акционаре добит корпорације се прво опорезује по редовној стопи а потом се акционарима пружа пореска олакшица. На нивоу корпорације примењује се систем одбијања дивиденди што значи да корпорација

²³⁶ Кристијан Ристић и Жарко Ристић, **Европске јавне финансије**, ЕтноСтил, Београд, 2011, стр. 71.

²³⁷ Милева Анђелковић, **Јавне финансије и финансијско право**, Правни факултет у Универзитета у Нишу, Ниш, 2012, стр.171-173.

има право да одбије део исплаћених дивиденди приликом утврђивања опорезиве добити и систем двојних стопа.

СЛИКА 9. ШЕМАТСКИ ПРИКАЗ КОНЦЕПТА ОПОРЕЗИВАЊА ДОБИТИ



Са становишта пореске евазије значајан је систем импутације који представља поступак код кога се најпре на нивоу корпорације плаћа порез на укупну добит корпорације, потом се на нивоу акционара приходи од дивиденди укључују у доходак акционара који подлеже опорезивању. Акционар је у обавези да претходно „увећа“ дивиденде за део пореза на добит који је платила корпорација, након чега му се утврђује порез на доходак. На крају, акционар има право на порески кредит по основу оног дела пореза на добит корпорације који је претходно „импутирао“ на своје нето дивиденде. Акционари имају обавезу да у пореској пријави наведу тачан износ примљених дивиденди како би могли да остваре право на пореску олакшицу, па је захваљујући томе овај систем погодан за смањење пореске евазије.

Табела 6. Порез на добит корпорација у % БДП²³⁸

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Аустралија	5.5	5.8	6.4	6.9	5.9	4.8	4.8	-
Аустрија	2.2	2.2	2.2	2.4	2.5	1.7	1.9	2.2
Белгија	3.1	3.3	3.5	3.5	3.3	2.5	2.7	3.0
Канада	3.5	3.4	3.8	3.5	3.4	3.4	3.3	3.1
Данска	3.2	3.9	4.3	3.8	3.3	2.3	2.7	2,8
Финска	3.5	3.3	3.4	3.9	3.5	2.0	2.6	2,7
Немачка	1.6	1.8	2.2	2.2	1.9	1.3	1.5	1.7
Грчка	3.0	3.3	2.7	2.6	2.5	2.5	2.4	-
Мађарска	2.2	2.1	2.3	2.8	2.6	2.3	1.2	1.2
Италија	2.8	2.8	3.4	3.8	3.7	3.1	2.8	2.7
Јапан	3.7	4.2	4.8	4.8	3.9	2.6	3.2	3.3
Пољска	2.2	2.5	2.4	2.8	2.7	2.3	2.0	-
Словенија	1.9	2.8	3.0	3.2	2.5	1.8	1.9	1.7
Шпанија	3.4	3.9	4.1	4.7	2.8	2.2	1,8	1.8
Шведска	3.0	3.7	3.6	3.7	3.0	3.0	3.5	3.5
Швајцарска	2.3	2.4	2.9	3.0	3.1	3.0	2.9	2.9
САД	2.5	3.2	3.4	3.0	2.0	1.8	2.7	2.6
Велика Британија	2.8	3.3	3.9	3.4	3.6	2.8	3.1	2.8
ОЕЦД-total	3.2	3.6	3.8	3.8	3.5	2.8	2.9	-

Порез на добит корпорација у фискалним структурама земаља ОЕЦД налази се на трећем месту (после пореза на додату вредност и пореза на доходак физичких лица).²³⁹ Презентираны подаци показују да учешће пореза на добит корпорација варира

²³⁸ Извор: <http://www.oecd-ilibrary.org> (06.11.2013)

²³⁹ Кристијан Ристић и Жарко Ристић, *нав. дело*, стр. 72.

у 2011. години од најнижег у Немачкој, Мађарској и Словенији до највишег у Јапану и Шведској. Билансни значај пореза на добит корпорација није велики и учешће прихода од пореза на добит корпорација у БДП је релативно скромно и креће се око свега 3%.

5.1.1. Правна природа пореза на добит правних лица

Према заступљеним класификацијама пореза у финансијској теорији, које су наведене у претходном излагању, основна обележја порез на добит правних лица су:

- не заснива се на потрошњи него на дохотку и терети привредну способност обвезника, па због тога представља директан (непосредан) порез, јер се директно наплаћује и терети лица која је закондовац предвидео да сносе порески терет;
- код овог пореза није унапред утврђена намена којој служе прикупљена средства и нису везани за конкретни расход, већ прикупљена средства припадају укупним приходима која служе за покриће јавних расхода па је због тога овај порез општи;
- порески обвезници унапред знају колико износи висина њихове пореске обавезе, односно знају која стопа ће се применити на износ опорезиве добити, али држава није упозната унапред који износ средстава ће бити прикупљен, па је због тога овај порез квотитентни порез, за разлику од репартиционог пореза код кога се зна унапред сума средстава која ће се прикупити па је самим тим код ових пореза лакше утврдити износ пореза који није плаћен услед пореске евазије;
- овим порезом се не погађа само један елемент пореске ситуације него се опорезује добит која се добија усклађивањем пословне добити, па се на тај начин обухвата целокупно пословање правног лица те је због тога синтетички;
- наплаћује се сваке године, а не само повремено у ванредним околностима и служи покрићу јавних расхода, па због ове своје особине спада у редован порез;
- представља приход од правних лица;
- спада у деривативне (јавноправне) приходе државе,
- захтева сложенији порески третман јер за пореску основицу има опорезиву добит у пореском билансу, која се утврђује усклађивањем пословне добити у

билансу успеха, при чему се значајан део прихода и расхода утврђује према рачуноводственим прописима. Порески закон је *lex specialis* у односу на рачуноводствени, што све и проблематику избегавања плаћања пореза чини сложенијом код овог пореског облика. При свему наведеном, правна лица предузимају комплексну и обимну делатност, битно различиту од активности физичких лица.

Порески обвезник је дужан да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву у којој је обрачунат порез и порески биланс за период за који се утврђује порез, као и да достави документацију коју надлежни орган затражи у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација. Пореска пријава подноси се у року од 180 дана од дана истека периода за који се утврђује пореска обавеза, осим у случају статусних промена, ликвидације или стечаја пореског обвезника, када се подноси у року од 15 дана од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извештаја.²⁴⁰

Мимо тога, обвезник пореза који у току године отпочне са обављањем делатности дужан је да поднесе пореску пријаву у року од 15 дана од дана уписа у регистар надлежног органа, у којој даје процену прихода, расхода и добити. У пореској пријави обвезник обрачунава и месечни износ аконтације пореза на добит.²⁴¹

Код овог пореског облика велике су могућности евазије пореза, због његове сложености. Исто тако порески обвезници у циљу избегавања плаћања овог пореског облика могу користити не само правне празнине у пореским прописима, него и правне празнине у рачуноводственим прописима, имајући у виду да се порески биланс значајно ослања на податке из пословног биланса и рачуновдстве податке. Због свега тога тачност прокњижених података је веома значајна. Правне празнине снижавају опорезиву добит и самим тим обрачунати порез. Према томе, нејасно формулисана правна норма пружа велики простор пореским обвезницима да законито умањују порез на добит правних лица.

5.1.2. Порески обвезник

Порез на добит правних лица регулисан је у Републици Србији Законом о порезу на добит правних лица.²⁴² Порески обвезник овог пореза може бити акционарско друштво, друштво са ограниченом одговорношћу, ортакчко друштво, командитно

²⁴⁰ Чл. 63. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/2012, 47/2013 и 108/13).

²⁴¹ Чл. 64 Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/2012, 47/2013 и 108/13).

²⁴² Закон о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/2012, 47/2013 и 108/13).

друштво, јавно предузеће, друштвено предузеће односно друго правно лице које 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 грађана²⁴³.

Прави се разлика између три врсте пореских обвезника: резидентни обвезник, нерезидентни обвезник и нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом.

Порески обвезник је резидент Републике Србије који подлеже опорезивању добити коју оствари на територији Републике Србије или изван ње. Резидент је правно лице које је основано или има место стварне управе и контроле на територији Републике. Порески обвезник је и нерезидент који подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике. Нерезидент је правно лице које је основано или има место стварне управе и контроле ван територије Републике.

Нерезидентним правним лицем из јурисдикције са преференцијалним пореским системом²⁴⁴ сматра се нерезидентно правно лице које:

- 1) је основано на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом, или
- 2) има регистровано седиште на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом, или
- 3) има седиште управе на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом, или
- 4) има место стварне управе на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом.

Листа јурисдикција са преференцијалним пореским системом је утврђена Правилником о листи јурисдикција са преференцијалним пореским третманом²⁴⁵ и то:

Андора, Ангила, Антигва и Барбуда, Аруба, Бахами, Бахреин, Барбадос, Белизе, Бермуда, Британска девичанска острва, Кајманска острва, Божићно острво, Кукова

²⁴³ Закон о порезу на добит корпорација („Сл. гласник РС“ бр. 76/91)

²⁴⁴ Чл. За Закон о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/2012, 47/2013 и 108/13).

²⁴⁵ “Службени гласник РС“ бр. 122/2012 од 25. 12. 2012. год, ступио је на снагу 26.12.2012. год.

острва, Доминиканска Република, Фокландска острва, Фихи, Гибралтар, Гренада, Гвам, Гернзи, Гвајана, Хонг Конг, Острво Мен, Херси, Либериа, Лихтенштајн, Макао, Малдиви, Маршалска острва, Маурицијус.

5.1.3. Пореска основица

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.²⁴⁶ 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.

Опорезива добит обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, не примењује МРС, односно МСФИ, утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника, исказане у складу са начином признавања, мерења и процењивања прихода и расхода који прописује министар финансија, на начин утврђен Законом о порезу на добит правних лица.

Дакле, код нас се примењује стандардни модел опорезивања кориговане добити исказане у билансу успеха. Опорезива добит се утврђује корекцијом (усклађивањем) добити исказане у билансу успеха, у складу са пореским законом. Опорезива добит се утврђује тако што се пословна добит пре опорезивања исказана у билансу успеха коригује за одређене ставке прихода и расхода који се не признају као расход у пореске сврхе или се признају у ограниченом износу (при чему су корекције расхода бројније тако да ће о њима бити више речи). Усклађивањем пословне добити добија се опорезива добит. Приликом корекције прихода врше се корекције цена које су исказане у извештајима и корекције везане за исказивање залиха. Корекције расхода се тичу метода утврђивања цена, начина обрачуна амортизације, корекције камата и ограничавање одређених издатака.

При утврђивању пореске основице као расходи у пореском билансу признају се сви расходи исказани у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС) и међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ), осим расхода за које је Законом о порезу на добит предузећа прописано другачије. Тако се корекције расхода у пореском билансу могу поделити у три групе:

а) расходи који се у потпуности не признају – нпр. недокументовани трошкови, поклони и прилози дати политичким организацијама, новчане казне, уговорне казне и пенали, трошкови који нису настали у сврху обављања делатности и сл.;

²⁴⁶ Срђан Ђинђић, *Принципи опорезивања корпорација развијених земаља света, Финансије*, бр. 11-12, 1995, стр. 761.

б) расходи који се признају у делимичном износу – нпр. расходи за рекламу и пропаганду се признају као расход до износа једнаког 10% укупног прихода обвезника, издаци за репрезентацију признају се као расход у износу до 0,5% од укупног прихода, расходи амортизације обрачунати у складу са пореским прописима и сл.;

ц) расходи који се условно признају – нпр. расходи исправке вредности потраживања ако су она старија од 60 дана, расходи директног отписа потраживања ако постоји доказ о покушају наплате истих судским путем, расходи дугорочних резервисања ако се односе на гаранције за трошкове у гарантном року и заджане кауције и депозите или обнову природних богатстава и сл.²⁴⁷

5.1.4. Пореска стопа

Пореска стопа је пропорционална и једнообразна и износи 15%,²⁴⁸ примењује се на опорезиву добит и као таква једна је од најнижих у Европи. Увођење једнообразне пореске стопе без обзира на облик статусног организовања је значајно са становишта смањења законитог избегавања плаћања пореза, јер правно лице нема потребу за променом облика организовања са мотивом повољнијег пореског третмана.

На приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом по основу ауторских накнада, камата, накнада по основу закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари као и накнада по основу услуга, без обзира на место њиховог пружања или коришћења, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 25%. Треба нагласити да неке земље (нпр. Швајцарска, Холандија и сл.) према уговорима о двоструком опорезивању имају повлашћен статус (стопа пореза на добит може бити 5%).

Порески период за који се обрачунава порез на добит је пословна година. Уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено, порез по одбитку по стопи од 20% обрачунава се и плаћа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу: дивиденди и удела у добити у правном лицу, накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине, камата и накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари на територији Републике.

²⁴⁷ Закон о порезу на добит правних лица чл. 7а („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/2012 и 47/2013).

²⁴⁸ Закон о порезу на добит правних лица чл. 39 („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/2012 и 47/2013

Резидентни обвезник који откупљује секундарне сировине и отпад од резидентног, односно нерезидентног правног лица, дужан је да приликом исплате накнаде тим лицима обрачуна, обустави и на прописани рачун уплати порез по одбитку по стопи од 1% од износа исплаћене накнаде.²⁴⁹

Ефективна пореска стопа може бити виша или нижа од номиналне (законске) пореске стопе због различитих корекција рачуноводственог добитка који су наведени (издаци које се не признају као трошак, амортизација итд.) и представља стварну пореску обавезу пореског обвезника. Имајући у виду широко заступљене пореске подстицаје у Србији и ефективна пореска стопа је међу најнижим међу Европским земљама. Разлике између номиналне (законске) и ефективне (стварне) пореске стопе настају не само због примене законом прописаних пореских олакшица и ослобођења, која умањују пореску основицу, него и због пореске евазије.

Међутим, више пореске стопе не значе аутоматски и веће пореско оптерећење. Од начина на који се утврђује опорезива добит, односно како се усклађују приходи и расходи, који је обим дедукција и олакшица, подстицаја за инвестиције и сл. зависи коликом је степену фискалне пресије изложено предузеће. Најадекватније мерило пореског оптерећења порезом на добит представља ефективна пореска стопа.²⁵⁰ Ефективна пореска стопа се израчунава као удео обрачунатог пореза који још није прилагођен законским одредбама израчунавања и основица није коригована у складу са пореским прописима, па због тога изражава стварни, економски порески терет правног лица.

²⁴⁹ Чл. 40. Закон о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/2012 и 47/2013

²⁵⁰ Жарко Ристић и Душан Јовановић, **Компаративни фискални системи**, ЈП „Службени лист СРЈ“, Београд, 1992, стр. 389.

Табела 9. Пореска стопа пореза на добит корпорација за период 2006-2013 у %²⁵¹

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Аустралија	30	30	30	30	30	30	30	30
Аустрија	25	25	25	25	25	25	25	25
Белгија	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99
Бразил	25	25	25	25	25	25	25	25
Словенија	25	23	22	21	20	20	18	17
Канада	36,1	36,1	33,5	33	31	28	26	26
Шведска	28	28	28	26,3	26,3	26,3	26,3	22
Африка просек	30,82	30,56	28,65	28,75	28,38	28,55	29,02	28,57
Азија просек	28,99	28,46	27,99	25,73	23,96	23,1	22,89	22,49
Латинска Америка просек	29,07	28,3	27,96	27,96	27,52	29,02	28,3	27,61
Европа просек	23,7	22,99	21,95	21,64	21,46	20,81	20,42	20,6
ОЕЦД просек	27,67	27	25,99	25,64	25,7	25,4	25,15	25,32
ЕУ просек	25,01	24,11	23,29	23,22	23,04	22,8	22,6	22,85
Глобални просек	27,5	26,95	26,1	25,38	24,69	24,5	24,4	24,08

Пореске стопе пореза на добит корпорација су углавном пропорционалне и крећу се око 30% па је пореска стопа у Србији од свега 15% изразито ниска. Због тога би пореским реформама требало повећати билансни значај овог пореског облика и повећати пореске стопе чиме не би била нарушена пореска конкурентност наше земље, нити би то утицало на стране инвестиције.

²⁵¹ Извор: <http://www.kpmg.com> (06.11.2013.)

Емпиријска истраживања показују да од основних пореских облика најмањи утицај на привредни раст има порез на имовину, затим порез на потрошњу, па порез на доходак грађана, док је утицај пореза на добит предузећа на привредни раст најизраженији.²⁵² Због тога је логично да се реформа пореског система заснива на повећању пореских облика чији утицај на привредни раст није изражен и обрнуто. Како порез на добит правних лица утиче на привредни раст, повећање страних улагања, трансфер савремених технологија у земљу, реформи овог пореског облика треба приступити са посебном пажњом.

Због тога су реформе у области пореза на добит предузећа у нашој земљи имале за циљ да се преко снижених пореских стопа и ширења пореских олакшица повећа прилив страних инвестиција и убрза привредни раст и због свега тога је овај порески облик мање билансно издашан. Међутим, очекивани резултати су изостали, иако је пореска стопа, како је наведено, знатно нижа. Будуће реформе овог пореског облика, утолико пре, треба да имају за циљ повећање билансне издашности овог пореског облика и подстицајно деловање на привредни раст.

Законске измене су предузете, између осталог, и са циљем да се смањи евазија пореза, па је јаснијим законским регулисањем смањен простор за постојање правних празнина, које се често злоупотребљавају у циљу умањења пореске обавезе. У циљу смањења евазије пореза предузете су и посебне мере како би се смањио простор да се учине скупљим активности усмерене на избегавање пореза на добит. Тако се у систем опорезивања добити уводи појам јурисдикције са преференцијалним пореским системом (тзв. порески рајеви). Наиме, уводе се посебна правила опорезивања нерезидентним правним лицима из јурисдикција са преференцијалним пореским системом (правна лица која су основана, имају регистровано седиште или место стварне управе у оваквим јурисдикцијама). Као што је наведено у претходном излагању уводи се стопа од 25%. Међутим, имајући у виду да је општа стопа пореза по одбитку 20% ради се о малом одступању и било би економски оправдано применити знатно веће пореске стопе на исплате према овим предузећима, јер исплате према њима еродирају основицу пореза на добит, а често и пореза на доходак грађана у Србији.

Избегавање плаћања пореза на добит се врши и кроз накнаде за интракомпанијске услуге, које се често приказују знатно већим од стварно пружених, па је због тога уведена обавеза плаћања пореза по одбитку на исплате извршене према „пореским рајевима“, по стопи од 20%, мада би требало увести обавезу плаћања пореза по одбитку на све исплате накнада за пружене услуге из иностранства због тога што битан део њих, у суштини, представља скривену дивиденду, а што је из тог разлога учинио велики број земаља у региону.

²⁵² A. Johannson, et al., **Taxation and Economic Growth**, OECD Economic Department Working Paper, 2008, No 620, OECD Publishing (Извор: <http://www.oecd.org>).

5.1.5. Нетачно финансијско извештавање у контексту избегавања плаћања пореза на добит правних лица

Порески биланс се не сачињава посебно и нема самосталан карактер него се добија тако што се изводи из пословног биланса. Исто тако се опорезива добит изводи из добити која је исказана у пословном билансу успеха. Опорезива добит пореског обвезника се утврђује усклађивањем добити која је исказана у билансу успеха, (која је сачињена према рачуноводственим прописима и међународним рачуноводственим стандардима), на начин који је предвиђен Законом о порезу на добит правних лица. Управо због тога је порески пропис посебан пропис у односу на рачуноводствени пропис и примењује се правило *lex specialis derogat lege generali*, па ће се порески пропис применити у случају другачијег регулационог у односу на рачуноводствени пропис, а иначе се у пореском билансу признају све ставке из пословног биланса. Тачност у књиговодству и билансу је од великог значаја у контексту избегавања плаћања пореза на добит правних лица. Према аутору Leffsonu начело тачности захтева са аспекта уредног билансирања да су поједине позиције тачне и да одговарају стварним чињеницама, да су вредности утврђене у складу са начелима уредног књиговодства, да је годишњи закључак у складу са стварно насталим књижењима, да су књиговодствено обухваћени сви пословни догађаји, те да је забрањено исказивање погрешних или фиктивних позиција у билансу.²⁵³

Избегавање плаћања пореза на добит правних лица се може вршити преко нетачног финансијског извештавања, односно неприказивања или нетачног приказивања чињеница од значаја за опорезивање и то се најчешће чини увећањем расхода (класа 5) или умањењем прихода (класа 6) у билансу успеха. Првенствено се прецењују резултати у билансу успеха и стварају скривени губици у билансу стања. На тај начин се смањује пореска основица, односно опорезива добит правног лица.

Исказивање ниже добити се, према томе, постиже приказивањем нижих прихода и добитака и виших расхода и губитака у текућем периоду. Тиме се нетачно приказује финансијски резултат у циљу избегавања плаћања пореза. У том циљу се у билансу успеха не приказују сви приходи, а у извештају о новчаним токовима се не приказује прилив готовине, по основу тих прихода остварених продајом. На овај начин долази се до готовог новца који се често користи у незаконите сврхе. У сивој економији се продаје роба за готов новац, а као покриће се испостављају фиктивне фактуре, у којима се не приказује целокупно остварен промет, односно приказује се само део промета. Књиговодствено се такав промет не евидентира у целини, а таква роба се може приказати и као мањак, све у циљу избегавања плаћања пореза. Смањивање добити се постиже и путем продаје робе по веома ниским ценама, као и путем компликованих трансакција.

²⁵³ Јован Ранковић, **Теорија биланса**, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд, 1992, стр. 163.

Лажно финансијско извештавање представља дугогодишњи озбиљан проблем. Правна лица су обавезна да воде пословне књиге (дневник, главна књига и помоћне књиге), као и да састављају финансијске (рачуноводствене) извештаје за текућу годину. Према позитивним прописима²⁵⁴ пословне књиге представљају једнообразне евиденције о стању и променама на имовини, обавезама и капиталу, приходима и расходима правних лица и предузетника. Разликује се просто књиговодство, где се пословна промена евидентира једном и двојно књиговодство где се пословна промена евидентира два пута. Код простог књиговодства нема конта на којима се књиже приходи, расходи, обавезе и делови имовине, а пословне књиге се воде на прописаним обрасцима ПК-1 (пословна књига прихода и расхода) и ПК-2 (књига основних средстава и ситног инвентара). Дневник и главна књига воде се по систему двојног књиговодства.

Дневник је пословна књига у коју се евиденције о пословним променама уносе према редоследу њиховог настанка. Главна књига је потпуни скуп рачуна, који су у равнотежи, за систематско обухватање стања и промена на имовини, обавезама, капиталу, приходима и расходима и која је основа за састављање финансијских извештаја. Помоћне књиге су аналитичке евиденције које се воде одвојено за нематеријална улагања, некретнине, постројења и опрему, инвестиционе некретнине, дугорочне финансијске пласмане, залихе, потраживања, обавезе и др.²⁵⁵ Примарно је упоређивање главне књиге и помоћне књиге, које морају да кореспондирају. Неисправна и непотпуна евиденција води ка избегавању плаћања пореза. Ако на пример није регистрован неки приход правног лица, то доводи до смањења добити, па самим тим и до неплаћања пореза на добит.

Финансијски извештаји се чувају 20 година, дневник и главна књига се чувају 10 година, а помоћне књиге се чувају 5 година од дана њиховог закључења. Пет година се чувају исправе на основу којих се уносе подаци у пословне књиге.²⁵⁶ Овакво законско решење према коме је рок чувања помоћних књига и исправа краћи није добро јер је, као што је поменуто, упоређивање главне књиге и помоћне књиге веома значајно за утврђивање неправилности и ради боље аналитике.

Главна књига садржи мноштво конта и пословне промене се региструју систематизовано по контима. Контни оквир представља преглед или списак свих конта који се могу отворити у књиговодству предузећа, док је контни план преглед свих конта која су стварно отворена у једном предузећу. Према томе, контни план је изведен из контног оквира. Контни оквир и садржина рачуна у Контном оквиру прописана је Правилником о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна

²⁵⁴ Закон о рачуноводству чл. 11 („Службени гласник РС“ бр. 62/13).

²⁵⁵ Закон о рачуноводству чл.11 („Службени гласник РС“ бр. 62/13).

²⁵⁶ Закон о рачуноводству чл.24 („Службени гласник РС“ бр. 62/13).

друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике, који воде пословне књиге по систему двојног књиговодства.²⁵⁷

Прописане су следеће класе:

- Класа 0: Неуплаћени уписани капитал и стална имовина;
- Класа 1: Залихе и стална средства намењена продаји;
- Класа 2: Краткорочна потраживања, пласмани и готовина;
- Класа 3: Капитал;
- Класа 4: Дугорочна резервисања и обавезе;
- Класа 5: Расходи;
- Класа 6: Приходи;
- Класа 7: Отварање и закључак рачуна стања и успеха;
- Класа 8: Ванбилансна евиденција;
- Класа 9: Обрачун трошкова и учинака

Према међународним рачуноводственим стандардима²⁵⁸ циљ финансијских извештаја опште намене јесте пружање информација о имовини, обавезама, сопственом капиталу, приходима и расходима укључујући добитке и губитке и токовима готовине.

Финансијски извештаји обухватају²⁵⁹:

(1) Биланс стања, који представља преглед имовине, обавеза и капитала правног лица на одређени дан. Биланс стања осликава финансијски положај предузећа на одређен дан и његови елементи су актива и пасива. Активу, која се налази на левој страни биланса, чини структура средстава и она указује на начин на који су средства уложена (основна средства, обртна средства). Пасиву, која се налази на десној страни биланса, чини структура извора финансирања средстава и она указује на ефекте финансијске активности (сопствени капитал, позајмљени капитал). Активна конта (класе) су 0, 1, 2 и 5, док су пасивна конта 3, 4 и 6. Активно-пасивна конта су 7, 8 и 9. Актива и пасива морају бити у равнотежи и у билансу стања се врши рачунско упоређивање активе (имовине) и пасиве (капитал);

²⁵⁷ „Службени гласник РС“ бр114/06, 119/08, 9/09, 4/10, 3/11 и 101/12.

²⁵⁸ Према МРС1

²⁵⁹ Чл. 2. Закон о рачуноводству („Службени гласник РС“ бр. 62/13).

(2)Биланс успеха, који представља преглед прихода, расхода и резултата пословања (губитак или добитак) насталих у одређеном периоду. Најчешће се односи на период од годину дана али може бити периодичан, односно везан за одређени временски период. Према томе, елементи биланса успеха су приходи и расходи. Њихова разлика чини пословни резултат;

(3)Извештај о осталом резултату, који чине ставке прихода и расхода (укључујући и рекласификације услед кориговања), које нису признате у Билансу успеха;

(4) Извештај о променама на капиталу, који пружа информације о променама на капиталу правних лица током извештајног периода;

(5) Извештај о токовима готовине, који пружа информације о приливима и одливима готовине и готовинских еквивалената током извештајног периода;

(6) Напомене уз финансијске извештаје, које садрже описе или рашчлањавања ставки обелодањених у наведеним извештајима, примењене рачуноводствене политике, као и информације о ставкама које се нису квалификовале за признавање у овим извештајима, а значајне су за оцену финансијског положаја и успешности пословања правног лица, као и остале информације у складу са захтевима МСФИ. Напомене садрже податке који се не могу директно видети из финансијских извештаја, али су битни за његово разумевање.

При прегледу пословне и књиговодствене документације у циљу откривања избегавања плаћања пореза треба обратити пажњу на то да ли документ садржи све што је потребно почев од потписа овлашћеног лица, печата, односно, на начин креирања документа. Надаље, треба обратити пажњу на природу трансакције која је регистрована у датом документу, посебно на сложене, односно мултитрансакције, као и на начин како је тај документ прокњижен у пословним књигама. Када се анализира биланс стања предузећа може се видети одакле су нека средства дошла, да ли је веродостојна документација и да ли је логична трансакција.

Финансијски извештаји чине основу финансијске анализе. Она истражује промене у финансијском стању, а посебно сумњиве промене, прати токове новца, односно одакле новац долази и где одлази. Анализом биланса предузећа може да се каже одакле су нека средства дошла, да ли је један документ веродостојан, да ли је једна трансакција логична. Компликоване трансакције, односно када се не ради о уобичајеном пословном догађају, указују на могућност прикривања чињеница од значаја за опорезивање, а самим тим и на тенденцију да се избегне плаћање пореза.

Приликом анализе финансијских извештаја најчешће се користе: вертикална анализа, хоризонтална анализа и гасио анализа. Код вертикалне анализе биланса стања и биланса успеха посматрају се промене у оквиру једне билансне позиције односно групе у низу од неколико година. Најчешће се третирају укупна актива и укупна пасива у

билансу стања и приходи од продаје у биласну успеха. На основу вертикалне анализе добијају се подаци о структури средстава-активе и структури извора финансирања-пасиве биланса стања. Код хоризонталне анализе посматра се једна билансна позиција у процентима у текућој години и пореди се са претходном годином. Рацио анализа представља анализу помоћу финансијских показатеља (бројева, коефицијената). Показатељи представљају однос између две економске категорије изражен у математичкој формули. Све нелогичне промене у рацио анализи могу указивати на манипулације, па и на пореску евазију.

Правила помоћу којих се врши вредновање финансијских извештаја су стандарди из области рачуноводства и они подразумевају договорена правила о припремању, признавању, одмеравању и приказивању ставки рачуноводствених извештаја економског ентитета.²⁶⁰

Под професионалном регулативом подразумевају се: Оквир за припремање и приказивање финансијских извештаја (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*), Међународни рачуноводствени стандарди - MRS (*International Accounting Standards - IAS*), Међународни стандарди финансијског извештавања - MSFI (*International Financial Reporting Standards - IFRS*) и са њима повезана тумачења, издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (*International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC*), накнадне измене тих стандарда и са њима повезана тумачења, одобрени од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (*International Accounting Standards Board - IASB*), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија.²⁶¹

Сами рачуноводствени стандарди могу да допринесу нетачном финансијском извештавању, као на пример у случају различитог вредновања одређене билансне позиције. Захваљујући томе финансијски извештаји различитих правних лица која користе различите методе вредновања нису међусобно упоредиви, као код коришћења ФИФО методе у једном случају и ЛИФО методе у другом случају и сл.

Према томе, финансијски извештаји представљају инструмент од великог значаја, који садржи корисне рачуноводствене информације везано за финансијско стање и успешност пословања. Веродостојни финансијски извештаји су од пресудног значаја за добро функционисање финансијског тржишта и привреде у целини. Разноврсност пословних догађаја и компликован пословни живот предузећа отежава постојање јединствених рачуноводствених правила, па то отвара простор за разне злоупотребе и креирања финансијских извештаја који нису стварна слика имовине предузећа и успешности његовог пословања, у чему битну улогу имају рачуновође и ревизори.

²⁶⁰ Марко Петровић, **Смисао и корист од рачуноводствених стандарда**, *Примена Међународних рачуноводствених стандарда*, Књига II, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2002, стр. 372.

²⁶¹ Закон о рачуноводству чл. 2 („Службени гласник РС“ бр. 62/13).

5.1.6. Избегавање плаћања пореза на добит правних лица коришћењем пореских подстицаја

При анализи проблематике избегавања плаћања пореза на добит корпорација коришћењем пореских подстицаја направићемо најпре разлику између различитих облика евазије пореза, и то: законите (дозвољене, легалне) евазије и незаконите евазије.

У оквиру законите евазије пореза прави се разлика између прихватљиве-легитимне евазије пореза и неприхватљиве-нелегитимне евазије пореза.

Код прихватљиве евазије пореза на добит правних лица не поступа се у супротности са законом. Међутим, док се код прихватљиве евазије пореза на добит правних лица остварује циљ опорезивања и поступа се у складу са вољом законодавца, дотле се код неприхватљиве евазије пореза на добит правних лица поступа у супротности са циљем опорезивања.

Могу се користити различити тестови како би се утврдило у којим случајевима се ради о неприхватљивом избегавању пореза. То је између осталог тест намере. Код овог критеријума полази се од намере пореског обвезника, па уколико је поступао са намером да избегне порез радиће се о нелегитимној пореској евазији. Везано за предметни порески облик овај тест би могли применити код пореских подстицаја. Како се овим пореским обликом реализују бројни циљеви макроекономске политике, то је и систем пореских подстицаја код овог пореског облика веома развијен. Тако се предузеће ослобађа плаћања пореза на добит правних лица уколико запосли лица ради радног оспособљавања, професионалне рехабилитације и инвалидних лица, сразмерно учешћу тих лица у укупном броју запослених.²⁶² Уколико је запошљавање оваквих радника мотивисано потребом обављања одређене делатности, радиће се о легитимној евазији пореза. Међутим, уколико је мотив искључиво смањење пореске обавезе коришћењем законских привилегија, односно фискални циљ, радиће се о нелегитимној пореској евазији.

Поред уздржавања од обављања опорезиве делатности, избегавање плаћања пореза на добит правних лица може се вршити и променом делатности или статусног облика пословања. У неким правним системима порезу на добит корпорација не подлежу друштва лица него само друштва капитала, па се пословањем у неком статусном облику друштва лица може добити повољнији порески третман. Исто тако, уколико је повољнији третман у случају плаћања пореза на доходак грађана порески обвезник може изабрати да послује као предузетник. Систем пореских подстицаја дакле омогућава закониту пореску евазију јер утиче на смањење пореске основице и самим тим на висину пореске обавезе.

²⁶² Чл. 46. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

Постоје две групе пореских подстицаја.²⁶³ Једну групу чине они којима се умањује порез, а другу они којима се утиче на пореску основицу. У првој групи је свакако инвестициони порески кредит. Међу подстицајима који спадају у другу групу треба разликовати следећа два: 1) подстицаји који одлажу пореску обавезу и 2) подстицаји који дефинитивно умањују пореску обавезу. У прву групу спада убрзана амортизација, затим одлагање пореске обавезе по основу издвајања инвестиционе неопорезиве резерве и по основу преношења пословних губитака. У другој групи ради се о инвестиционом одобравању, односно потпуном или делимичном пореском ослобођењу за новооснована лица и одобравање се врши са првенственим циљем да се стимулише оснивање и развој нових предузећа, односно ново запошљавање.

У наставку излагања анализираћемо пореска ослобођења према актуелном пореском законодавству у контексту законитог избегавања пореза. Оно што се најпре може закључити јесте да је реформом пореза на добит извршено укидање неких од пореских олакшица, што смањује могућност избегавања плаћања пореза, односно злоупотребе пореских олакшица. Међутим, како је број правних лица која су ове олакшице користила, био релативно мали то неће допринети значајнијем паду пореских прихода.

Међу пореске подстицаје који су укинута спадају подстицаји попут убрзане амортизације²⁶⁴, пореског ослобођења за концесиона улагања²⁶⁵, за предузећа која послују у слободним зонама²⁶⁶, порески кредит за обвезнике који остварују приходе у новооснованој пословној јединици у недовољно развијеним подручјима²⁶⁷, порески кредит за обвезнике који су класификовани у одређене делатности (пољопривреда, рибарство, рециклажа, текстилна предива и тканине итд.)²⁶⁸ и пореско ослобођење за обвезнике који обављају делатност у недовољно развијеним подручјима²⁶⁹. Мимо тога, минимални износ улагања у основна средства је повећан са више од 800 милиона динара на више од једне милијарде динара.²⁷⁰

Био је задржан порески кредит²⁷¹ као најзначајнији облик пореских олакшица. Међутим, порески кредит није могао износити више од 33% од обрачуног пореза у години у којој је извршено улагање у основна средства (некретнине, постројења,

²⁶³ Марко Радичић и Божидар Раичевић, **Јавне финансије теорија и пракса**, Дата статус, Београд, 2011, стр. 136-137.

²⁶⁴ Ово је било прописано чл. 42. и 43. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03 и 84/04).

²⁶⁵ Ово је било прописано чл. 45. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11 и 119/12).

²⁶⁶ Ово је било прописано чл. 46.а Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10 и 101/11)

²⁶⁷ Ово је било прописано чл. 47. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10 и 101/11)

²⁶⁸ Ово је било прописано чл. 48.а Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10 и 101/119).

²⁶⁹ Ово је било прописано чл. 50б. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10 и 101/11).

²⁷⁰ Чл.50.а Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

²⁷¹ Чл.48. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...47/13).

опрему или биолошка средства), за разлику од ранијег решења које је предвиђало 50%. При том, смањен је број основних средстава која могу представљати основ за обрачун пореског кредита (попут мобилних телефона, клима уређаја, опреме за видео надзор, огласних средстава).

Порески кредит спада у групу пореских подстицаја којима се умањује пореска обавеза, а не утиче се на пореску основицу. Опорезива добит се исказује у пореском билансу и применом пореске стопе се обрачунава порез, а потом се тако обрачунат порез умањује за износ пореског кредита. Тако су на пример решења у ранијем пореском законодавству²⁷² прописивала умањење пореза путем пореског кредита обвезнику који је остварио добит у новооснованој пословној јединици у недовољно развијеним подручјима у трајању од две године сразмерно учешћу тако остварене добити у укупној добити правног лица. Услов за остваривање олакшице у облику умањења обрачунатог пореза је одвојено евидентирање пословања такве јединице.

Основна средства су део активе биланса стања јер спадају у класу 0, поред неуплаћеног уписаног капитала, нематеријалних улагања и дугорочних финансијских пласмана. Евидентирањем основних средстава се увећава актива, док се извори тих средстава евидентирају у пасиви биланса. То значи да се рачуноводственим евидентирањем набавки основних средстава не увећавају расходи (класа 5), па самим тим то нема утицаја на пословну добит као разлику између укупног прихода и укупног расхода. Величина добити дакле зависи од укупног прихода и укупног расхода које предузеће учини ради реализације добити. Према томе, пораст трошкова доводи до опадања добити, док смањење трошкова повећава добит.

Пореским кредитом у конкретном случају се умањује обрачунат порез на добит по основу извршеног улагања у основна средства. Овим пореским постицајем се стимулише улагање у основна средства. Уколико порески обвезник изврши улагање у основна средства због стварне потребе, радиће се о прихватљој законитој пореској евазији. Међутим, уколико је искључиви мотив пореског обвезника фискалне природе, односно како би искористио пореску олакшицу, а не због тога што су му та средства стварно потребна за обављања делатности, радиће се о неприхватљивој законској пореској евазији. У првом случају остварује се намера законодаваца и екстрафискални циљеви, док се у другом случају ова пореска олакшица користи искључиво у циљу умањења пореза.

Међутим, према најновијим законским изменама,²⁷³ ова пореска олакшица више није предвиђена, што сматрамо добрим решењем. Наиме, имајући у виду да пореска стопа код овог пореског облика и даље спада међу најниже у односу на друге европске државе, што би уз задржавање поменутих олакшица имплицирало знатно мање пореско оптерећење правних лица, губитак прихода од овог пореског облика би био знатан, а

²⁷² Чл. 47. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 101/11).

²⁷³ Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 108/13).

што не сматрамо оправданим када се има у виду да ниска пореска стопа до сада није резултирала значајнијем приливу страних инвестиција.

Приликом коришћења пореских подстицаја заснива се пореско - управни однос са пореским повериоцем, односно остварују се чињенице које се могу подвести под законски опис пореза на добит правних лица, али изостаје обавеза плаћања, односно његова имовинска компонента. Коришћење пореских подстицаја не доводи до ослобађања обавезе вођења књиговодствене документације, обавезе да се евидентирају подаци у пореском билансу, односно да се пореска пријава поднесе надлежном пореском органу, што је од великог значаја за спречавање злоупотреба приликом коришћења пореских подстицаја. Према томе, коришћење пореских олакшица мора бити евидентирано у пореском билансу и у пореској пријави.

Висина пореза на добит која на основу закона треба да се плати зависи од висине опорезиве добити која је утврђена у пореском билансу. Одступање од овог начела јавља се у случају пореског ослобођења које је прописано за одређена предузећа, као и у случају пореског консолидовања, о чему ће бити речи у каснијем излагању.

Међу бројним законским изменама које су наведене задржано је решење да порез на добит правних лица не плаћају предузећа за радно оспособљавање, професионалну рехабилитацију и запошљавање инвалидних лица, сразмерно учешћу тих лица у укупном броју запослених.²⁷⁴ Према томе, уколико су сви запослени на пример инвалидна лица то ће резултирати потпуним ослобађењем пореске обавезе, а уколико део запослених чине инвалидна лица, износ пореске обавезе се смањује сразмерно њиховом учешћу у укупном броју запослених. Уколико је повећање броја запослених инвалидних лица у једном предузећу мотивисано само фискалним разлозима, а не стварним потребама за обављање делатности и сл., радиће се о законитој неприхватљивој евазији пореза.

Међутим, овде треба нагласити да су могућности избегавања плаћања пореза у овом случају ограничене захваљујући јасно прописаним законским критеријумима ко се може сматрати инвалидним лицем као и јасно прописаним условима за оснивање таквих предузећа.²⁷⁵

Особа са инвалидитетом, јесте лице са трајним последицама телесног, сензорног, менталног или душевног оштећења или болести које се не могу отклонити лечењем или медицинском рехабилитацијом, које се суочава са социјалним и другим ограничењима од утицаја на радну способност и могућност запослења или одржања запослења и које нема могућности или има смањене могућности да се, под равноправним условима, укључи на тржиште рада и да конкурише за запошљавање са другим лицима.

²⁷⁴ Чл. 46. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...47/13).

²⁷⁵ Закон о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом („Службени гласник РС“ бр. 36/09 и 32/13).

Незапослена особа са инвалидитетом јесте особа која поред наведених услова има од 15 до 65 година живота, која није у радном односу нити је на други начин остварила право на рад, спремна да ради или прихвати професионалну рехабилитацију ради запошљавања и активно тражи запослење и води се на евиденцији незапослених лица код организације надлежне за послове запошљавања.

Послодавцем се сматра домаће или страно правно или физичко лице које запошљава једно или више лица, односно Република Србија за запослене у државним органима, аутономна покрајина за запослене у покрајинским органима и јединица локалне самоуправе за запослене у органима јединице локалне самоуправе.²⁷⁶

Обавеза запошљавања, у смислу овог закона, јесте обавеза сваког послодавца који има најмање 20 запослених да има у радном односу одређени број особа са инвалидитетом. Послодавац који има од 20 до 49 запослених дужан је да има у радном односу једну особу са инвалидитетом. Послодавац који има 50 и више запослених дужан је да има у радном односу најмање две особе са инвалидитетом, и на сваких наредних започетих 50 запослених по једну особу са инвалидитетом.²⁷⁷ Новоосновани послодавац нема обавезу оваквог запошљавања, у трајању од 24 месеца од дана оснивања.²⁷⁸

Предузеће за професионалну рехабилитацију и запошљавање особа са инвалидитетом може обављати делатност под условом:

- 1) да има у радном односу на неодређено време најмање пет особа са инвалидитетом;
- 2) да, у односу на укупан број запослених, има у радном односу на неодређено време најмање 50% особа са инвалидитетом, од чега најмање 10% особа са инвалидитетом које могу да се запосле само под посебним условима;
- 3) да има одговарајући простор и одговарајућу техничку и другу опрему за радно оспособљавање и рад особа са инвалидитетом;
- 4) да има запослена стручна лица за радно оспособљавање и професионалну рехабилитацију особа са инвалидитетом, уколико предузеће запошљава више од 20 особа са инвалидитетом, односно ангажована стручна лица уколико предузеће запошљава мање од 20 особа са инвалидитетом, и то:

- једно лице за извођење практичне наставе и обуке за послове за које се оспособљавају особе са инвалидитетом,

²⁷⁶ Чл. 3. Закон о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом („Службени гласник РС“ бр. 36/09 и 32/13).

²⁷⁷ Чл.24. Закон о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом („Службени гласник РС“ бр. 36/09 и 32/13).

²⁷⁸ Чл.25. Закон о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом („Службени гласник РС“ бр. 36/09 и 32/13).

- једно лице за послове пружања професионалне асистенције запосленим особама са инвалидитетом,

- једно лице - саветника за интеграцију на радном месту;

5) да има дозволу за обављање делатности.²⁷⁹

Имајући у виду услове који су прописани за оснивање предузећа за професионалну рехабилитацију и запошљавање инвалида мало је вероватно да ће неко предузеће бити основано са искључивом намером да избегне плаћање пореза. Међутим, до злоупотребе ипак може доћи, као на пример у случају када друго предузеће пружа услуге или испоручује робу предузећу за професионалну рехабилитацију и запошљавање инвалида по ценама нижим од тржишних, јер ће на тај начин доћи до смањења прихода тог предузећа, а самим тим се смањује опорезива добит, док код предузећа за професионалну рехабилитацију и запошљавање инвалида, иако је опорезива добит повећана, услед повећања расходне стране, неће бити промена јер ионако не плаћају порез. Према томе, иако су поменути критеријуми и услови детаљније регулисани Законом о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом, за разлику од раније законске регулативе,²⁸⁰ као и пореским прописима, потребно је још шире регулисање како би се спречиле злоупотребе и неплаћање пореза свело у оквир прихватљиве законите пореске евазије и постизања искључиво екстрафискалних циљева.

Треба напоменути да се овим пореским ослобођењем постижу социјални циљеви као ванфискални циљ пореске политике. Дакле, држава се ради постизања овог ванфискалног циља одриче дела својих прихода.

Пореско ослобођење се односи и на недобитне организације за порески период у којем остварен вишак прихода над расходима није већи од 400.000 динара. Недобитне организације представљају „друга правна лица“ из члана 1. ст. 3. Закона о порезу на добит правних лица, односно правна лица која нису организована као привредно друштво, друштвено или јавно предузеће, нити задруга. На пример то су установе или удружења грађана, ако остварују приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз надокнаду. Недобитна организација је у обавези да у пореском билансу посебно искаже приходе остварене на тржишту као и са њима повезане расходе.²⁸¹ Недобитна организација у смислу овог закона је правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених у његовим општим актима. Услови да недобитна организација оствари ову пореску олакшицу су да:

²⁷⁹ Чл.36. Закон о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом („Службени гласник РС“ бр. 36/09 и 32/13).

²⁸⁰ Закон о радном оспособљавању и запошљавању инвалида („Службени гласник РС“ бр. 25/96 и 101/05).

²⁸¹ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 351.

1) не расподељује остварени вишак својим оснивачима, члановима, директорима, запосленима или са њима повезаним лицима;

2) годишњи износ личних примања која исплаћује запосленима, директорима и са њима повезаним лицима није већи од двоструког износа просечне годишње зараде по запосленом у Републици у години за коју се утврђује право на пореско ослобођење, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике;

3) не расподељује имовину у корист својих оснивача, чланова, директора, запослених или са њима повезаних лица;

4) да нема монополски или доминантан положај на тржишту у смислу закона којим се уређује заштита конкуренције.²⁸²

Уколико недобитна организација испуни све прописане услове радиће се о прихватљивом законитом избегавању пореза на добит правних лица. Међутим, и код овог случаја може доћи до неприхватљиве законите пореске евазије у случају када недобитна организација повећа трошкове у циљу повећања расхода, како би се избегло плаћање пореза, односно у циљу умањења вишка прихода над расходима, а не због стварне потребе пословања, дакле како би био остварен услов да остварен вишак прихода над расходима није већи од 400.000 динара. До увећања расхода може доћи на различите начине попут увећања трошкова материјала, трошкова зарада преко запошљавања нових радника, трошкова производних услуга сл. и уколико су овакве пословне одлуке мотивисане искључиво фискалним разлозима, радиће се о неприхватљивој законитој пореској евазији, односно о неприхватљивом законитом минимизовању пореске обавезе. Оваквим поступањем се не крши закон, али се не поступа ни у складу са намером законодавца.

Облик организовања недобитне организације (установа, удружење и сл.) није опредељујући за стицање статуса недобитне организације.²⁸³ Због оваквог регулисања не долази до изражаја дисторзивност пореза на добит правних лица, као особина да уз ефекат дохотка, порез ствара и ефекат супституције. То је заправо промена понашања предузећа којом се остварује избегавање плаћања пореза. У случају да порески закон прописује ослобађање од пореза у зависности од облика организовања ова особина би долазила до изражаја, јер би предузеће имало могућност избора одређеног статусног облика организовања који омогућава пореско ослобођење. У конкретном случају, међутим, статусни облик није од значаја за пореско ослобођење, па се не испољава ни ефекат супституције.

²⁸² Чл. 44. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...47/13).

²⁸³ Чл. 44. ст. 3 Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

5.1.7. Избегавање пореза на добит правних лица коришћењем рачуноводствених поступака

Специфичност пореза на добит правних лица се огледа у чињеници да се утврђивање овог пореза заснива на принципу меродавности пословног биланса за порески биланс. Уједно ова карактеристика, која овај порески облик разликује од свих других облика јавних прихода, указује и на његову сложеност. Самим тим код овог пореског облика је заступљен велики утицај рачуноводственог закона, који са бројним подзаконским актима и рачуноводственим стандардима одређује износ опорезиве добити као основице опорезивања. Законски опис пореског чињеничног стања се заснива не само на нормама пореског права, него и на нормама рачуноводственог законодавства. На основу наведене специфичности се може закључити да коришћење најпогоднијих рачуноводствених поступака, у оквиру законом прописаних, може послужити за избегавање пореза, услед битног и суштинског утицаја пословног биланса на висину опорезиве добити. Према томе, до законског избегавања пореза на добит правних лица може доћи не само коришћењем прописаних пореских олакшица него и применом таквог рачуноводственог сагледавања пословних промена које је најповољније, а које признаје порески закон.

Усклађивања на страни расхода су бројна, док на страни прихода нису тако бројна.²⁸⁴ За утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија, осим прихода за које је прописан други начин утврђивања. Приход који резидентни обвезник оствари по основу дивиденди и удела у добити, од другог резидентног обвезника, не улази у пореску основицу. Приходи настали по основу неискоришћених дугорочних резервисања која нису била призната као расход у пореском периоду у ком су извршена, не улазе у пореску основицу у пореском периоду у ком су исказани.

На терет расхода у пореском билансу не признају се:

- 1) трошкови који се не могу документовати;
- 2) исправке вредности појединачних потраживања од лица коме се истовремено дугује, до износа обавезе према том лицу;
- 3) поклони и прилози дати политичким организацијама;
- 4) поклони чији је прималац повезано лице;
- 5) камате због неблаговремено плаћених пореза, доприноса и других јавних дажбина;

²⁸⁴ Чл. 23-25 а. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

- 5а) трошкови поступка принудне наплате пореза и других дуговања, трошкови порескопрекршајног поступка и других прекршајних поступака који се воде пред надлежним органом;
- б) новчане казне које изриче надлежни орган, уговорне казне и пенали;
- 7) затезне камате између повезаних лица;
- 8) трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности, ако законом није друкчије уређено.²⁸⁵

Према позитивним прописима поред трошкова пореског обвезника који се не признају целости, прописани су трошкови који се признају само делимично. Издаци чији се износ исказан у биласну успеха не признаје у целини у пореском билансу, него само делимично до одређене висине, морају се кориговати за потребе пореског биланса. Ради се о следећим одбицима²⁸⁶:

- Издаци за здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске, заштиту човекове средине и спортске намене, као и давања учињена установама социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту, признају се као расход у износу највише до 5% од укупног прихода, са додатним ограничењем да се ови издаци признају као расход само ако су извршени лицима регистрованим за те намене и која наведена давања искључиво користе за обављање наведених делатности.
- Издаци за улагања у области културе, укључујући и кинематографску делатност, признају се као расход у износу највише до 5% од укупног прихода.
- Чланарине коморама, савезима и удружењима признају се као расход у пореском билансу највише до 0,1% укупног прихода, осим чланарина чија је висина прописана законом, које се признају као расход у износу прописаним законом
- Издаци за рекламу и пропаганду признају се као расход у износу до 10% од укупног прихода.
- Издаци за репрезентацију признају се као расход у износу до 0,5% од укупног прихода. Као расходи пропаганде у пореском билансу се признају само они поклони и други расходи који служе промоцији пословања пореског обвезника.

²⁸⁵ Чл. 7.а Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

²⁸⁶ Чл. 15. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

Према томе, уколико је на пример укупан приход предузећа 10.000.000 динара, а издаци за улагање у кинематографску делатност износе 500.000 динара, ови издаци ће бити признати у целини као расход у пореском билансу. Како ови одбици утичу на законито избегавање пореза илустроваћемо следећим примером, уколико претпоставимо да трошкови за улагања у област културе износе 40.000 динара, а при пореској стопи од 15% :

Табела 7.

Укупан приход	1.000.000	1.000.000
Укупан расход	800.000	800.000
Трошкови за културу	-	40.000
Пор. основица	200.000	160.000
Пор. обавеза	30.000	24.000

Поменути одбитак ће, при стопи пореза од 15%, довести до умањења пореске основице са 200.000 динара на 160.000 динара, односно за износ одбитка који се признаје у целости (40.000), јер не прелази лимит од 5% од укупног прихода, док је порез на добит правних лица смањен са 30.000 динара на 24.000 динара, односно за 6.000 динара.

У конкретним случајевима је узета у обзир потреба државе за прибављањем јавних прихода, али су са друге стране узете у обзир и потребе предузећа, па је направљен својеврстан компромис при коме се држава одриче дела својих прихода. Тако су на пример издаци за рекламу и пропаганду потребни сваком предузећу како би побољшало и повећало своје пословање. Поменути одбици су лимитарани одређеним процентима у односу на износ укупног прихода тако да могу бити мањи или једнаки датом проценту. Самим тим ова могућност даје и могућност законске пореске евазије. Тиме што је лимитиран износ издатака који се може признати као расход смањује се обим законске пореске евазије, али и могућности за незакониту евазију. Умањење пореске обавезе се може предузети само у оквиру јасно прописаних законских ограничења, односно до висине износа који законодавац прописује као расход у пореском билансу. Међутим, уколико предузеће учини овакав трошак искључиво мотивисано умањењем пореске обавезе, односно смањењем фискалног оптерећења, а не стварним пословним потребама, радиће се о неприхватљивој законитој пореској евазији.

Добро законско решење је и разграничење између издатака за рекламу и пропаганду и издатака за репрезентацију. Наиме, према ранијем законском решењу²⁸⁷ нису били прописани одвојено трошкови рекламе, пропаганде и трошкови репрезентације, иако се ради о различитим трошковима, што је пружало много веће

²⁸⁷ Чл. 15. Закона о порезу предузећа („Сл. гасник РС“ бр. 25/01, 80/02 и 43/03).

могућности за злоупотребе. Наиме, издаци за рекламу, пропаганду и репрезентацију признавали су се као расход у износу до 3% од укупног прихода.

„У складу са рачуноводством на обрачунској основи, приход се сматра оствареним када је настало право да се прими – нпр. када је издата фактура за испоручено добро или пружену услугу. Рачуноводствени прописи отуда налажу да се сва потраживања своде на реалну вредност увећањем расхода за њихов сумњиви део. Примера ради, ако је потраживање РСД 1.000.000, а правно лице процењује да је извесност наплате 70%, преосталих 30% вредности потраживања оно ће отписати и за толико увећати расходе у билансу успеха (на позицији „остали расходи“). За разлику од отписивања дубиозних потраживања, која се користе за потребе биланса успеха дозвољена у зависности од вероватноће наплате, у пореском билансу може се користити само онакав отпис затечених потраживања какав је прописан у ЗПДП.“²⁸⁸

Наиме, према пореским прописима отпис вредности појединачних потраживања се признаје на терет расхода, осим појединачних потраживања од лица којима се истовремено дугује, али под условом:

- 1) да се несумњиво докаже да су та потраживања претходно била укључена у приходе обвезника;
- 2) да су та потраживања у књигама пореског обвезника отписана као ненаплатива;
- 3) да порески обвезник пружи доказе да су потраживања утужена, односно да је покренут извршни поступак ради наплате потраживања, или да су потраживања пријављена у ликвидационом или стечајном поступку над дужником.

Сва отписана, исправљена и друга потраживања која су призната као расход, а која се касније наплате или за која поверилац повуче тужбу, предлог за извршење, односно пријаву потраживања, у моменту наплате или повлачења тужбе, предлога за извршење, односно пријаве потраживања, улазе у приходе пореског обвезника. Сва отписана, исправљена и друга потраживања која нису призната као расход, а која се касније наплате, у моменту наплате не улазе у приходе пореског обвезника.²⁸⁹

До законите евазије пореза на добит правних лица може доћи и коришћењем могућности преношења губитака. Губици остварени из пословних, финансијских и непословних трансакција, утврђени у пореском билансу, изузев оних из којих произлазе капитални добици и губици утврђени у складу са овим законом, могу се пренети на рачун добити утврђене у годишњем пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од пет година. Коришћење ове пореске погодности не престаје у случају статусних промена или промена правне форме привредних друштава. У случају поделе или одвајања, ова погодност се сразмерно дели и о томе се обавештава

²⁸⁸ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 326.

²⁸⁹ Чл. 16. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...47/13).

надлежни порески орган.²⁹⁰ У већини савремених земаља постоји могућност преношења пословних губитака унапред, али су предвиђени различити рокови који су негде ограничени за одређени временски период, а негде су неограниченог трајања.

Коришћењем ове могућности законита евазија пореза није ограничена на једну годину пословања и може се коришћењем ове погодности остварити на рачун губитка из ранијег периода. Пословни губици се односе се на губитке из редовног пословања.

5.1.8. Утицај различитих метода обрачуна амортизације на избегавање пореза на добит правних лица

Амортизација сталних средстава признаје се као расход у износу и на начин који је утврђен законом,²⁹¹ који се приписује једном обрачунском периоду по основу смањења вредности, односно трошења економске користи сталних средстава. Ради се о систематском отписивању основице за амортизацију неког средства током његовог корисног века трајања. Основица за амортизацију представља набавну вредност или цену коштања средства.²⁹² Набавна цена обухвата фактурну цену и зависне трошкове набавке (трошкови утовара, претовара, осигурања и сл.), док цена коштања обухвата укупне трошкове производње.

Амортизација основног средства представља смањење његове вредности, јер се основно средство, за разлику од обртних средстава која се користе у једном производном циклусу, троше у више производних циклуса, односно у дужем временском периоду. Узроци амортизације су различити. То су физички разлози (употреба, природно хабање), економски (иновације, појава модернијих машина), остали разлози (истеком времена употребе према уговору).²⁹³

Према позитивним прописима²⁹⁴ стална средства обухватају материјална средства чији је век трајања дужи од једне године и која се сагласно прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија и МРС, односно МСФИ, у пословним књигама обвезника признају као стална средства, осим природних богатстава која се не троше, као и нематеријална средства, осим goodwill-а.

Ова средства се разврставају у пет група са следећим амортизационим стопама:

²⁹⁰ Чл. 32. и 33. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...47/13).

²⁹¹ Чл. 10. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

²⁹² Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 322-323.

²⁹³ Гордана Илић-Попов, **Основица пореза на добит корпорација**, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 1995, стр. 92.

²⁹⁴ Чл. 10. ст. 2. и 3. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

- 1) I група 2,5%;
- 2) II група 10%;
- 3) III група 15%;
- 4) IV група 20%;
- 5) V група 30%.

Амортизација за стална средства разврстана у II групу утврђује се применом пропорционалне методе, на основицу коју чини набавна вредност средства, за свако стално средство посебно, а у случају када су стална средства из ове групе стечена у току пореског периода, утврђује се применом пропорционалне методе сразмерно времену од када је започет обрачун амортизације до краја пореског периода. Амортизација за стална средства разврстана у групе II-V утврђује се применом дегресивне методе на вредност средстава разврстаних по групама.

Средства која спадају у поменуте групе су таксативно прописана²⁹⁵, па тако у I групу спадају на пример зграде, спортски објекти, железничка инфраструктура, марине, авионске писте итд. У II групу спадају: авиони, аутомобили, бродови, вагони, лифтови, воћњаци, виногради, нематеријална улагања (концесије, лиценце, патенти, жигови, модели, ауторска права, франшиза и друга права) итд. У III групу спадају: аутобуси, радарни, телевизијске антене, фискалне касе итд. У IV групу спадају: намештај у авионима, резервни делови за авионе, опрема за емитовање радио и ТВ програма итд. У V групу спадају: аутомобили за изнајмљивање и лизинг и такси возила, билбордови, филмови, телевизијске рекламе и спотови, трактори, видео игре - на новчић, видео траке, ЦД, ДВД итд.

Амортизација се обрачунава применом прописане стопе, у првој години на набавну вредност, а у наредним годинама на износ неотписане вредности сталних средстава групе утврђене на крају претходне године, увећане за вредност прибављених и умањене за вредност отуђених сталних средстава из те групе током године. Вредност отуђених сталних средстава одговара њиховој набавној вредности умањеној за припадајући износ пореске амортизације сваког отуђеног средства.²⁹⁶

Динамика амортизовања сталног средства по правилу није равномерна током његовог отписног века. Због тога правно лице треба да изабере методу обрачуна амортизације. Према МРС 16 за потребе финансијског извештавања (тј. састављања биланса успеха) примењују се следеће методе:²⁹⁷

²⁹⁵ Чл. 2. Правилника о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС“ бр. 116/2004 и 99/2010).

²⁹⁶ Чл. 4. Правилника о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС“ бр. 116/2004 и 99/2010).

²⁹⁷ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 323-326.

- Пропорционална метода (eng. straight-line method)
- Дегресивна метода (eng. declining balance method)
- Функционална метода (eng. per unit method)

Код пропорционалне методе се у току сваке године прописаног века трајања сталног средства отписује исти износ на име амортизације. Отпис истог износа на име амортизације има за последицу исти утицај на пословни резултат предузећа. Годишњи износ амортизације се утврђује применом прописане стопе амортизације на основицу за амортизацију основног средства (набавна вредност x стопа амортизације). Амортизациона стопа се увек примењује на исти износ набавне вредности основног средства. Овај начин отписивања основних средстава је у пракси највише заступљен пре свега због своје једноставне примене.

Годишње амортизационе стопе су садржане у Номенклатури која је одштампана уз Правилник о номенклатури нематеријалних улагања и основних средстава са стопама амортизације („Сл. лист СРЈ“ бр. 17/97 и 24/2000) и чине његов саставни део.

Обрачун амортизације по пропорционалној стопи, уколико претпоставимо да је основица-набавна вредност неке машине 25.000 динара, стопа амортизације 20% и процена века трајања 5 година, био би као у наредној табели:

Табела 8.

година	Набавна вредност	Стопа амортизације	амортизација	Вредност по истеку године
1	25.000	20%	5.000	20.000
2	25.000	20%	5.000	15.000
3	25.000	20%	5.000	10.000
4	25.000	20%	5.000	5.000
5	25.000	20%	5.000	0
		100%	25.000	

Овај начин обрачуна има равномеран (линеаран) утицај у свакој години отписа на укупан износ трошкова, који се укључује у расходну страну пореског биланса, па самим тим и на умањење опорезиве добити. Из претходне табеле произилази да се опорезива добит умањује за исти износ од 5.000 динара годишње. Међутим, уколико се порески обвезник налази у фази пореског ослобођења амортизација неће имати утицај на порез на добит јер је пореска обавеза већ поништена пореским ослобођењем.

Код дегресивне методе вредност се у првим годинама века трајања основног средства брже амортизује, док се годишња амортизација временом постепено смањује. „Бржа амортизација у првим годинама века трајања погодује правном лицу јер му уштеђен новац по основу мањег пореза (чим је трошак већи, добит је мања) остаје на располагању, па иако ће у каснијим годинама отпис бити мањи, а порез већи, у међувремену је уштеђен износ, ако је инвестиран, могао да донесе принос.“ За основицу амортизације се само у првој години узима набавна вредност, док се за сваку наредну годину узима садашња вредност по истеку претходне године (тј. преостала отписана вредност).

Амортизација сталног средства из претходног примера по дегресивној методи изгледала би на следећи начин:

Табела 9.

година	Садашња вредност	Стопа амортизације	амортиција	Вредност по истеку године	корекција
1	25.000	40%	10.000	15.000	
2	15.000	40%	6.000	9.000	5.000
3	9.000	40%	3.600	5.400	3.000
4	5.400	40%	2.160	3.240	
5	3.240	40%	1.296	1.944	
		100%	23.056		

Из наведене табеле се може видети да је износ амортизације мањи, као и да је у трећој години износ амортизације пао испод износа амортизације који је обрачунат пропорционалном методом. На овом примеру се види да је амортизација много већа у првим годинама отписа, што је последица примене стопе амортизације на умањене основице, која представља садашњу вредност основног средства, а не набавну вредност, као код пропорционалне методе. Знатно мањи износ амортизације у каснијим годинама значи и мањи износ трошкова, а самим тим и већу опорезиву добит, док у првим годинама овај метод доводи до знатног умањења опорезиве добити. Поређењем претходна два примера може се уочити да је у првој години износ амортизације дупло већи код дегресивне методе него код пропорционалне методе, што се даље одражава и на већу опорезиву добит. Применом дегресивног метода амортизација у првој години је 10.000 динара, а у другој години је 6.000 динара, док је код пропорционалне методе амортизација 5.000 динара, што значи да је у првом случају знатно више умањен порез.

Функционална метода се првенствено користи код отписивања друмских саобраћајних средстава, али се користи и у другим случајевима кад год је могуће утврдити очекивани обим учинка, због тога што је ова метода погодна за она стална средства чије је трајање у сразмери са обимом коришћења, односно са оствареним учинцима. Специфичност обрачуна по овој методи се огледа у дејству очекиваних учинака основног средства, поред подака који се могу стварно утврдити, попут стварних учинака, набавне вредности или века трајања. Поделом стварног и очекиваног учинка добија се коефицијент интензитета коришћења основног средства. На пример, уколико је процењено да ће очекивани учинак за једно моторно возило, за век трајања од пет година, износити по 100.000 км годишње, а стварни учинак у првој години буде 120.000 км годишње, а у другој години буде 90.000 км годишње итд., стопа функционалне амортизације за прву годину износила би $20\% \times (120.000 : 100.000) = 24\%$, а за другу годину $20\% \times (90.000 : 100.000) = 18\%$ итд.

У табеларном приказу примена ове методе, (уколико задржимо исту набавну вредност основног средства из претходних примера од 25.000 и век трајања од 5 година), била би:

Табела 10.

година	Стварни учинци	Очекивани учинци	Коефицијент интензитета коришћења	Стопа амортизације	амортизација
1	8.500	10.000	0,85	8,50	4250
2	10.200	10.000	1,02	10,20	5100
3	12.300	10.000	1,23	12,30	6150
4	10.000	10.000	1	10	5000
5	9.800	10.000	0,98	9,80	4900
					- 400
					25.000

Стопа амортизације је добијена применом коефицијента коришћења на очекиване учинке, а потом је применом стопе амортизације на набавну вредност од 25.000 динара добијена амортизација, (при чему је у последњој години одбијен износ од 400 динара, до пуног износа набавне вредности која је отписана). Из дате табеле се види да је у четвртој години износ амортизације једнак износу по пропорционалној

методи, када су стварни и очекивани учинци исти, а ако су стварни учинци мањи од очекиваних, амортизација ће бити такође мања у односу на амортизацију по пропорционалном методу и обрнуто. Сваки порески обвезник тежи да искористи што боље повољност појединих облика амортизације, како би смањио своју пореску обавезу и све је то део рационалне пословне политике и финансијског планирања.

Управо због различитих могућности које различите методе обрачуна амортизације пружају у односу на опорезиву добит, а самим тим и у односу на пореску обавезу, према позитивном законодавству ограничена је примена амортизације у циљу очувања пореске основице и рестриктивна је примена метода обрачуна амортизације. Функционална метода није дозвољена, а као што је наведено, за стална средства која су разврстана у групу I примењује се пропорционална метода, док се за групе II-V примењује дегресивна метода.²⁹⁸

5.1.9. Утицај различитих метода обрачуна трошкова залиха на избегавање пореза на добит предузећа

Методe обрачуна залиха, као и њихово повећање или смањивање утичу на пословну, а самим тим и на висину опорезиве добити. Према позитивним прописима посебна пажња је посвећена следећим залихама (класа 1 контног оквира): недовршена производња и готови производи и материјал и роба.

Вредност залиха зависи и од примене методе процењивања излаза залиха, при чему вредност залиха не може бити већа од њихове продајне вредности на дан подношења пореског биланса.

„Ако производњу не прате већа продаја и приходи, него повећање залиха, то даје за право правном лицу да умањи расходе текућег периода и остави их за следећи период. У билансу успеха се, математички представљено, исти ефекат постиже увећањем прихода. Али и обрнуто, продаја се може повећати смањивањем залиха, у којем случају постоје приходи без текућих расхода. Тада се расходима текућег периода мора додати то смањење залиха, чиме се узимају расходи из периода стварања залиха. У билансу успеха се, математички представљено, исти ефекат постиже смањивањем прихода.“²⁹⁹

²⁹⁸ Чл. 10. ст. 4. и 5. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13) и чл. 3. и 4. Правилника о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе („Службени гласник РС“ бр. 116/2004 и 99/2010).

²⁹⁹ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 327.

У вредност залиха недовршене производње, полупроизвода и готових производа, за обрачун опорезиве добити признају се трошкови производње у складу са законом којим се уређује рачуноводство и ревизија. У случајевима дугог производног циклуса и наглашеног сезонског утицаја на обим активности, допуштено је да се у вредност залиха укључи и припадајући део општих трошкова управљања и продаје и трошкова финансирања.³⁰⁰

На висину опорезиве добити утичу поред вредности залиха недовршене производње, полупроизвода и готових производа и трошкови материјала и продате робе. Методе које се могу применити за процењивање излаза са залиха, које познаје рачуноводствена наука и пракса, а које расходе пореског биланса више или мање оптерећују могу бити:

F I F O метод (eng. first in – first out method)

Применом овог метода се излаз залиха обрачунава по ценама најраније набављених залиха (прва улазна – прва излазна). Право дејство овог метода се манифестује у условима различитих цена. Залихе се евидентирају по редоследу њихове набавке. Утицај ове методе се може приказати на следећем примеру:

Табела 11.

УЛАЗ				ИЗЛАЗ			ЗАЛИХЕ		
промена ком. цена вредност				ком. цена вредност			ком. цена вредност		
1.	800	10	8.000						
2.	1000	20	20.000						
3.				400	10	4.000	400	10	4.000
свега			28.000			4.000	1000	20	20.000
									24.000

Из приказане табеле се види да је излазом 400 комада последње и уједно скупље набавке остварен трошак од 4.000 динара. На залихама је остало 400 комада раније набављене робе по нижој цени и 1000 комада касније набављене робе по вишој цени. Вредност робе која је остала на залихама је 24.000 динара. Овај пример је дат за случај раста цена.

³⁰⁰ Чл. 26. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

Какви су ефекти овог метода на опорезиву добит, у условима континуираног раста цена у једном обрачунском периоду, истражићемо у следећем примеру за два случаја:

-први случај

Табела 12.

залихе - почетак обрачунског периода	500
залихе - крај обрачунског периода	1000
опорезива добит	500

- други случај

Табела 13.

залихе - почетак обрачунског периода	500
залихе - крај обрачунског периода	1200
опорезива добит	700

Како се према овом методу излаз залиха обрачунава према ценама ранијих набавки, то значи да на залихама остају вредности последњих набавки, а то даље води до веће вредности залиха на крају обрачунског периода (јер се преостале залихе вреднују по ценама каснијих и скупљих набавки) и до веће разлике између залиха из ранијих и завршних набавки. Самим тим и опорезива добит је већа.

Резултати ове методе су прихватљиви и за порески закон, па је пословни биланс у потпуности меродаван за порески биланс, односно порески обвезник ову методу може задржати и у пореском билансу.

L I F O метод (eng. last in – first out method)

Применом овог метода се излаз залиха обрачунава по ценама најкасније набављених залиха (последња улазна - прва излазна). Уколико овај метод применимо на ранији пример манифестоваће се на следећи начин:

Табела 14.

УЛАЗ				ИЗЛАЗ			ЗАЛИХЕ		
промена	ком.	цена	вредност	ком.	цена	вредност	ком.	цена	вредност
1.	800	10	8.000						
2.	1000	20	20.000						
3.				400	20	8.000	600	20	12.000
свега			28.000			8.000	800	10	8.000 20.000

Из приказане табеле се види да је излазом 400 комада прве и уједно јефтиније набавке остварен трошак од 8.000 динара. На залихама је остало 800 комада раније набављене робе по нижој цени и 800 комада касније набављене робе по вишој цени. Вредност робе која је остала на залихама је 20.000 динара. То значи да је у односу на FIFO метод на залихама остало робе у вредности од 20.000 динара, односно трошкови продате робе су 8.000 динара, што је за 4.000 динара мање у односу на претходну методу обрачуна. Са становишта утицаја на износ пореза, то значи да ова метода расходе оптерећује већим износом, јер је и цена коштања виша, а самим тим је и порез на добит мањи.

Овај пример је дат за случај раста цена. Како се према овом методу излаз залиха обрачунава према ценама каснијих набавки, то значи да на залихама остају вредности ранијих набавки, а то даље води до мање вредности залиха на крају обрачунског периода, (јер се преостале залихе вреднују по ценама најранијих и јефтинијих набавки) и до мање разлике између залиха из ранијих и завршних набавки. Самим тим и опорезива добит је мања.

Може се приметити из претходних табела да су касније цене набавке веће. Међутим, наведене методе не би имале такав ефекат да је обрнута ситуација, односно да су цене ранијих набавки веће од каснијих. Ову ситуацију ћемо илустровати за FIFO метод следећом табелом:

Табела 15.

УЛАЗ				ИЗЛАЗ			ЗАЛИХЕ		
промена ком. цена вредност				ком. цена вредност			ком. цена вредност		
1.	1000	20	20.000						
2.	800	10	8.000						
3.				400	20	8.000	600	20	12.000
							800	10	8.000
свега			28.000			8.000			20.000

За LIFO метод ситуација је следећа:

Табела 16.

УЛАЗ				ИЗЛАЗ			ЗАЛИХЕ		
промена ком. цена вредност				ком. цена вредност			ком. цена вредност		
1.	1000	20	20.000						
2.	800	10	8.000						
3.				400	10	4.000	400	10	4.000
							1000	20	20.000
свега			28.000			4.000			24.000

Дакле, на основу приказаног обрачуна се може утврдити да је сада ситуација сасвим другачија и да сада FIFO метод расходе оптерећује мањим износом, јер је и цена коштања нижа, а самим тим је и порез на добит већи, односно има ефекте као LIFO метод и обрнуто.

Метод просечне цене

Применом овог метода се излаз залиха обрачунава применом пондерисане просечне цене. Пондерисана просечна цена представља количник вредности и количине набављене робе. Уколико овај метод применимо у ранијем примеру ефекти ће бити следећи:

Табела 17.

УЛАЗ				ИЗЛАЗ			ЗАЛИХЕ		
промена	ком.	цена	вредност	ком.	цена	вредност	ком.	цена	вредност
1	800	10	8.000						
2	1000	20	20.000	400	15,555	6.222	1400	15,555	15,555
3.									
			28.000			6.222			15,555

Из приказане табеле се види да је излазом 400 комада робе од 6.222 динара на залихама остало 1400 комада робе, док је пондерисана просечна цена, као количник вредности и количине набављене робе $(800 \times 10 + 1000 \times 20) : 800 + 1000 = 15,555$.

Поређењем ефеката ове методе са претходним методама може се закључити да је обрачуната опорезива добит по овој методи мања од обрачунате добити по FIFO методи, али је већа него по LIFO методи.

Резултати ове методе су прихватљиви и за порески закон, па је пословни биланс у потпуности меродаван за порески биланс, односно порески обвезник ову методу може задржати и у пореском биласну. Наиме, према пореском закону трошкови материјала и набавна вредност продате робе признају се у износима обрачунатим применом методе пондерисане просечне цене или FIFO методе.³⁰¹

5.1.10. Утицај различитих метода обрачуна код капиталних добитака и губитака

Капитани добитак представља разлику између продајне цене имовине и њене набавне цене, утврђене према одредбама Закона о порезу на добит правних лица. Ако је разлика негативна, у питању је капитални губитак. Капиталним добитком сматра се приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду следеће имовине:

- 1) непокретности које је користио као основно средство за обављање делатности;
- 2) права индустријске својине;
- 3) удела у капиталу правних лица и акција и осталих хартија од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ представљају дугорочне финансијске пласмане, осим обвезница издатих у складу са прописима којима се уређује измирење обавезе Републике по основу зајма за привредни развој, девизне штедње грађана и дужничких

³⁰¹ Чл. 8. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13)

хартија од вредности чији је издавалац, у складу са законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије;

4) инвестиционе јединице откупљене од стране отвореног инвестиционог фонда, у складу са законом којим се уређују инвестициони фондови.³⁰²

Према томе, капитални добитак се остварује приликом отуђења имовине, било продајом, било другим преносом уз накнаду и то само одређене имовине. Према домаћим позитивним прописима, капитални добитак је укључен у опорезиву добит, а не опорезује се посебним порезом, па тако има утицај на избегавање плаћања пореза на добит правних лица. Уколико је намера предузећа искључиво да умањи своју пореску обавезу радиће се о неприхватљивој законској пореској евазији, а уколико мотив нису разлози искључиво лукративне природе радиће се о прихватљивој законској пореској евазији.

Законита пореска евазија се може остварити када се капитални губитак остварен при продаји једног права из имовине пребије са капиталним добитком оствареним при продаји другог права из имовине у истој години. Ако се и после оваквог пребијања искаже капитални губитак, допуштено је његово пребијање на рачун будућих капиталних добитака у наредних пет година.³⁰³ Поновно исказивање капиталног губитка омогућава да се пореска евазија реализује у некој наредној пословној години, чиме утиче на будуће капиталне добитке.

Одлагање пореске обавезе је могуће и код статусних промена. Наиме, статусна промена резидентних обвезника извршена у складу са законом којим се уређују привредна друштва, одлаже настанак пореске обавезе по основу капиталних добитака. У овом случају пореска обавеза по основу капиталних добитака настаће у тренутку кад правно лице које је имовину стекло статусном променом изврши продају те имовине. Капитални добитак, у овом случају, обрачунава се као разлика између продајне цене имовине и њене набавне цене коју је платило правно лице које је ту имовину статусном променом пренело на друго правно лице.

Право на одлагање плаћања пореза на добит правних лица за капиталне добитке стиче се ако је власник правног лица које је извршило пренос имовине приликом статусне промене добио накнаду у облику акција или удела у правном лицу на које је пренос имовине извршен, као и евентуалну готовинску накнаду, чији износ не прелази 10% номиналне вредности добијених акција, односно удела. Ако ова готовинска накнада прелази 10% номиналне вредности добијених акција, односно удела, пореска обавеза по основу капиталног добитка настаје у моменту статусне промене, а

³⁰² Чл. 27. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

³⁰³ Чл. 30. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

капитални добитак се обрачунава као разлика између цене по којој би се имовина могла продати на тржишту и набавне.³⁰⁴

Према томе, предузеће може да одложи плаћање пореза, или да порез плати на капитални добитак у транутку настанка статусне промене. Уколико не искаже добитак, већ губитак, капитални добитак неће бити опорезован. Према томе, постоји могућност како одлагања пореске обавезе и на тај начин смањивања пореског оптерећења, тако и анулирања пореског дуга. У сваком случају, одлагање треба да прати пажљиво пореско планирање, како би било највише исплативо.

Сложеност овог пореског облика се огледа и у начину обрачунавања цене, при чему се прави разлика између набавне и продајне цене. Начин утврђивања ових цена утиче на опорезиву добит. Посебно се ова сложеност огледа код технике обрачуна набавне цене. Наиме, за сврху одређивања капиталног добитка, продајном ценом се сматра уговорена цена, односно, у случају продаје повезаном лицу³⁰⁵, тржишна цена ако је уговорена цена нижа од тржишне. Као уговорена, односно тржишна цена узима се цена без пореза на пренос апсолутних права. Код преноса права путем размене за друго право, продајном ценом се сматра тржишна цена права које се добија у накнаду, коригована за евентуално примљену или плаћену разлику у новцу.³⁰⁶

Према ранијем законском решењу продајна цена је била дефинисана као уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган, ако оцени да је уговорена цена нижа од тржишне.³⁰⁷ Према томе, уколико ова цена није исказана у складу са тржишном у пословним књигама, порески орган је може кориговати.

³⁰⁴ Чл. 31. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

³⁰⁵ Према чл. 59 Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13), лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке. У случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела сматра се да постоји могућност контроле над обвезником. Могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке постоји и када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу. Лицима повезаним са обвезником сматрају се брачни или ванбрачни друг, потомци, усвојеници и потомци усвојеника, родитељи, усвојиоци, браћа и сестре и њихови потомци, дедови и бабе и њихови потомци, као и браћа и сестре и родитељи брачног или ванбрачног друга, лица које је са обвезником повезано случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела и поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања. Изузетно, лицем повезаним са обвезником сматра се и свако нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом.

³⁰⁶ Чл. 28. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

³⁰⁷ Чл. 28. ст. 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10 и 101/2011).

У зависности од имовине о којој се ради и начин одређивања набавне цене је другачији. Набавна цена³⁰⁸ јесте цена по којој је обвезник стекао имовину, умањена по основу амортизације (код непокретности). Набавна цена се коригује на процењену, односно фер вредност, утврђену у складу са МРС, односно МСФИ и усвојеним рачуноводственим политикама, уколико је промена на фер вредност исказивана у целини као приход периода у коме је вршена. Ако цена по којој је имовина набављена није исказана у пословним књигама обвезника, или није исказана на наведени начин, набавна цена за сврху одређивања капиталног добитка јесте тржишна цена на дан набавке, коју утврди надлежни порески орган. На овај начин су могућности манипулације са набавним ценама пореског обвезника ограничене. Набавна цена непокретности у изградњи представља износ трошкова изградње утврђеним према рачуноводственим прописима и стандардима.

Према Закону о презу на добит правних лица, код хартија од вредности које су котиране на берзи, набавна цена представља цену коју обвезник документује као стварно плаћену. Уколико тако не учини то је онда најнижа забележена котизација у времену од годину дана које претходи продаји хартије од вредности. У случају хартија од вредности које се не котирају на берзи набавна цена представља цену коју обвезник документује као стварно плаћену. Уколико тако не учини онда је то њена номинална вредност.³⁰⁹

Набавна цена удела у капиталу правних лица и права индустријске својине јесте цена коју обвезник документује као стварно плаћену. Набавна цена удела у капиталу правних лица и права индустријске својине, стечених путем оснивачког улога или повећањем оснивачког улога јесте тржишна цена на дан уноса улога.³¹⁰

Набавна цена инвестиционе јединице састоји се од нето вредности имовине отвореног фонда по инвестиционој јединици на дан уплате, увећане за накнаду за куповину уколико је друштво за управљање наплаћује, у складу са законом који уређује инвестиционе фондове.

Без обзира о ком начину утврђивања набавне цене се ради, порески обвезник има тенденцију да што више увећа трошкове, како би се исти у што већој мери приписали на терет расхода, како би се опорезива добит умањила.

Сложеност овог пореског облика огледа се и кроз проблеме који се појављују у пракси приликом примене закона у виду различитог пореског третмана промета удела у капиталу правних лица. Наиме, према одредби чл. 27 Закона о порезу на добит правних лица³¹¹ капиталним добитком сматра се приход који обвезник оствари продајом, односно другим преносом уз накнаду имовине, између осталог, и удела у капиталу правних лица. Капитални добитак представља разлику између продајне цене имовине и

³⁰⁸ Чл. 29. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

³⁰⁹ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 337.

³¹⁰ Чл. 29. ст. 9. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

³¹¹ „Сл. гласник РС“ бр. 25/01...108/13

њене набавне цене утврђене према одредбама овог закона.³¹² Према чл. 40. Закона о порезу на добит правних лица³¹³ прописано је да се на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника по основу капиталних добитака обрачунава и плаћа порез по одбитку по стопи од 20% ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивња није другачије уређено.

Када обвезник уноси непокретност као неновчани улог у своје зависно правно лице и по том основу (сразмерно вредности унете непокретности) повећава удео у капиталу (зависног) друштва у том случају се ради о преносу имовине уз накнаду. У вези са тим, позитивна разлика између вредности по којој је предметна непокретност унета у зависно привредно друштво и њене набавне вредности, представља капитални добитак који се укључује у опорезиву добит обвезника приликом израде годишњег пореског биланса. Такође, у случају када обвезник продајом удела у капиталу (зависног) привредног друштва оствари капитални добитак, као разлику између продајне цене удела и њене набавне цене, при чему набавну цену удела чини тржишна цена на дан уноса улога (основни капитал и повећање основног капитала), тако остварени капитални добитак се опорезује.³¹⁴

Међутим, према једном становишту у случају када правно лице пренесе имовину у замену искључиво за акције (или власнички удео) другог правног лица такав пренос се не сматра преносом уз накнаду. Али у случају када правно лице пренесе имовину у замену за акције (или власнички удео) другог правног лица и то друго правно лице *de facto* преузме део дуга преносиоца имовине, пренос имовине се сматра преносом уз накнаду. Наиме, ако једно правно или физичко лице (преносилац) пренесе имовину на друго правно лице у замену за акције (или власнички удео) тог другог правног лица (новоосновано предузеће), а истовремено преносилац имовине је и дужник трећег правног лица (поверилац) коме новоосновано предузеће издаје акције (или власнички удео), и ако се, по преносу имовине и издавању акција (или власничког удела), дужничко поверилачки однос између преносиоца имовине и повериоца измири, сматра се да је новоосновано предузеће преузело обавезу преносиоца-дужника тако што је издало своје акције повериоцу у замену за измирење дуга. Сходно томе, новоосновано предузеће је преузело обавезу преносиоца-дужника тако што је издало своје акције повериоцу у замену за измирење дуга, па се пренос имовине сматра преносом уз накнаду, а капитални добитак представља износ у ком је вредност преузетог дуга већа од набавне цене имовине. Начелно, набавна цена имовине једнака је књиговодственој вредности имовине, па је капитални добитак износ у ком је вредност преузетог дуга већа од књиговодствене вредности пренете имовине.³¹⁵

Према другом становишту које се може срести у пракси, у случају када правно лице пренесе имовину у замену за акције (или власнички удео) другог правног лица

³¹² Чл. 27. ст. 2. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

³¹³ Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

³¹⁴ Мишљење Министарства финансија бр. 413-01-2592/2010-04 од 05.10.2010. године

³¹⁵ Објашњење Министарства финансија и економије бр. 430-07-306/2002-04 од 02.10.2002. године

такав пренос се може сматрати преносом уз накнаду и постоји обавеза да се обрачуна и уплати порез по одбитку. Овакво становиште сматрамо прихватљивијим јер конкретне случајеве треба тумачити уз примену начела фактицитета, односно чињенице треба тумачити према њиховој економској суштини.

Тако је у једном случају³¹⁶ утврђено да је једини оснивач и члан друштва „А“ д.о.о. из Београда правно лице „Б“ са Холандских Антила, са уписаним и уплаћеним новчаним капиталом од 500 евра, а што је удео од 100%. Правно лице „Б“, са Холандских Антила је у конкретном случају купило 225.736 ком. акција од привредног друштва „Ц“ а.д. из Ниша, по емисионој цени од 2,801,00 динара по акцији у вредности 632.286.536 динара (набавна вредност), да би након тога унело као неновчани капитал у правно лице „А“ д.о.о., ради стицања удела у наведеном износу, ове акције које су намењене продаји, по тржишној – процењеној вредности (продајна вредност) у износу од 1.913.377.749,37 динара (25.013.174,09 ЕУР). Након тога, извршена је промена основног капитала привредног друштва и промена капитала оснивача у наведеном износу. Правно лице „А“ д.о.о. из Београда је потом продало ове акције правном лицу „Д“ д.о.о. из Београда, за продајну вредност у износу од 1.941.260.005,59 динара и остварило капитални добитак у износу од 27.882.256,22 динара (продајна вредност 1.941.260.005,59 динара - набавна вредност 1.913.377.749,37 динара).

У поступку контроле је утврђено да су у конкретном случају и приликом прве трансакције (унос акција у „А“ д.о.о.) испуњени услови који су потребни за постојање капиталног добитка. Правно лице „Б“ је акције стекло по цени од 632.286.536 динара и уносом акција у правно лице „А“ д.о.о. и стицањем удела у капиталу истог у вредности од 1.913.377.749,37 динара, претварањем неновчаног у новчани капитал, остварило је капиталну добит у износу од 1.281.091,37 динара (1.913.377.749,37 - 632.286.536). У конкретном случају су, дакле, испуњени услови за постојање капиталног добитка јер је пренос имовине извршен уз накнаду. Уношењем имовине - неновчаног улога у капитал предузећа „А“, губи се право својине над том имовином од стране предузећа „Б“, а стиче се право својине над уделом у капиталу предузећа „А“, па је на тај начин променом носиоца права својине над неновчаним улогом (прелази са члана друштва на друштво) извршен пренос права својине. Удели друштва са ограниченом одговорношћу нису хартије од вредности и у конкретном случају је дошло до промене основног капитала друштва брисањем уписаног и унетог неновчаног капитала у вредности 25.013.174,09 ЕУР (225.736 акција) и уписом уплаћеног новчаног капитала у износу од 25.013.174,09 ЕУР. Дакле, у конкретном случају не ради се о класичној исплати у новцу од стране привредног друштва „А“ већ о размени за друго право, јер је уносом неновчаног капитала привредно друштво „Б“ као накнаду добило право својине над уделом у капиталу друштва „А“ која представља вредност удела. Следствено томе,

³¹⁶ Записник о извршеној теренској контроли обрачунавања и плаћања пореза на добит предузећа Пореске управе, Министарства финансија и привреде РС број 47-00066/2013-0016-001 од 08.04.2013. године

порески обвезник привредно друштво „А“ на приход нерезидентног правног лица „Б“ по основу капиталног добитка није обрачунао и платио порез по одбитку.

Према поменутом чл. 40. Закона о порезу на добит предузећа прописано је да се на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника по основу капиталних добитака обрачунава и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, а како са Холандским Антилима није био потписан међународним уговором о избегавању двоструког опорезивња примењене су ове одредбе. На приходе које је остварио нерезидентни обвезник „Б“ по основу капиталне добити од резидентног обвезника „А“ у износу од 1.281.091.213,37 динара порески обвезник „А“ није обрачунао и платио порез по одбитку, по стопи од 20% у износу од 320.272.803,34 динара, истовремено са стицањем и реализацијом удела нерезидента код резидента, нити је надлежном пореском органу доставио збирну пореску пријаву о обрачунатом и уплаћеном порезу на добит по одбитку на приходе које остварују нерезидентни обвезници. Дакле, у конкретном случају је утврђено да је уносом акција намењених продаји од стране нерезидента у резидентног обвезника, као уписани и неуплаћени неновчани капитал, продајом акција нерезидент увећао удео у тржишној вредности акција у износу од 1.913.377.749,37 динара.

Анализирајући наведени случај закључујемо да је примењено начело фактицитета, односно пореске чињенице су утврђене према њиховој економској суштини и обрачунат је порез чије је избегавање покушано. Наиме, унос акција у предузеће „А“ и продаја истих предузећу „Д“ је учињена у циљу прикривања момента продаје акција, односно уведен је још један учесник у промету („А“ д.о.о.) како би се стекао утисак да у првој трансакцији (унос акција у „А“ д.о.о.) није дошло до продаје акција, а у другој (продаја акција предузећу „Д“ д.о.о.) јесте, па у првој трансакцији није обрачунат и плаћен порез на капитални добитак, а у другој трансакцији јесте. Дакле, створен је привидан утисак да је продаја акција извршена само једном и то од стране предузећа „А“ предузећу „Д“. Међутим, утврђивањем чињеница према њиховој суштини утврђено је да је симулованим правним послом прикриван други правни посао, односно да је остварен капитални добитак и приликом прве трансакције.

5.1.11. Утицај утањене капитализације на законито избегавање пореза

Друштво капитала може да се финансира акцијским капиталом или задуживањем, путем узимања кредита, или позајмица од банака или других субјеката. Удео позајмљеног капитала у трајном капиталу предузећа утиче на пореско оптерећење. У циљу смањења овог оптерећења, а руководећи се фискалним разлозима, предузеће може да послује са неоправдано великим уделом позајмљених средстава. У таквом случају радиће се о нелегитимној законитој евазији пореза, јер ће на тај начин предузеће смањити пореско оптерећење, а повећати свој профит.

„Дивиденда, као приход по основу акције, двоструко је опорезована, једном на нивоу корпорације, а други пут као део укупног, годишњег дохотка акционара. С друге стране, исплаћене камате имају статус трошкова пословања и одбијају се од основице пореза на добит правног лица.“³¹⁷ Камата не улази у основицу пореза на добит предузећа, јер се третира као трошак пословања, чиме се умањује опорезива добит, док дивиденда улази у основицу пореза и самим тим се повећава пореско оптерећење.

Утањена капитализација (eng. thin capitalization) јавља се у случају када је позајмљени капитал знатно већи од сопственог капитала предузећа. То је посебан облик пореске евазије који се јавља код опорезовања предузећа. Међутим, овакав однос позајмљеног и сопственог капитала не мора бити резултат само фискалних мотива, него може настати и из других разлога, попут повољних могућности задуживања на финансијском тржишту, повољније каматне стопе, очекиваног профита од једног пословног подухвата, недостатка сопственог капитала и сл. Ипак, главни разлог пословања са неоправдано високим уделом позајмљених средстава јесте смањење пореског оптерећења.

„Вештачки високо учешће позајмљених средстава у структури капитала предузећа омогућује: (1) да се оствари пореска погодност исказивања камата којима се умањује основица пореза на добит предузећа, (2) да се избегне економско двоструко опорезивање дивиденди, (3) да се искористи повољнија пореска стопа пореза на добит по одбитку на камате која се често предвиђа у уговорима о избегавању двоструког опорезивања.“³¹⁸

„Упоредноправно посматрано, нелегитимној законитој пореској евазији путем утањене капитализације може се супротставити: а) прописивањем фиксног односа „позајмљени капитал –сопствени капитал“; б) применом принципа „ван дохвата руке“; или ц) применом правила о забрани злоупотребе права... У појединим државама, попут Финске и Норвешке, примењује се принцип „ван дохвата руке“ да би се установио позајмљени капитал-сопствени капитал. Наиме, ако би удео позајмљених средстава у

³¹⁷ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, **Пореско право Србије**, Правни факултет у Универзитета у Нишу, Ниш, 2009, стр. 105.

³¹⁸ *Нав. дело*, стр. 106-107.

укупном капиталу дужника био већи од удела који би се успоставио у ситуацији „ван дохвата руке“, онда се може претпоставити да зајмодавац има интереса у профитабилности правног лица-зајмопримца, што повлачи да ће пореске власти онај део зајма који је изнад нивоа „ван дохвата руке“ са порескоправног становишта третирати као акцијски капитал, а камату која је исплаћена по основу тог дела зајма као дивиденду.³¹⁹

Поред наведених административних мера против утањене капитализације битна је економска мера уједначавања пореског третмана камата и дивиденди. Према нашем пореском законодавству однос „позајмљени капитал – сопствени капитал“ је 4:1, односно 10:1, јер код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица, пореском обвезнику, признаје се као расход у пореском билансу износ камате и припадајућих трошкова на зајам, односно кредит до висине четвороструке вредности обвезниковог сопственог капитала, а за банке и даваоце финансијског лизинга лимит је десетоструки износ обвезниковог сопственог капитала.

Сопствени капитал, у смислу овог закона, једнак је разлици између активе на основу које обвезник остварује приход и дугова са њом повезаних, с тим што су и актива и дугови упросечени за стање на дан 1. јануара и 31. децембра текуће године.³²⁰ Одредбу којом се регулише утањена капитализација пореско законодавство Србије садржи од 2001. године.³²¹

Дакле, утањена капитализација, са једне стране, значи мање пореске приходе за државу, а са друге стране смањује обавезе по основу пореза на добит.

5.1.12. Утицај пореског консолидовања на законито избегавање пореза

Пореско консолидовање има значајан утицај на закониту пореску евазију, имајући у виду да се пореска основица више предузећа добија пребијањем њихових добити и губитака, које су утврђене за свако предузеће посебно. Ову погодност може остварити група од више предузећа.

Привредна друштва се повезују тако постоји једно матично или контролно друштво и једно или више зависних друштава. У овом случају пореско консолидовање није законска обавеза. То је посебна пореска погодност за привредна друштва која су

³¹⁹ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 335.

³²⁰ Чл. 62. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

³²¹ Чл. 62. Закона о порезу на добит предузећа („Сл. гасник РС“ бр. 25/2001).

организована као група компанија и кад постоје зависна предузећа која исказују губитак у пореском билансу.³²²

Сваки члан групе повезаних правних лица дужан је да поднесе своју пореску пријаву и свој порески биланс, а матично правно лице подноси и консолидовани порески биланс за групу повезаних правних лица. У консолидованом пореском билансу губици пореског периода једног или више повезаних правних лица пребијају се на рачун добити осталих повезаних правних лица у групи, у том пореском периоду.

Опорезива добит коју оствари члан групе повезаних правних лица, а која се исказује у консолидованом пореском билансу, не може се умањити за износ губитка из пореског биланса претходних година, односно претходних пореских периода, тог члана групе повезаних правних лица. За обрачунати порез по консолидованом билансу обвезници су појединачна повезана правна лица из групе, сразмерно опорезивој добити из појединачног пореског биланса.³²³

Како се у конкретном случају ради о погодности која имплицира минимизовање пореског оптерећења, прописани су услови према позитивном законодавству који морају бити испуњени. Ради се о следећим условима:³²⁴

-матично правно лице и зависна правна лица, чине групу повезаних правних лица ако међу њима постоји непосредна или посредна контрола над најмање 75% акција или удела;

-повезана правна лица имају право да траже пореско консолидовање под условом да су сва повезана правна лица резиденти Републике;

-захтев за пореским консолидовањем матично правно лице подноси надлежном пореском органу најраније истеком пореског периода у коме су испуњени наведени услови, од почетка до краја тог пореског периода;

-једном одобрено пореско консолидовање примењује се најмање пет година, односно пореских периода. Ако се пре истека овог рока измене услови у вези непосредне или посредне контроле над најмање 75% акција или удела или резидентства, или се једно правно лице, више повезаних правних лица, или сва повезана правна лица у групи накнадно одределе за појединачно опорезивање пре истека наведеног рока, сва повезана правна лица су дужна да сразмерно плате разлику на име пореске привилегије коју су искористили.

³²² Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, *нав. дело*, стр. 101.

³²³ Чл. 56. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

³²⁴ Чл. 55. и 57. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

Уколико су испуњени прописани услови надлежни порески орган у року од 30 дана од дана подношења захтева доноси решење којим се одобрава пореско консолидовање, почев од пореског периода у коме су испуњени предметни услови.³²⁵

Утицај пореског консолидовања најбоље се може видети на следећем примеру, при чему је А матично предузеће, док су Б, Ц и Д зависна предузећа:

Табела 18.

	А	Б	Ц	Д	укупно
Опорезива добит	200.000			800.000	1.000.000
Губитак у пореском билансу		200.000	300.000		500.000
Консолидована добит					500.000
Порез по стопи од 15%					75.000

Као што се види из претходне табеле порез на консолидовану добит је утврђен за целу групу од четири преузећа у износу од 75.000 динара. Консолидована добит је 500.000 динара (1.000.000-500.000). Предузеће А плаћа порез на 20% консолидоване опорезиве добити (200.000 : 1.000.000), а предузеће Д порез на 80% (800.000 : 1.000.000). Матично предузеће А ће према томе платити порез у износу од 15.000 динара, а зависно предузеће Д ће платити порез у износу од 60.000 динара. Према томе, дошло је до смањења пореза за предузећа А и Д, јер да није коришћена олакшица консолидације предузећа А и Б би платила порез у износу од 150.000 динара, при чему предузеће А порез у износу од 30.000 динара, а предузеће Д порез у износу од 120.000 динара. Дакле, применом ове олакшице плаћено је дупло мање пореза у износу од 75.000 динара. Остварена је законита пореска евазија у износу од 50% мање плаћеног пореза.

³²⁵ Чл. 55. ст. 4. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...47/13).

5.1.13. Појавни облици незаконите пореске евазије на добит правних лица

Незаконита пореска евазија, о којој ћемо говорити овде у контексту пореза на добит правних лица, обухвата поступке пореског обвезника усмерене на избегавање плаћања пореза којима се крши закон. Ова врста пореске евазије обухвата неплаћање пореза у потпуности (када порески обвезник у целини није пријавио остварен доходак односно имовину или прикрива своје трансакције) или делимично (давањем непотпуних или нетачних података умањује пореску обавезу).

Пореска обавеза настаје када се реални животни догађај може подвести под законски опис пореског чињеничног стања. Тада порески орган може утврдити да ли је плаћање пореске обавезе незаконито избегнуто у потпуности или делимично. Законски опис садржи све елементе пореза на добит правних лица (пореску основицу, пореску стопу итд.).

Према томе, и код овог пореског облика незаконита пореска евазија може обухватати неплаћање пореза у потпуности пропуштањем да се нешто учини, чиме се крши закон или давањем непотпуних и нетачних података у пореској пријави. Код првог облика порески обвезник није поднео пореску пријаву, док у другом случају порески обвезник подноси пореску пријаву са нетачним подацима. До умањења пореске основице у циљу умањења опорезиве добити најчешће долази услед умањења прихода или увећања расхода. Злоупотребе у погледу приказивања остварених прихода и расхода су повезане, када се лажним повећавањем расхода, уједно смањују приходи који су из њих проистекли.

До смањења основице пореза на добит у циљу умањења опорезиве добити може доћи на различите начине. Расходи се у биласну стања предузећа увећавају на основу лажних рачуна. Овај облик избегавања плаћања пореза се релативно лако може утврдити, јер се за утврђивање опорезиве добити признају расходи у износима утврђеним билансом успеха у складу са Међународним рачуноводственим стандардима, прописима којима се утврђује рачуноводство и одговарајућим одредбама Закона о порезу на добит правних лица, за расходе који се тим законом посебно уређују. У лажним рачунима се приказују трошкови, издаци и сл. који се у пореском билансу могу приказати као расходи предузећа, а који нису реално настали.³²⁶ Према томе, расходи се увећавају путем лажних рачуна тако што се у истима приказују расходи који се према Међународним рачуноводственим стандардима, прописима којима се уређује рачуноводство и Закону о порезу на добит правних лица, у пореском билансу могу признати као расходи предузећа, али који нису стварно настали.

Управо на описан начин предузеће „М.Д.“ из Лазаревца на основу лажних рачуна предузећа „С.К.“ из Лајковца, о наводно извршеним услугама (комерцијалног

³²⁶ Миодраг Вуковић, **Пореска утаја у полицијској и судској пракси**, ЈП „Службени гласник“, Београд, 2009, стр. 114.

посредовања, изградње штандова за поделу рекламног материјала, израде и постављања рекламних паноа, утовара, истовара и превоза робе, маркетиншких услуга и др.) у износу од 138.898.590,00 динара, неосновано је увећало расходе у билансу успеха, који се признају у пореском билансу за 117.787.590,00 динара, чиме је избегнуто плаћање пореза на добит предузећа у износу до 11.778.759,00 динара.³²⁷

Најчешће се нетачним приказивањем прихода предузећа умањује пореска основица у циљу умањења опорезиве добити. Опорезива добит се може смањити на различите начине као што је не укључивање свих фактура које улазе у обвезникове приходе. У билансу успеха се може исказати трошак резервисања и исти тај износ унети у расходну страну пореског биланса, иако није било основа да се целокупан износ резервисања укључи у порески биланс због тога што је само део извршен за трошкове инвестиционог одржавања, а остатак резервисања је могао бити унет на страну расхода у порески биланс, колико износе стварни трошкови улагања, па је и на овај начин неоправдано опорезива добит смањена за тај износ. Пореска обавеза се може умањити кроз амортизацију основних средстава која је извршена у пословном и пореском билансу пропорционалном методом, уз примену стопа отписа које су више од оних које за та средства прописује Правилник о номенклатури нематеријалних улагања и основних средстава са стопама амортизације.³²⁸ На тај начин је трошак амортизације незаконито увећан у билансу успеха, а самим тим и у пореском билансу итд.

Тако је предузеће „Г“ из Зајечара избегло плаћање пореза на добит у износу од 1.199.404,00 динара, на тај начин што капитални добитак, остварен продајом локала у власништву у износу од 11.994.047,00 динара, није укључило у опорезиву добит.³²⁹

Разликовање законите од незаконите евазије је веома битно али у пракси није једноставно. Како би се утврдило у којим случајевима се ради о неприхватљивом избегавању пореза могу се на сумњиве трансакције применити следећи тестови,³³⁰ и то: тест намере, тест постојања елемената вештачког, тест пореске уштеде и тест постојања решења надлежног органа.

Према тесту пореске уштеде уколико је остварена пореска уштеда она указује на постојање неплаћеног пореза. Према критеријуму теста намере води се рачуна о објективним чињеницама које могу указати какву је намеру имао порески обвезник. Уколико је његова намера била да смањи или избегне пореску обавезу радиће се о неприхватљивој евазији. Везано за овај критеријум давали смо примере код законите евазије пореза. У погледу незаконите евазије пореза, несумњиво је да се највећи број случајева дешава као резултат свесног поступања пореских обвезника да умање или избегну своју пореску обавезу, али постојање законите пореске евазије не треба ограничити само на постојање намере. До нетачних података у пореској пријави може

³²⁷ **Модалитети пореске утаје**, Централа Пореске управе Министарства финансија РС, интерно издање, 2011, стр. 15.

³²⁸ „Службени лист СРЈ“ бр. 24/2000

³²⁹ **Модалитети пореске утаје**, нав. дело, стр. 15.

³³⁰ Дејан Поповић, нав. дело, стр.45-50.

доћи као резултат сложености прописа који регулишу ову област и њиховог нестручног и неадекватног тумачења, а могу бити резултат грешке.

Често се порески обвезници неосновано позивају да се ради само о грешци у рачуноводственим евиденцијама, а не о намери да се избегне или умањи пореска обавеза. Оваква намера се мора утврђивати у сваком конкретном случају. Према пресуди Општинског суда у Бору К бр. 172/06 суд је огласио кривим М.Б. јер је у намери да делимично избегне плаћање пореза на добит предузећа дао лажне податке о трошковима предузећа, који су од утицаја на утврђивање пореза, јер је у пословним књигама као трошак предузећа евидентирао утрошак лож уља у укупној количини 102.411 литара, у вредности 3.827.099,07 динара, иако ово лож уље није утрошено за пословање предузећа и о томе не постоји веродостојна рачуноводствена исправа. У пореском билансу за 2004. годину су прокњижени трошкови лож уља у износу од 3.827.099,07 динара и исказани у оквиру расхода предузећа и на тај начин је умањен порез на добит предузећа за пословну годину у износу од 471.881,30 динара.³³¹

Када власник приватног предузећа набавља и ставља у промет разну робу без пратеће документације и при том не обрачунава или не уплаћује порез на промет, када је то учињено у намери избегавања плаћања пореских обавеза чини кривично дело из члана 154. Кривичног закона Републике Србије.

Из образложења:

"Оптужени као власник приватног предузећа није пријавио податке који се односе на утврђивање пореских обавеза плаћања пореза на промет и промета робе на мало, набављао је прехрамбену робу без пратеће документације, па како на исту није обрачунавао и уплаћивао порез на промет правилно је првостепени суд нашао да је тиме извршио кривично дело из члана 154. став 1. КЗ РС.³³²

Због свега наведеног, битну улогу у смањивању законите неприхватљиве, али и незаконите евазије има поједностављење пореских прописа, који треба да буду јасни и лако применљиви у пракси. Честе измене пореских прописа, бројне допуне, разна тумачења, бројни подзаконски акти, свакако да отежавају доступност пореских прописа и доприносе избегавању плаћања пореза. Њихова успешна примена захтева висок ниво стручног знања, стално усавршавање и стално праћење актуелности, као и стручних тумачења и мишљења.

Према критеријумима теста постојања елемената вештачког (артифицијелног) и теста постојања решења надлежног пореског органа уколико је порески обвезник користећи артифицијелне (вештачке) конструкције избегао да плати порез и остварио

³³¹ Миодраг Вуковић, *нав. дело*, стр. 112.

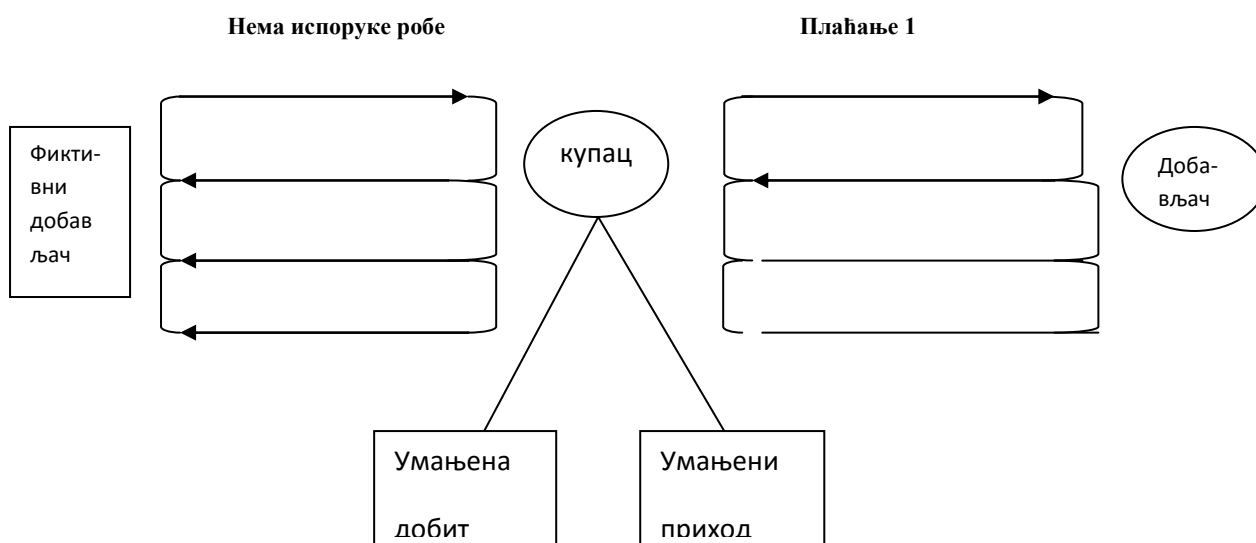
³³² Пресуда Окружног суда у Београду, Кж. 2226/95 од 27.2.1996. године (<http://www.lexonline.paragraf.rs>).

пореску уштеду, надлежни порески орган то утврђује својим решењем. Конструкција која је употребљена не би имала тај облик да нема за циљ пореску евазију.

Пореске чињенице се утврђују према њиховој економској суштини. Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимулован правни посао. Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.³³³ До незаконитог избегавања плаћања пореза долази само у случају када је порески орган доведен у заблуду, па је на основу пореске пријаве са нетачним и непотпуним подацима утврђена решењем мања пореска обавеза. Уколико се након контроле утврде неправилности и на основу правилно утврђеног чињеничног стања решењем утврди пореска обавеза у складу са законом, неће доћи до незаконитог избегавања плаћања пореза.

Ситуација када се за исти производ који је набављен или услугу која је извршена изврши плаћање више пута истом или другом добављачу, (у ком случају постоје новчани токови које у целости не прати промет роба и услуга већ само фиктивна документација) може се шематски приказати на следећи начин:

Слика 10.³³⁴

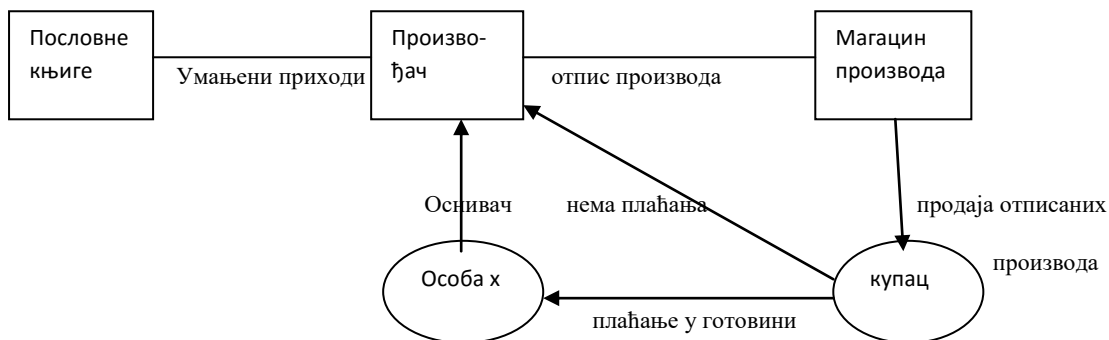


³³³ Чл.9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. Гласник РС“ бр. 80/2002...108/2013).

³³⁴ Радојко Србљановић и др., **Типологије прања новца у Републици Србији**, Мисија OEBS у Србији, 2011, стр. 60-61.

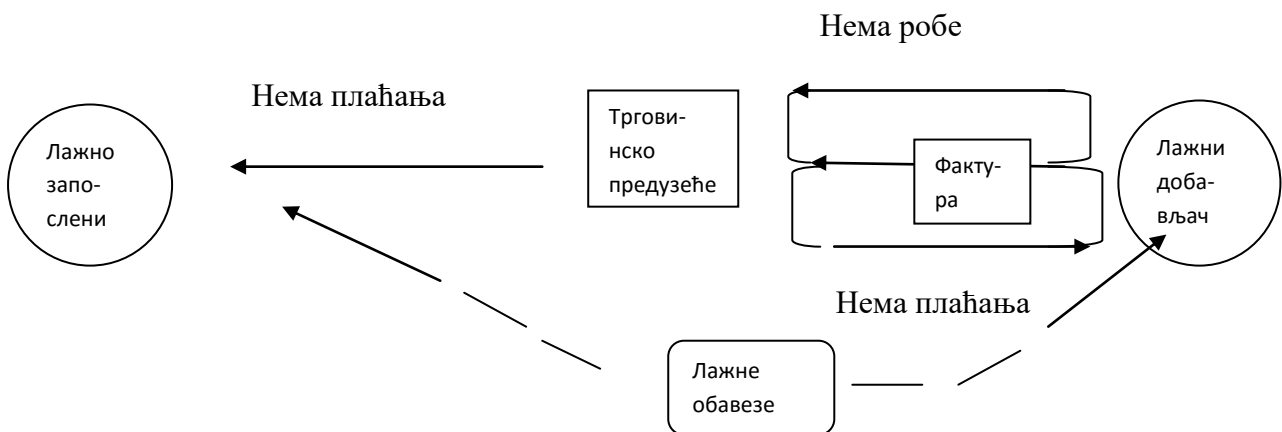
Ситуација када долази до повећања расхода и смањења прихода и добити, услед фиктивног увећања расхода, путем отписа производа, који настају као последица разних фактора као што су: виша сила, мањкови који настају као последица крађа, пропадања производа због атмосферских услова, квара због неадекватног смештаја, лома и слично, може се шематски приказати на следећи начин:

Слика 11.³³⁵



Ситуација када се повећавају расходи и трошкови пословања, а смањује добит, путем лажних набавки роба, услуга и фиктивно запослених радника, (стварају се лажне обавезе које не прате новчана плаћања, већ се само у финансијским извештајима исказују лажни резултати пословања), може се шематски приказати на следећи начин:

Слика 12.³³⁶



³³⁵ Нав. дело, стр. 62-63.

³³⁶ Нав. дело, стр. 65.

Овде ћемо се осврнути на прекршајну одговорност код пореза на добит правних лица, у циљу разграничења са законитом пореском евазијом код овог пореског облика.

Према пореским прописима³³⁷ казниће се новчаном казном од 100.000 до 2.000.000 динара порески обвезник за прекршај ако:

1) У пореском билансу не искаже посебно вредност трансакција са повезаним лицима по трансферним ценама. У наредном излагању биће речи о повезаним лицима и трансферним ценама. Посебно прописивање овог понашања као прекршаја указује на значај ове проблематике, јер често до трансакција међу повезаним лицима долази управо у циљу избегавања плаћања пореза. У оквиру тих трансакција су цене роба и услуга другачије од тржишних и то су тзв. трансферне цене. Прекршајна одговорност ће постојати уколико се те цене не искажу посебно у пореском билансу. На овај начин је могуће јасно сагледавање да ли су те цене и колико различите од тржишних цена. Уколико у једној трансакцији међу повезаним лицима А и Б, лице А пружи услугу по ценама које су ниже од тржишних, тиме ће умањити своје приходе, а самим тим и опорезиву добит. Са друге стране, правно лице Б ће повећати расходе. Уколико се ради о предузећу за запошљавање инвалидних лица неће платити порез. На овај начин предузеће А је умањило своју пореску обавезу.

2) У прописаном року не поднесе порески биланс или ако у пореском билансу поднесе нетачне податке, што је за последицу могло да има смањење пореске основице или неосновано остваривање права на пореске подстицаје или ако не поднесе остала прописана документа.

3) Ако по отпочињању обављања делатности у прописаном року не да процену прихода, расхода и добити за пословну годину и не обрачуна аконтацију пореза на добит.

4) Ако не изврши уплату месечне аконтације у прописаном року.

5) Ако у прописаном року не изврши уплату разлике пореза обрачунатог у пореској пријави и уплаћених месечних аконтација пореза.

6) Ако у прописаном року не изврши уплату пореза по решењу надлежног пореског органа.

7) Ако пропусти да приложи или допуни документацију у којој се посебно приказује вредност истих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (принцип "ван дохвата руке") у року који му је остављен опоменом који не може бити краћи од 30 нити дужи од 90 дана од дана достављања опомене.

³³⁷ Чл. 112. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гасник РС“ бр. 25/01...108/13).

За наведене радње одговорно лице у правном лицу казниће се за прекршај новчаном казном од 10.000 до 100.000 динара.

Уколико се ради о правном лицу које је услед неког пореског подстицаја ослобођено плаћања пореза неће доћи до незаконте евазије пореза. Као што је наведено у ранијем излагању, приликом коришћења пореских подстицаја заснива се пореско - управни однос са пореским повериоцем, односно остварују се чињенице које се могу подвести под законски опис пореза на добит правних лица, али изостаје обавеза плаћања плаћања, односно његова имовинска компонента. Међутим, коришћење пореских подстицаја не доводи до ослобађања обавезе вођења књиговодствене документације, обавезе да се евидентирају подаци у пореском билансу, односно да се пореска пријава поднесе надлежном пореском органу, што је од великог значаја за спречавање злоупотреба приликом коришћења пореских подстицаја. Коришћење пореских олакица мора бити евидентирано у пореском билансу и у пореској пријави.

5.2. Порез на додату вредност

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.

Порез на додату вредност је први пут уведен у Европи 1954. године у Француској. Након тога 1967. године државе чланице Европске економске заједнице су замениле своје националне системе пореза на промет са заједничким системом ПДВ-а. Од тада, ПДВ је уведен у око 140 земаља широм света.³³⁸ До 2008. године приходи од ПДВ учествују око 21,4% у националним пореским приходима ЕУ (укључујући и доприносе за социјално осигурање), што представља повећање од 12% од 1995. године. Због тога, ови приходи представљају главни извор финансирања националних буџета и главни извор прихода у многим државама чланицама. Финансијска и економска криза је поставила тешке изазове јавним финансијама у многим државама чланица ЕУ.³³⁹ У циљу хармонизације са стандардима Европске уније и наша земља је, почев од 1. јануара 2005. године, Законом о порезу на додату вредност³⁴⁰, у свој порески систем увела порез на додату вредност, чиме је замењен дотадашњи систем пореза који се плаћао у фази крајње потрошње. Ради се о тзв. „ЕУ моделу ПДВ“, који је у складу са VI директивом (77/388/ЕЕС) Европске уније, а која представља прекретницу у процесу хармонизације пореза на додату вредност и којом су најзад на јединствен начин регулисана битна питања у овој области у ЕУ. Ова директива је касније замењена директивом 2006/112/ЕС, која је у међувремену више пута мењана, у потрази за што бољим решењима у процесу хармонизације ове сложене проблематике. У циљу јединственог тржишта ЕУ је покушала да усклади параметре пореских стопа, пореских особођења, међународне трговине и слично путем низа директива. Због овако дугог периода примене овог пореског облика у ЕУ од више од четири деценије, као и због тога што наша земља следи пут којим је кренула ЕУ, од великог значаја су искуства у примени овог пореског облика у ЕУ.

У свим земљама ЕУ порез на додату вредност (ПДВ) представља један од главних извора државних прихода. У просеку приходи од ПДВ су износили 21 одсто од укупних државних прихода за земље ЕУ-27 у периоду 2000-2011, или 7,5 одсто БДП-а. Најнижи проценат у укупним приходима је регистрован у Италији, док је највећи регистрован у Бугарској. По налогу Европске комисије обављено је истраживање у јулу 2013. године и сачињен је извештај од стране тима стручњака из CASE (Center for Social and Economic Research, Warsaw) и CPB (Central Planning Bureau, The Hague). Циљ овог

³³⁸ OECD, *Consumption Tax Trends 2008: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administrative Issues*, стр. 23 (извор: <https://books.google.rs>).

³³⁹ *Taxation trends in the European Union*, 2010 Edition, Annex A, Tables 7 and 8. (извор: <http://ec.europa.eu>).

³⁴⁰ „Службени гласник РС“ бр. 84/04 и 86/04.

истраживања је да помогне да се боље разумеју трендови у области ПДВ-а. У табели која следи су приказани ПДВ приходи за период од 2005. до 2011. године.³⁴¹

Табела 19. ПДВ приходи за период 2005-2011 (ЕУР милион)

ЗЕМЉА ЧЛАНИЦА	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
АУСТРИЈА	19 414	19 735	20 970	21 935	22 158	22 735	23 447
БЕЛГИЈА	21 362	22 569	23 908	24 126	23 600	25 230	26 021
БУГАРСКА	2 378	2 835	3 190	3 862	3 156	3 299	3 352
ЧЕШКА	7 223	7 541	8 366	10 437	9 784	10 420	10 994
ДАНСКА	20 862	22 560	23 638	23 635	22 702	23 245	23 869
ЕСТОНИЈА	970	1 215	1 423	1 288	1 224	1 257	1 363
ФИНСКА	13 658	14 418	15 054	15 511	14 951	15 256	16 915
ФРАНЦУСКА	126 625	131 693	136 542	137 736	130 303	135 579	140 506
НЕМАЧКА	139 810	147 140	170 080	175 870	177 680	180 220	189 920
ГРЧКА	13 398	14 910	16 611	17 020	14 914	16 308	15 027
МАЂАРСКА	7 485	6 813	8 010	8 224	7 820	8 442	8 516
ИРСКА	12 364	13 802	14 334	13 102	10 338	10 056	9 782
ИТАЛИЈА	85 317	92 992	95 623	93 698	86 544	97 586	98 557
ЛЕТОНИЈА	1 011	1 374	1 733	1 538	1 109	1 192	1 368
ЛИТВАНИЈА	1 488	1 826	2 330	2 593	1 961	2 180	2 444
ЛУКСЕМУРГ	1 863	1 959	2 156	2 351	2 419	2 503	2 690
МАЛТА	397	410	420	458	457	477	520
ХОЛАНДИЈА	36 950	39 888	42 873	43 221	40 086	42 654	41 610
ПОЉСКА	18 837	22 127	25 923	29 103	23 056	27 535	29 843
ПОРТУГАЛИЈА	13 001	13 764	14 333	14 424	11 971	13 517	14 235
РУМУНИЈА	6 439	7 741	10 079	11 036	7 852	9 494	11 412
СЛОВАЧКА	3 880	4 104	4 147	4 621	4 221	4 182	4 711
СЛОВЕНИЈА	2 472	2 647	2 923	3 165	2 991	3 045	3 049
ШПАНИЈА	58 213	63 273	61 713	54 280	42 669	57 992	56 547
ШВЕДСКА	26 786	28 465	30 550	30 941	28 199	33 825	36 610
ВЕЛ.БРИТАН.	123 766	130 571	136 404	117 292	91 229	113 714	130 577

Извор: ЕУРОСТАТ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report

³⁴¹ Вид.: Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report из јула 2012. године, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf (21.11.13.)

Подаци у наведеној табели указују на раст финансијске улоге овог пореског облика, као и на веома значајну улогу овог пореског облика у пореском систему савремених држава. Може се уочити повећање прихода од тог пореза у свим наведеним земљама што говори у прилог и издашности овог пореског облика.

Полазећи од различитих облика евазије пореза, односно од поделе на закониту и незакониту евазију пореза, законита евазија пореза на додату вредност ће постојати када се поступа у границама закона, за разлику од незаконите евазије пореза на додату вредност код које долази до кршења закона. У случају прихватљиве законите евазије пореза на додату вредност поступа се у складу са вољом законодавца и остварује се предвиђен циљ опорезивања, као што је случај код пореских ослобођења, која су бројна код овог пореског облика и која ћемо анализирати у даљем излагању. Њима се постижу различити циљеви поред економских, као што су социјални, здравствени, културни и други. Најједноставнији начин избегавања пореза јесте уздржавање од обављања опорезиве испоруке добара и пружања опорезивих услуга, као и од увоза добара, што чини предмет опорезивања код овог пореског облика.

Код неприхватљиве законите евазије пореза на додату вредност се поступа у супротности са циљем опорезивања. Типичан пример је коришћење правних празнина и недоречености пореских прописа. У пракси и финансијској теорији није једноставно направити разлику између ова два облика законите евазије пореза. Уколико је коришћење пореских ослобођења мотивисано потребом обављања одређене делатности, радиће се о легитимној евазији пореза. Међутим, уколико је мотив искључиво смањење пореске обавезе коришћењем законских привилегија, односно остварење пореске уштеде, радиће се о нелегитимној евазији пореза.

Порез на додату вредност представља најразвијенији облик општег пореза на промет који, поред акциза, царина и фискалних монопола, спада у порезе на потрошњу. Порез на промет има дугу историју, али је његова примена била ограничена на поједине предмете у промету. Због разлике међу облицима овог пореза према обухвату производа и услуга, које се у промету опорезују, односно броју фаза промета на које се односи, постоји више подела пореза на промет.

Један од најчешћих критеријума за поделу различитих облика пореза на промет врши се према броју фаза прометног циклуса који се опорезује. Разликују се: а) бруто свефазни (вишефазни) порез на промет; б) нето свефазни (вишефазни) порез на промет и в) једнофазни порез на промет.³⁴²

Бруто свефазни порез на промет захвата све фазе прометног циклуса. Уколико је нека од фаза прометног циклуса изостављена радиће се о вишефазном порезу на промет. Подела на бруто и нето свефазни порез на промет се прави у зависности од тога да ли порез плаћен у претходној фази промета улази у пореску основицу у следећој

³⁴² Милева Анђелковић, *нав. дело*, стр. 176.

фази промета, као код бруто свефазног пореза на промет (пореско оптерећење зависи од броја опорезованих фаза промета) или не улази, већ се само опорезује додата вредност производа, као код нето свефазног пореза на промет. Једнофазни порез на промет опорезује једну фазу прометног циклуса у сфери производње, сфери трговине на мало или у сфери трговине на велико.

„Општи порез на промет уведен у свим фазама прометног циклуса, тако да порез плаћен у једној фази улази у основицу за обрачун пореза у следећој фази - тзв. кумулативни свефазни порез на промет, примењен је први пут 1916. године у Немачкој, као ванредни порез на финансирање ратних расхода. По окончању Првог светског рата, овај порез је постао редовни фискалитет и проширио се по Европи и другим деловима света. Међутим његову основну ману представљао је поменути кумулативни ефекат: што је неко добро пролазило кроз већи број прометних фаза, то је укупни порески терет постајао већи, јер се сваки пут у основицу за обрачун пореза на промет укључивао порез који је снабдевач кроз цену превалио на купца... Године 1954. у Француској, под утицајем професора Лореа, кумулативни свефазни порез на промет замењен је некумулативним свефазним порезом, названим „порез на додату вредност“. Прелиминарно речено, порез на додату вредност је конципиран тако да у свакој фази промета погоди само ону вредност која је у тој фази на набављене *inpute* додата од стране пореског обвезника (произвођача, лица које пружа услугу, трговца на велико или трговца на мало), пре него што прода нов или унапређен производ или изврши услугу. Додата вредност се може представити и на други начин, као разлика између *outputa* и *inputa*.“³⁴³

5.2.1. Правна природа пореза на додату вредности

Према заступљеним класификацијама пореза у финансијској теорији, које су наведене у претходном излагању, основна обележја порез на добит правних лица су:

1) 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 производне расходе³⁴⁴. Представља индиректан (посредан) порез јер се трошак пореза, по интенцији законодавца, превалује. Наиме, овај порез терети индиректно лица која је законодавац предвидео да сnose порески терет, јер иста могу да порески терет превале на треће лице од којих се порез наплаћује (*de facto*). Према томе, овај порез се не наплаћује непосредно од лица која је законодавац предвидео да сnose порески терет. Ово преваливање се врши кроз цену производа на купца, при чему порески терет погађа крајњег потрошача, односно лице које није у стању да порез даље превалује. То је један парадокс овог пореског облика

³⁴³ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 382.

³⁴⁴ Ben Terra and Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, Amsterdam, 2010, pp.271-280. (извор: <http://books.google.rs>).

да је опорезовани у ствари ослобођен. Наиме, порески обвезник има обавезу да обрачуна овај порез, али и право да одбије овај порез који је плаћен у претходној фази прометног циклуса, па је због тога опорезовани заправо ослобођен, кроз преваљивање пореске обавезе на треће лице (купца) које није порески обвезник, али је и опорезован, јер сноси порески терет. Други парадокс је да је ослобођени опорезован и односи се на све случајеве пореских ослобођења без права на одбитак претходно плаћеног пореза на додату вредност. Обвезник који има право на ово пореско ослобођење за своје испоруке, нема право да одбије претходно плаћен порез обрачунат у набавној цени. Индиректан карактер произилази из регулисања овог пореског облика према домаћим позитивним прописима.³⁴⁵

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.

Право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари³⁴⁶ 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.

Право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује:

- 1) рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза;
- 2) документ о извршеном увозу добара у којем је исказан претходни порез и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

У пореском периоду у којем су испуњени ови услови обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

- 1) обрачунати и исказани ПДВ за промет добара и услуга, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету;
- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

³⁴⁵ Чл. 42. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁴⁶ Чл. 28. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

2)Спада у опште порезе, јер код овог пореза није унапред утврђена намена којој служе прикупљена средства и нису везани за конкретни расход, већ прикупљена средства припадају укупним приходима која служе за покриће јавних расхода;

3)Спада у синтетичке порезе јер се овим порезом не погађа само један елемент пореске ситуације него се опорезује целина пореске ситуације, односно промет свих (односно највећег броја) производа и услуга, за разлику од акциза које погађају промет појединачних добара. Овај порески облик се обрачунава и наплаћује у свим фазама прометног циклуса, па представља свефазни порез. При том, треба имати у виду да овај порески облик може бити и вишефазни, па чак и једнофазни. Једнофазни порез на додату вредност је редак у пракси, као на пример у Бангладешу где се порез на додату вредност односи на само на фазу производње.³⁴⁷

4)Спада у квотитетне порезе јер се унапред знају елементи на основу којих се утврђује пореска обавеза (пореска основица и пореска стопа), али се не зна унапред износ средстава који ће држава прикупити;

5)Спада у редован порез јер се наплаћује сваке године, а не само повремено у ванредним околностима и служе покрићу јавних расхода,

6)Спада у деривативне (јавноправне) приходе државе

7)Опорезује правна и физичка лица.

До 2005. године код нас се примњивао порез на промет у малопродаји. У финансијској литератури истичу се одређене релативне предности пореза на додату вредност у поређењу са порезом у малопродаји: 1) већа издашност, 2) већа отпорност у односу на пореску евазију, 3) неутралност у спољнотрговинским трансакцијама, 4) захвата услуге, 5) могућност да се *input* изузму од опорезивања, 6) представља предуслов за повезивање са Европском унијом.³⁴⁸

Порез на додату вредност је издашнији због, између осталог, ширег обухвата предмета опорезивања и веће отпорности на пореску евазију. Према позитивном законодавству примењује се принцип фактурисане реализације, јер се настанак пореске обавезе везује за извршење промета добара и услуга, када настаје и право на одбитак претходног пореза. Порески обвезник је дужан да изда рачун везано за предметни промет. Наиме, како би порески обвезник имао право да одбије порез који је плаћен у претходној фази прометног циклуса, мора да документује да овакво право поседује, путем фактуре у којој је назначено колики износ пореза је зарачунат. Такође, следећем

³⁴⁷ Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, **The Modern Vat**, International Monetary Fund, Washington D.C., 2001, p. 2.

³⁴⁸ Милева Анђелковић, *нав. дело*, стр. 180.

учеснику у прометном циклусу мора да испостави фактуру како би и он могао ово своје право да оствари.

Интерес купца јесте да рачун гласи на што већи износ, како би његов порески одбитак био већи, док је интерес продавца супротан. Он жели да продајна цена у рачуну буде што нижа, како би била нижа и његова пореска обавеза. Право на одбитак претходног пореза повлачи дакле са собом интерес да се испоставља фактура, те да се у потпуности пријаве све испоруке и остварени приходи, а то опет води ка томе да је лакша контрола и утврђивање евазије пореза кроз проверу документације. Ово умањује могућност евазије пореза на добит правних лица, о ком пореском облику је било више речи у претходном поглављу, када је поменуто да је интерес пореског обвезника да у циљу пореске евазије смањује приходе, а повећава расходе, како би смањио опорезиву добит, а самим тим и пореску обавезу. Приликом увоза овај порез се обрачунава на граници. Све наведено олакшава пореску контролу. Оваква техника наплате је битно другачија у односу на порез у малопродаји, где је довољна само изјава да ће се предметна набавка користити ради даље продаје, а што је у пракси отварало простор за бројне злоупотребе и отежано откривање пореске евазије.

Са друге стране, уколико порез не буде наплаћен у некој претходној фази прометног циклуса, испоруке ће садржавати тај неопорезован износ, односно дуговани износ пореза који ће бити обухваћен порезом који се обрачунава приликом испоруке, па ће ненаплаћен порез бити надокнађен на тај начин.

Код пореза на промет у малопродају уколико дође до евазије пореза држава неће остварити порески приход, док је код пореза на додату вредност предност у томе што држава неће остати без пореских прихода и да не дође до наплате пореза у фази малоподаје, јер ће остати порез наплаћен у петходним фазама прометног циклуса.

Обавеза издавања рачуна примењује се и у Европској унији. Рачун представља основ за наплату једне трансакције. Рачун омогућава контролу од стране пореске администрације и неопходан је услов за одбитак претходног пореза.³⁴⁹

Пореска техника и специфичан механизам повраћаја претходно плаћеног пореза код пореза на додату вредност омогућује неутралност у спољнотрговинским трансакцијама, јер се примењује принцип дестинације (одредишта), а не принцип порекла. Овај принцип значи опорезивање укупне вредности оствареног промета према прописима позитивног законодавства земље крајње потрошње која је уједно и власник укупног пореског прихода³⁵⁰.

На тај начин се постиже да извоз буде ослобођен плаћања пореза, што даље снижава цену робе и услуга, које самим тим постају конкурентије на тржишту. Извозник има

³⁴⁹ Чл. 178 и 220 Директиве 2006/112/ЕС.

³⁵⁰ Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, *нав. дело*, р. 379.

право на повраћај пореза плаћеног кроз фактуру претходника, дакле пре момента извоза, уз приложену извозну декларацију, чиме се такође олакшава пореска контрола. При увозу робе у земљу одредишта плаћа се порез, али уз право на одбитак код испоруке крајњим корисницима. Дакле, извоз је ослобођен, а увоз је опорезован. На тај начин приход од пореза остаје земљи одредишта.

Принцип дестинације правила ГАТТ-а (односно World Trade Organisation) прописују у међународној трговини имајући у виду да се пореско оптерећење робе из увоза нивелише са домаћим и тако се избегавају тржишне дисторзије.³⁵¹

Код принципа порекла је обрнуто и порез се плаћа у земљи извозници, док је увоз ослобођен и порез плаћен у земљи порекла се не враћа, па тај део прихода државе извознице задржавају у свом буџету. У земљи одредишта опорезује се само вредност која је обухваћена у фазама прометног циклуса које су извршене на њеној територији, тако да расподела укупног пореског терета зависи од комбинације пореских стопа земље порекла и земље одредишта.³⁵²

Према домаћим позитивним прописима приликом извоза примењује се принцип дестинације. ПДВ се не плаћа на промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Економска неутралност пореза на додату вредност произилази из института претходног пореза, јер раније плаћен порез у претходној фази, не предстаља трошак за пореског обвезника, па је због тога претходни порез за пореског обвезника економски неутрала.

Порез на додату вредност има способност да захвата услуге без кумулативног ефекта, јер порез плаћен у претходној фази не улази у пореску основицу у следећој фази прометног циклуса. Овај порески облик пружа могућност да се сви input изузму од опорезивања. Купац је дужан да документује да је набављена средства користио као input, што олакшава пореску контролу. Могућност да се све набавке изузму од опрезивања не постоји код пореза на промет у малопродаји, што је отварало простор за бројне злоупотребе, јер су се бројна средства могла користити и у производњи и у крајњој потрошњи. Коначно, примена овог пореског облика је предуслов за повезивање са Европском унијом.

Међутим, овај порески облик поред добрих страна има и одређене негативне особине, при чему треба имати у виду да он није замишљен као инструмент социјалне политике и да су његови основни квалитети неутралност и издашност. У финансијској литератури се указује да су главни недостаци овог пореза везани за процес његовог администрирања због тога што као компликованији порески облик подразумева стручност и способност за примену, како код пореских органа тако и код обвезника.

³⁵¹ Дејан Поповић и Стеван Алексић, **Примена закона о порезу на додату вредност**, СЕКОС IN, Београд, 2006, стр. 5.

³⁵² Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, Victoria Summers, *нав. дело*, р. 176.

При том, порез на додату вредност има релативно и апсолутно велики број пореских обвезника па је самим тим нешто скупљи за наплату. Осим тога инфлаторни потенцијал пореза на додату вредност је већи јер погађа шири круг добара и услуга. Овај порески облик је изразито регресиван због врло рестриктивно постављених пореских стопа – једна општа и евентуално једна нижа као и нулта стопа само за опорезивање извоза. Подразумева јединствено прописивање и применљивост на целој територији државе која га уводи, а прописима се прецизно мора уредити подела пореских прихода између централне власти и федералних јединица, што значи да порез на додату вредност захтева централизацију пореске власти.³⁵³

Порез на додату вредност се заснива на принципу самоопрезивања и фактурисане реализације.³⁵⁴ Наиме, порез на додату вредност се утврђује самоопрезивањем. Обвезник је дужан да обрачунава ПДВ за одговарајући порески период на основу промета добара и услуга у том периоду, ако је за њих настала пореска обавеза, а обвезник је истовремено и порески дужник. Поред тога, обвезник за кога је порески период календарски месец подноси пореску пријаву надлежном пореском органу на прописаном обрасцу, у року од 15 дана по истеку пореског периода. Обвезник за кога је порески период календарско тромесечје подноси пореску пријаву надлежном пореском органу на прописаном обрасцу, у року од 20 дана по истеку пореског периода. Обвезник подноси пореску пријаву независно од тога да ли у пореском периоду има обавезу плаћања ПДВ. Пореску пријаву дужни су да поднесу и порески дужници који нису обвезници ПДВ у року од десет дана по истеку пореског периода у којем је настала пореска обавеза. Иначе, овакво регулисање представља новину јер је раније било регулисано да обвезник подноси пореску пријаву надлежном пореском органу на прописаном обрасцу, у року од 10 дана по истеку пореског периода.³⁵⁵

Порески период³⁵⁶ је календарски месец за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 50.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 50.000.000 динара, или календарско тромесечје за обвезника за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет мањи од 50.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет мањи од 50.000.000 динара.

Обвезник уплаћује износ пореза који треба да плати преко фактура где је продавац, умањујући га за износе пореза исказане у фактурама својих снабдевача (онима који су му вршили испоруке). Ако је порез исказан у фактурама излаза већи од пореза на фактурама улаза, разлика се уплаћује на одговарајући рачун буџета.

Пореска обавеза – Претходни порез = Износ пореза за уплату
1.000 динара 200 динара 800 динара

³⁵³ Милева Анђелковић, *нав. дело*, стр. 182.

³⁵⁴ Чл. 49. и 50. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁵⁵ Чл. 50. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05 и 61/07).

³⁵⁶ Чл. 48. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

Међутим, ако је на набавке плаћен већи порез од онога који треба да се исплати на испоруке, стиче се право на повраћај или на порески кредит у наредном пореском периоду.

Пореска обавеза – Претходни порез = Износ повраћаја
1.000 динара 1.200 динара - 200 динара

Поред тога што порез на додату вредност почива на самоопорезивању, овај порески облик почива и на принципу самоконтроле и документованости (издавању и пријему фактура) јер у систему ПДВ сваки учесник у ланцу контролише оног другог и инсистира на пријему и издавању фактура, имајући у виду да тако може да оствари право на порески одбитак.³⁵⁷

У Закону о порезу на додату вредност су посебно уређени институти повраћаја и рефакције пореза. Повраћај пореза на додату вредност треба разликовати од рефакције. Наиме, повраћај пореза³⁵⁸ се примењује у ситуацији када је износ претходног пореза већи од износа пореске обавезе, у ком случају обвезник има право на повраћај разлике. Ако се обвезник не определи за повраћај разлика се признаје као порески кредит.

Пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи:

- 1) промет добара и услуга;
- 2) наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга;
- 3) настанак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавезе нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга.

Настанак пореске обавезе се и према европском моделу пореза на додату вредност везује за промет добара и услуга.³⁵⁹

За увоз добара примењују се посебни прописи. Наиме, на ПДВ при увозу добара примењују се царински прописи³⁶⁰, ако Законом о порезу на додату вредност није друкчије одређено,³⁶¹ а под увозом се подразумева сваки унос добара у царинско подручје Републике.³⁶² За обрачун и наплату ПДВ при увозу добара надлежан је

³⁵⁷ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, *нав. дело*, стр. 125.

³⁵⁸ Чл. 52. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁵⁹ Чл. 63 Директиве 2006/112/ЕС

³⁶⁰ Чл. 254-270 Царинског закона („Службени гласник РС“ бр. 18/10 и 111/12).

³⁶¹ Чл. 58. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁶² Чл. 7 Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

царински орган који спроводи царински поступак, ако овим законом није друкчије одређено.³⁶³ Царински дуг при увозу настаје:³⁶⁴

- 1) стављањем робе која подлеже плаћању увозних дажбина у слободан промет;
 - 2) стављањем такве робе у поступак привременог увоза са делимичним ослобођењем од плаћања увозних дажбина.
- Царински дуг настаје у тренутку прихватања декларације.

Царински дуг при увозу настаје и:

- 1) незаконитим уношењем у царинско подручје Републике Србије робе која подлеже плаћању увозних дажбина;
- 2) незаконитим изузимањем испод царинског надзора робе која подлеже плаћању увозних дажбина.
- 3) због неиспуњавања обавеза које произилазе из привременог смештаја или другог царинског поступка у који је роба била стављена, или
- 4) због неиспуњења неких од услова за стављање робе у одговарајући царински поступак или за одобравање ниже или стопе царине нула, ради употребе робе у посебне сврхе.
- 5) трошењем или употребом робе у слободној зони или слободним складиштима на начин или под условима који нису у складу са прописима. Ако роба нестане у слободној зони или слободном складишту и царински орган оцени да објашњење у вези са њеним нестанком није прихватљиво, сматра се да је таква роба потрошена или употребљена у слободној зони или слободним складиштима супротно прописима.

5.2.2. Порески обвезник

Специфичност законског регулисања овог пореског облика се огледа у томе што се посебна пажња посвећује не само пореском обвезнику, већ и пореском дужнику, као ширем појму.³⁶⁵ Порески обвезник је лице које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности. Делатност представља трајну активност

³⁶³ Чл. 59. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁶⁴ Чл. 237-241. Царинског закона, („Службени гласник РС“ бр. 18/10 и 111/12).

³⁶⁵ Порески дужник је шири појам од пореског обвезника, тако да су сви порески обвезници и порески дужници, али порески дужник не мора бити порески обвезник, јер су порески дужници поред пореског обвезника и порески плаћац, порески дестинатар, порески јемац и остали порески дужници (који имају законом прописане обавезе из пореског управног односа).

произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања. Сматра се да обвезник обавља делатност и када је врши у оквиру пословне јединице. Обвезник је лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара или пружање услуга. Обвезник је лице које врши испоруку добара, односно пружање услуга у своје име, а за рачун другог лица.³⁶⁶ Оваквим законским регулисањем се прокламује принцип јединства код обављања делатности, односно сматраће се „да обављање делатности обухвата све економске активности обвезника ПДВ, без обзира на околност да ли је он организован као „хомогена целина“ или има пословне јединице (интерне испоруке добара између пословних јединица нису предмет ПДВ-а.“³⁶⁷

Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе, нису обвезници у смислу овог закона ако обављају промет добара и услуга из делокруга органа, односно у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе, али ће бити обвезници у случају промета добара и услуга за који би изузимање од ове обавезе могло да доведе до нарушавања конкуренције, као и за промет добара и услуга изван делокруга органа, односно ван обављања послова државне управе или локалне самоуправе, а који су опорезиви у складу са овим законом.³⁶⁸

Поред пореског обвезника, други порески дужници³⁶⁹ који имају обавезу да плаћају порез на додату вредност, поред пореског обвезника, су:

порески пуномоћник кога одреди страном лице које у Републици нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште, а које обавља промет добара и услуга у Републици;

прималац добара и услуга, ако страном лице не одреди пореског пуномоћника;

лице које у рачуну или другом документу који служи као рачун искаже ПДВ, а није обвезник ПДВ или није извршило промет добара и услуга;

лице које увози добро.

Док изузетно порески дужник може бити и:

³⁶⁶ Чл. 8. Пореза на додату вредност („Службени гласник РС бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07 и 93/12).

³⁶⁷ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 391.

³⁶⁸ Чл. 9. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁶⁹ Чл. 10. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

прималац добара или услуга, обвезник ПДВ, за промет секундарних сировина и услуга које су непосредно повезане са тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ;

прималац добара, обвезник ПДВ, за промет грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката, укључујући и власничке уделе на тим добрима, извршен од стране другог обвезника ПДВ, у случају када је уговором на основу којег се врши промет тих добара предвиђено да ће се на тај промет обрачунати ПДВ у складу са овим законом;

прималац добара или услуга из области грађевинарства, обвезник ПДВ, односно Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе, као и правна лица основана законом, односно актом органа Републике, територијалне аутономије или локалне самоуправе у циљу обављања послова државне управе или локалне самоуправе, за промет извршен од стране обвезника ПДВ, ако је прималац добара или услуга инвеститор и ако је испоручилац добара или услуга извођач радова, у складу са законом којим се уређује планирање и изградња.

Обавезе пореског обвезника су да:

- 1) поднесе евиденциону пријаву;
- 2) издаје рачуне о извршеном промету добара и услуга;
- 3) води евиденцију у складу са овим законом;
- 4) обрачунава и плаћа ПДВ и подноси пореске пријаве;
- 5) доставља обавештења пореском органу у складу са овим законом.³⁷⁰

5.2.3. Предмет опорезивања

Предмет опорезивања ПДВ-ом су:³⁷¹

1) Испорука добара и пружање услуга (пормет добара и услуга) које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности.

Да би нека испорука добара и услуга била предмет опорезивања потребно је да су испуњени следећи услови:

да је извршен промет добара и услуга;

да је промет извршен на територији Републике;

³⁷⁰ Чл. 37. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁷¹ Чл. 3. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

да је промет извршен од стране пореског обвезника пореза на додату вредност и у оквиру обављања делатности;

да је промет извршен уз накнаду.

2) Увоз добара у Републику

ПДВ се не плаћа на:³⁷²

1) Превозне и остале услуге, које су повезане са увозом добара, ако је вредност тих услуга садржана у основици код увоза добара. Ово право обвезник може да оствари ако има доказ да је та вредност садржана у основици за обрачун ПДВ при увозу добара. Ако је накнада, односно део накнаде наплаћен пре извршеног промета услуга, обвезник може да оствари пореско ослобођење ако поседује рачун о авансном плаћању, издат у складу са Законом.

2) Промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

3) Промет добара која инострани прималац или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.

Обвезник може да оствари наведена права ако поседује извозну декларацију која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике Србије, односно оверену копију извозне декларације, о извршеном извозу добара издату у складу са царинским прописима.

4) промет добара која инострани прималац отпрема у пртљагу који носи са собом у иностранство, ако:

(1) се добра отпремају пре истека три календарска месеца по испоруци тих добара;

(2) је укупна вредност испоручених добара већа од 150 ЕУР, у динарској противвредности по средњем курсу Народне банке Србије, укључујући ПДВ;

На основу наведеног произилази да се код нас примењује поменути принцип дестинације-одредишта. Правилником о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза³⁷³ ближе се уређују начин и поступак остваривања пореских ослобођења код ПДВ за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза.

³⁷² Чл. 24. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁷³ Правилник о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза, („Службени гласник РС“ бр. 120/12).

Промет добара³⁷⁴ је пренос права располагања на телесним стварима лицу које тим добрима може располагати као власник, (роба, сировине, непокретности, готови производи и сл). Добрима се сматрају и (нематеријалне ствари као што су: вода, електрична енергија, гас и топлотна енергија. Прометом добара сматрају се и специфичне врсте испорука добара које порески обвезник врши у оквиру обављања своје делатности, између осталог то су:

- 1) пренос права располагања на добрима уз накнаду на основу прописа или другог акта државног органа, органа територијалне аутономије или локалне самоуправе;
- 2) предаја добара на основу уговора о продаји са одложеним плаћањем којим је уговорено да се право располагања преноси најкасније отплатом последње рате;
- 3) предаја добара на основу уговора о лизингу, односно закупу, закљученог на одређени период, за покретне или непокретне ствари, када ниједна од уговорних страна не може раскинути уговор ако се стране придржавају уговорних обавеза;
- 4) пренос добара од стране власника комисионару и од стране комисионара примаоцу;
- 5) испорука добара по уговору на основу којег се плаћа провизија при продаји и сл.

Са прометом добара уз накнаду изједначава се:

- 1) узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица;
- 2) сваки други промет добара без накнаде;
- 3) исказани расход (кало, растур, квар и лом) изнад количине утврђене актом који доноси Влада Републике Србије.

Промет услуга,³⁷⁵ су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара.

Промет услуга је и свако нечињење и трпљење. Прометом услуга сматра се и:

- 1) пренос, уступање и давање на коришћење ауторских и сродних права, патената, лиценци, заштитних знакова, као и других права интелектуалне својине;
- 2) пружање услуга уз накнаду на основу прописа или другог акта државних органа, органа територијалне аутономије или локалне самоуправе;
- 3) предаја добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала наручиоца;

³⁷⁴ Чл. 4. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁷⁵ Чл. 5. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

- 4) размена услуга за добра или услуге;
- 5) предаја јела и пића за конзумацију на лицу места;
- б) уступање удела или права.

Са прометом услуга уз накнаду изједначава се:

- 1) употреба добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно употреба добара у непословне сврхе пореског обвезника;
- 2) пружање услуга које порески обвезник изврши без накнаде за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица, односно друго пружање услуга без накнаде у непословне сврхе пореског обвезника.

Према позитивни прописима је разграничено шта се не сматра прометом услуга,³⁷⁶ па тако промет добара и услуга није извршен код:

- 1) преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, ако је стицалац порески обвезник или тим преносом постане порески обвезник и ако продужи да обавља исту делатност;
- 2) замене добара у гарантном року;
- 3) бесплатног давања пословних узорака у уобичајеним количинама за ту намену купцима или потенцијалним купцима, односно трећим лицима за потребе анализе на основу акта надлежног органа;
- 4) давања рекламног материјала и других поклона мање вредности, ако се дају повремено различитим лицима.

5.2.4. Пореска основица

Пореска основица³⁷⁷ код промета добара и услуга јесте износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећег лица, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара или услуга, у коју није укључен ПДВ. У основицу се урачунавају и:

³⁷⁶ Чл. 6. Закона о порезу на додатну вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁷⁷ Чл. 17. Закона о порезу на додатну вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

- 1) акцизе, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ;
- 2) сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

Док основица не садржи:

- 1) попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара или услуга;
- 2) износе које обвезник наплаћује у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

Основицом код промета добара без накнаде сматра се набавна цена, односно цена коштања тих или сличних добара, у моменту промета. Основицом код промета услуга без накнаде сматра се цена коштања тих или сличних услуга, у моменту промета.³⁷⁸

Основица код увоза добара³⁷⁹ је вредност увезеног добра утврђена по царинским прописима. У основицу урачунава се и:

- 1) акциза, царина и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ;
- 2) сви споредни трошкови који су настали до првог одредишта у Републици.

Првим одредиштем сматра се место које је назначено у отпремници или другом превозном документу, а ако није назначено, место првог претовара добара у Републици.

Код увоза добара, које је обвезник привремено извезао ради оплемењивања, обраде, дораде или прераде, оправке или уградње,³⁸⁰ основицу чини накнада коју је обвезник платио или треба да плати за оплемењивање, оправку или уградњу, а ако се та накнада не плаћа, основицу чини пораст вредности настао оплемењивањем, оправком или уградњом.

³⁷⁸ Чл. 18. Закона о порезу на додатну вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁷⁹ Чл. 19. Закона о порезу на додатну вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁸⁰ Чл. 20. Закона о порезу на додатну вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

5.2.5. Пореска стопа

Пореска стопа је износ преза у односу према пореској основици. Пореске стопе преза на додату вредност су пропорционалне и прави се разлика између опште и посебне. Општа износи 20%, док посебна износи 10%.³⁸¹ Увођењем ниже пореске стопе, за таксативно у закону наведена добра и услуге или увоз, има за циљ превасходно да ублажи регресивно дејство овог пореског облика.

По посебној пореској стопи опорезује се промет следећих добара и услуга или увоза:

- 1) хлеба и других пекарских производа, млека и млечних производа, брашна, шећера, јестивог уља од сунцокрета, кукуруза, уљане репице, соје и маслине, јестиве масноће животињског и биљног порекла и меда;
- 2) свежег, расхлађеног и смрзнутог воћа, поврћа, меса, укључујући и изнутрице и друге кланичне производе, рибе и јаја, житарица, сунцокрета, соје, шећерне репе и уљане репице;
- 3) лекова, укључујући и лекове за употребу у ветерини;
- 4) ортотичких и протетичких средстава, као и медицинских средстава - производа који се хирушки уграђују у организам;
- 5) материјала за дијализу;
- 6) ђубрива, средстава за заштиту биља, семена за репродукцију, садног материјала, компоста са мицелијумом, комплетне крмне смеше за исхрану стоке и живе стоке;
- 7) уџбеника и наставних средстава;
- 8) дневних новина;
- 9) монографских и серијских публикација;
- 10) огревног дрвета;
- 11) услуга смештаја у хотелима, мотелима, одмаралиштима, домовима и камповима;
- 12) услуге које се наплаћују путем улазница за биоскопске и позоришне представе, сајмове, циркусе, забавне паркове, концерте (музичке догађаје), изложбе, спортске догађаје, музеје и галерије, ботаничке баште и зоолошке вртове, ако промет ових услуга није ослобођен ПДВ;

³⁸¹ Према најновијим законским изменама („Службени гласник РС“ бр. 108/13) посебна пореска стопа износи 10%, док је раније износила 8%.

- 13) природног гаса;
- 13а) топлотне енергије за потребе грејања;
- 14) пренос права располагања на стамбеним објектима, економски дељивим целинама у оквиру тих објеката, као и власничким уделима на тим добрима;
- 15) услуге које претходе испоруци воде за пиће водоводном мрежом, као и воде за пиће, осим флаширане;
- 16) пречишћавања и одвођења атмосферских и отпадних вода;
- 17) управљање комуналним отпадом;
- 18) одржавање чистоће на површинама јавне намене;
- 19) одржавање јавних зелених површина и приобаља;
- 20) превоз путника у градском и приградском саобраћају;
- 21) управљање гробљима и погребне услуге.

Како је ПДВ искључен из пореске основице може бити потребно да се израчуна тзв. прерачуната општа стопа ПДВ, која показује колико је учешће ПДВ у „брuto“ цени, односно цени у коју је ПДВ урачунат. За израчунавање поменуте прерачунате стопе ПДВ користи се следећи образац:³⁸²

$$\frac{\text{законска стопа} \times 100}{100 + \text{законска стопа}}$$

За прописану стопу од 20% износи 16,6667%, а за прописану стопу 10% износи 9,0909%.

Стопа пореза на додату вредност у Европској унији је пропорционална и примењује се општа стопа, која не може бити нижа од 15%, као и једна или две посебне стопе, које не смеју бити ниже од 5%.³⁸³

³⁸² Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, *нав. дело*, стр. 120.

³⁸³ Чл. 97, 98 и 99 Директиве 2006/112/ЕС.

Табела 20. Опште и посебне пореске стопе у државама чланица ЕУ

Држава чланица	посебе стопе мање од 5%	посебне стопе	опште стопе
БЕЛГИЈА	-	6 / 12	21
БУГАРСКА	-	9	20
ЧЕШКА РЕПУБЛИКА	-	15	21
ДАНСКА	-	-	25
НЕМАЧКА	-	7	19
ЕСТОНИЈА	-	9	20
ГРЧКА	-	6,5 / 13	23
ШПАНИЈА	4	10	21
ФРАНЦУСКА	2,1	5,5 / 7	19,6
ХРВАТСКА	-	5 / 10	25
ИРСКА	4,8	9 / 13,5	23
ИТАЛИЈА	4	10	21
КИПАР	-	5 / 8	18
ЛЕТОНИЈА	-	12	21
ЛИТВАНИЈА	-	5 / 9	21
ЛУКСЕМБУРГ	3	6 / 12	15
МАЂАРСКА	-	5 / 18	27
МАЛТА	-	5 / 7	18
ХОЛАНДИЈА	-	6	21
АУСТРИЈА	-	10	20
ПОЉСКА	-	5 / 8	23
ПОРТУГАЛИЈА	-	6 / 13	23
РУМУНИЈА	-	5 / 9	24
СЛОВЕНИЈА	-	9,5	22
СЛОВАЧКА	-	10	20
ФИНСКА	-	10 / 14	24
ШВЕДСКА	-	6 / 12	25
ВЕЛИКА БРИТАНИЈА	-	5	20

Извор: European Commission, taxud.c.1(2013)2823545, стање на дан 01.07.2013.³⁸⁴

³⁸⁴ VAT rates Applied in the Member States of the Europe Union, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (22.11.2013.).

Табела 21.

Опште пореске стопе за период 2000-2012

	2000	2011	2012
ЕУ 27	19,2	20,7	21,0
ЕУ 17	18,1	19,7	20,0

Општа пореска стопа ПДВ-а варира од 15,0 % у Луксембургу и на Кипру 17,0% па до 27,0 % у Мађарској и 25,0% у Данској и Шведској.

У поређењу са остатком света у чланицама ЕУ27 пореска стопа је и даље генерално висока. Међутим, пореско оптерећење знатно варира између држава чланица у 2010. години у распону од мање од 30% у Литванији (27,1%), Румунији (27,2%), Летонији (27,3%), Бугарској (27,4%), Словачкој (28,1%) и Ирској (28,2%), до више од 45% у Данској (47,6%) и у Шведској (45,8%). Између 2009 и 2010, највећи пад забележен је у Мађарској (са 40,1% на 37,7%), Литванији (са 29,2% на 27,1%), Бугарској (са 29,0% на 27,4%) и Естонији (од 35,7% до 34,2%), а највеће повећање у Шпанији (повећање од 30,7% до 31,9%), Велика Британија (са 34,8% на 35,6%) и Летонији (са 26,7% на 27,3%).³⁸⁵

³⁸⁵ Извор: http://europa.eu/rapid/press-release_STAT-12-77_en.htm (19.11.2012.)

5.2.6. Избегавање плаћања пореза са становишта пореза на додату вредност

Поред бројних предности које смањују могућност евазије пореза, ни овај порески облик, на жалост, није имун на ову негативну појаву. Размере незаконите пореске евазије су велике и код овог пореског облика. Иако сасвим поуздани подаци не постоје, а процене су различите, ипак се овај износ мери у милијардама евра годишње, само на простору Европске уније. Тако је према истраживању HMRC³⁸⁶ за 2011. и 2012. годину, а које истраживање је користило низ интерних и екстерних података и различите аналитичке технике за годишње процене, процењено да је губитак од пореза 35 милијарди фунти, што је 0,7 одсто од укупног пореског оптерећења. До оваквог губитка долази услед разних облика незаконитог поступања, грешака, непријављивања пореза или нетачног тумачења сложене пореске проблематике.

Према овом истраживању губитак од пореза на додату вредност износи 11,4 милијарди фунти (33%), губитак од пореза на доходак, осигурање и капиталну добит износи 15,3 милијарди фунти (44%), губитак од акциза износи 2,5 милијарди фунти (7%), губитак пореза на добит корпорација износи 4,7 милијарди фунти (3%), док губитак од осталих пореза износи 1,1 милијарду фунти (3%) од укупног хипотетичког пореског оптерећења. Губитак од пореза на додату вредност је повећан са 9,9 милијарди фунти у периоду 2010-2011 до 11,4 милијарди фунти за период 2011-2012.

Табела 22. Процене ПДВ губитка (у милијардама фунти)

период	2007-08	2008-09	2009-10	2010-11	2011-12
ПДВ укупно хипотетичко оптерећење	92.8	93.0	80.8	95.3	109.8
ПДВ приходи	82.0	79.8	71.4	85.4	98.4
губитак	10.8	13.2	9.4	9.9	11.4
губитак у %	11.7%	14.2%	11.6%	10.4%	10.4%

Према једном другом истраживању³⁸⁷ учешће у укупним губицима на нивоу Европске уније за 2009. годину процењено је према појединим категоријама, а на

³⁸⁶ Истраживање HM Revenue & Customs, пореског органа у Великој Британији, који је основан 2005. године, као одељење Владе које је одговорно за прикупљање пореза и других прихода, када је заменио Inland Revenue and Customs and Excise. Истраживање је израђено према вредностима, принципима и протколима који су наведени у Кодексу праксе службене статистике (the Code of Practice for Official Statistics). У самом извештају је наглашено да подаци нису потпуно прецизни и да их треба прихватити са резервом.

³⁸⁷ Pricewaterhouse Coopers, **Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the**

основу доступних подака у Великој Британији о учешћу појединих категорија у укупним губицима. Наглашено је да подацима треба приступити са великом резервом имајући у виду ограничене доступне податке у овој области. Подаци су приказани у табели која следи.

Табела 23.

компоненте ПДВ губитка	ПДВ губитак у Великој Британији	Учешће у ПДВ губицима ЕУ-27	
		минимум	максимум
Интра-комунитарни облици	17-26%	19,849	30,840
Нерегистровање због ПДВ	4-5%	4,485	5,607
Грешке у обрачуну или свесно умањење пор.обавезе	24-38%	28,036	44,858
Неприхватљива законска евазија	24-28%	28,036	33,643
Остали губици (нпр. стечај, неосновано истицање повраћаја претх. пореза)	3-32%	3,925	38,466
Процењен ПДВ губитак у 2009. Години (ЕУР)	118.874.583.802		

У Републици Србији је од 1. јануара до 10. октобра 2013. године по основу ПДВ наплаћено укупно 164,2 милијарде динара. На домаћем тржишту наплаћено је 78,6 милијарди динара, ПДВ по основу увоза је износио 85,5 милијарди динара, док је укупно наплаћени ПДВ приликом допремања робе са територије Косова и Метохије био 52,4 милиона динара. Од укупно наплаћеног износа ПДВ-а пореским обвезницима је враћено 18,2 милијарде динара. Пореска полиција је од јануара до септембра 2013. године поднела 776 кривичних пријава због избегавања плаћања пореза, 153 због неуплаћивања пореза по одбитку, као и 265 пријава због фалсификовања документације. Поднете су 134 пријаве због угрожавања наплате пореза, 25 због недозвољеног промета акцизним производима и 50 пријава због недозвољеног

складиштења робе. Према поднетим пријавама укупан износ избегнутог пореза износи 6,2 милијарде динара.³⁸⁸

Приходи по основу ПДВ реално су виши за 9,2% у јануару 2013. године, у односу на јануар 2012. У склопу мера фискалне консолидације је и повећање опште стопе ПДВ са 18% на 20%, што ће имати значајног утицаја на остварење у 2013. Номинални раст износи 23,2%. Нето домаћи ПДВ је номинално виши 16,7%, а реално 3,5%, у односу на исти период претходне године. Бруто наплата домаћег ПДВ реално је нижа за 10,2%, а номинално 1,3% виша, у односу на исти период претходне године. ПДВ из увоза, са друге стране, бележи номинални раст од 30,1%, а реални раст од 15,3%. Повраћај ПДВ-а је остварио номинални и реални пад од 16,4%, односно 25,9%. Овде треба истаћи да је у јануару 2012. године извршен повраћај ПДВ из децембра 2011. године у износу од 4,3 млрд динара³⁸⁹.

Остварен порески приход од ПДВ за 2005. годину износио је 215.938.500,000 динара. Остварен порески приход од ПДВ за 2010. годину износио је 319.369.400,000 динара. У 2011. години остварен приход је износио 342.445.700,000 динара. Тенденција пораста прихода се наставља па у 2012. години износи 367.471.800,000 динара³⁹⁰.

У првој години примене ПДВ-а, током 2005. године, износ избегнутог пореза по поднетим кривичним пријавама износио је 8.725.957.481,06 динара, од чега се на избегавање ПДВ-а односило 448.091.278,74 динара или 5,14%. У 2006. години поднетим кривичним пријавама обухваћен је укупан износ избегнутог пореза од 18.148.625.898,14 динара од чега се 5.310.157.259,65 динара или 29,26% одоси на избегавање ПДВ-а. Током 2007. године укупан обим избегнутог пореза који је обухваћен кривичним пријавама износио је 19.487.119.541,71 динара, од тог износа 6.123.332.933,97 или 31,42% односи се на откривене утаје пореза на додату вредност и ПДВ преваре. Током 2008. године укупан обим избегнутог пореза који је обухваћен кривичним пријавама износио је 18.103.149.138,73 динара, од чега се на откривене утаје пореза на додату вредност и ПДВ преваре односи 6.385.167.244,99 динара или 35,27%. У 2009. години укупан обим избегнутог пореза који је обухваћен кривичним пријавама износио је 14.528.248.884,34 од чега се на откривене утаје пореза на додату вредност и ПДВ преваре односи 4.594.791.740,95 динара или 31,63%. У периоду од 2005.-2009. године пријављена лица су избегла плаћање ПДВ у укупном износу од 22,9 милијарди динара. Тенденција избегавања ПДВ по месецима од 2005. до 2009. године илуструје следећа крива:³⁹¹

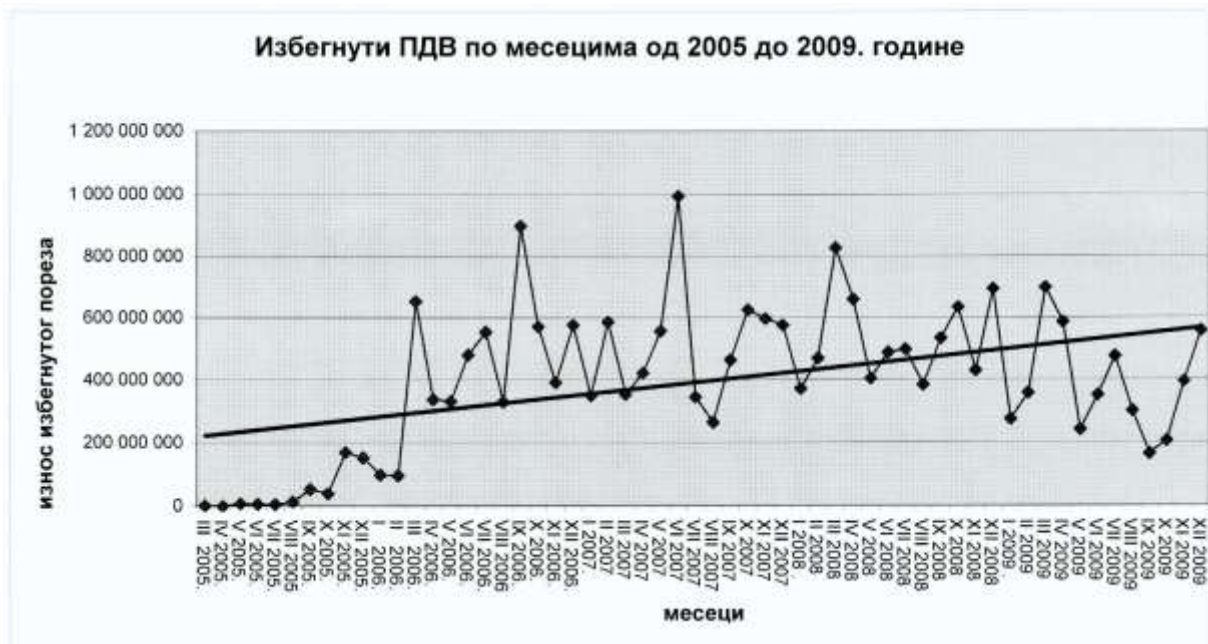
³⁸⁸ Извор: Министарство финансија РС, http://mf.in.gov.rs/newsitem.php?id=4631&change_lang=ls (22.11.13.)

³⁸⁹ *Билтен јавних финансија*, Министарство финансија РС, бр. 101, јануар 2013, Београд, стр. 10.

³⁹⁰ *Нав. дело*, стр. 40.

³⁹¹ **Модалитети пореске утаје**, *нав. дело*, стр. 17-18.

Слика 13.



У литератури³⁹² су бројне поделе облика евазије пореза на додату вредност, а као најчешћи облици се помињу:

- коришћење лажних фактура;
- пословање са фантом предузећима;
- неевидентирање укупно оствареног промета;
- неподношење ПДВ пријаве (пореске и евиденционе);
- давање лажних података о чињеницама које су од значаја за обрачун и плаћање ПДВ-а;
- сива економија;
- намерно изазивање стечаја;

³⁹² Tait A. Alan, **The Value-Added Tax: International Practice and Problems**, IMF, Washington, D. C., 1988, pp. 306-315, Michael Keen, Stephen Smith, **VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can be Done?**, International Monetary Fund, WP/07/31, **The Value Added Tax, Experiences and Issues**, Background paper prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT; Rome, March 2005., Silvia Fedeli, Fancesco Forte, **A Game Theoretic Approach to Cross-Border VAT Evasion within EU Member States and its Relationship with Black Economy**, *Economic Analysis & Policy*, Vol. 42, No. 2, September 2012, pp. 209-220, Миодраг Вуковић, **Пореска утаја у полицијској и судској пракси**, ЈП „Службени гласник“, Београд, 2009, стр. 118-138.

- извозна евазија;
- непријављивање излазног промета плаћеног готовински;
- злоупотребе са претходним порезом;
- злоупотребе са изузецима од стандардног начина опорезивања;
- непријављивање чињеница и давање лажних података о чињеницама од значаја за утврђивање и наплату пореза на додату вредност.

Слика 14. Структура консолидованих прихода у Републици Србији у 2013. години³⁹³



Велико учешће пореза на додату вредност у укупним приходима чини га издашним и значајним пореским приходом и утолико су значајни начини и обим пореске евазије, о којима ће бити речи на страницама које следе.

³⁹³ *Билтен јавних финансија*, Министарство финансија РС, бр. 101, јануар 2013, Београд, стр. 42.

5.2.6.1. Избегавање пореза на додату вредност путем давања лажних података о чињеницама које су од значаја за обрачун и плаћање ПДВ-а

Један од најбитнијих елемената у систему пореза на додату вредност, у коме се огледа и његова суштина, јесте институт претходног пореза. Због тога ћемо ово излагање, које се односи на различите облике и могућности избегавања плаћања пореза на додату вредност, почети управо одатле. Порески обвезници давањем лажних података без основа извршавају одбитак претходног пореза, чиме директно умањују своју пореску обавезу.

Претходни порез³⁹⁴ је износ ПДВ обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно плаћен при увозу добара, а који обвезник може да одбије од ПДВ који дугује.

Порески обвезник може да претходно обрачунати ПДВ одбије као претходни порез у складу са законом у потпуности или делимично или га уопште не може одбити, а што зависи од намене за коју се набављена добра или услуге користе и од испуњења прописаних услова. Износ претходно обрачунатог ПДВ порески обвезник може да одбије у целини као претходни порез само у случају када испуњава све прописане услове за одбитак претходног пореза. Порески обвезник и испоручилац добара и пружалац услуга треба да буду регистровани као обвезници ПДВ. Претходно обрачунат ПДВ порески обвезник може да одбије делимично као претходни порез у случају када набављена добра истовремено користи за промет добара и услуга за које не постоји право на одбитак и за промет добара са правом на одбитак претходног пореза.³⁹⁵ Према томе, претходни порез утиче на висину пореске обавезе, па због тога порески обвезници врше разне злоупотребе како би своју пореску обавезу смањили.

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.

³⁹⁴ Чл.27-326. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

³⁹⁵ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, нав. дело, стр. 121.

Право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако поседује:

- 1) рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза;
- 2) документ о извршеном увозу добара у којем је исказан претходни порез и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

Обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

- 1) обрачунати и исказани ПДВ за промет добара и услуга, који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету;
- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

Обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу:

- 1) набавке, производње и увоза путничких аутомобила, мотоцикала, јахти, чамаца и ваздухоплова, објеката за смештај тих добара, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, као и изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга, које су повезане са коришћењем ових превозних средстава;
- 2) издатака за репрезентацију обвезника;
- 3) набавке или увоза тепиха, електричних апарата за домаћинство, телевизијских и радио пријемника, уметничких дела ликовне и примењене уметности и других украсних предмета, који се користе за опремање административних просторија.

Изузетно, обвезник има право на одбитак претходног пореза ако превозна средства и друга добра користи искључиво за обављање делатности:

- 1) промета и изнајмљивања наведених превозних средстава и других добара;
- 2) превоза лица и добара или обуку возача за управљање наведеним превозним средствима.

У овом случају се давање лажних чињеница користи ради прикривања да се набављена средства и добра не користе за обављање делатности, него у приватне сврхе.

Давањем лажних података о чињеницама од значаја за опорезивање обвезници повећавају пословне расходе на основу чега кроз неосновано истицање претходног пореза умањују своју излазну обавезу. Ово повећање пословних расхода може се вршити на различите начине.

Повећање пословних расхода може се вршити код оснивања предузећа у циљу пореске евазије ради лакшег прикривања и тежег откривања лажних података о чињеницама од значаја за опорезивање. Наиме, преузеће се оснива ради фиктивне набавке основних средстава, или се пак врши неосновано увећање вредности набавке основних средстава. У оба случаја се повећавају пословни расходи, па се на основу

тако повећаних инпута потом тражи повраћај претходног пореза. Пошто је код новооснованих предузећа уобичајено да имају велике трошкове набавке основних средстава, поређењем улаза и излаза се не може открити евазија пореза, па се тако може неопажено остварити прекомерни повраћај претходног пореза. Како се обично ради о добрима веће вредности, самим тим порески обвезник истиче претходни порез у већем износу који ће касније остварити кроз повраћај.

Наша земља је, по индикатору "покретање пословања", напредовала укупно 49 позиција, захваљујући усвајању Закона о привредним друштвима и отклањању захтева за минимални почетни капитал приликом отварања фирми у Србији. На листи 185 земаља, Србија се данас налази на 42. месту у свету, док, истовремено, улази у круг 87 земаља у свету које не захтевају основни почетни капитал приликом регистрације фирми. Тиме је пружена директна олакшица почетницима у пословању.³⁹⁶ Тачније, основни капитал друштва са ограниченом одговорношћу износи најмање 100 динара.³⁹⁷ При томе, Закон о привредним друштвима из 2011. године одређује да се улог приликом оснивања друштва с ограниченом одговорношћу не мора уплатити односно унети, већ се мора само уписати, а у оснивачком акту се мора одредити у ком року у коме ће члан друштва уплатити односно унети улог. Рок за уплату не може бити дужи од 5 година и рачуна се од дана доношења оснивачког акта. Чланови друштва стичу удео у друштву преузимањем обавезе уплате односно уношења улога. Насупрот овом решењу, Закон о привредним друштвима из 2004. године је прописивао да се најмање половина минималног дела основног капитала уплаћује на привремени рачун до регистрације друштва, а остатак се уплаћује на рачун друштва у року од две године од дана регистрације. Вредност новчаног улога преко минималне вредности основног капитала и неновчани улог уносе се у року одређеним оснивачким актом.

Обвезник који је остварио право на одбитак претходног пореза по основу набавке опреме и објеката за вршење делатности, као и улагања у сопствене или туђе објекте, осим улагања која се односе на редовно одржавање објеката, дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза³⁹⁸ ако престане да испуњава услове за остваривање овог права, и то у року краћем од пет година од момента прве употребе за опрему, десет година од момента прве употребе за објекте, односно десет година од момента завршетка улагања у објекте.

Исправка одбитка претходног пореза врши се за период који је једнак разлици између ових рокова и периода у којем је обвезник испуњавао услове за остваривање права на одбитак претходног пореза.

У случају да обвезник не изврши исправку одбитка претходног пореза истицање претходног пореза биће неосновано.

³⁹⁶ http://www.b92.net/biz/vesti/srbija.php?yyyy=2013&mm=05&dd=04&nav_id=710799 (04.08.2011.)

³⁹⁷ Чл. 145. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“ бр. 36/11 и 99/11).

³⁹⁸ Чл. 32. Закона о порезу на додатну вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

Ако обвезник користи испоручена или увезена добра или прима услуге, за потребе своје делатности, да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који има право и део који нема право да одбије од ПДВ који дугује. Ако за поједина испоручена или увезена добра или примљене услуге обвезник не може да изврши поделу претходног пореза, а које користи за потребе своје делатности, да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, може да одбије сразмерни део претходног пореза који одговара учешћу промета добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза у који није укључен ПДВ, у укупном промету у који није укључен ПДВ.³⁹⁹

На увоз добара која се у оквиру царинског поступка привремено увозе и поново извозе, као и стављају у царински поступак активног оплемењивања системом одлагања, за који је чл. 26 Закона о порезу на додату вредност⁴⁰⁰ прописано пореско ослобођење, постоји могућност избегавања ПДВ-а, тако што се репроматеријал након оплемењивања не враћа ино-добављачу, већ се за готов новац продаје на домаћем тржишту, а у пословним књигама лажно приказује реекспорт. Овај појавни облик био је карактеристичан за нека предузећа са подручја Новог Пазара која су из Турске привремено увозила веће количине конфекцијских тканина. Сем избегавања плаћања царине и ПДВ-а при увозу, на тканине увезене на наведени начин, пореску утају врше и произвођачи који неевидентирају репроматеријал и производњу и продају готових производа (конфекције). У проверама су идентификовани и случајеви када се у ПДВ пријаву једноставно уносе лажни, већи износи претходног пореза у односу на порез који је плаћен при увозу добара и који је исказан у царинској документацији.⁴⁰¹

Обвезник може да не изврши поделу претходног пореза или да поделу не изврши у складу са законом, а све у циљу пореске евазије. Осим тога, изузеци од општег режима опорезивања пружају пуно могућности за разне злоупотребе. Због тога овакви изузеци треба да буду што мањи, јер поред тога што компликују порески систем, могу постати погодан механизам за евазију пореза.

Према Закону о порезу на додату вредност⁴⁰² бројна су пореска ослобођења и постоји више врста и то:

- пореска ослобођења са правом на одбитак претходног пореза;
- пореска ослобођења без права на одбитак претходног пореза;
- пореска ослобођења код увоза.

³⁹⁹ Чл. 30. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

⁴⁰⁰ Чл. 26. тач. 2. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

⁴⁰¹ **Модалитети пореске утаје**, нав. дело, стр. 22.

⁴⁰² Чл.24-26

Такође, могу се злоупотребити другачија регулисања посебних поступака опорезивањем ПДВ-ом.⁴⁰³ Ови поступци се односе на мале пореске обвезнике, пољопривреднике, туристичке агенције, половна добра, уметничка дела, колекционарска добра и антиквитете. Оправдање за увођење ових посебних поступака се налази у примени једноставнијег поступка за наведене случајеве, како би се избегла примена иначе сложеног поступка опорезивања кога прате високи административни трошкови. Али са друге стране, као и сваки изузетак од општег режима опорезивања, тако и примена посебних поступака може створити простор за евазију пореза.

Према законском регулисању, обвезници који се баве прометом половних добара, укључујући половна моторна возила, уметничких дела, колекционарских добара и антиквитета, утврђују основицу као разлику између продајне и набавне цене добра, уз одбитак ПДВ који је садржан у тој разлици. Оваква основица примењује се ако код набавке добара њихов испоручилац није дуговао (лица које није порески обвезник) ПДВ или је користио опорезивање разлике. Код промета оваквих добара, обвезник не може исказивати ПДВ у рачунима или другим документима. Обвезник нема право на одбитак претходног пореза за добра и услуге који су у непосредној вези са оваквим добрима.⁴⁰⁴ Тако на пример, у циљу евазије пореза порески обвезник може фингирати (уз помоћ лажне фактуре) набавку неког од предмета овог посебног поступка од лица које није порески обвезник, иако предмете није стварно набавио од таквог лица и искористити законску могућност да утврђује основицу као разлику између продајне и набавне цене добра уз одбитак ПДВ који је садржан у тој разлици, те да на тај начин неосновано користи предности посебног поступка опорезивања разлике.

У циљу пореске евазије најбоље могућности пружају пореска ослобођења са правом на одбитак претходног пореза.

Наиме, ПДВ се не плаћа, између осталог, на:

- 1) превозне и остале услуге, које су повезане са увозом добара, ако је вредност тих услуга садржана у основици;
- 2) промет добара која обвезник или треће лице, по његовом налогу, шаље или отпрема у иностранство.⁴⁰⁵

У циљу избегавања пореза може се један промет лажно приказати као извозни, иако се заправо ради о домаћем промету и роба се продаје на домаћем тржишту, при чему се могу користити лажне фактуре издате од стране фантомских фирми. На тај начин се неосновано остварује повраћај пореза који је плаћен при набавци.

Према томе, према нашем позитивном праву бројни су изузеци од општег режима опорезивања, што погодује повећању обима и различитог начина избегавања

⁴⁰³ Чл. 33-36а

⁴⁰⁴ Чл. 36. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

⁴⁰⁵ Чл. 24. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

плаћања пореза. Међутим, имајући у виду бројне мотиве због којих се ови изузеци уводе у законску регулативу (социјални, културни и сл.) тешко је замислити њихово укидање.

Као што је наведено, поред стандардне стопе од 20%, примењује се и нижа бенефицирана стопа од 10% за таксативно набројане случајеве. Прављење оваквог изузетка од стандардног режима може подстаћи пореске обвезнике да то злоупотребе у циљу порске евазије. Наиме, порески обвезници могу промет одређеног производа лажно приказати као промет производа који је опорезив бенефицираном пореском стопом, а тиме снижавају излазни промет, кроз нижу продајну цену, чиме смањују пореску обавезу.

Давање лажних података од значаја за опрезивање, према томе, има веома различите облике испољавања, али се у основи у пракси најчешће своди на издавање лажних фактура и умањење пореске обавезе потупним или делимичним неевидетирањем оствареног промета. Наведеним модалетитама биће посвећена посебна пажња у даљем излагању. У наставку излагања биће такође детаљније изложени поједини случајеви избегавања плаћања пореза на додату вредност који се у пракси често појављују.

5.2.6.2. Избегавање пореза на додату вредност путем пословања са фантомским предузећима и коришћењем лажних фактура

Фантомска предузећа имају за циљ избегавање плаћања пореза. Оваква предузећа могу бити регистрована и нерегистрована. Код регистрованих предузећа ради се о малом оснивачком капиталу и једним или свега неколико запослених. Оваква предузећа се често региструју помоћу фалсификованих или украдених личних докумената. Фантомске фирме могу да имају исти ПИБ број и назив као легално регистровано предузеће. Рачуни и остала документација се сачињава тако да изгледа као права, а користи се печат набављен на „црном тржишту“. Оваква предузећа не постоје на адресама на којима су регистрована и тешко је ући у траг ко стоји иза њих. Фантомска предузећа не воде одговарајуће евиденције, нити подносе пореске пријаве.

Ова предузећа практично злоупотребљавају режим слободне трговине и потребе за брзим протоком новца и добара у најразвијенијим земљама. Постојање таквог режима наметнуло је потребу за веома либерализованим режимом регистрације привредних субјеката који таква предузећа највише и злоупотребљавају. Посебно им погодује интернет-трговина, где послују на истим принципима који важе у класичној трговини. После дужег или краћег периода пословања, током кога су остварили обиман промет захваљујући веома повољним куповинама атрактивних артикала, једноставно

им се угаси сајт и нестају без трага са гомилом новца који су примили као уплату за робу која никада неће стићи до купца.⁴⁰⁶

Модалитети пословања ових фирми су различити. Легална предузећа продају робу фантомским фирмама по нижој продајној цени, како би минимализовали своје излазе и пореске обавезе, а потом се даље роба продаје на црном тржишту. Легалне фирме могу да уплате новац фантомским фирмама, за робу и услуге, при чему стварни промет не постоји, уз урачунат ПДВ у продајну цену, како би било мање сумњиво и како би се стекао привид легалног пословања, а потом се новац подиже са рачуна и враћа уплатиоцу, уз задржавање одређене провизије од стране фантомске фирме. Чешће се прибегава пружању услуга, јер се овакве трансакције у том случају теже откривају, пошто је теже доказати да услуге нису заиста пружене.

Предузеће које је на наведени начин регистровано не само што не измирује своје пореске обавезе већ истовремено помаже регуларним предузећима у избегавању њихових пореских обавеза, имајући у виду да је једини мотив регуларних предузећа да послују са оваквим предузећем управо избегавање пореских обавеза кроз различите видове симулованих робноновчаних трансакција.⁴⁰⁷

Како би се прикриле набавке робе „на црно“ укључивање фантомских предузећа у прометни ланац је и више него корисно. Фантомско предуће сачињава лажне фактуре везано за овако остварене набавке уз одговарајућу провизију, те на тај начин омогућава пореском обвезнику да оствари право на одбитак претходног пореза.

Од 107.363 привредних друштава у Србији четвртину чине фирме које немају ниједног запосленог. У Агенцији за привредне регистре постоје подаци да нешто више од 24.370 таквих предузећа „представљају и својеврсну специфичност српске привреде“. У 2012. години највише их је пословало у сектору трговина на велико и мало – 8.644, прерађивачка индустрија – 4.338 и стручне, научне, иновационе и техничке делатности – 2.662. Економски значај предузећа без запослених није занемарљив. Према саопштењу АПР о пословању привреде у 2012, он се из године у годину повећава. Иначе, према званичним подацима, на њих се води 18,3 одсто кумулираних губитака укупне привреде и 13,5 процената нето губитка, али су у 2012, у односу на претходну, готово удвостручиле капитал. Од 107.363 привредна друштва, колико је пословало у 2011. години, финансијске извештаје поднело је 92.157. У наставку се даје преглед броја привредних друштава по броју запослених.⁴⁰⁸

⁴⁰⁶ Миодраг Вуковић, *нав. дело*, стр. 135-136.

⁴⁰⁷ *Нав. дело*, стр. 134.

⁴⁰⁸ <http://www.politika.rs/rubrike/Ekonomija/Fantomske-firme-za-velike-mucke.lt.html>(24.11.2013.)

Слика 15.

ПРЕГЛЕД БРОЈА ПРИВРЕДНИХ ДРУШТАВА ПО БРОЈУ ЗАПОСЛЕНИХ

ОПИС	2012.		2011.		Индекс
	Број	Учешће (у %)	Број	Учешће (у %)	
Без запослених	24.370	26,2	24.383	26,4	100
Један запослен	21.255	22,8	21.239	23,1	100,1
Од два до пет запослених	26.953	29,6	27.532	29,3	97,9
Од шест до десет запослених	8.306	9,2	8.579	9	96,8
Од 11 до 50 запослених	8.659	9,3	8.646	9,4	100,2
Од 51 до 250 запослених	2.106	2,4	2.216	2,3	95
Више од 250 запослених	508	0,5	501	0,5	101,4
Укупан број прив. друштава	92.157	100	93.096	100	99
Укупан број запослених	1.004.336		1.018.717		

Извор: Агенција за привредне регистре

Извор: <http://www.politika.rs/rubrike/Ekonomija/Fantomske-firme-za-velike-mucke.lt.html>

Оснивању оваквих фирми погудују олакшани услови за оснивање са минималним осивачким капиталом, о чему је било речи у претходном излагању, при чему за кратко време, са једним запосленим, остваре укупан приход који је многим недостижан фирмама са стотинама запослених, представљајући тако изворе разних злоупотреба, рада на црно, прања новца, пореске евазије као и нелојалну конкуренцију фирмама које легално послују на тржишту. Због тога, треба повећати оснивачки капитал и поставити строжије услове за оснивање фирми. Као битна превентивна мера коју треба предузети је и вођење евиденција о лицима којима су фирме блокиране, како не би за то време могла оснивати нове фирме и тако вршити злоупотребе, као и чешћа примена мере безбедности забране обављања одређене делатности, која се у пракси ретко примењује и контролише.

Како би се избегло плаћање пореза укључују се предузећа посредници тзв. „перачи“. Тако, на пример, фантом-предузеће испоставља лажне фактуре, са исказаним ПДВ-ом о наводно пруженим услугама другом ПДВ обвезнику, посреднику, које се у пракси назива и предузеће - перач, (његово пословање је комбинација рада фантом и регуларног предузећа), које те услуге даље фиктивно фактурише трећем предузећу (крајњем кориснику - по правилу регуларном предузећу) и безготовински их наплаћује преко свог текућег рачуна. Наплаћен износ фактуре на описани начин се умањује за износ договорене провизије коју посредник - перач предузеће враћа у готовом новцу трећем регуларном предузећу, које му је извршило безготовинску уплату и које је крајњи корисник у описаном ланцу фактурисања и плаћања. Основни циљ овакве трансакције је да крајњи корисник у ланцу, регуларно предузеће, дође до готовог новца који се потом користи за готовинске исплате, без измирења пореских обавеза, попут накнада за ангажовану радну снагу на „црно“, накнада за пружене услуге од стране нерегистрованих субјеката, исплата дела зарада својим запосленим које се не евидентирају у пословним књигама и сл. Како се неосновано користи претходни порез

који је исказан на лажном улазном рачуну по коме промет није извршен овај порески обвезник истовремено умањује и своју ПДВ обавезу, будући да му је цео износ по том рачуну, са ПДВ-ом, (само уз одбитак договорене провизије) враћен у готом новцу. Предузеће које је посредник, односно перач-предузеће у оваквим трансакцијама, исто тако неосновано користи претходни порез који је исказан на фактури фантом-предузећа који није плаћен јер промета није ни било и за тај износ претходног ПДВ-а предузеће - посредник, односно перач - предузеће неосновано умањује своју пореску обавезу.⁴⁰⁹

Тако је предузеће „В.У“ из Београда као „перач“ само посредовало између „фантом“ предузећа и регуларних предузећа. То је реализовано тако што су регуларна предузећа, предузећу „В.У“ фиктивно фактурисала добра која су већ пласирала на илегалном тржишту, а предузеће „В.У“ је регуларним предузећима фактурисало испоруку добара и услуга (са исказаним ПДВ-ом) које су та предузећа већ набавила на илегалном тржишту. Регуларна предузећа су вршила безготовинско плаћање на текући рачун „В.У“ од којег су назад добијала готовину. Лажно приказујући набавку добара од „фантом“ предузећа у износу од 178.160.841,00 динар, неосновано је искористило права на одбитак претходног пореза у износу до 27.173.840,00 динара који није плаћен у претходној фази промета, јер таквог промета није ни било.⁴¹⁰

Иначе, 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 који:

- 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.⁴¹¹

Ови материјални услови треба да буду кумулативно испуњени, уз испуњене формалне услове и то да порески обвезник поседује:

- 1) рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза;
- 2) документ о извршеном увозу добара у којем је исказан претходни порез и документ којим се потврђује да је исказани ПДВ плаћен приликом увоза.

⁴⁰⁹ Вид.: Миодраг Вуковић, *нав. дело*, стр. 127-128.

⁴¹⁰ **Модалитети пореске утаје**, *нав. дело*, стр. 24.

⁴¹¹ Чл. 28. Закона о порезу на додатну вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

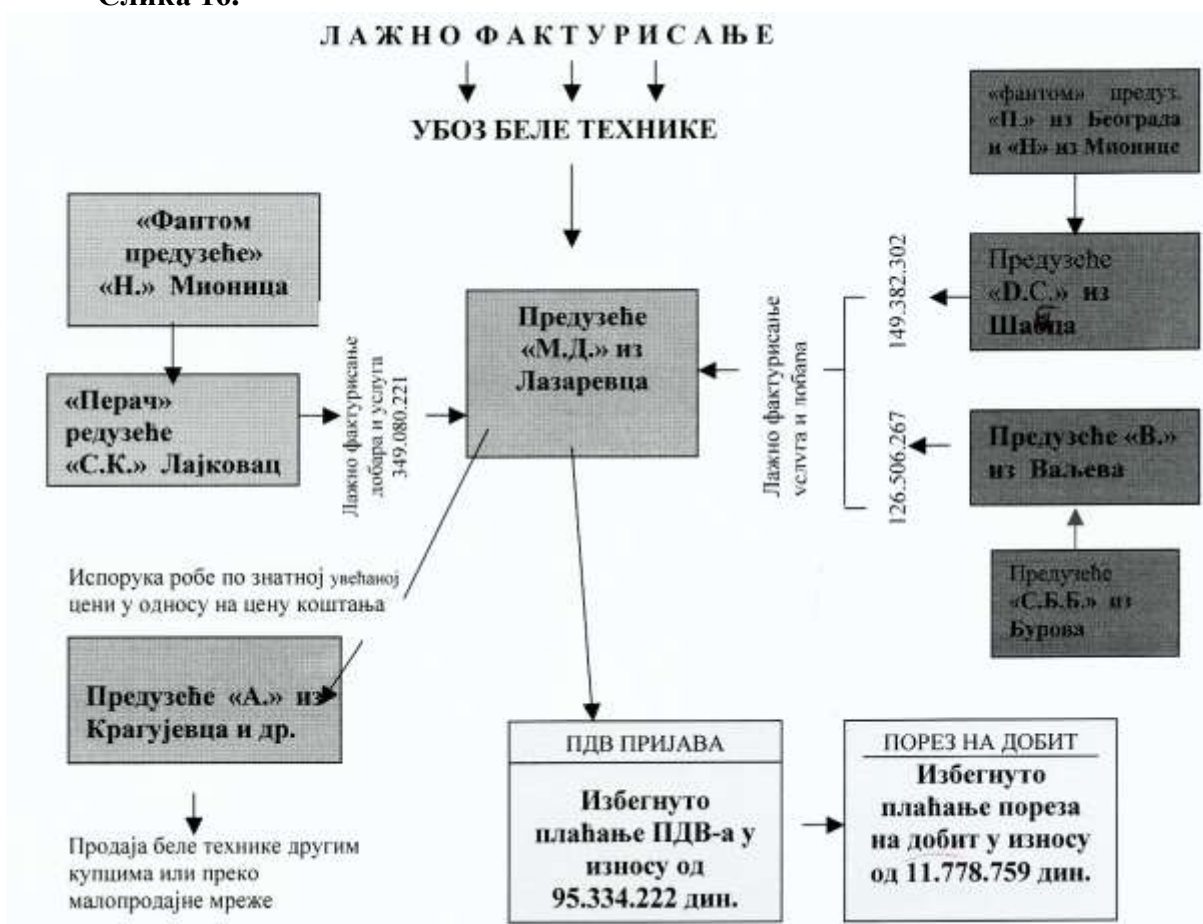
Дакле, постојање документације (рачун, документ о извршеном увозу) представља формални услов за остваривање права на одбитак претходног пореза. Због тога се користи лажна документација коју не прати стварни промет или је не прати промет у истом обиму који је у документацији приказан. Са друге стране, коришћење лажних фактура је чест начин у пракси за избегавање плаћања овог пореског облика. Овакве фактуре се могу сачињавати у циљу повећања претходног пореза или их пак уопште не прате било какве испоруке. За ту намену често се користе услуге фантомских предузећа. Сачињавање лажне документације може се вршити накнадно и у случају када су испоруке праћене веродостојним рачунима и без знања испоручиоца. У том случају постоје две исте фактуре за исту набавку. Контролом код добављача се у том случају лако може открити злоупотреба и висина утајеног пореза. Проблем код пословања са фантомским фирмама јесте што се та контрола не може извршити у случају да немају седиште на регистрованим адресама, када су регистрована на основу фалсификоване личне карте и слично, па се и не зна ко су прави власници, нити постоји документација о извршеном промету.

Имајући у виду наведено, лажне фактуре и „услуге“ фантомских фирми пружају широке могућности злоупотреба код повећања претходног пореза у циљу умањења пореске обавезе. Лажне фактуре се прибављају у случају набавке робе „на црно“, као покриће ових нелегалних набавки, како би се покрио овај промет робе, док са друге стране купац води евиденцију „у складу са законом“, јер уколико је рачун формално исправан он може бити прокњижен, без обзира да ли га прати стварна испорука добара или пружање услуга. Потом се поменути лажни рачун користи за остваривање права на одбитак претходног пореза и сви учесници у овом прометном циклусу су на добитку.

Описане чињенице указују да овакав модус најчешће користе лица чије је дугорочно опредељење утаја пореза односно помагање другима у утаји пореза, уз одговарајући износ провизије. Све ово се чини на веома осмишљен и добро организовани начин што представља додатну друштвену опасност. Ову констатацију потврђује пример предузећа „М.Д.“ из Лазаревца које је током две године избегло плаћање ПДВ-а у укупном износу од 95.334.222,00 динара. Наиме, на основу лажних фактура које су добијене од тзв. „фантом“ предузећа - „Н“, „П“ и „С.Б.Б.“, а преко „перача“ – „С.К.“, „Д.Ц.“, „В.“ и др. о наводној набавци добара и услуга у вредности од 624.968.792,00 динара предузеће „М.Д.“ је неосновано исказало претходни порез у износу од 93.334.222,00 динара и неосновано умањило своју пореску обавезу. Разлог због којег је предузеће „М.Д.“ прибављало лажне фактуре са неосновано исказаним улазним ПДВ-ом је чињеница што је остваривало велику разлику у цени на белој техници коју је набављало из увоза и продавало је купцима на домаћем тржишту. Како би по том основу морало да плати велики износ ПДВ и пореза на добит прибављени су лажни рачуни о набавци добара и услуга са неосновано исказаним улазним ПДВ-ом. Да би умањило порез на добит, за фактурисане услуге по овим рачунима, је увећавало расходе и на тај начин избегло плаћање пореза у износу од 11.778.759,00 динара. Шематски се поменути модус може приказати на следећи начин:⁴¹²

⁴¹² **Модалитети пореске утаје, нав. дело, стр. 25-26.**

Слика 16.



Лажне фактуре прати безготовинско плаћање фантомским фирмама, након чега се новчана средства подижу са рачуна и враћају примаоцу робе или услуга, уз задржавање провизије у одређеном проценту од стране фантомске фирме. Самим тим, фантомска фирма неосновано користи претходни порез исказан у лажној фактури за фиктивне испоруке. Примљеном готовином купац потом располаже у различите сврхе, које су често незаконите, као што су делатности у оквирима привредног криминала и корупције.

5.2.6.3. Избегавање пореза на додату вредност неподношењем пореске и евиденционе пријаве

Према одредби чл. 37. Закона о порезу на додату вредност обвезник је дужан да:

- 1) поднесе евиденциону пријаву;
- 2) издаје рачуне о извршеном промету добара и услуга;
- 3) води евиденцију у складу са овим законом;
- 4) обрачунава и плаћа ПДВ и подноси пореске пријаве;
- 5) доставља обавештења пореском органу у складу са овим законом.

Неподношењем пореске пријаве порески обвезник поступа у супротности са законском обавезом. Обвезник за кога је порески период календарски месец подноси пореску пријаву надлежном пореском органу на прописаном обрасцу, у року од 15 дана по истеку пореског периода. Обвезник за кога је порески период календарско тромесечје подноси пореску пријаву надлежном пореском органу на прописаном обрасцу, у року од 20 дана по истеку пореског периода. Обвезник подноси пореску пријаву независно од тога да ли у пореском периоду има обавезу плаћања ПДВ.

Порески период за који се обрачунава ПДВ, предаје пореска пријава и плаћа ПДВ је календарски месец за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 50.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 50.000.000 динара. Порески период за који се обрачунава ПДВ, предаје пореска пријава и плаћа ПДВ је календарско тромесечје за обвезника који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет мањи од 50.000.000 динара или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет мањи од 50.000.000 динара.

Обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара дужан је да, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу. Евиденциону пријаву подноси и мали обвезник, односно пољопривредник који се определио за обавезу плаћања ПДВ. Надлежни порески орган обвезнику издаје потврду о извршеном евидентирању за ПДВ.

Уколико обвезник не поднесе евиденциону пријаву и не региструје се избегава плаћање пореза на додату вредност у потпуности. Оно што овоме најчешће претходи је невођење евиденције о оствареном промету, односно неформирање пословне

документације, у складу са чл. 37. ст. 3. Закона о ПДВ-у. Иако се ради о релативно једноставном начину избегавања плаћања ПДВ-а, у пракси је присутан код великог броја обвезника⁴¹³.

5.2.6.4. Избегавање пореза на додату вредност путем злоупотреба везаних за остварен промет

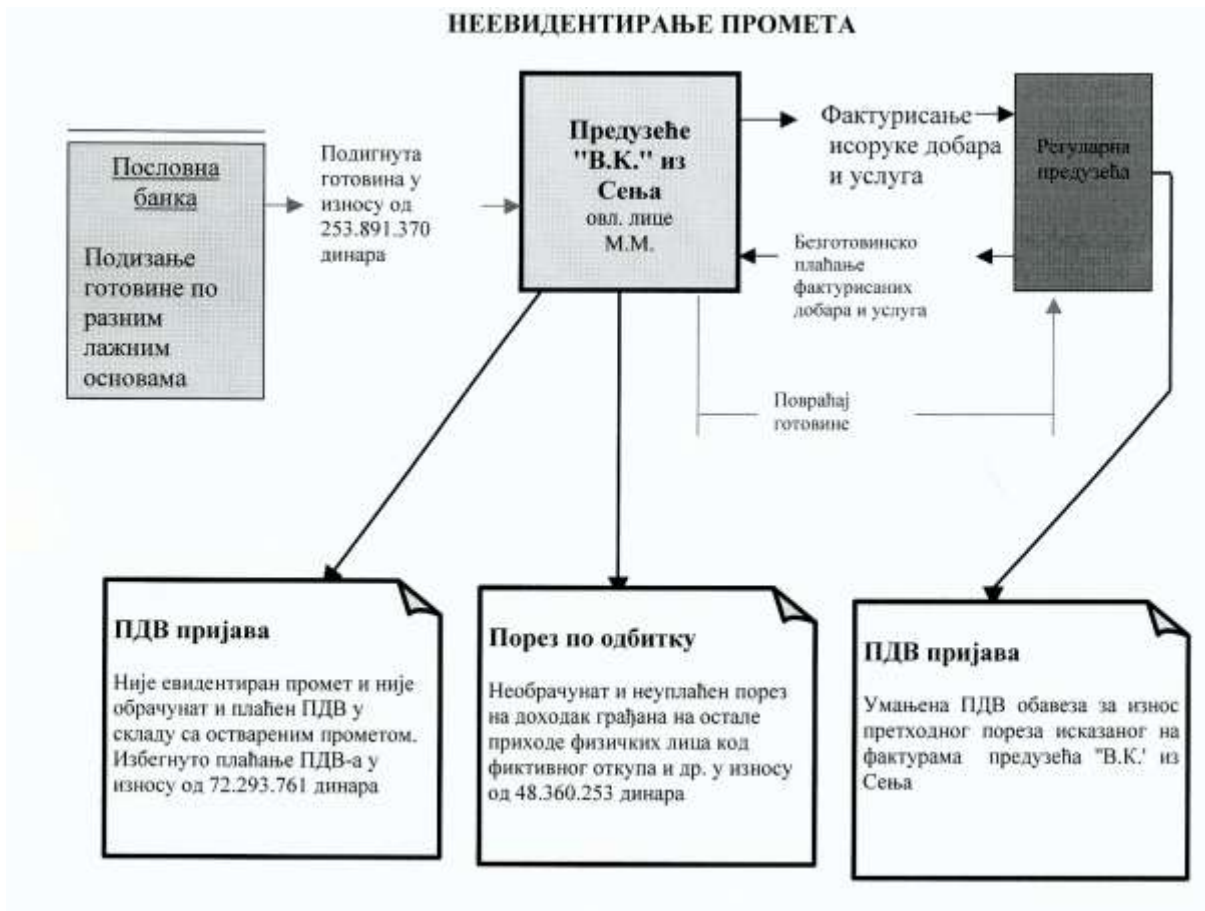
Давање лажних података о чињеницама од значаја за опорезивање најчешће се испољава кроз неевидентирање укупно оствареног промета ради умањења ПДВ-а и коришћењем различитих лажних фактура. Поред тога, у намери избегавања плаћања ПДВ-а уопште се не води евиденција о оствареном промету што представља законску обавезу. Код неподношења пореске и евиденционе пријаве избегава се у потпуности плаћање пореза на извршен промет добра и услуга. Међутим, чести су случајеви где порески обвезници подnose пореске пријаве али евидентирају само део оствареног промета. Оваквим поступањем порески обвезник пореску обавезу умањује за износ претходног пореза.

На овај начин је овлашћено лице предузећа „Ф“ из Туприје избегло плаћање ПДВ-а у износу од 101.982.587,00 динара, тако што је у пословању са око 270 купаца у земљи осварило промет добара и услуга у укупном износу од 668.554.152,00 динара, који није евидентирао у пословним књигама и није обрачунао ПДВ. У поднетим пријавама је исказивао лажне и произвољне податке. Такође, за извршену наплату добара и услуга преко текућег рачуна је по разним лажним основима подигао готовину у износу од 509.963.450,00 динара, што није евидентирао у пословним књигама, а новац је употребио за сопствене потребе, па је тако избегао плаћање пореза на доходак грађана у износу од 97.135.879,00 динара. Овлашћено лице предузећа „Ф“ је овлашћено лице и предузећа „В.К.“ из Сења код којег је проверама утврђено да је на исти начин остварен промет добара и услуга у укупном износу од 437.925.772,00 динара који није евидентиран у пословним књигама и није обрачунат и плаћен ПДВ у износу од 72.293.761,00 динара, а у поднетим ПДВ пријавама је исказивао лажне и произвољне податке. Поред избегнутог ПДВ, избегнуто је и плаћање пореза на доходак грађана с обзиром да су за подигнуту готовину, са текућег рачуна предузећа у износу од 253.891.370,00 динара, приказани различити лажни основи подизања готвог новца, тако да је избегнуто плаћање пореза на доходак грађана у укупном износу од 48.360.253,00 динара. Поменути случај се шематски може приказати на следећи начин⁴¹⁴

⁴¹³ Вид.: Миодраг Вуковић, *нав. дело*, стр. 118-119.

⁴¹⁴ **Модалитети пореске утаје**, *нав. дело*, стр. 25-29.

Слика 17.



Издавање лажних фактура представља једноставан начин за избегавање плаћања пореза на додату вредност. Примена овог начина у пракси је релативно једноставна и у прометни ланац се укључују како фантом предузећа, тако и предузећа која легално послују. До лажних фактура се долази фалсификовањем, а најчешће лажне фактуре обезбеђују фантом предузећа, недоступна пореској контроли. Лажне фактуре прати промет роба и услуга који није стварно извршен, нити је плаћен порез у претходној фази прометног циклуса. Путем овако сачињених лажних фактура се неосновано остварује право на претходни порез, а исте се уредно евидентирају у књиговодству предузећа, како би се прикрило избегавање плаћања пореза и цела трансакција приказала као легална.

Порески обвезник може предузимати радње у циљу умањења пореске обавезе другог пореског обвезника, тако што ће и за промет који није евидентирао, издавати фактуре другом пореском обвезнику, који ће на основу истих остварити право на одбитак претходног пореза.

Најчешће, због тежег откривања, порески обвезник за неевидентирани промет неће издавати фактуру, посебно уколико се ради о пореском обвезнику који обавља промет добара на мало, односно пружа услуге физичким лицима, а што може бити у интересу другог пореског обвезника уколико се ради о крајњем потрошачу или обвезнику који нема право на одбитак претходног пореза, јер долазе до робе или услуга по нижој цени. У оваквим случајевима се интерес продавца и купца поклапају, а начело фискалитета, које се наводи као једно од предности код овог пореског облика у односу на пореску евазију, губи на значају. Према домаћим позитивним прописима⁴¹⁵ постоји обавеза издавања фискалног исечка.

Обвезник који је дужан да евидентира сваки појединачни промет добара на мало, односно промет услуга физичким лицима преко фискалне касе, дужан је да купцу добара, односно кориснику услуге одштапа и изда фискални исечак фискалне касе преко које је евидентиран промет, без обзира да ли купац добара, односно корисник услуга то захтева или не. Обвезник је дужан да на видном месту у објекту у коме врши промет добара на мало, односно промет услуга физичким лицима, истакне обавештење о обавези издавања фискалног исечка од стране обвезника, о обавези узимања фискалног исечка од стране купца добара, односно корисника услуга, као и о праву купца добара, односно корисника услуга да купљена добра, односно извршене услуге не плати обвезнику ако му обвезник не одштапа и изда фискални исечак. Мимо тога, обвезник не може у објекту или другом месту на коме се врши промет добара на мало, односно пружају услуге физичким лицима држати другу регистар касу осим фискалне.⁴¹⁶

Такође, обвезник је дужан да води књигу дневних извештаја за сваку фискалну касу и да одштапане дневне извештаје евидентира и одлаже у књигу дневних извештаја хронолошким редом. Књигу дневних извештаја обвезник је дужан да чува на месту на коме врши промет добара на мало, односно месту пружања услуга у трајању од три године.⁴¹⁷

Од неиздавања фискалних исечака једноставнији начин избегавања ПДВ-а је издавање нефискалних исечака који су готово идентични са фискалним, једино што се не евидентирају преко фискалне касе. Наиме, у угоститељском објекту се, поред званичне фискалне касе, често користи готово иста каса која није пломбирана и евидентирана код пореског органа. Самим тим промет остварен преко такве касе је неевидентирани пазар угоститељског објекта на који власник не обрачунава и не плаћа ПДВ ни порез на доходак грађана.

Тако је значајан износ утаје ПДВ-а лажним приказивањем оствареног промета вођењем дупле евиденције („црне“ и званичне) идентификован код предузећа „N.C.C.“

⁴¹⁵ Закон о фискалним касама („Службени гласник РС“ бр. 135/04 и 93/12).

⁴¹⁶ Чл. 18. Закона о фискалним касама („Службени гласник РС“ бр. 135/04 и 93/12).

⁴¹⁷ Чл. 20. Закона о фискалним касама („Службени гласник РС“ бр. 135/04 и 93/12).

из Београда. Коришћен је софтвер који омогућава вођење дуплог књиговодства, на тај начин што је посебно означена „црна“ евиденција која је обухватала набавку робе без порекла, продају робе у малопродаји без регистровања преко фискалне касе и продају робе у велепродаји без издавања рачуна која се наплаћује у готовини, а посебно је означена званична евиденција, која је обухватала легалну набавку робе, продају робе у малопродаји која је регистрована преко фискалне касе и продају робе у велепродаји која је фактурисана. На овакав начин у званичној књиговодственој евиденцији предузећа лажно су приказани подаци о оствареном промету робе, јер није евидентиран промет у износу од 143.759.908,00 динара који је наплаћен у готовом и на који није плаћен ПДВ у износу од 21.929.423,00 динара. Наплаћена готовина у износу од 143.759.908,00 динара искоришћена је за исплате зарада запосленим радницима, закуп као и за друге исплате лицима која нису запослена у предузећу. У свим овим случајевима постоји обавеза обрачуна и уплате пореза на доходак грађана у укупном износу од 30.890.018,00 динара чије плаћање је на овај начин избегнуто.⁴¹⁸

Поменути начин избегавања ПДВ-а је веома тежак за откривање јер је неопходно пронаћи фискалну касу и нефискалне исечке, тако да је скоро немогуће доказати, у већини случајева, износ стварно утајеног пореза.

У малопродаји поред поменутих начина умањење оствареног промета се врши и продајом артикала по вишој цени од цена које се евидентирају у књиговодственој документацији. Мимо тога, у пореској пријави се исказују већи износи набављене робе и претходно плаћеног пореза у односу на износе наведе у фактурама добављача, па и на тај начин дају лажне податке о својим приходима.

Често се у пракси дешава да поједини малопродајни објекти, најчешће угоститељски, приликом вођења свог пословног књиговодства, користе посебно израђене софтверске програме који омогућавају вођење двојног књиговодства. Овакав програм је могуће инсталирати на једном или више персоналних рачунара. Захваљујући њему истовремено се може водити званична и „црна“- незванична евиденција укупно оствареног промета. Овакви софтверски програми такође омогућавају активирање одређене команде, приликом издавања уобичајеног фискалног рачуна, при чему се таква поруцбина евидентира кроз укупно остварен промет, или само за одређене поруцбине и тако се може заобићи меморија фискалне касе, при чему се та поруцбина евидентира у делу „црног“ промета, али не и у званично оствареном промету. Рачун који се у таквој прилици издаје је сличан фискалном и има ознаку артикла и цене. Основна сврха оваквог софтверског програма је да се овај део промета не евидентира у пословним књигама, па се самим тим на њега не плаћају пореске обавезе. Са друге стране, овакав програм омогућава, у условима вођења двојног књиговодства, потпун увид у пословање и укупно остварен промет, без обзира на то који се његов део

⁴¹⁸ Модалитети пореске утаје, нав. дело, стр. 19.

званично евидентира. То је веома погодна опција за власнике објекта јер се на описан начин спречавају различити облици поткрадања од стране запослених радика.⁴¹⁹

Према једној анкети спроведеној у Великој Британији 70% испитаника није сматрало неморалним да плате у готовом новцу трговцу који је пристао да им за износ пореза умањи продајну цену, док 65% испитаника сматра да је прихватљив облик понашања наплата услуга у готовини у циљу избегавања плаћања пореза.⁴²⁰

Самосталне трговинске радње често робу набављају на кванташким пијацама или од пољопривредника, за готов новац. Како би прикрили порекло робе користе лажне фактуре. Дешава се да се лажно приказују откуп производа од пољопривредника уз сачињавање лажних откупних листова, те се тако неосновано обрачунава ПДВ накнада у износу од 5%.

Пословање са пољопривредницима може се користити за увећање пословних расхода. Наиме, према одредби чл. 34. Закона о порезу на додату вредност, физичка лица која су обвезници пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода и физичка лица која су као носиоци, односно чланови пољопривредног газдинства, уписана у регистру пољопривредних газдинстава у складу са прописом којим се уређује регистрација пољопривредних газдинстава, имају право на надокнаду по основу ПДВ, под условима и на начин одређен овим законом. Ова надокнада се признаје пољопривредницима који изврше промет пољопривредних и шумских производа, односно пољопривредних услуга обвезницима. Ако пољопривредници изврше промет добара и услуга обвезнику обвезник је дужан да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 8% на вредност примљених добара и услуга, о чему издаје документ за обрачун (признаницу), као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривредницима у новцу (уплатом на текући рачун или рачун штедње). Након тога, обвезници имају право да одбију износ ПДВ надокнаде као претходни порез, под условом да су ПДВ надокнаду и вредност примљених добара и услуга платили пољопривреднику. Пољопривредник чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није већи од 8.000.000 динара не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга, нема право исказивања ПДВ у рачунима, нема право на одбитак претходног пореза и није дужан да води евиденцију прописану овим законом.

Обвезник може да изда признаницу и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривреднику у новцу (уплатом на текући рачун или рачун штедње), односно да одбије претходни порез иако није било стварно пружене испоруке добара нити вршења услуга, а коју злоупотребу је тешко открити имајући у виду да пољопривредник, чији укупан промет добара и услуга у претходних 12 месеци није већи од 8.000.000 динара, не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга, нема право исказивања ПДВ у рачунима, нема право на одбитак претходног пореза и није дужан да води евиденцију прописану овим законом, уколико се није определио за обавезу плаћања ПДВ подношењем евиденционе пријаве, односно није у обавези да води евиденцију о

⁴¹⁹ Миодраг Вуковић, *нав. дело*, стр. 124-125.

⁴²⁰ Alan A. Tait, *The Value-Added Tax: International Practice and Problems*, IMF, Washington, D. C., 1988, p.305.

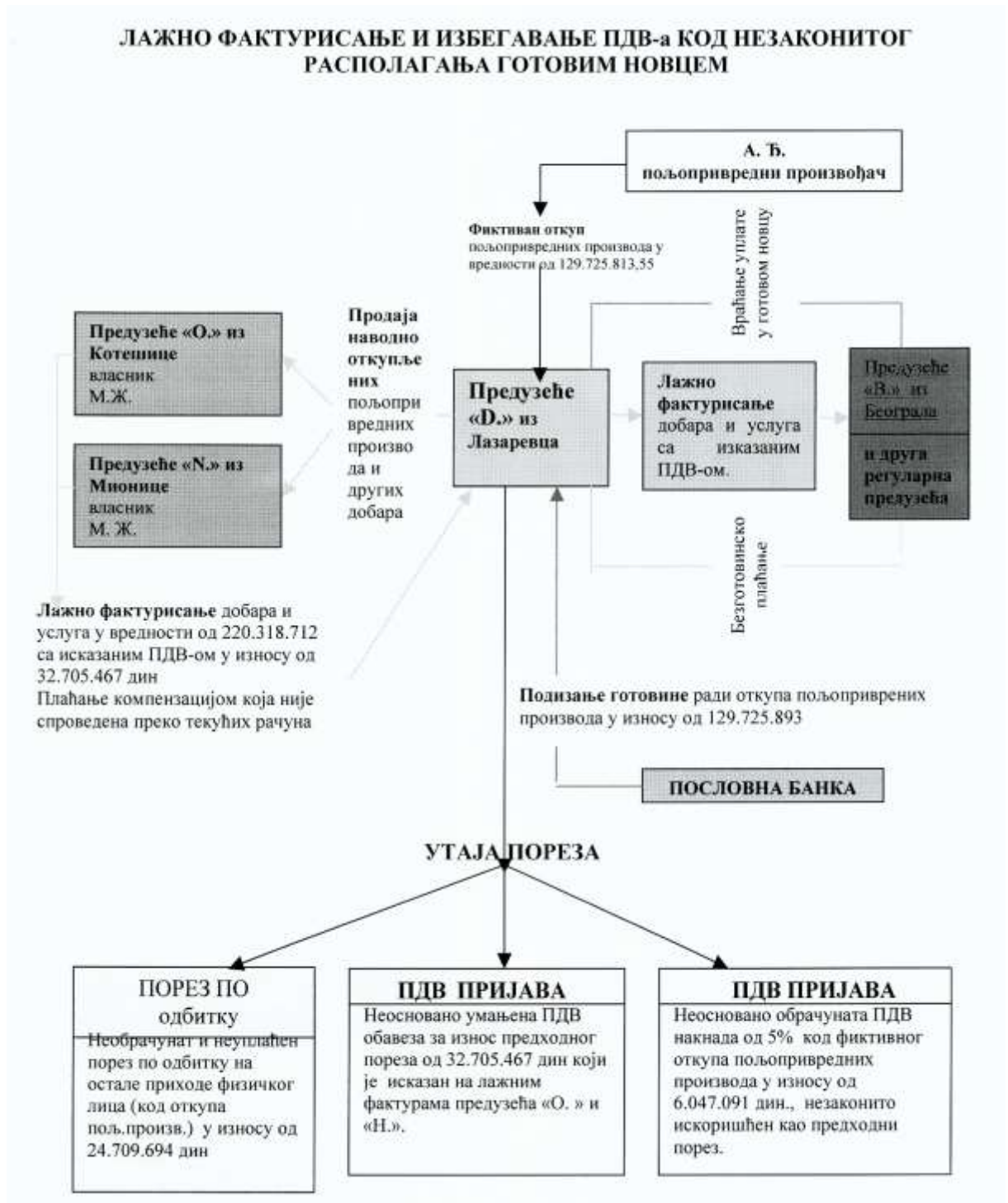
оствареном промету јер је обвезник пореза на доходак грађана на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода.

У циљу избегавања пореских обавеза код подизања готовог новца са текућег рачуна предузећа најчешће се приказује да се новац подиже ради откупа пољопривредних производа и секундарних сировина, сачињавају се лажни откупни листови и обрачунава се ПДВнакнада која се користи као претходни порез.

Тако је предузеће „Д“ из Лазаревца од пољопривредног произвођача А.Ђ. из Лазаревца који поседује само четири хектара обрадиве земље на основу лажних откупних листова откупило пољопривредне производе у количини од 2.231.911 кг (кромпир, шљиве, јабуке и крушке). На име откупа је подигло готов новац у износу од 129.725.893,00 динара, па како су откупни листови били лажни за подигнуту готовину избегнуто је плаћање пореза на доходак грађана у износу од 24.709.091 динара. Поред тога, у ПДВ пријавама је неосновано исказало ПДВ накнаду у укупном износу од 6.047.091,00 динара коју је искористило као претходни порез. Целокупна количина откупљених пољопривредних производа фактурисана је предузећима „О“ из Котешнице и „Н“ из Мионице која су у власништву истог лица. Плаћање је затворено компензацијом за лажно фактурисање набавке различитих врста добара и услуга од ових предузећа у укупној вредности од 220.318.712,00 динара са исказаним ПДВ-ом у износу од 32.705.467,00 динара, који је предузеће „Д“ неосновано искористило као претходни порез. У овај ланац лажног фактурисања се укључују регуларна предузећа којима „Д“ продаје добра и услуге набављене од „О“ и „Н“, од регуларних предузећа добија безготовинску уплату на текући рачун, а враћа им подигнуту готовину, с обзиром да је суштина ове трансакције не продаја добара и услуга већ обезбеђивање готовине регуларним предузећима уз одговарајућу провизију, што је основна „делатност“ предузећа „Д“. Ово предузеће и лица која су са њима у пословном односу поводом подизања готовине су избегли плаћање пореских обавеза од више стотина милиона динара. Шематски се овај случај може приказати на следећи начин:⁴²¹

⁴²¹ **Модалитети пореске утаје, нав. дело, стр. 28.**

Слика 18.



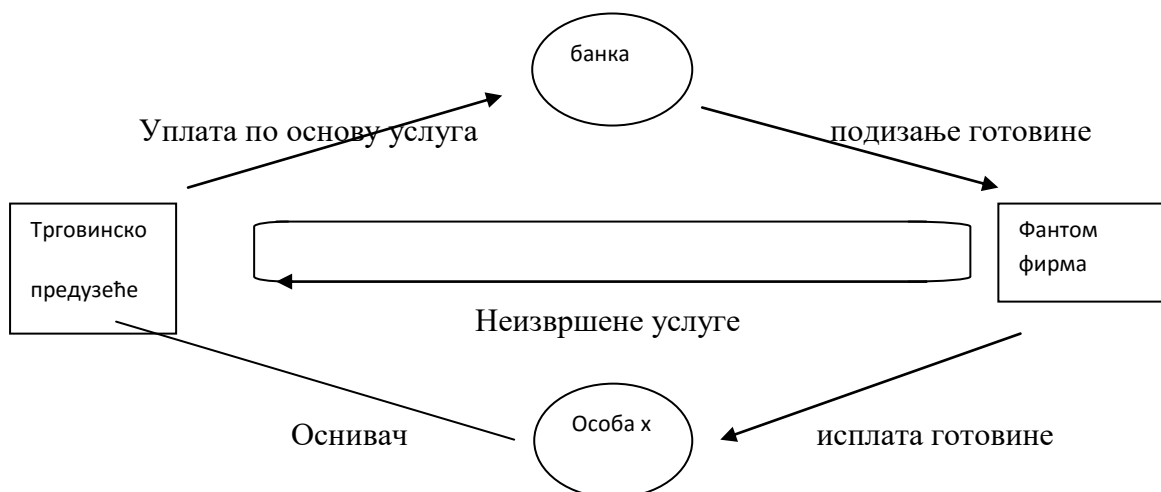
Злоупотребе везано за остварен промет повезане су са сивом економијом и пословањем на „црном тржишту“. Према Анкети о условима пословања сива економија у сектору предузећа за два најважнија облика утаје (нелегалан промет производа и рад на црно) износи око 21% БДП. На основу ових резултата може се закључити да укупна сива економија у Србији износи 30% БДП, а да је највећи део сиве економије концентрисан у промету производа и раду на црно. Сива економија у сектору предузећа

и предузетника анализирана је коришћењем података Анкете о условима пословања предузећа на основу неколико индикатора. То су: (1) учешће привредних субјеката који се бави сивом економијом у укупном броју привредних субјеката; (2) учешће неформално запослених у укупно запосленима, укупно и по облицима; и (3) учешће готовинског у укупним плаћањима. Према овој студији удео готовинског у укупним плаћањима ПДВ обвезника (предузећа и предузетника) износи 27,8%. При том, готовинска плаћања имају највеће учешће у грађевинарству (43%), затим у пољопривреди (31%) и у трговини (26,9%). Најважнији разлог готовинског плаћања је нижа цена.⁴²²

Оваквим пословањем озбиљно се угрожавају привредни субјекти који легално послују и измирују своје обавезе по основу ПДВ-а и других државних дажбина. Они су додатно оптерећени пореским обавезама и налазе се у неравноправном положају, док се субјекти из сиве зоне недовољно контролишу. Повећано пореско оптерећење наводи субјекте који легално послују на прелазак у нелегалну зону, чиме се проблем пореске евазије даље продубљује.

Случај када одређена правна лица уплаћују новац по основу фактурисаних услуга, које нису извршене, на рачун предузећа која су основана са циљем да послују у кратком временском периоду, а новац се са рачуна тих фирми подиже по основу откупа пољопривредних производа и секундарних сировина, (при чему се праве лажни откупни блокови, којима се доказује да је откуп извршен и новац који је подигнут у свху откупа се враћа власницима фирми које су вршиле уплате по основу услуга, умањен за провизију), може се шематски приказати на следећи начин:

Слика 19.⁴²³

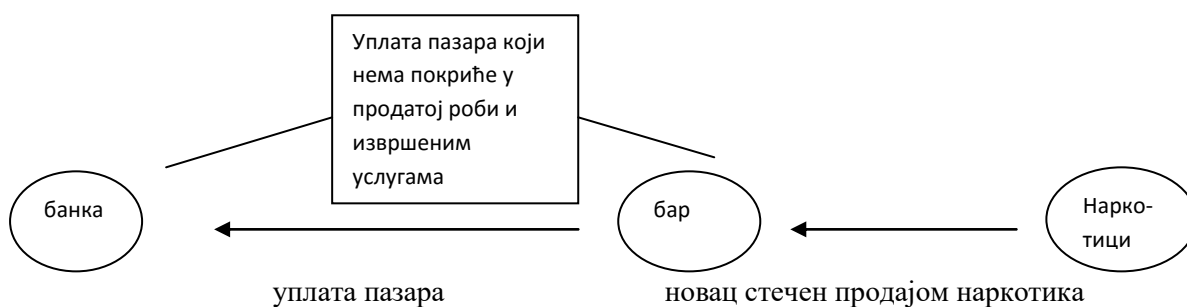


⁴²²Извор: <http://www.fren.org.rs/sites/default/files/articles/attachments/siva-ekonomija-u-srbiji-studija.pdf>

⁴²³ Радојко Србљановић и др., Типологије прања новца у Републици Србији, Мисија OEBS у Србији, 2011, стр. 64-65.

Случај када се нелегална готовина уплаћује кроз пазаре малопродаје, ресторана, коцкарница, преузетника који плаћају паушалне порезе и слично, а да није продата роба или извршена услуга, може се шематски приказати на следећи начин:

Слика 20.⁴²⁴



5.2.6.5. Порески прекршаји према Закону о порезу на додату вредност

Према нашој законској регулативи непоштовање пореских прописа је кажњиво као порески прекршај, привредни преступ или кривично дело. Овде ћемо се детаљније осврнути на прекршаје код пореза на додату вредност. Према Закону о порезу на додату вредност⁴²⁵ (ЗПДВ) прави се разлика између прекршаја који начини обвезник-правно лице, одговорно лице у правном лицу које је обвезник, предузетник, обвезник-физичко лице, као и уколико прекршај учини порески дужник који није обвезник.

Наиме, новчаном казном од 100.000 до 1.000.000 динара казниће се за прекршај обвезник - правно лице, ако:

- 1) не испуни прописане обавезе у ЗПДВ (члан 10. став 2);

⁴²⁴ Радојко Србљановић и др., *нав. дело*, стр. 64-65

⁴²⁵ Чл. 60-60а. Закона о порезу на додату вредност (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

- 2) не исправи износ ПДВ који дугује или не обрачуна ПДВ у случају измене пореске основице (члан 21);
- 3) одбије ПДВ као претходни порез, а за то не испуњава услове (члан 28, члан 32б и члан 36а став 4. тачка 3);
- 4) одбије ПДВ као претходни порез, а на то нема право (члан 29. став 1);
- 5) не исправи одбитак претходног пореза (члан 31. и члан 31а);
- 6) не обавести писмено примаоца добара и услуга о поништају, измени или укидању решења (члан 31а став 2);
- 7) не изврши исправку одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте (чл. 32. и 32а);
- 8) не достави стицаоцу неопходне податке за спровођење исправке одбитка претходног пореза (члан 32. став 5);
- 9) искаже ПДВ на рачуну или другом документу или одбије ПДВ као претходни порез, а није имао на то право (члан 33. став 2, члан 35. став 7. и члан 36. ст. 4. и 5);
- 10) одбије износ ПДВ надокнаде као претходни порез, а ПДВ надокнаду и вредност примљених добара и услуга није платио (члан 34. став 4);
- 11) не плати ПДВ у прописаном року (члан 36а, члан 37. тачка 4) и члан 51);
- 12) не престане да користи систем наплате, а да је на то обавезан (члан 36а став 7);
- 13) не изда рачун (члан 37. тачка 2) и члан 42);
- 14) не води прописану евиденцију (члан 37. тачка 3) и члан 46);
- 15) не обрачуна ПДВ (члан 37. тачка 4), и члан 49);
- 16) не достави обавештење пореском органу (члан 37. тачка 5) и члан 51а);
- 17) не преда евиденциону пријаву у прописаном року (члан 38. став 1);
- 18) не наведе ПИБ у свим документима које прописује овај закон (члан 38. став 4);
- 19) не поднесе захтев за брисање из евиденције за ПДВ због престанка обављања делатности, у прописаном року (члан 38а став 2);
- 20) не испуни обавезе на дан престанка ПДВ активности (члан 40);
- 21) не чува евиденцију и документацију у прописаном року (члан 47).

За наведени прекршај казниће се и одговорно лице у правном лицу новчаном казном од 10.000 до 50.000 динара, предузетник новчаном казном од 12.500 до 500.000 динара, док ће се обвезник - физичко лице казнити новчаном казном од 5.000 до 50.000 динара.

Новчаном казном од 10.000 до 50.000 динара казниће се за прекршај и одговорно лице у суду, органу јединице локалне самоуправе, адвокатској комори, професионалном удружењу, као и другом органу или организацији надлежној за упис у регистар, ако без потврде надлежног пореског органа о брисању из евиденције за ПДВ изврши брисање обвезника из регистра.

Новчаном казном од 100.000 до 1.000.000 динара казниће се за прекршај порески дужник - правно лице које није обвезник, ако не плати ПДВ у прописаном року (члан 51. став 3), као и одговорно лице у правном лицу новчаном казном од 10.000 до 50.000 динара, док ће се порески дужник - предузетник који није обвезник казнити новчаном казном од 12.500 до 500.000 динара, а порески дужник - физичко лице које није обвезник ће се казнити новчаном казном од 5.000 до 50.000 динара.⁴²⁶

⁴²⁶ Чл. 60а. (Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13).

5.3. 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 (у даљем тексту: ЗПДГ).⁴²⁷ Основне карактеристике⁴²⁸ обухватају следеће:

- односи се на укупан доходак пореског обвезника (по томе се разликује од пореза на приход, којим се опорезују само поједини облици прихода, односно поједини 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.

Савремени порез на доходак физичких лица се у финансијској историји најпре појавио као ванредни порез, први пут је забележен 1798. године, када је уведен у Великој Британији. Био је намењен финансирању рата са Наполеоном. Потом је од стране Пилове владе укључен у британски порески систем 1842. године као редован порез. Веома је издашан порески приход и већ деценијама заузима прво место у структури пореских прихода земаља-чланица ОЕЦД ако се посматрају као целина. Порез на доходак се користи ради бројних задатака као што је постизања вертикалне и хоризонталне правичности, ефикасности и других задатака. Због издашности и бројних циљева који су му поверени порез на доходак физичких лица је од свих пореза који се срећу у савременим пореским системима најзначајнији и најсложениј порески инструмент.⁴²⁹ Иако је често оспораван, ипак је на крају порез на доходак оцењен као

⁴²⁷ „Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13.

⁴²⁸ Барбара Јелчић и Божидар Јелчић, **Порезни систем и порезна политика**, Информатор, Загреб, 1998, стр. 178-179.

⁴²⁹ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 264.

порески облик који је у великој мери допринео победи над Наполеоном и који је био најзначајнији допринос Енглеске фискалном систему савременог света.⁴³⁰

Овим фискалитетом погођени су сви приходи које физичко лице оствари по основу рада и из других извора, односно приходи од зарада, приходи од самосталне делатности, приходи од ауторских права, права сродних ауторским паравима и права индустријске својине, приходи од капитала, капитални добици и остали приходи. Ови приходи се опорезују било да су остварени у новцу, натури, чињењем или на други начин.⁴³¹ Порез се дакле плаћа на приход остварен из сваког појединачног извора. За разлику од наведеног, годишњи порез на доходак грађана плаћају физичка лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, што значи да се ради о синтетичком порезу који се плаћа на целокупну суму свих прихода остварених у току године.⁴³² Из наведеног произилази да се у Србији примењује мешовити систем, односно и глобално и цедуларно опорезивање јер се сви приходи, осим неких изузетака, опорезују цедуларно током године, а годишњи порез на доходак додатно плаћају лица која остваре приход изнад одређеног нивоа плаћања.

Мешовит систем опорезивања дохотка заснован је на цедуларном опорезивању на које се надовезује комплементарни порез на укупан приход који се плаћа на крају године ако се остваре укупни приходи преко неког законом одређеног износа. Цедуларно опорезивање се врши применом пропорционалних стопа, док се на износ преко законских граница по правилу примењују прогресивне пореске стопе. Овај систем био је у примени малог броја земаља, на пример у ранијој Југославији, односно све доскора у Португалији. У примени је у Србији поново почев од 2001. године. У већини земаља света, у земљама чланицама ОЕЦД посебно, примењује се систем глобалног пореза на доходак, будући да је погоднији за остваривање, поред фискалних, бројних екстрафискалних циљева опорезивања.

Према домаћој правној регулативи сви приходи које оствари физичко лице у току године могу се опорезивати или по систему пореза по одбитку од сваког појединачног прихода на извору, по решењу надлежног пореског органа или самоопорезивањем.

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

⁴³⁰ Charles Adams, **For Good and Evil, The Impact of Taxes on the Course of Civilization**, Madison Books, London-New York-Lanham, 1993, p. 343.

⁴³¹ Вид.: чл. 3. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴³² Вид.: чл. 87. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

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; и
- да је неопходан да би се приход реализовао.

Пореска власти неће признати трошкове личног карактера, који не испуњавају поменуте услове. Примера ради, телефонски трошкови за приватне потребе власника радње не могу се одбити при утврђивању нето прихода од самосталне делатности; расходи на пословне разговоре, међутим признаће се као трошак.⁴³³

5.3.1. Предмет опорезивања

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

Поменути приходи се опорезују било да су остварени у новцу, у природи, 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 примењуј одговарајућа стопа.

Међутим, ретко кад да овај фискалитет обухвата све нето приходе пореског обвезника, па су тако и према Закону о порезу на доходак грађана поједине врсте примања изузета од опорезивања, у циљу остваривања екстрафискалних социјалних, хуманитарних и других циљева. Наиме, таксативно су прописана изузимања из дохотка за опорезивање,⁴³⁴ па се тако не плаћа порез на доходак грађана, између осталог, остварена по основу:

⁴³³ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 270-271.

⁴³⁴ Чл. 9. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

- прописа о правима ратних инвалида;
- родитељског и дечијег додатка;
- накнада за туђу помоћ и негу и накнада за телесно оштећење;
- накнада за време незапослености;
- материјалног обезбеђења у складу са законом;
- накнада из здравственог осигурања, осим накнаде зараде (плате);
- накнада из осигурања имовине, изузев накнада из осигурања за измаклу корист, као и накнада из осигурања лица којима се надокнађује претрпљена штета, уколико она није надокнађена од штетника;
- накнада материјалне и нематеријалне штете, изузев накнаде за измаклу корист и накнаде зараде (плате), односно накнаде за изгубљену зараду (плату);
- помоћи у случају смрти запосленог, члана његове породице или пензионисаног радника - до 60.819 динара;
- помоћи због уништења или оштећења имовине услед елементарних непогода или других ванредних догађаја;
- организоване социјалне и хуманитарне помоћи;
- стипендија и кредита ученика и студената - у месечном износу до 10.427 динара;
- накнада и награда за рад осуђених лица и малолетних учинилаца кривичних дела у казнено-поправним установама итд.

5.3.2 Порески обвезник

Порески обвезник је физичко лице које је по одредбама ЗПДГ дужно да плати порез.⁴³⁵

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.

При том, резидент у смислу ЗПДГ јесте физичко лице које:

- 1) на територији Републике има пребивалиште или центар пословних и животних интереса,
- 2) на територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години, или
- 3) физичко лице које је упућено у другу државу ради обављања послова у дипломатском или конзуларном представништву Републике, односно обављања послова за Републику у међународним организацијама, у периоду обављања делатности

⁴³⁵ Чл. 6. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

у том или било ком другом дипломатском или конзуларном представништву Републике, односно међународној организацији.⁴³⁶

Мимо тога, обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице које није резидент за доходак остварен на територији Републике.

Код обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, и да је он стварни власник прихода. Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује код исплатиоца прихода потврдом о резидентности у складу са законом којим се уређује порески поступак и пореска администрација. Ако исплатилац прихода примени одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, а нису испуњени услови, што за последицу има мање плаћени износ пореза, сносиће разлику између плаћеног пореза и дуваног пореза по овом закону. Надлежни порески орган, на захтев нерезидента, дужан је да изда потврду о порезу плаћеном у Републици.⁴³⁷

У савременим државама као обвезник овог пореза се узима појединац или породица, мада су последњих година све израженије тенденције напуштања заједничког опорезивања дохотка породице. У већини земаља примењује се систем пореза на доходак физичких лица у којем се појединац јавља као обвезник, па се појединац као обвезник јавља у 20 земаља ОЕЦД-а, док је у 10 земаља обвезник породица, а у две земље постоји могућност опције. Међутим, и у случајевима када је за обвезника овог пореза узет појединац, системом тзв. стандардних и нестандартних одбитака се обухватају и уважавају породичне прилике обвезника. При том, релевантан је укупан доходак који појединац остварује по свим основама, а не и на који начин њиме располаже. Заступљени су и многобројни ставови који заговарају да за обвезника треба узети породицу у ком случају би био релевантан начин располагања оствареним дохотком. Опорезивањем дохотка породице лакше би се остварио принцип опорезивања према економској снази и тиме би се осетно смањила евазија пореза.⁴³⁸

5.3.3. Пореска стопа

Према ЗПДГ прописане су различите пореске стопе у зависности од врсте прихода, па се тако зарада опорезује се по стопи од 10%.⁴³⁹ Стопа пореза на приходе од

⁴³⁶ Чл. 7. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴³⁷ Чл. 107а Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴³⁸ Марко Радичић и Божидар Раичевић, *нав. дело*, стр. 119.

⁴³⁹ Чл. 16. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

самосталне делатности износи 10%.⁴⁴⁰ Стопа пореза на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине износи 20%.⁴⁴¹ Стопа пореза на приходе од капитала износи 15%. Изузетно, стопа пореза на приходе од капитала код прихода од издавања сопствених непокретности износи 20%.⁴⁴²

Стопа пореза на капитални добитак износи 15%.⁴⁴³ Стопа пореза на остале приходе износи 20%. Изузетно, стопа пореза на приходе од осигурања лица износи 15%.⁴⁴⁴

Годишњи порез на доходак грађана плаћа се по следећим стопама:

- на износ до шестоструке просечне годишње зараде - 10%;
- на износ преко шестоструке просечне годишње зараде - 10% на износ до шестоструке просечне годишње зараде + 15% на износ преко шестоструке просечне годишње зараде.⁴⁴⁵

5.3.4. Цедуларни порески облици пореза на доходак грађана

5.3.4.1. Порез на зараде

Под зарадом⁴⁴⁶ у смислу ЗПДГ сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог. Зарадом се сматрају и уговорена накнада и друга примања која се остварују обављањем привремених и повремених послова на основу уговора закљученог непосредно са послодавцем, као и на основу уговора закљученог преко омладинске или студентске задруге, осим са лицем до навршених 26 година живота, ако је на школовању у установама средњег, вишег и високог образовања. Зарадом се сматра и

⁴⁴⁰ Чл. 38. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁴¹ Чл. 58. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁴² Чл. 64. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁴³ Чл. 77. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁴⁴ Чл. 86. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁴⁵ Чл. 89. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁴⁶ Чл. 13-146. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

исплаћена лична зарада предузетника утврђена у складу са овим законом, као и примања која запослени у вези са радом код послодавца оствари од лица, које се у смислу закона који уређује порез на добит правних лица, сматра повезаним лицем с послодавцем.

Поред тога, зарадом, у смислу ЗПДГ сматрају се и примања у облику бонова, новчаних потврда, робе, чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем. Хартије од вредности, осим акција стечених у поступку својинске трансформације, које запослени добије од послодавца или од са послодавцем повезаног лица сматрају се зарадом у моменту стицања права располагања на тим хартијама од вредности, а зарадом се сматрају и хартије од вредности које запослени добије на основу правила награђивања (опције на акције и др.) од послодавца или од са послодавцем повезаног лица. Изузетно, ако за примања везано за хартије од вредности, која запослени добије од са послодавцем повезаног лица, трошак сноси послодавац, та примања сматрају се зарадом у моменту у којем послодавац овај трошак евидентира у пословним књигама.

Зарадом се сматрају и премије свих видова добровољног осигурања, као и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа за запослене - осигуранике укључене у добровољно осигурање, односно за запослене - чланове добровољног пензијског фонда, у складу са законом који уређује добровољно осигурање, односно добровољне пензијске фондове и пензијске планове. Изузетно, зарадом се не сматра:

- 1) премија коју послодавац плаћа за све запослене код колективног осигурања од последица незгоде, укључујући осигурање од повреда на раду и професионалних обољења и колективног осигурања за случај тежих болести и хируршких интервенција;
- 2) премија добровољног здравственог осигурања, односно пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа за запослене - осигуранике, односно чланове добровољног пензијског фонда, у складу са посебним прописима који уређују наведене области, до износа који је ослобођен од плаћања доприноса сагласно закону који уређује доприносе за обавезно социјално осигурање.

Обвезник пореза на зараде је физичко лице које остварује зараду.⁴⁴⁷ Према томе, то је: запослени, примаоци накнаде по основу уговора о обављању привремених и повремених послова који су закључени непосредно са послодавцем или преко омладинске и студентске задруге, док је платац овог пореза послодавац као исплатилац прихода.⁴⁴⁸

⁴⁴⁷ Чл. 15. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁴⁸ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 280.

Основицу пореза на зараде⁴⁴⁹ чини исплаћена, односно остварена зарада. Основицу пореза на зараде чини зарада умањена за износ од 11.000 динара месечно за лице које ради са пуним радним временом., док за лице које ради са непуним радним временом ово умањење је сразмерно радном времену тог лица у односу на пуно радно време.

При том, кад лице остварује пуно радно време код два или више послодаваца, умањење врши сваки послодавац сразмерно радном времену код послодавца у односу на пуно радно време, с тим што укупно умањење износи 11.000 динара месечно. Кад лице остварује непуну радно време код два или више послодаваца, сваки послодавац врши умањење сразмерно радном времену код послодавца у односу на укупно радно време, с тим што збир умањења мора бити мањи од 11.000 динара месечно, односно сразмерно укупном радном времену лица у односу на пуно радно време.

За физичка лица – резиденте Србије који су упућени у иностранство ради обављања послова за правна лица - резиденте Србије, основицу пореза на зараде чини исплаћени новчани износ зараде за извршени рад.

Пореска ослобођења према ЗПДГ су бројна. Тако су од пореза на зараде ослобођене зараде остварене за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама, односно код представника или службеника таквих представништава или организација и то:

- 1) шефови страних дипломатских мисија акредитованих у Србији, особље страних дипломатских мисија у Србији, као и чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Републике;
- 2) шефови страних конзулата у Србији и конзуларни функционери овлашћени да обављају конзуларне функције, као и чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Републике;
- 3) функционери Организације уједињених нација и њених специјализованих агенција, стручњаци техничке помоћи Организације уједињених нација и њених специјализованих агенција;
- 3а) функционери, стручњаци и административно особље међународних организација, ако нису држављани или резиденти Републике;
- 4) запослени у страним дипломатским или конзуларним представништвима и међународним организацијама, ако нису држављани или резиденти Републике;
- 5) почасни конзули страних држава, за примања која добијају од државе која их је именovala за обављање конзуларних функција;

⁴⁴⁹ Чл. 15а-15б Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

б) запослени код наведених лица ако нису држављани или резиденти Републике.⁴⁵⁰

зараде које оствари особа са инвалидитетом запослених у предузећу за радно оспособљавање и запошљавање особа са инвалидитетом.⁴⁵¹

зараде на премију за добровољно здравствено осигурање коју послодавац обуставља и плаћа из зараде запосленог - осигураника укљученог у добровољно здравствено осигурање у земљи, у складу са законима који уређују добровољно здравствено осигурање и актима донетим за спровођење закона;

зараде на пензијски допринос у добровољни пензијски фонд који послодавац обуставља и плаћа из зараде запосленог - члана добровољног пензијског фонда, по закону који уређује добровољне пензијске фондове и пензијске планове.⁴⁵²

У циљу подстицања запошљавања одређених категорија грађана ЗПДГ прописује одређења ослобођења од обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза на зараде у следећим случајевима:⁴⁵³

Послодавац који запосли лице које се, у смислу закона којим се уређује рад, сматра приправником, које је на дан закључења уговора о раду млађе од 30 година и које је код Националне службе за запошљавање пријављено као незапослено лице, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, за период од три године од дана заснивања радног односа тог лица.

Послодавац који на неодређено време запосли лице са инвалидитетом у складу са законом који уређује спречавање дискриминације лица са инвалидитетом, за које одговарајућом правно-медицински валидном документацијом докаже инвалидност, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде тог лица, за период од три године од дана заснивања радног односа.

Послодавац који запосли лице које је на дан закључивања уговора о раду старије од 45 година и које код Националне службе за запошљавање има статус корисника новчане накнаде за време незапослености или је код те службе пријављено као незапослено лице најмање шест месеци без прекида, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде тог новозапосленог лица.

⁴⁵⁰ Чл. 19. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13

⁴⁵¹ Чл. 21. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13

⁴⁵² Чл. 21а Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁵³ Чл. 21в-21д Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13

5.3.4.2. Порез на приходе од самосталне делатности

Приходом од самосталне делатности сматра се приход остварен од привредних делатности, укључујући и делатности пољопривреде и шумарства, пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход порез не плаћа по другом основу. Приходом од самосталне делатности сматра се и приход остварен трајним или сезонским искоришћавањем земљишта у непољопривредне сврхе (вађење песка, шљунка и камења, производња креча, цигле, црепа, ћумура и сл.), инкубаторском производњом живине и другим сличним делатностима, независно од тога да ли су као самосталне делатности регистроване код надлежног органа.⁴⁵⁴

Обвезник пореза на приходе од самосталне делатности је физичко лице које остварује приходе обављањем наведених делатности и свако друго физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност (предузетник). Обвезник овог пореза по основу прихода од пољопривреде и шумарства је физичко лице - носилац породичног пољопривредног газдинства уписано у регистар пољопривредних газдинстава. Дакле, према одредбама ЗПДГ пољопривредник није предузетник.

Према Закону о порезу на доходак грађана постоји могућност избора за предузетнике да ли ће се одредити за систем двојног или простог књиговодства. Наиме, предузетници који порез плаћају на паушално утврђен приход дужни су да воде само пословну књигу о оствареном промету.

Приходи и расходи из пословног биланса су меродавни за порески биланс, код утврђивања пословне добити, осим ако пореским законом није другачије регулисано, као и код пореза на добит правних лица. Усклађивање прихода и расхода, утврђивање капиталних добитака и губитака и порески третман губитака из ранијих година исказују се у пореском билансу предузетника у складу са одговарајућим одредбама закона којим се уређује порез на добит правних лица, ако ЗПДГ није друкчије одређено. Амортизација сталних средстава које је предузетник исказао у својим пословним књигама признаје се као расход у износу и на начин утврђен законом којим се уређује порез на добит правних лица и подзаконским актом донетим на основу тог закона. Према томе, пореску основицу чини опорезива добит која се утврђује у пореском билансу, при чему важи правило меродавности пословног биланса за порески биланс, па се опорезива добит утврђује у пореском билансу усклађивањем добити исказане у билансу успеха. Опорезиви приход од самосталне делатности је опорезива добит, ако

⁴⁵⁴ Чл. 31. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

овим законом није друкчије одређено. Опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити исказане у билансу успеха, сачињеном у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија ако предузетник води двојно књиговодство, односно у складу са Правилником о пословним књигама и исказивању финансијског резултата по систему простог књиговодства, ако предузетник води просто књиговодство.⁴⁵⁵

Предузетницима се у расходе у пореском билансу признају: исплаћена лична зарада предузетника и трошкови службеног путовања до прописаног износа у ЗПДГ. Под исплаћеном личном зарадом предузетника у смислу овог закона сматра се новчани износ који предузетник исплати и евидентира у пословним књигама као своје месечно лично примање увећан за припадајуће обавезе из зараде. Узимање које предузетник врши из пословне имовине за приватне потребе има третман пословног прихода. Улагање личне имовине у пословну имовину, осим улагања у сталну имовину, има третман пословног расхода предузетника. При том, узимање, односно улагање имовине које није у новчаном облику, процењује се према упоредивој тржишној вредности, у складу са начелом сталности.

Поред наведене фактичке пореске основице, прописана је паушално утврђена пореска основица у случају када предузетник, обзиром на околности, није у стању да води пословне књиге, осим пословне књиге о оствареном промету, или коме њихово вођење отежава обављање делатности. Тада има право да поднесе захтев да порез на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход (паушално опорезивање).

Пореска обавеза настаје даном регистрација односно отпочињања обављања самосталне делатности. Пореске олакшице се одобравају на начин прописан Законом о порезу на добит правних лица.

Везано за наведено паушално опорезивање у мишљењу Министарства финансија и привреде **бр. 414-00-10/2012-04 од 15.10.2012.** године, између осталог, наводи се следеће:

„Паушални приход се утврђује у складу са одређеним критеријумима и елементима, као што су: висина просечне месечне зараде по запосленом у Републици, општини, граду и округу остварене у години која претходи години за коју се утврђује паушални приход; место на коме се радња налази; опремљеност радње; број запослених радника и ангажованих чланова породице; тржишни услови у којима се делатност обавља; површина локала; старост обвезника и његова радна способност; висина прихода обвезника, који под истим или сличним условима обавља исту или сличну делатност; остале околности које утичу на остваривање добити.

⁴⁵⁵ Чл. 33. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

Иначе, критеријуми и елементи за паушално опорезивање ближе су уређени Уредбом о ближим условима, критеријумима и елементима за паушално опорезивање обвезника пореза на приходе од самосталне делатности ("Сл. гласник РС", бр. 65/2001, 45/2002, 47/2002, 91/2002, 23/2003, 16/2004, 76/2004 и 31/2005)."

Док се у мишљењу Министарства финансија Републике Србије **бр. 07-00-280/2008-04 од 10.6.2008. године**, имајући у виду прописане услове који се односе на обавезу плаћања пореза на доходак грађана на приходе по основу обављања самосталне делатности, наводи следеће:

„Законом није предвиђена могућност ослобођења (од момента оснивања радње, тј. почетка пословања па до момента склапања првог уговора) од плаћања пореза на доходак грађана на приходе по основу обављања самосталне делатности, за новооснованог субјекта у случају кад би плаћање пореза представљало велико оптерећење за обвезника уколико би се узела у обзир хипотетички економска штета коју би то лице могло да претрпи уколико не би у одређеном периоду реализовало планиране послове, односно уколико не би остварило приход.

Пореску обавезу у сваком конкретном случају, уз примену критеријума и елемената прописаних Законом и Уредбом, решењем утврђује Пореска управа.“

5.3.4.3. Порез на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине

Премет опорезивања пореза на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине је ауторска накнада по основу прихода од ауторских права, прихода од права сродних ауторском праву, као и прихода од права индустријске својине.

Приходом од ауторских права сматра се накнада коју обвезник оствари по основу:

- 1) писаних дела (књижевна, научна, стручна, публицистичка и друга дела, студије, рецензије и слично);
- 2) говорних дела;
- 3) драмских и драмско-музичких дела;
- 4) пантомимских и кореографских дела чије је представљање утврђено писмено или на неки други начин;

- 5) музичких дела са речима или без њих;
- 6) кинематографских дела и дела створених на начин сличан кинематографији;
- 7) дела ликовне уметности;
- 8) картографских дела итд.⁴⁵⁶

Приходом од права сродних ауторском праву сматра се накнада коју обвезник оствари по основу:

- 1) права интерпретатора;
- 2) права произвођача фонограма;
- 3) права произвођача видеограма;
- 4) права произвођача емисије;
- 5) права произвођача базе података.⁴⁵⁷

Приходом од права индустријске својине сматра се накнада коју обвезник оствари по основу:

- 1) патената;
- 2) малих патената;
- 3) жигова;
- 4) модела и узорака;
- 5) техничких унапређења.⁴⁵⁸

Обвезник пореза на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине је физичко лице које као аутор, носилац сродних права, односно власник права индустријске својине остварује накнаду по основу ауторског и сродног права, односно права индустријске својине, као и наследник имовинског ауторског и сродног права и права индустријске својине и свако друго физичко лице које остварује накнаду по тим основама.

⁴⁵⁶ Чл. 52. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁵⁷ Чл. 52а Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁵⁸ Чл. 53. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

Пореску основицу чини опорезиви приход од ауторских и сродних права и права индустријске својине који представља разлику између бруто прихода и трошкова које је обвезник имао при остваривању и очувању прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано.

5.3.4.4. Порез на приходе од капитала

Премет опорезивања је према б1. ЗПДГ дефинисан тако што се приходом од капитала сматрају:

- 1) камата по основу зајма, штедних и других депозита (орочених или по виђењу) и по основу дужничких и сличних хартија од вредности;
- 2) дивиденда и учешће у добити (дивидендом се сматра и ликвидациони остатак изнад вредности уложеног капитала утврђен у складу са законом који уређује опорезивање добити правних лица);
- 3) принос од инвестиционе јединице отвореног инвестиционог фонда;
- 4) приход од издавања сопствених непокретности (закупнина у коју се урачунава и вредност свих извршених обавеза и услуга на које се обавезао купац, осим обавеза плаћања трошкова насталих током закупа а који зависе од обима потрошње купца нпр. електричне енергије, телефона и слично). Изузетно, приходи које од издавања непокретности оствари предузетник који обавља делатност издавања непокретности не сматрају се приходом од капитала. Непокретностима се сматрају: земљиште, стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови.

Приход од дивиденде умањује се, пре утврђивања пореске основице, за износ годишње рате продајне цене по основу куповине друштвеног и државног капитала, односно имовине јавном аукцијом, у смислу прописа којима се уређују услови и поступак промене власништва друштвеног, односно државног капитала, уплаћене пре исплате дивиденде, а највише до износа исплаћене дивиденде.

Обвезник пореза на приходе од капитала је физичко лице које остварује те приходе.⁴⁵⁹

Пореску основицу, односно опорезиви приход од капитала чини новчани или неновчани износ оствареног прихода. Ако су приходи од капитала остварени у неновчаном облику, вредност тих прихода се утврђује према тржишној вредности

⁴⁵⁹ Чл. 62. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

права, добара, односно услуга на дан остваривања прихода. Изузетно, опорезиви приход од капитала од издавања сопствених непокретности чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 25%, а ако је он остварен изнајмљивањем станова, соба и постеља путницима и туристима за које је плаћена боравишна такса нормирани трошкови се признају у висини од 50% бруто прихода. У овом случају се обвезнику пореза, на његов захтев, уместо нормираних трошкова могу признати стварни трошкови које је имао при остваривању и очувању прихода, ако за то поднесе доказе.⁴⁶⁰

Пореска ослобођења су двојака. Наиме, не плаћа се порез на приходе од капитала на камату на динарска средства по основу штедних и других депозита (орочених или по виђењу) и по основу дужничких хартија од вредности чији је издавалац Република, Аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије.⁴⁶¹

5.3.4.5. Порез на капиталне добитке

Капитални добитак, односно губитак у смислу чл. 72. ЗПДГ представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом:

- 1) стварних права на непокретностима;
- 2) ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине;
- 3) удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности, укључујући и инвестиционе јединице, осим инвестиционих јединица добровољних пензијских фондова.

Пореска обавеза настаје даном даном продаје удела, акција и осталих хартија од вредности, стварних права на непокретности, ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине.

Пореску основицу чини разлика између продајне и набавне цене имовине, усклађене према Закону о порезу на доходак грађана. Под преносом сматра се продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду. Када је ова разлика негативна ради се капиталном губитку.

⁴⁶⁰ Чл. 63. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁶¹ Чл. 65. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности, уз новчану или неновчану накнаду.

Закон о порезу на доходак грађана познаје више врсте олакшица: изузимања, пореско ослобођење и порески кредит.

1) Први случај је регулисан чл. 72а ЗПДГ. Наиме, капиталним добитком, односно губитком не сматра се разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности, када:

- 1) су стечени наслеђем у првом наследном реду;
- 2) се пренос врши између брачних другова и крвних сродника у правој линији;
- 3) се пренос врши између разведених брачних другова, а у непосредној је вези са разводом брака;
- 4) се врши пренос дужничких хартија од вредности чији је издавалац Република, Аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије;
- 5) је обвезник извршио пренос права, удела или хартија од вредности које је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година.

2) Други случај је регулисан чл. 79. ЗПДГ. Наиме, обвезник, који средства остварена продајом непокретности у року од 90 дана од дана продаје уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства, ослобађа се пореза на остварени капитални добитак. Обвезнику који у року од 12 месеци од дана продаје непокретности, средства остварена продајом непокретности уложи за ове намене извршиће се повраћај плаћеног пореза на капитални добитак.

3) Трећи случај пореског кредита регулисан је чл. 80. ЗПДГ. Наиме, ако обвезник у решавање стамбеног питања у претходно наведеном случају уложи само део средстава остварених продајом непокретности, пореска обавеза му се сразмерно умањује.

5.3.4.6. Порез на остале приходе

Осталим приходима сматрају се: приходи које обвезник оствари давањем у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари, добици од игара на срећу, приходи од осигурања лица, приходи спортиста и спортских стручњака и други приходи, осим оних који су посебно изузети овим законом.⁴⁶²

⁴⁶² Чл. 81-86. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

Обвезник пореза на приходе од давања у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари је физичко лице које те ствари даје у закуп. Опорезиви приход од издавања у закуп покретних ствари утврђује се одбијањем нормираних трошкова од бруто прихода у висини од 20%. Обвезник пореза на добитке од игара на срећу је физичко лице које оствари добитак од игара које се сматрају играма на срећу у смислу закона којим се уређују игре на срећу. Опорезиви приход за добитке од игара на срећу представља сваки појединачни добитак од игара на срећу, осим оних који су ослобођени овим законом. Опорезив износ, који је већи од 11.000 динара, умањује се за износ уплате на основу које је појединачно остварен добитак.

Обвезник пореза на приходе од осигурања лица је физичко лице које оствари накнаду из осигурања лица. Опорезиви приход од осигурања лица представља вредност исплаћене накнаде из осигурања лица умањену за износ новчаних средстава уплаћених по основу премија осигурања. Изузетно, опорезиви приход од осигурања лица, у случају кад се повучена акумулирана средства по основу удела члана у нето имовини добровољног пензијског фонда, по налогу и за рачун члана фонда, уложе у куповину ануитета у друштву за осигурање сагласно закону који уређује добровољне пензијске фондове и пензијске планове, представља вредност исплаћене накнаде из осигурања лица умањену за износ повучених акумулираних средстава уложених у куповину ануитета. Приходи спортиста и спортских стручњака обухватају примања која остваре професионални спортисти, спортисти аматери, спортски стручњаци и стручњаци у спорту од спортске организације, односно организације за обављање спортске делатности, спортских друштава и савеза, која немају карактер зараде у смислу прописа којима се уређује спорт, односно радни односи. Опорезиви приход за примања спортиста и спортских стручњака утврђује се одбијањем нормираних трошкова од бруто прихода у висини од 50%.

5.3.4.7. Годишњи порез на доходак грађана

Годишњи порез на доходак грађана је по природи глобални порез коме је подвргнут мањи број грађана, поред тога што су подвргнути цедуларним порезима, који су наведени. Годишњи порез на доходак грађана плаћају физичка лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, и то:

- 1) резиденти за доходак остварен на територији Републике и у другој држави;
- 2) нерезиденти за доходак остварен на територији Републике.

Порески објекат је доходак, под којим се сматра годишњи збир:⁴⁶³

- 1) зарада;
- 2) опорезивог прихода од самосталне делатности;
- 3) опорезивог прихода од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине;
- 4) опорезивог прихода од издавања непокретности;
- 5) опорезивог прихода од давања у закуп покретних ствари;
- 6) опорезивог прихода спортиста и спортских стручњака;
- 7) опорезивих других прихода;
- 8) других прихода остварених и опорезованих у другој држави.

Основица годишњег пореза на доходак грађана је опорезиви доходак, који чини разлика између дохотка за опорезивање и личних одбитака који износе:

- 1) за пореског обвезника - 40% од просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике;
- 2) за издржаваног члана породице - 15% од просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, по члану.

Укупан износ личних одбитака не може бити већи од 50% дохотка за опорезивање. Ако су два или више чланова породице обвезници годишњег пореза на доходак грађана, одбитак за издржаване чланове породице може остварити само један обвезник.⁴⁶⁴

Пореска обавеза настаје истеком календарске године у којој је остварен доходак већи од предвиђеног неопорезованог износа.

⁴⁶³ Чл. 87. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

⁴⁶⁴ Чл. 88. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

5.3.5. Избегавање плаћања пореза на доходак грађана

При анализи проблематике избегавања плаћања пореза на доходак грађана полазиште је разлика између различитих облика пореске евазије о којима смо говорили у претходном излагању, односно законите (дозвољене, легалне) евазије и незаконите евазије, као и подела у оквиру законите евазије пореза на прихватљиву-легитимну евазију пореза и неприхватљиву-нелегитимну евазију пореза.

Код овог пореског облика, као и код претходно наведених, заступљене су различите погодности за поједине случајеве, у циљу реализације бројних ванфискалних циљева. Тако је законом регулисано, под одређеним условима, ослобођење од плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде уколико послодавац запосли одређене категорије лица, за период од три године и то:⁴⁶⁵

-Послодавац који запосли лице које се, у смислу закона којим се уређује рад, сматра приправником, које је на дан закључења уговора о раду млађе од 30 година и које је код Националне службе за запошљавање пријављено као незапослено лице, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица, за период од три године од дана заснивања радног односа тог лица.

-Послодавац који на неодређено време запосли лице са инвалидитетом у складу са законом који уређује спречавање дискриминације лица са инвалидитетом, за које одговарајућом правно-медицински валидном документацијом докаже инвалидност, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде тог лица, за период од три године од дана заснивања радног односа.

-Послодавац који запосли лице које је на дан закључивања уговора о раду старије од 45 година и које код Националне службе за запошљавање има статус корисника новчане накнаде за време незапослености или је код те службе пријављено као незапослено лице најмање шест месеци без прекида, ослобађа се обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде тог новозапосленог лица.

Уколико је запошљавање оваквих радника мотивисано потребом обављања одређене делатности, радиће се о легитимној евазији пореза. Уколико је мотив искључиво смањење пореске обавезе коришћењем законских привилегија, односно фискални циљ, радиће се о нелегитимној евазији пореза.

Међутим, овде треба нагласити да су могућности избегавања плаћања пореза у овом случају ограничене захваљујући јасно прописаним законским критеријумима ко се може сматрати инвалидним лицем, ко се сматра приправником и сл. као и јасно прописаним условима за остваривање ових олакшица.

⁴⁶⁵ Чл. 21в и 21г Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13 и 48/13).

Приликом излагања пореза на зараде наведено је да поред стандардних одбитака ЗПДГ прописује и спецификоване трошкове на које се не плаћа порез⁴⁶⁶ у које, између осталог, спадају дневнице за службено путовање у земљи до износа од 2.086 динара, односно дневнице за службено путовање у иностранство до износа прописаног од стране надлежног државног органа, накнаде трошкова смештаја на службеном путовању, према приложеном рачуну, накнаде превоза на службеном путовању, према приложеним рачунима превозника у јавном саобраћају, а када је, сагласно закону и другим прописима, одобрено коришћење сопственог аутомобила за службено путовање или у друге службене сврхе - до износа 30% цене једног литра супер бензина, а највише до 6.082 динара месечно, солидарне помоћи за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице - до 34.754 динара итд.

Ово пореско ослобођење се у пракси злоупотребљава у циљу незаконитог избегавања плаћања пореза тако што се путем фиктивне документације лажно приказују, или повећавају на пример износи дневница за службено путовање, као и накнаде трошкова смештаја на службеном путовању, или пак тих путовања није ни било, како би се избегла пореска обавеза. Путем фиктивне документације се неосновано користи солидарна помоћ за здравствену рехабилитацију и слично, тако што се средства искоришћена за друге намене лажно приказују као трошкови солидарне помоћи, како би се избегла или смањила пореска обавеза.

У великом броју случајева избегавање плаћања пореза на доходак грађана се врши приликом исплата које имају третман зарада, при чему се крше законски прописи. При том, користе се различити начини који имају за циљ да се дође до готовог новца, без плаћања пореза, а који новац се потом користи у приватне сврхе, за исплату зарада и других примања, за различита плаћања трећим лицима и слично. Зараде се не исплаћују преко рачуна, него у готовом новцу, натури, роби, док се плате приказују као да су обрачунате по најнижој основици. Тако утајена разлика се исплаћује у готовом новцу и на тај начин се избегава плаћање пореза. Избегавање плаћања пореза се врши и непријављивањем радника. Затим, како би се прикрило избегавање пореске обавезе, исплате из благајне се врше без одговарајуће књиговодствене евиденције и без обрачунавања и плаћања пореза и доприноса на зараду.

Како се појам зараде широко дефинише и подразумева не само исплате у новцу, него и примања у облику бонова, новчаних потврда, робе, чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, као и покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем, то се често у пракси злоупотребљава са циљем избегавања плаћања пореза. Тако се исплате запосленима врше у натури и слично, без евидентирања у пословним књигама како би се избегле пореске обавезе.

⁴⁶⁶Чл. 18. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13).

Везано за порез на приходе од самосталне делатности према ЗПДГ прописано је да се порески подстицаји по основу улагања у основна средства у сопствену регистровану делатност и по основу улагања у складу са прописима којима се уређује подстицање улагања у привреду Републике, признају предузетницима под условима и на начин како се признају правним лицима по закону којим се уређује порез на добит правних лица.⁴⁶⁷

Уколико порески обвезник изврши улагање у основна средства због стварне потребе, радиће се о прихватљивој законитој пореској евазији. Међутим, уколико је искључиви мотив пореског обвезника фискалне природе, односно како би искористио пореску олакшицу, а не због тога што су му та средства стварно потребна за обављање делатности, радиће се о неприхватљивој законској пореској евазији. У првом случају остварује се намера закондоваца и екстрафискални циљеви, док је у другом случају ова пореска олакшица искључиво у циљу умањења пореза.

Порески подстицаји се и код овог фискалитета често злоупотребљавају, као и код пореза на добит, при чему се крши закон, па се обим улагања може нетачно и лажно приказивати, на пример кроз повећање обима улагања у циљу незаконите евазије пореза. Осим тога, и код овог фискалитета се код незаконите евазије пореза може радити о потпуном или делимичном избегавању пореске обавезе. Најједноставнији начин за потпуно избегавање пореске обавезе се огледа у обављању делатности од стране предузетника без пријављивања и регистрације код Агенције за привредне регисте.

Према Уредби о ближим условима, критеријумима и елементима за паушално опорезивање обвезника пореза на приходе од самосталних делатности⁴⁶⁸ у чл. 2. је прописано да предузетник који с обзиром на околности, није у стању да води пословне књиге, осим пословне књиге о оствареном промету, или коме њихово вођење отежава обављање делатности, може да поднесе захтев Пореској управи да порез на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход, при чему захтев мора да садржи:

- 1) разлоге због којих предузетник сматра да није у стању да води пословне књиге, односно разлоге због којих сматра да му њихово вођење отежава обављање делатности;
- 2) износ укупног промета оствареног у години која претходи години за коју се утврђује порез, односно износ планираног промета када почиње обављање делатности;
- 3) податке о чињеницама и околностима од значаја за утврђивање висине паушалног прихода: место на коме се радња налази; опремљеност радње; број запослених радника и ангажованих чланова породице; тржишни услови у којима се делатност обавља;

⁴⁶⁷ Чл. 39. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13 и 48/13).

⁴⁶⁸ „Службени гласник РС“ бр. 65/01, 45/02, 47/02, 91/02, 23/03, 16/04, 76/04, 31/05 и 25/13.

површина локала; старост предузетника и његова радна способност и остале околности које утичу на остваривање добити.

Након овога Пореска управа утврђује пореску обавезу према прописаним критеријумима и елементима. Према одредби чл. 3. поменуте Уредбе ради утврђивања висине паушалног прихода, као основице пореза на приходе од самосталне делатности, предузетници се разврставају по критеријумима профитабилности и обима промета, односно према врстама делатности, у седам група, па су тако адвокати разврстани у посебну шесту групу, док су лекари, стоматолози и апотекари разврстани у пету групу.

Злоупотребе паушалног опорезивања за поједине делатности су велике (као на пример адвокати, лекари, апотекари и сл.) и нема оправдања за паушално плаћање пореза на основицу која је знатно мања од стварно оствареног прихода. Наиме, у појединим делатностима, које су разврстане у поменутих седам група, остварују се велики приходи, који измичу плаћању пореза, према оваквој регулативи. Самим тим, плаћа се порез који је знатно мањи од дохотка који се оствари, па се не постиже ни правичност у опорезивању. Према томе, плаћа се порез на део остварених прихода који је често знатно мањи од стварно оствареног прихода. Тиме су озбиљно дискриминисани обвезници са истим или нижим примањима, који морају да плаћају порез на свој стварно остварен приход.

У погледу пореза на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине, активно се предузимају мере у борби против пиратерије и фалсификовања и уопште подизању степена заштите интелектуалне својине, посебно почев од 2002. године, са циљем приближавања европским стандардима. Приближавање Европској унији, наметнуло је испуњавање строгих правила у погледу заштите интелектуалне својине, као и приступање Србије Европској патентној конвенцији,⁴⁶⁹ што се огледа у потреби обезбеђивања заштите проналазака и учешћу у систему патентних информација. Све наведено је утицало и на одредбе ЗПДГ којима се регулише овај фискалитет,⁴⁷⁰ којима се веома детаљно и таксативно регулише предмет опорезивања у чак тринаест тачака, што раније није био случај. Пореска стопа износи 20%, али су прописани нормирани трошкови у различитим процентима од бруто прихода, који се признају пореским обвезницима, што је и разумљиво имајући у виду разноврсност у предмету опорезивања. Међутим, и поред свих предузетих мера и даље је заступљена пиратерија и други облици злоупотребе, као и други различити начини избегавања или умањења пореза.

Тако се на пример велики износи пореза не плаћају на сивом тржишту естраде. Интерпретатори и друга ангажована лица често не закључују уговоре са

⁴⁶⁹ Закон о потврђивању Конвенције о признавању европских патената (Конвенција о Европском паненту), „Службени гласник РС-Међународни уговори“ бр. 5/10 и „Сл. гласник РС“ бр. 99/11.

⁴⁷⁰ Чл. 52-60. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13 и 48/13).

организаторима естрадног програма, при чему убирају веома високе приходе, који измичу пореским обавезама.

Према одредби чл. 60 ЗПДГ ако Пореска управа утврди да је интерпретатор, менаџер или друго ангажовано лице по основу естрадног програма забавне и народне музике или другог забавног програма остварило приход, а није закључило уговор са организатором таквог програма, или оцени да је остварени приход већи од уговореног прихода, бруто приход се утврђује проценом у складу са законом који уређује порески поступак и пореску администрацију, а опорезује без признавања нормираних, односно стварних трошкова. Ради прикривања остварених прихода не само што се не закључују уговори, него се приходи, често у великим износима, убирају у готовини и не уплаћују се преко рачуна.

У пракси се често дешава да се прибегава лажном приказивању прихода од ауторских права због процента нормираних трошкова, иако се стварно не ради о таквим приходима. „Ако Пореска управа утврди да је интерпретатор, менаџер или друго ангажовано лице по основу естрадног програма забавне и народне музике или другог забавног програма остварило приход, а није закључило уговор са организатором таквог програма, или оцени да је остварени приход већи од уговореног прихода, бруто приход се утврђује проценом у складу са ЗПППА и опорезује без признавања нормираних, односно стварних трошкова.“⁴⁷¹

Још један од начина избегавања плаћања пореза на приходе од капитала огледа се у не пријављивању прихода који се остварују издавањем станова, пословних и других просторија у закуп.

На остварен приход од издавања сопствене непокретности се плаћа порез на приход од капитала по стопи од 20%, (чл. 61. и 64. ЗПДГ) док се на остале приходе од капитала порез плаћа по стопи од 15%. Чињеница је да се од стране великог броја грађана избегава плаћање пореза на овакве приходе, тако што се исти не пријављују, нити се закључују уговори о закупу, већ се остварен приход убира „на црно“. Избегавање плаћања пореза у овом домену је веома високо, а са вишом пореском стопом ситуација може бити још гора. Овакав систем је изузетно хоризонтално неправичан, јер на пример грађани који врше улагања у непокретности, које потом рентирају, при чему то често чине са више непокретности убирајући при томе значајне приходе, су у знатно бољем положају од грађана који врше улагања у штедне и друге депозите и при томе плаћају порез. Пореска управа би требала да контролише издавање станова и њихово оглашавање, те да злоупотребе адекватно кажњава, како би се велики обим избегавања плаћања пореза у овом домену смањио.

Самосталне занатске радње које испуњавају услове за паушално опорезивање се често злоупотребљавају ради избегавања пореза на остале приходе код располагања готовим новцем. Тако се у циљу избегавања плаћања пореза на остале приходе

⁴⁷¹ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 294.

приликом подизања готовог новца са текућег рачуна од стране пореских обвезника-предузећа овим занатским радњама уплаћују одређени износи новца, углавном по основу фиктивних услуга, односно услуга које нису пружене, нити је извршен промет добара. Власници (најчешће само формални) тих занатских радњи само подижу са свог рачуна тако уплаћен новац без плаћања пореских обавеза, имајући у виду да су паушални порески обвезници, након чега га враћају власнику предузећа који им је новац претходно уплатио.⁴⁷²

Наиме, самосталне занатске радње које имају укупан годишњи промет до три милиона динара, односно које у складу са чл. 40. Закона о порезу на доходак грађана, порез на приходе од самосталне делатности плаћају на паушално утврђен приход (тзв. „паушалци“) готов новац могу подизати без плаћања пореза на доходак грађана, због чега ове радње често злоупотребљавају предузећа или радње које нису „паушалци“ ради избегавања пореза на доходак грађана, код незаконитог располагања готовим новцем. Тако је власник самосталне занатске радње „Г“ из Београда, која порез на приходе од самосталне делатности плаћа према подацима из пословних књига, с обзиром да остварује велики промет као извођач грађевинских радова на више локација у Београду, подигао 36.474.543,00 динара, избегавши плаћање пореза на доходак грађана у износу од 6.947.478,36 динара. Наиме, власник СЗР „Г“ је на имена чланова своје породице, пријатеља и радника своје радње отворио више самосталних занатских радњи у Београду које су евидентирание као „паушалци“. На њихове рауне је са текућег рачуна СЗР „Г“ вршио уплате до три милиона динара, које је потом добијао назад у готовини, а новац је користио за плаћање физичким лицима која нису у радном односу и на тај начин избегао плаћање пореза на доходак грађана у наведеном износу.⁴⁷³

О лажном финансијском извештавању било је речи у претходном излагању везано за порез на добит правних лица, а чињеница је да велики број предузећа води пословне књиге на готовинској основи, а посебно предузетници, што значајно отежава проверу веродостојности њиховог финансијског извештавања. У оваквим случајевима, због тога, недостаје адекватан доказ о њиховој финансијској способности.

У смислу одредби чл. 85. Закона о порезу на доходак грађана свака исплата из благајне предузећа коју не прати одговарајућа документације да је извршена у пословне сврхе, а посебно она која је учињена ради намирања личних потреба (запосленог, одговорног лица, власника, оснивача или трећих лица ван привредног друштва на чији терет се исплата врши), има карактер зараде, односно осталих прихода и као таква подлеже плаћању прописаних пореских обавеза.⁴⁷⁴

Законом о порезу на доходак грађана прописани су различити основи по основу којих се не плаћа порез на остале приходе или је тај порез умањен, као у случају прихода које лице оствари по основу уговора о обављању повремених или привремених

⁴⁷² Миодраг Вуковић, *нав. дело*, стр. 108.

⁴⁷³ **Модалитети пореске утаје**, *нав. дело*, стр. 12.

⁴⁷⁴ Миодраг Вуковић, *нав. дело*, стр. 105.

послова преко омладинске или студентске задруге до навршених 26 година живота, ако је на школовању у институцијама за средње, више и високо образовање, као и физичко лице по основу прикупљања и продаје секундарних сировина, печурака, пужева и других добара (чл. 85. ст. 1. тач. 9). Како би се неосновано искористили различити основи који не подразумевају плаћање пореза на остале приходе, или плаћање у умањеном износу, подизање готовог новца се врши путем лажне документације и приказују по тим основима, а потом се новац користи у приватне сврхе и за разне друге намене. Приликом подизања готовог новца често се приказује да се то чини ради исплате неопорезованих прихода, а у стварности се подигнути новац користи у сасвим друге сврхе.

Специфичност овог пореског облика као и пореза на добит правних лица се огледа у чињеници да се утврђивање овог пореза заснива на принципу меродавности пословног биланса за порески биланс. Самим тим код овог пореског облика је заступљен велики утицај рачуноводственог закона, који са бројним подзаконским актима и рачуноводственим стандардима одређује износ опорезиве добити као основице опорезивања. Законски опис пореског чињеничног стања се, као и код пореза на добит правних лица, заснива не само на нормама пореског права, него и на нормама рачуноводственог законодавства. Према томе, до законског избегавања пореза на доходак грађана може доћи не само коришћењем прописаних пореских олакшица него и применом таквог рачуноводственог сагледавања пословних промена које је најповољније, а које признаје порески закон.

У циљу избегавања плаћања пореза на остале приходе у пракси се често дешава да одговорна лица у појединим привредним субјектима, или деловима у њиховом саставу који се баве продајом добара крајњим купцима или пружањем одређених врста услуга, испоручена добра, односно услуге, наплаћују у готовом новцу без евидентирања у пословним књигама. Након тога се тај новац најчешће задржава за личне потребе од стране одговорних лица која врше или организују такву наплату, или се готовина предаје власницима и оснивачима тих привредних субјеката. Обично се из дела тако обезбеђене готовине, без евидентирања у пословним књигама, врше готовинске исплате зарада или других примања запослених или чине одређена плаћања трећим лицима.⁴⁷⁵

Тако, одговорна лица предузећа за пружање здравствених услуга „О“ из Београда више од годину дана у пословним књигама нису евидентирала приход наплаћен у готовини извршен за здравствене услуге у износу од 103.706.238,65 динара. Наплаћена готовина је искоришћена за неевидентиране исплате зарада запосленима, надоканада по основу допунског рада, надокнада по основу уговора о заступању и поредовању као и за плаћање других обавеза болнице према трећим лицима У овим случајевима постоји обавеза обрачуна и уплате пореза на доходак грађана у износу од

⁴⁷⁵ Миодраг Вуковић, *нав. дело*, стр. 110.

38.010.911,02 динара, које плаћање је избегнуто неевидентирањем промета и наплате услуга.⁴⁷⁶

Област у којој је у великој мери заступљено избегавање плаћања овог пореског облика је грађевинарство. Тако, на пример, постоји пракса да се завршени стамбени објекти делом или у потпуности наплаћују у готовом новцу који се не евидентира у пословним књигама, при чему се избегава порез на остале приходе. На овај једноставан начин често инвеститори у грађевинарству долазе до готовог новца који потом користе за исплату зарада и надница запосленима и привремено ангажованим радницима, али и за плаћање појединих подизвођача и набавку одређених добара и услуга. Овакве исплате се по правилу уопште не евидентирају, нити се обрачунавају и плаћају било какве пореске обавезе.⁴⁷⁷

Тако је на пример предузеће „Р.М.“ из Београда вршило продају станова физичким лицима за готов новац без евидентирања у пословним књигама. По том основу је наплаћено 17.025.492,00 динара и избегнуто је плаћање 3.223.863,00 динара пореза на остале приходе. Истовремено је на неевидентирани промет наплаћен у готовини избегнуто плаћање ПДВ-а у износу од 1.261.146,00 динара.⁴⁷⁸

Иначе, у грађевинарству су веома заступљени разни облици евазије пореза пре свега због великих могућности за несметано реализовање овог облика злоупотребе, чиме се оштећује буџет у великим износима.

У погледу годишњег пореза на доходак грађана избегавање плаћања пореза се углавном врши неподношењем порске пријаве о годишњем порезу на доходак грађана. Наиме, као што је наведено, обвезник годишњег пореза на доходак грађана дужан је да за остварени доходак у години за коју се врши утврђивање пореза поднесе пореску пријаву са тачним подацима надлежном пореском органу по истеку те године, а најкасније до 15. маја наредне године. Сходно томе, физичко лице може до наведеног рока да не поднесе прописано састављену пореску пријаву у циљу избегавања плаћања пореза.

Тако је физичко лице К.Б. из Кикинде са свог текућег рачуна подигао 117.042.607,76 динара, уплаћених од стране предузећа „Д.Т“ из Београда и није поднео прописану пореску пријаву за утврђивање годишњег пореза на доходак грађана, чиме је избегао плаћање овог пореза у износу од 17.255.448,56 динара.⁴⁷⁹

Најмање могућности пореске евазије су код опорезивања по одбитку сваког појединачног прихода, у односу на опорезивање по основу решења и самоопорезивања, о чему говоре и статистички подаци, о којима ће бити речи у каснијем излагању.

⁴⁷⁶ **Модалитети пореске утаје**, нав. дело, стр. 13.

⁴⁷⁷ Миодраг Вуковић, нав. дело, стр. 111.

⁴⁷⁸ **Модалитети пореске утаје**, нав. дело, стр. 13.

⁴⁷⁹ Нав. дело, стр. 13.

Наиме, према чл. 4. ЗПДГ на поједине врсте прихода порез на доходак грађана плаћа се:

- 1) по одбитку од сваког појединачног прихода;
- 2) на основу решења надлежног пореског органа;
- 3) самоопорезивањем.

По одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују се и плаћају порези на следеће приходе:

- 1) зараде;
- 2) приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник;
- 3) приходе од капитала, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник;
- 4) приходе од давања у закуп покретних ствари, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник;
- 5) добитке од игара на срећу;
- 6) приходе од осигурања лица;
- 7) приходе спортиста и спортских стручњака;
- 8) остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник.⁴⁸⁰

Порез по одбитку за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход, исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописане рачуне у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода.

По решењу надлежног пореског органа утврђује се и плаћа порез на:

- 1) паушални приход од самосталне делатности;
- 2) годишњи порез на доходак грађана.⁴⁸¹

Самоопорезивањем утврђују се и плаћају порези на следеће приходе:

- 1) приходе од самосталне делатности предузетника који води пословне књиге;
- 2) капиталне добитке;
- 3) приходе које исплаћује исплатилац који није правно лице или предузетник, и то:
 - (1) приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине;
 - (2) камате;
 - (3) приходе од издавања непокретности и давања у закуп покретних ствари;
 - (4) друге приходе.⁴⁸²

⁴⁸⁰ Чл. 99. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13 и 48/13).

⁴⁸¹ Чл. 100. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13 и 48/13).

⁴⁸² Чл. 100а Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13 и 48/13).

За приходе од капитала по основу камате, банка или други исплатилац прихода дужан је да у току године утврди порез по одбитку у моменту исплате, односно приликом приписивања камате, а најкасније код годишњег обрачуна камате Изузетно од овога, када се салдирање новца по основу отуђења или откупа дужничке хартије од вредности врши преко Централног регистра, депоа и клиринга хартија од вредности (у даљем тексту: Централни регистар), Централни регистар у моменту салдирања новца по основу отуђења или откупа дужничке хартије од вредности, обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани уплатни рачун порез на приход од капитала на остварену камату за период од дана стицања до дана отуђења или откупа дужничке хартије од вредности.⁴⁸³

Порез на паушално утврђен приход од самосталне делатности порески орган утврђује на основу података из пореске пријаве и прописаних критеријума и елемената. Годишњи порез на доходак грађана порески орган утврђује на основу података из пореске пријаве, пословних књига и других података који су од значаја за утврђивање пореске обавезе.⁴⁸⁴

Предузетници су дужни да воде пословне књиге и да у њима исказују пословне промене на начин одређен ЗПДГ. Предузетници воде пословне књиге по систему простог књиговодства, у складу са овим законом или по систему двојног књиговодства у складу са законом којим се уређује рачуноводство и ревизија. Предузетници који порез плаћају на паушално утврђен приход дужни су да воде само пословну књигу о оствареном промету.⁴⁸⁵

Утврђивање пореза на доходак грађана, дакле, кроз самоопорезивање врши сам порески дужник, а то може чинити и Пореска управа доношењем пореског решења, као код паушалног опорезивања прихода од самосталне делатности и у случају годишњег пореза на доходак грађана.

Утврђивање пореза⁴⁸⁶ је делатност Пореске управе, односно пореског обвезника, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе.

Утврђивање пореза обавља:

⁴⁸³ Чл. 103. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13 и 48/13).

⁴⁸⁴ Чл. 109. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13 и 48/13).

⁴⁸⁵ Чл. 43. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13 и 48/13).

⁴⁸⁶ Чл. 54-61. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, („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, 101/10, 2/12, 93/12 и 47/13).

1) сам порески обвезник (самоопорезивање);

2) Пореска управа, доношењем пореског решења, и то:

(1) у поступку пореске контроле - ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или га изврши нетачно или непотпуно;

(2) у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање или када је законом прописано да се, упркос самоопорезивању, пореско решење мора донети.

Пореско решење о утврђивању пореза у поступку пореске контроле Пореска управа доноси на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника и чињеничног стања утврђеног у поступку контроле. Пореско решење о утврђивању пореза у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање или када је законом прописано да се, упркос самоопорезивању, пореско решење мора донети, Пореска управа доноси на основу података из евиденција надлежних органа, података из пореске пријаве, односно измењене пореске пријаве а, по потреби, и на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника. Ако порески обвезник не поднесе пореску пријаву, пореско решење о утврђивању пореза донеће се на основу података из пословних књига и евиденција пореског обвезника и чињеничног стања утврђеног у поступку контроле. Ако се у поступку доношења наведених решења утврди да подаци из пореске пријаве, пословних књига и евиденција не одговарају стварном стању, пореско решење о утврђивању пореза донеће се на основу процене пореске основице.

Процена пореске основице може се утврдити применом једног од следећих метода:

1) методом парификације;

2) методом унакрсне процене.

Процена пореске основице методом парификације врши се на један од следећа три начина:

1) проценом на бази расположиве уредне пословне документације о пословању у одређеном периоду краћем од периода опорезивања (дневном, недељном или месечном), тако што се на основу података о том делу пословања процењује пореска основица за период за који се утврђује порез;

2) проценом на бази података и чињеница о оствареном промету (дневном, недељном или месечном) утврђеним увиђајем или контролом, тако што се на основу тих података и чињеница процењује пореска основица за период за који се утврђује порез;

3) упоређивањем са подацима других пореских обвезника који обављају исту или сличну делатност на истој или сличној локацији, под приближно једнаким условима.

Метода унакрсне процене пореске основице користи се за утврђивање основице пореза на доходак грађана. Основица се утврђује као разлика између вредности имовине на крају и на почетку календарске године умањена за износ пријављеног дохотка и за вредност имовине прибављене средствима стеченим наслеђем, поклоном или на други законит бестеретан начин, као и за износ прихода који подлежу опорезивању порезом на доходак грађана а који не улазе у опорезивање годишњим порезом на доходак грађана, за коју то порески обвезник, односно друго лице истиче и о томе пружи одговарајуће материјалне доказе. При том, имовину чине:

- 1) непокретности (стан, кућа, пословна зграда и просторије, гаража, земљиште и др.);
- 2) акције и удели у правном лицу;
- 3) опрема за обављање самосталне делатности;
- 4) моторна возила, пловни објекти и ваздухоплови;
- 5) штедни улози и готов новац;
- б) друга имовинска права.

Индицијарна метода за утврђивање минималног пореза на доходак грађана подразумева да порез на доходак грађана не може бити мањи од износа израчунатог на основу формуле по којој се одређени индекси примењују на факторе који представљају индиције луксузног животног стила пореског обвезника.

Према томе, метода унакрсне процене пореске основице је специфична за порез на доходак грађана и може се извршити само по истеку пореске године, односно након периода за који се врши опорезовање.

Ова метода полази од тзв. S-H-S концепта дохотка (Schanz-Haigh-Simons теорија чистог приноса) према коме доходак представља принос који је лице остварило у пореској години, односно збир потрошње и акумулације. Доходак,⁴⁸⁷ према томе, одговара новчаној вредности збира потрошње неког лица и увећане вредности његове имовине у току једне године. Према наведеној теорији доходак неког лица (Д) једнак је збиру његове потрошње (Ц) и увећане вредности имовине (С). Односно $D=C+S$. Доходак може бити пријављен (Дп) и непријављен (Дн). Због тога је $D=D_p+D_n$. Из наведеног произилази да је непријављен доходак $D_n=D-D_p$. Применом методе унакрсне процене пореске основице утвђена основица пореза на доходак грађана-непријављени доходак (Дн)-може се у начелу дефинисати као разлика између нето вредности имовине на крају (С2) и на почетку календарске године (С1), увећана за процењене издатке за приватне потребе и умањена за износ пријављеног дохотка (Дп), па је онда $S=C_2-C_1$, $D=(C_2-C_1)+C$, а непријављен доходак износиће $D_n=(C_2-C_1)+C-D_p$.

⁴⁸⁷ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 141-143.

Законодавац узима да је параметар Ц једнак нули, па је:

$$Дн=(С2-С1)-Дп$$

Ова разлика се умањује и за вредност имовине прибављене наслеђем, поклоном или на други законит безтеретан начин (Г) о чему порески обвезник мора пружити одговарајуће материјалне доказе. Доказе мора пружити и за камате, дивиденде, капиталне добитке и добитке од игара на срећу, односно за приходе који подлежу цедуларним порезима, а не улазе у основицу годишњег пореза на доходак грађана (К). Према томе:

$$Дн=(С2-С1)-Дп-Г-К$$

Параметар С1 представља збир вредности са стањем на дан 1. јануара, и то: непокретности, акција и удела у правном лицу, опреме за обављање самосталне делатности, моторних возила, пловних објеката и ваздухоплова, штедних улога и готовог новца и других имовинских права и утврђује се у пореској контроли, док се параметар Дп узима из годишње пријаве пореза на доходак грађана. Вредност имовине на крају календарске године (С2) се састоји од имовине из С1 са стањем на дан 31. децембра, увећана за вредност имовине која је у календарској години стечена теретним правним послом и отуђена теретним или бестеретним правним послом, као и за средства која је порески обвезник употребио за куповину наведене имовине на име трећих лица у календарској години. Према Закону о порезу на доходак грађана непријављени доходак се опорезује као други приход.

Као што је наведено, код пореза на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине прави се разлика између нормираних и стварних трошкова. Различит проценат нормираних трошкова отвара простор за злоупотребу у циљу избегавања плаћања пореза. Наиме, неки приходи се приказују као приходи од ауторских права, иако се ради о приходима по основу уговора о делу, управо због ове разлике у проценту нормираних трошкова који су већи за ауторске хонораре. Ако Пореска управа утврди да је интерпретатор, менаџер или друго ангажовано лице по основу естрадног програма забавне и неродне музике или другог забавног програма остварило приход, а није закључило уговор са организатором таквог програма, или оцени да је остварени приход већи од уговореног прихода, бруто приход се утврђује проценом у складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији и опорезује без признавања нормираних, односно стварних трошкова.

Табела 24. Основни индикатори нивоа евазије пореза на доходак у Србији⁴⁸⁸

Врста дохотка од рада	% укупног дохотка од рада	Стопа непријављивања дохотка	Стопа пореске евазије	% укупног броја обвезника
Запослење (зарада)	75%	9,8%	9%	6%
Самостална делатност	25%	78,3%	43,9%	64,4%
Укупно	100%	26,9%	21,2%	25,6%

Резултати⁴⁸⁹ приказани у претходној табели „показују да просечна стопа непријављивања дохотка у Србији износи око 26,9%, што значи да на 100 динара пријављеног дохотка, долази 26,9 динара дохотка на који нису плаћени порези и доприноси. Резултати такође показују да око 25,6% укупног броја пореских обвезника остварује доходак који је већи од пријављеног. Дате резултате треба тумачити као апроксимацију нивоа евазије пореза, због недостатака инхерентних анкета, као извору података, тј. склоности анкетираних да потцене износ свог стварног дохотка. Осим тога, процењује се да је у условима кризе један део привредне активности пресељен у неформални сектор, те да је дошло до погоршања наплате пореза, тако да се наведени резултати могу сматрати конзервативном проценом стварног нивоа евазије пореза на рад у Србији.“

Наведени показатељи такође указују да је пореска евазија знатно израженија код дохотка од самосталне делатности, него код зараде. Наиме, од укупног износа дохотка од рада, $\frac{3}{4}$ се односи на доходак који лица остварују из радног односа, док се $\frac{1}{4}$ односи на доходак од самосталне делатности. Добијени резултати показују да је код дохотка од запослења просечна стопа непријављивања дохотка 9,8%, док код дохотка од самосталне делатности она износи чак 78,3% (на 100 динара пријављеног дохотка од самосталне делатности долази у просеку још 78,3 динара непријављеног дохотка). Овакви резултати произилазе из чињенице да се доходак од запослења опорезује на извору, по одбитку, а да се код дохотка од самосталне делатности овај порез наплаћује по принципу самоопорезивања, тј. по решењу пореског органа. Приказани резултати су конзистентни са теоријским ставовима, као и са резултатима емпиријских истраживања у другим земљама, према којима је систем опорезивања на извору, по одбитку знатно ефикаснији, из перспективе сузбијања пореске евазије, у односу на систем самоопорезивања или опорезивања по решењу. Осим тога, готово половина укупне масе зарада исплаћених запосленима у Србији остварује се по основу запослења у

⁴⁸⁸ Саша Ранђеловић, *Смањење евазије пореза на рад као инструмент фискалне консолидације, Квартални мониторинг*, бр. 25-26, април-септембар 2011, стр. 87. (извор: <http://www.fren.org.rs>).

⁴⁸⁹ *Нав. дело*, стр. 87.

јавном сектору, где се овај вид пореске евазије од стране послодавца и запосленог веома ретко практикује. То значи да је стопа непријављивања дохотка од запослења у приватном сектору вероватно дупло већа од наведених 9,8%.

Резултати емпиријске анализе на одговарајућим микро подацима показују да је стопа евазије пореза на доходак у Србији релативно висока и да износи око 21,2%, што значи да се више од 1/5 укупног дохотка грађана у Србији остварује ван легалних токова, те да су губици државе на порезима и доприносима знатни. Добијени резултати такође показују да је билансни значај евазије пореза и доприноса на зараде већи него код евазије пореза и доприноса на доходак од самосталне делатности, али да је релативна стопа пореске евазије већа код дохотка од самосталне делатности. Такође је уочено да гранична склоност ка пореској евазији у Србији опада са растом зарада, а да расте са растом дохотка од самосталне делатности. То је последица чињенице да је тзв. „рад на црно“ за плату најзаступљенији код ниско плаћених занимања, те да о томе да ли ће запослење бити у формалном или неформалном сектору најчешће одлучује послодавац, а не запослени. С друге стране, ниво сиве економије код предузетника најизраженији је код високоплаћених делатности (адвокати, лекари и сл.), о чему сведочи и висок отпор ових категорија обвезника увођењу фискалних каса преко којих би били у обавези да региструју обављени промет. Смањење евазије пореза на приход од самосталне делатности могуће је остварити усмеравањем ресурса на контролу доходака предузетника који остварују више износе дохотка, односно који послују у делатностима, за које се на основу одговарајућих статистичких података процењује да у просеку остварују више износе доходака (адвокати, лекари, рачуновође, и сл.). Пошто је често реч о обвезницима који остварују толико висок доходак, да знатан део штеде и инвестирају у различите облике имовине, активнија и доследна примена метода унакрсне процене вредности имовине и пријављеног дохотка би такође могла представљати инструмент за сузбијање пореске евазије у овом домену.

Према томе на основу наведеног може се закључити да је битан недостатак постојећег система опорезивања дохотка сложеност у опорезивању дохотка, одсуство хоризонталне правичности јер лица са истим дохотком често не плаћају исти порез, као и постојање доста простора за избегавање плаћања пореза, те да реформе у овом домену, и поред бројних законских измена до сада, тек предстоје.

5.3.6. Порески прекршаји према Закону о порезу на доходак грађана

Према Закону о порезу на доходак грађана⁴⁹⁰ прописано је више пореских прекршаја, као облика незаконите евазије пореза на доходак грађана. Наиме, новчаном казном од 100.000 до 1.000.000 динара казниће се за прекршај правно лице ако:

- 1) обвезнику не изда обрачун са подацима о исплаћеним приходима на које се порез плаћа по одбитку (члан 106);
- 2) не достави Пореској управи у прописаном року пријаву за упис у Регистар исплатилаца прихода интерпретаторима, а организује извођење естрадних програма забавне и народне музике или других забавних програма (члан 108а ст. 3, 4. и 5);
- 3) са интерпретатором, менаџером или другим ангажованим лицем на извођењу естрадног програма забавне и народне музике или другог забавног програма не закључи уговор или ако Пореској управи у прописаном року не достави писмено обавештење о закљученим уговорима (члан 108а став 8);
- 4) Пореској управи, према месту свог седишта, не поднесе пријаву за упис у Регистар правних и физичких лица, државних органа и организација, органа и организација јединица територијалне аутономије и локалне самоуправе и других органа и организација у којима се исплаћују зараде, односно плате, у року од осам дана од дана уписа у одговарајући регистар код надлежног органа (члан 108б став 2).

За наведене прекршајне радње новчаном казном од двоструког до десетоструког износа пореског дуга, а најмање 100.000 динара, казниће се правно лице код кога је избегнуто плаћање пореза, одговорно лице у правном лицу новчаном казном од 10.000 до 100.000 динара, одговорно лице у државном органу и органу локалне самоуправе новчаном казном од 10.000 до 100.000 динара, док ће се предузетник казнити новчаном казном од 50.000 до 500.000 динара. Новчаном казном од двоструког до десетоструког износа пореског дуга, а најмање 50.000 динара, казниће се за прекршај предузетник који поменутом прекршајном радњом избегне плаћање пореза.

Новчаном казном од 50.000 до 500.000 динара, казниће се за прекршај предузетник ако:

- 1) пословне књиге не води у складу са чл. 43. до 48. овог закона;

⁴⁹⁰ Чл. 166-168. Закона о порезу на доходак грађана, („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13 и 48/13).

- 2) у пореском билансу не искаже посебно вредност трансакција са повезаним лицима у складу са принципом "ван дохвата руке" (члан 35);
- 3) у прописаном року не пријави пореском органу отуђење основних средстава, за која је остварио порески подстицај (члан 39);
- 4) не састави порески биланс у прописаном року и на прописани начин, односно не поднесе га у прописаном року (члан 50. и члан 93);
- 5) ако не врши плаћања преко текућег рачуна код банке или не води средства на текућем рачуну или ако примљени готов новац не уплати на текући рачун (члан 51);
- б) не изврши уплату месечне аконтације пореза или не изврши уплату у прописаном року (члан 109. и члан 112);
- 7) у прописаном року не изврши уплату пореза на основу пореског биланса или разлику између аконтације коју је платио и пореза који је био дужан да плати по обавези обрачунатој у пореској пријави (члан 94. став 3, чл. 110. и 111. и члан 114);

Новчаном казном од двоструког до десетоструког износа пореског дуга, а најмање 50.000 динара, казниће се за прекршај предузетник који наведеном прекршајном радњом избегне плаћање пореза.

Новчаном казном од 5.000 до 50.000 динара, казниће се за прекршај обвезник физичко лице ако:

- 1) не обрачуна и не уплати порез самоопорезивањем (члан 100а);
- 2) не изврши уплату пореза или не изврши уплату у прописаном року (члан 112.);

Новчаном казном од двоструког до десетоструког износа пореског дуга, а најмање 5.000 динара, казниће се за прекршај обвезник физичко лице које наведеном прекршајном радњом избегне плаћање пореза.

5.4. Порез на имовину

Опорезивање имовине је објекат различитих пореских облика који су у финансијској теорији познати као имовински порези. „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).“⁴⁹¹

„Порез на непокретности, који у српском пореском праву носи назив „порез на имовину“ представља непосредан, периодичан, аналитички и, у начелу објектан порез.“⁴⁹² Доминантан је међу пореским облицима који погађају имовину и знатне су могућности његовог избегавања па ће због тога бити предмет даље анализе у овом раду.

Порези на имовину у статисти су непосредни и субјетни порези јер се њима жели захватити економска снага пореских обвезника која проистиче из имовине, а код утврђивања пореског оптерећења се узимају у обзир обвезникове личне и породичне прилике. Порези на финансијске и капиталне трансакције су непосредни порези због тога што се могу превалити и што су везани за трансфер одређених имовинских права.⁴⁹³

Порезе на имовину у статисти могли бисмо назвати „порезима на имовну у ужем смислу“ и историјски посматрано спадају међу најстарије облике опорезивања. То је поред пореза на личност, најстарији непосредни порез који су државе примењивале ради прибављања средстава. У почетку то је био поједини имовински објекат и то обрадиво земљиште које је на најмаркантнији начин изражавало економску снагу обвезника у неразвијеној привреди. Много касније, проширена је врста објеката који се оптерећују – стока за рад, робови итд.⁴⁹⁴

⁴⁹¹ Драган Јовашевић и Марина Гајић Гламочија, **Пореска утаја: облици испољавања и мере сузбијања**, Беосинг, Београд, 2008, стр. 72.

⁴⁹² Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 358.

⁴⁹³ Драган Јовашевић и Марина Гајић Гламочија, *нав. дело*, стр. 73.

⁴⁹⁴ Зоран Исаиловић, **Могућности опорезивања имовине у савременим условима**, *Правни живот*, бр. 12, 2009, стр. 7.

Са све већом концентрацијом богатства у покретним стварима: злато, хартије од вредности на доносиоца, девизе итд. средином XIX века, доходак постаје најважнији предмет пореза, јер имовина то више није могла да буде. Овакав предмет пореза је пореска власт тешко могла да евидентира, а то је створило значајне могућности за избегавање плаћања пореза.⁴⁹⁵

Иако данас порез на имовину не заузима централно место представља и даље значајан део пореских система савремених држава.

Порез на имовину широко је распрострањен и у неком облику се примењује у свим чланицама ЕУ осим у Белгији и Малти. Порез на имовину углавном одређују локалне власти, које и прикупљају приходе. У неким државама, као што су Грчка и Шведска, уз локалне постоје и државни порези на некретнине. Обвезници су правне и физичке особе које су власници - корисници стамбеног простора, пословног простора или земљишта. Основица пореза је углавном вредност некретнине и њу процењује локална пореска управа. Стопе се крећу углавном од 0,1 до 3%, а одређују их локалне власти. Стамбени простор у којем станују власници често има посебан третман, па је у неким земљама сасвим ослобођен (Грчка, Ирска, Италија, Литванија, Португалија) или плаћају нижи порез (Бугарска, Словенија). У већини земаља релативно се мало пореза убира од некретнина.⁴⁹⁶

У табелама које следе дат је преглед билансног значаја пореза на имовину у појединим земљама ЕУ.

⁴⁹⁵ *Нав. дело*, стр. 7.

⁴⁹⁶ Марина Кеснер Шкроб, Што све треба знати о опорезивању некретнина, **Newsletter Institut za javne financije**, бр. 46, 2009, стр. 3. (<http://www.ijf.hr>).

Табела 25. Приходи годишњег пореза на имовину у односу на БДП, 2000-2010 (%)⁴⁹⁷

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
БУГАРСКА	0.2	0.2	0.3	0.3	0.4	0.4	0.6	0.7	0.7	0.5	0.5
ЧЕШКА	0.5	0.5	0.5	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
ЕСТОНИЈА	2.2	2.2	2.3	2.6	2.8	3.1	3.3	3.1	2.4	2.1	2.1
ФРАНЦУСКА	2.9	2.9	2.9	3.0	3.2	3.3	3.3	3.4	3.3	3.3	3.4
ИТАЛИЈА	1.9	1.8	1.9	1.8	1.9	1.8	2.0	2.0	1.7	2.2	1.9
МАЂАРСКА	0.8	0.8	0.8	0.9	0.8	1.1	0.8	0.8	0.9	0.8	1.1
АУСТРИЈА	0.6	0.6	0.5	0.5	0.5	0.5	0.6	0.5	0.5	0.5	0.5
ПОЉСКА	1.1	1.3	1.4	1.4	1.3	1.3	1.2	1.2	1.2	1.2	1.2
РУМУНИЈА	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.8	1.0	0.8	0.8	0.9
ВЕЛИКА БРИТАНИЈА	4.2	4.2	4.2	4.1	4.2	4.3	4.5	4.5	5.7	4.3	4.2

У земљама чланицама Европске уније две су значајне карактеристике пореза на имовину. Најпре, нивои прихода по овом основу значајно варирају. Приходи у државама са најнижим порезима ове врсте (Чешка 0,4% БДП, Румунија 0,9% БДП, Бугарска 0,5% БДП) значајно су мањи него у држава са највишим нивоом ових прихода (Велика Британија 4,2% БДП, Француска 3,4% БДП).

Учешће прихода од овог пореза у укупним пореским приходима такође варира од 1% до 11,9%.⁴⁹⁸

⁴⁹⁷ Taxation trends in the European Union, (извор: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>).

⁴⁹⁸ Taxation trends in the European Union, (извор: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>).

Табела 26. Приходи од свих облика пореза на имовину у односу на укупне порске приходе 2000-2010⁴⁹⁹

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
БУГАРСКА	0.8	0.8	1.0	1.1	1.1	1.3	1.9	2.1	2.2	1.9	1.9
ЧЕШКА	1.5	1.5	1.5	1.5	1.1	1.2	1.2	1.2	1.2	1.2	1.3
ФРАНЦУСКА	6.6	6.6	6.8	7.0	7.3	7.5	7.5	7.7	7.5	7.9	8.1
ИТАЛИЈА	4.6	4.3	4.6	4.4	4.6	4.6	4.8	4.7	4.1	5.2	4.4
МАЂАРСКА	1.7	1.8	1.8	2.1	2.2	2.2	2.2	2.0	2.1	2.0	3.0
АУСТРИЈА	1.3	1.2	1.2	1.2	1.2	1.3	1.3	1.3	1.2	1.2	1.2
ПОЉСКА	3.5	4.0	4.4	4.2	4.2	4.0	3.7	3.4	3.5	3.8	3.7
РУМУНИЈА	2.2	2.5	2.4	2.7	2.6	2.5	2.9	3.3	3.0	2.9	3.1
ВЕЛИКА БРИТАНИЈА	11.5	11.4	11.9	11.8	11.9	11.9	12.2	12.4	15.1	12.5	11.9

У табели која следи приказано је учешће пореза на имовину у укупним пореским приходима у одабраним земљама чланицама ОЕЦД из које произилази постојање значајних разлика у погледу учешћа пореза на имовину у укупним пореским приходима, као и њихово смањивање или повећање.

⁴⁹⁹ Taxation trends in the European Union, (извор: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>).

Табела бр. 27. Учешће пореза на имовину у укупним пореским приходима у одабраним земљама чланицама ОЕЦД⁵⁰⁰

ЗЕМЉА	1975	1985	1995	2000	2007	2008	2009	2010	2011
Аустралија	8,8	7,8	8,8	8,8	8,9	8,2	9,6	9,2	8,6
Аустрија	3,1	2,4	1,5	1,3	1,4	1,3	1,3	1,3	1,2
Белгија	3,2	2,8	3,8	4,7	2,2	7,1	7,0	7,2	7,3
Канада	9,5	9,3	10,7	9,5	10,6	10,9	11,3	11,5	10,9
Чехословачка			1,4	1,4	1,2	1,1	1,1	1,3	1,5
Француска	5,1	5,8	6,6	6,9	7,9	7,7	8,0	8,5	8,5
Немачка	3,9	3,0	2,8	2,3	2,5	2,4	2,3	2,3	2,4
Грчка	9,7	2,7	4,1	6,2	5,3	5,5	4,8	3,3	5,5
Мађарска			1,2	1,7	2,0	2,2	2,1	3,1	3,1
Италија	3,3	2,5	5,6	4,6	4,9	4,3	6,2	4,8	5,2
Јапан	9,1	9,7	12,2	10,5	9,0	9,4	10,1	9,7	9,7
Турска	6,9	4,6	3,0	3,2	3,8	3,6	3,6	4,1	4,1
Ирска	9,7	4,0	4,5	3,6	8,2	6,4	5,9	6,0	6,8
Естонија			1,0	1,3	0,7	0,3	1,0	1,1	1,0
Мексико		0,5	1,8	1,4	1,7	1,4	1,7	1,6	1,5
Пољска			2,8	3,5	3,4	3,6	3,9	3,8	3,7
Велика Британија	13,9	10,7	11,1	10,1	11,2	12,0	13,8	13,0	12,4
Швајцарска	8,0	9,3	7,8	9,0	7,9	7,4	7,4	7,4	7,1
Шведска	1,1	2,3	2,7	3,4	2,4	2,3	2,4	2,4	2,4
САД	13,9	10,7	11,1	10,1	11,2	12,0	13,8	13,0	12,4
ОЕЦД-просек	6,3	5,4	5,3	5,5	5,6	5,4	5,5	5,5	5,4

Анализом учешћа прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима може се закључити да највећи проценат учешћа током целог посматраног

⁵⁰⁰ Revenue Statistic tax structures (Извор: <http://www.oecd.org>).

периода имају САД и Велика Британија. Наиме, у овим државама проценат учешћа прелази 10%. Са друге стране најмањи проценат учешћа пореза на имовину у укупним пореским приходима се креће око 1,0% у Естонији, али је мали број земаља код којих је проценат учешћа мањи од 3,0%. Просечно учешће прихода од пореза на имовину у укупним пореским приходима се смањује од 6,3% колико је износило 1975. године до 5,4%, колико је износило 2011. године.

„Порез на имовину у Републици Србији је један од прихода локалне самоуправе који је бележио сталан реалан раст од 2006. до 2011. године. Реални раст прихода од пореза на имовину између 2006. и 2011. је износио 46%, што значи да је просечна годишња стопа раста реалних прихода од пореза на имовину износила близу 8%. Раст реалних прихода у наведеном периоду са великом сигурношћу могао би да се припише побољшању ефикасности наплате пореза... Значајан номинални и реални раст прихода од пореза на имовину од 2006. до 2011. године довео је и до раста његовог релативног значаја, као извора финансирања локалних самоуправа, будући да је забележен раст учешћа прихода по овом основу у укупним приходима локалних самоуправа (то учешће је повећано са 4,8% у 2006. на 7,4% у 2011. години). На основу наведеног, закључује се да је од 2006. до 2011. забележен значајан раст билансног значаја пореза на имовину и да је тај раст последица измена у прописима за обрачун пореске обавезе и политици утврђивања основице, а с друге стране и настојања градова и општина да део губитака насталих по основу смањења неких других прихода надоместе ефикаснијим управљањем својим изворним приходима.“⁵⁰¹

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.⁵⁰² Због тога ствара снажан отпор код пореских обвезника и у том смислу се разликује 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.

То је непосредни реалан порез, код кога су одређена добра која обвезник има његова имовина, као манифестација његове економске снаге, основ по коме се врши опорезивање, односно опорезује се сам чин поседовања имовине.⁵⁰³ Овај порез се плаћа из прихода које обвезник остварује, а не из саме имовине која се опорезује.

Порез на непокретности је по правилу објектан порез. У чешћој је примени у савременим државама од пореза на нето имовину. Главни разлог за то је административно-техничке природе, јер се непокретност не може сакрити, а значајан је показатељ јаке економске снаге поресог обвезника. Тако на пример ако неки порески

⁵⁰¹ Милојко Арсић и др., **Реформе пореза на имовину у Србији: Резултати и перспективе**, Фондација за развој економске науке, Београд, 2012, стр. 22-26. (извор: <http://www.fren.org.rs>).

⁵⁰² Извор: <http://www.prostor22.rs> (28.12.2013).

⁵⁰³ Горан Милошевић, *нав. дело*, стр. 130.

обвезник има већи број луксузних кућа, вила и викендица, а пријавио је симболично остварене дохотке, тешко ће доказати пореским властима одакле та имовина потиче.⁵⁰⁴

Многобројни су разлози за задржавање и постојање пореза на имовину. То су разлози фискалне природе (порези на имовину представљају допунски извор прикупљања јавних прихода), социјално-политичке (порезом на имовину могу се остваривати циљеви социјалне политике попут равномерније расподеле пореског терета те остварити захтеви за већим пореским оптерећењем фондираних извора тј. извора остварених без рада пореског обвезника попут земљишта, зграда), политичке (као што је осигурање средстава за финансирање потреба јединица локалне управе те остварења веће финансијске аутономије, али и већа могућност остварења повезаности средстава која се издвајају за плаћање пореза и трошења тих средстава) и пореско-техничке природе (мале су могућности утаје пореза).⁵⁰⁵

Разлог је и економске природе који се са једне стране огледа у томе што се путем јачег опорезивања одређених имовинских добара, дестимулише улагање у тзв. „мртв капитал“ (нпр. изградња велелепних викендица које се ретко користе), а са друге стране се стимулативно делује на улагање у капитал који ће омогућити повећану производњу.⁵⁰⁶

Осим тога, разлози увођења пореза на непокретности се у финансијској теорији свode се на разматрање према критеријумима користи и могућности плаћања.⁵⁰⁷ Први критеријум полази од тога да власници некретнина имају користи од државе, па морају платити јавне услуге држави (здравство, школство, комуналне службе) и трошкове заштите и бриге за некретнине (полицију, судство, државну администрацију и др.). Други критеријум полази од тога да поседовање некретнина значи да је њен власник платежно способнији, те да доходак не означава могућност плаћања у целости нити одражава порески капацитет појединца у целини, јер поседовање непокретности повећава тај капацитет изнад нивоа дохотка. Опорезивањем имовине се врши посредно опорезивање прихода и дохотка. Мада је порез био плаћен у два наврата, први пут када је тај износ прихода употребљен за куповину одређеног предмета високог стандарда или луксузне потрошње, сматра се правично, праведно и допустиво да се и сама чињеница поседовања одређене имовине употреби као довољан разлог за додатно пореско оптерећење.⁵⁰⁸

⁵⁰⁴ Зоран Исаиловић, *нав. дело*, стр. 9.

⁵⁰⁵ Наташа Жунић Ковачевић, Требају ли нам промјене у неким аспектима опорезивања (непокретне) имовине, **Зборник Правног факултета Свеучилишта у Ријеци**, бр.1, 2007, стр. 4.

⁵⁰⁶ Зоран Исаиловић, *нав. дело*, стр. 9.

⁵⁰⁷ Марина Кеснер Шкроб, Што све треба знати о опорезивању некретнина, **Newsletter Institut za javne financije**, бр. 46, 2009, стр. 2, Миливоје Тркуља, **Финансијско право**, Правни факултет, Центар за издавачку делатност, Нови Сад, 1998, стр. 188-191,

⁵⁰⁸ Мирослав Петровић, Опорезивање имовине као финансијски, економски и социјални феномен, **Финанцијска пракса**, бр. 6, Загреб, 1984, стр. 187.

Законом о порезима на имовину⁵⁰⁹ у Републици Србији уређују се три пореска облика: порез на имовину, порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права. Иако се не ради о издашним облицима опорезивања законодавац их користи ради захватања повећане пореске способности оних лица која поседују имовину или је стављају у промет, чак и у случају када имовина не даје приходе, јер се приходи од имовине опорезују порезом на доходак грађана.⁵¹⁰

Порез на имовину се плаћа на поседовање или коришћење непокретности, дакле на имовину у статисти, за разлику од пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон који погађају имовину у динамици (када се налази у промету).⁵¹¹

Порез на имовину представља сопствени приход локалних власти. Утврђивање, наплата и контрола овог пореза, као и утврђивање износа пореске основице и стопе (у границама које су прописане) је од 2006. године прешло у надлежност локалне самоуправе према Закону о финансирању локалне самоуправе.⁵¹² Локалне самоуправе саме утврђују стопу пореза на имовину али оне не смеју бити веће од законом прописане.

5.4.1.Предмет опорезивања

Порез на имовину се плаћа на непокретности које се налазе на територији Републике Србије и то на:

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- 2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;
- 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;

⁵⁰⁹ „Службени гласник РС“ бр. 26/01, „Службени лист СРЈ“ бр. 42/02 и „Службени гласник РС“ бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13.

⁵¹⁰ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *нав. дело*, стр. 57.

⁵¹¹ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, *нав. дело*, стр. 138.

⁵¹² „Службени гласник РС“ бр. 62/06.

- 6) државину непокретности на којој имацац права својине није познат или није одређен;
- 7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа;
- 8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

Непокретностима се сматрају:

- 1) земљиште, и то: грађевинско, пољопривредно, шумско и друго;
- 2) стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови.

Кад на непокретности постоји неко од наведених права, односно коришћење или државина, порез на имовину се плаћа на то право, односно на коришћење или државину, а не на право својине.⁵¹³

5.4.2. Порески обвезник

Обвезник пореза на имовину⁵¹⁴ је правно и физичко лице које је на непокретности на територији Републике Србије имацац наведених стварних права. Према томе обвезник овог пореза су резиденти и нерезиденти јер важи територијални принцип.

Када су на истој непокретности више лица обвезници, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на целу непокретност. Када удели обвезника на истој непокретности нису одређени, за сврху опорезивања порезом на имовину сматраће се да су једнаки.

Обвезник пореза на имовину који не води пословне књиге у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте:

- 1) физичко лице које остварује приходе од самосталне делатности у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана (предузетник) који порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђен приход;
- 2) друго лице које не води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;

⁵¹³ Чл. 2. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“ бр. „Службени гласник РС“ бр. 26/01, „Службени лист СРЈ“ бр. 42/02 и „Службени гласник РС“ бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13).

⁵¹⁴ Чл. 4. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“ бр. „Службени гласник РС“ бр. 26/01, „Службени лист СРЈ“ бр. 42/02 и „Службени гласник РС“ бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13).

3) предузетник који води пословне књиге - за имовину која није евидентирана у његовим пословним књигама.

Обвезник пореза на имовину који води пословне књиге, у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте:

- 1) правно лице које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије;
- 2) огранак и други организациони део страног правног лица који обавља привредну делатност у Републици Србији и који пословне књиге води у складу са прописима Републике Србије;
- 3) предузетник који води пословне књиге - за имовину коју је евидентирао у својим пословним књигама (осим физичког лица које остварује приходе од самосталне делатности);
- 4) друго лице које води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије, осим предузетника који води пословне књиге - за имовину која није евидентирана у његовим пословним књигама.

Статус обвезника пореза на имовину не може бити основ за стицање било ког права на непокретности.

5.4.3.Пореска основица

Пореска основица⁵¹⁵ зависи од тилтулара права и предмета опорезивања. За непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности. Вредност непокретности утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода јединице локалне самоуправе.

Осим земљишта, вредност непокретности, може се умањити за амортизацију по стопи до 1% годишње применом пропорционалне методе, а највише до 40%, почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, а на основу одлуке скупштине јединице локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 15. децембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину и која је објављена у складу са овим законом.

⁵¹⁵ Чл. 5.-7а Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“ бр. „Службени гласник РС“ бр. 26/01, „Службени лист СРЈ“ бр. 42/02 и „Службени гласник РС“ бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13).

Ако скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину стопе амортизације, или је не утврди у складу са Законом о порезима на имовину, или је утврди а не објави у складу са поменутиим Законом, код утврђивања пореза на имовину вредност непокретности не умањује се за амортизацију.

Вредност непокретности се утврђује применом следећих елемената:

1) корисна површина (корисна површина земљишта је његова укупна површина, а корисна површина објекта је збир подних површина између унутрашњих страна спољних зидова објекта, искључујући површине балкона, тераса, лођа, неадаптираних таванских простора и простора у заједничкој недељивој својини свих власника економски дељивих целина у оквиру истог објекта);

2) просечна цена квадратног метра одговарајућих непокретности у зони у којој се налази непокретност-представљају делове територије јединице локалне самоуправе које надлежни орган јединице локалне самоуправе одлуком може одредити одвојено за насеља према врсти насеља (село, град) и изван насеља или јединствено за насеља и изван насеља, према комуналној опремљености и опремљености јавним објектима, саобраћајној повезаности са централним деловима јединице локалне самоуправе, односно са радним зонама и другим садржајима у насељу). Јединица локалне самоуправе дужна је да на својој територији одреди најмање две зоне.

Просечну цену одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе, утврђује свака јединица локалне самоуправе актом надлежног органа, на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности по зонама у периоду од 1. јануара до 30. септембра године која претходи години за коју се утврђује порез на имовину.

Просечна цена у зони у којој није било најмање три промета одговарајућих непокретности у наведеном периоду за те непокретности утврђује се на основу просека просечних цена остварених у граничним зонама у којима је у том периоду било најмање три промета одговарајућих непокретности. Граничне зоне су зоне чије се територије граниче са зоном у којој није било промета, независно од тога којој јединици локалне самоуправе припадају.

Ако ни у граничним зонама није било промета одговарајућих непокретности у наведеном периоду основица пореза на имовину за те непокретности у зони у којој није било промета једнака је основици пореза на имовину те, односно одговарајуће непокретности у тој зони обвезника који не води пословне књиге за текућу годину.

Основица пореза на имовину за непокретност обвезника који не води пословне књиге у јединици локалне самоуправе која у складу са овим законом није одредила зоне једнака је основици пореза на имовину за текућу годину те, односно друге одговарајуће непокретности обвезника који не води пословне књиге, за одговарајућу површину.

Основица пореза на имовину за непокретност обвезника који не води пословне књиге у јединици локалне самоуправе која у складу са овим законом није одредила зоне једнака је основици пореза на имовину за текућу годину те, односно друге одговарајуће непокретности обвезника који не води пословне књиге, за одговарајућу површину.

Основица пореза на имовину за непокретности обвезника који води пословне књиге и чију вредност у пословним књигама исказује по методу фер вредности у складу са међународним рачуноводственим стандардима (МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (МСФИ) и усвојеним рачуноводственим политикама је фер вредност исказана на последњи дан пословне године обвезника у текућој години.

Основицу пореза на имовину пореског обвезника који непокретности у својим пословним књигама не исказује у складу са наведим чини:

- 1) за неизграђено земљиште - вредност земљишта;
- 2) за остале непокретности - вредност објеката увећана за вредност припадајућег земљишта.

5.4.4. Пореска стопа

Стопе пореза на имовину⁵¹⁶ износе:

- 1) на права на непокретности пореског обвезника који води пословне књиге - до 0,4%
- 2) на права на земљишту код обвезника који не води пословне књиге - до 0,30%
- 3) на права на непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге, осим на земљишту:

Табела 28.

На пореску основицу	Плаћа се на име пореза
(1) до 10.000.000 динара	До 0,40%
(2) од 10.000.000 до 25.000.000 динара	порез из подтачке (1) + до 0,6% на износ преко 10.000.000 динара
(3) од 25.000.000 до 50.000.000 динара	порез из подтачке (2) + до 1,0% на износ преко 25.000.000 динара
(4) преко 50.000.000 динара	порез из подтачке (3) + до 2,0% на износ преко 50.000.000 динара

⁵¹⁶ Чл. 11. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“ бр. „Службени гласник РС“ бр. 26/01, „Службени лист СРЈ“ бр. 42/02 и „Службени гласник РС“ бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13).

У случају да скупштина јединице локалне самоуправе не утврди висину пореске стопе, или је утврди преко максималног износа, порез на имовину утврдиће применом највише одговарајуће пореске стопе на права на непокретности обвезника који води пословне књиге, односно обвезника који не води пословне књиге.

5.4.5.Избегавање плаћања пореза са становишта пореза на имовину

Поред бројних предности које смањују могућност пореске евазије ни овај порески облик није имун на ову негативну појаву. Недостатак овог пореза је што доводи до поремећаја у кућном буџету јер се одређује на годишњем нивоу и плаћа тромесечно и за разлику од пореза на доходак по одбитку или ПДВ-а, који су унапред обрачунати и плаћају се у мањим износима, представља далеко већи намет сваком грађанину. Због тога је највећи отпор оваквим пореским наметима.

Битно је рећи да је могућност евазије пореза на имовину у случају некретнина велика и последица је система добровољног пријављивања пореских обвезника. Овај проблем је везан за два феномена. Један је неажурност земљишних књига, односно катастар а други је бесправна градња у Србији, односно велики број нелегалних објеката о којима не постоји солидна евиденција.⁵¹⁷

У Србији има око милион и по нелегалних објеката и поред доношења више закона о легализацији. Без дозволе се највише градило у Београду, где је предато 240.000 захтева за легализацију. Рачунајући и приградске општине, број је већи од 300.000. Од тога је решено свега 15.000 предмета. Укупно је на територији Србије предато око 800.000 захтева, а решено је око 10 одсто. Према неким проценама, легализацијом бесправно подигнутих објеката могла би да се стави у промет имовина вредна више милијарди евра.⁵¹⁸

Осим тога, према студији SB „Doing business 2013” Србија се налази на 179. месту од укупно 183 земље везано за поступак издавања грађевинских дозвола који траје 269 дана и подразумева 18 процедура. Процес прибављања дозвола је остао нетранспарентан, дугачак и оптерећен бирократским процедурама и често је извор корупције, пре свега, као последица прикупљања бројне документације која је потребна

⁵¹⁷ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, *нав. дело*, стр. 145.

⁵¹⁸ <http://www.svevesti.com> (25.12.2013.)

за подношење захтева.⁵¹⁹ Због свега наведеног потребно је поједноставити процедуру, смањити број институција којима се подносе захтеви и смањити трошкове.

Порез на имовину се у пракси најчешће плаћа на право својине. Због значаја својине и других стварних права на непокретностима, она се стичу формално, уписом у земљишне књиге односно друге прописане јавне евиденције. Изложена идентификација власника односно другог титулара стварног права није довољна за пореске сврхе. Наиме, у циљу што потпуније пореске обухватности економске снаге сваког субјекта, а због непоклапања правног и фактичког стања, примат има фактичко стање. Према Закону о порезима на имовину, право својине као предмет опорезивања постоји увек када правно или физичко лице има правни основ (уговор, правоснажну судску одлуку, решење државног органа и сл.), и када се према одређеној имовини понаша као власник (није од утицаја да ли на територији на којој се непокретност налази постоје земљишне или катастарске књиге, да ли је извршен упис права својине у њих, односно да ли објекат уопште испуњава прописане услове да право својине над њим буде уписано у тим књигама.)⁵²⁰ Према начелу фактицитета у пореском праву пореске чињенице се утврђују према њиховој економској суштини јер би скривање економске суштине иза правне форме могло да наруши начело правичности у опорезивању. Уколико би се захтевало испуњавање правне форме порески орган не би могао да изврши наплату пореза у складу са фактичким стањем.

Према томе, значајна ставка у борби против пореске евазије је то што је законодавац веома флексибилно утврдио настанак пореске обавезе. Наиме, обавеза по основу пореза на имовину настаје најранијим од следећих дана: даном стицања права, даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења имовине на други начин.⁵²¹ Предмет пореза на имовину су дакле и нелегални објекти (објекти изграђени без грађевинске дозволе) и довољно је да се исти користе, односно да су оспособљени за коришћење. Наравно, да би се то могло остварити потребно је да ти објекти буду у евиденцији пореске управе. Међутим, годинама уназад, све док порез на имовину није постао локални приход, теренска контрола уопште није функционисала, природна наплата је била неадекватна и Пореска управа се ослањала на добровољно подношење пореских пријава, а уколико порески обвезници нису пријавили пореску обавезу није било наплате пореза.

Међутим, постојећа законска решења различито третирају физичка и правна лица, без јасног оправдања за такав различити третман и примењује се прогресивна пореска стопа од 0,4 до 2,0%. Наиме, стопа пореза на имовину на права на непокретности пореског обвезника који води пословне књиге као и на права непокретности пореског обвезника који не води пословне књиге на пореску основицу до 10.000.000,00 динара износи до 0,4%, док се на права на непокретности пореског

⁵¹⁹ Фискална стратегија за 2013. годину са пројекцијама на 2014. и 2015. годину, стр 97. (Извор: <http://www.kombeg.org.rs>).

⁵²⁰ Зоран Исаиловић, *нав. дело*, стр. 16-17.

⁵²¹ Чл. 10. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“ бр. „Службени гласник РС“ бр. 26/01, „Службени лист СРЈ“ бр. 42/02 и „Службени гласник РС“ бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13).

обвезника који не води пословне књиге на пореску основицу од 10.000.000,00 до 25.000.000,00 динара порез плаћа по стопи до 0,6%, на пореску основицу од 25.000.000,00 до 50.000.000,00 динара порез се плаћа по стопи до 1,0%, а на пореску основицу пеко 50.000.000,00 динара порез се плаћа по стопи до 2,0%. Према томе, за лица која не воде пословне књиге стопе се крећу од 0,4% до 2,0%. Ради се о законском максимуму, а скупштине јединице локалне самоуправе утврђују стопу овог прихода.

Пореску основицу за правна лица представља књиговодствена вредност имовине која је по правилу значајно нижа од тржишне вредности. Постојање различитих пореских стопа за правна и физичка лица отвара простор за избегавање плаћања пореза кроз пребацивање непокретности из својине физичких лица у својину правних лица која су основала та физичка лица. Овакво законско решење пружа могућност пореским обвезницима да порез плате по знатно нижој стопи у случају када се непокретности преведу на фирме, па ће уместо да на пример плате порез по стопи од 2,0%, за исту некретнину платити порез по стопи од 0,4%. При том неће им бити обрачунавана тржишна већ књиговодствена вредност некретнина. Са друге стране, физичко лице које има вредну некретнину мора да плати порез по стопи 2,0%, уколико не испуњава услове за порески кредит. При том, порески обвезници који имају мала примања а вредне некретнине често ће имати на располагању само једну опцију да продају некретнину и купе другу која је мање вредна, односно мање квадратуре.

Пореске стопе за физичка лица су високо прогресивне, што доприноси избегавњу плаћања пореза, док је пореска стопа за правна лица пропорционална. Поменуто решење је, према томе, непотребно компликовано и подстиче пореске обвезнике да изналазе начине за умањење исказане вредности своје имовине, те да имовину чак и поклањају првом наследном реду, како би умањили своју пореску обавезу, чиме се умањује фискални ефекат овог пореског прихода, као и фискални ефекат прогресивне пореске основице. Према томе, значајан утицај за наплату овог пореског облика има пореска стопа. Како би плаћање овог пореза било редовније потребно је увески такво законско решење по коме би пореска стопа била ниска и пропорционална. Осим тога, постојеће законско решење пореске обвезнике, односно правна и физичка лица, ставља у неравноправан положај и озбиљно доводи у питање правичност оваквог система.

Државе у овим врстама пореза виде предност у виду лаког администрирања јер је имовина видљива и и о њој се води званична документација (земљишне књиге, катастри и сл.), док се примарни економски разлог за увођење ове врсте пореза састоји у чињеници да он подстиче имаоце богатства да се ослобађају добара чији су приходи мањи или их уопште нема. Са друге стране као проблем може да се појави питање начина утврђивања основице за обрачун пореза.⁵²²

Поред недостатака у законским решењима која се тичу пореских стопа и одређивање пореске основице је лоше регулисано, што све доприноси избегавању плаћања пореза. Компликован систем утврђивања пореске основице заснива се на томе да вредност непокретности утврђује орган јединице локалне самоуправе применом

522 Драган Јовашевић и Марина Гајић Гламочија, *нав. дело*, стр. 72.

елемената корисне површине и просечне цене квадратног метра у зони у којој се налази непокретност. Зоне се одређују према комуналној опремељености, саобраћајној повезаности са централним деловима јединице локалне самоуправе и другим садржајима. Просечна цена одговарајућих непокретности по зонама на територији јединице локалне самоуправе утврђују се на основу цена остварених у промету одговарајућих непокретности. Просечна цена се формира на основу пријављених промета за нове објекте која често не обухвата трошкове припремања грађевинског земљишта, него само трошкове градње, па све то уз примењене стопе амортизације умањује пореску основицу.

Осим тога, законско решење да је предмет опорезивања право својине на земљишту површине преко 10 ари, односно право коришћења на грађевинском земљишту преко 10 ари занемарује чињеницу да земљиште и испод ове површине од 10 ари може бити веома вредно, посебно уколико се налази у градском подручју, а при том се порез на имовину не плаћа на земљиште за површину под објектом на који се плаћа порез, осим на земљиште под складиштима или стоваришним објектом,⁵²³ што све отавља могућности за разне злоупотребе у циљу избегавања или умањења пореске обавезе. Наиме, имајући у виду наведено, власницима се исплати да држе парцеле неизграђеним, чекајући повољнију цену, или да на земљишту држе кућице и шупе, које су далеко испод вредности земљишта на коме су изграђене. На земљиште испод 10 ари у елитним градским зонама, неће се плаћати порез, а за кућицу на пример у општини Стари град у Београду, вредност основице објекта, а самим тим и порез, биће много нижа од стварне тржишне вредности земљишта.

Према томе, разлике између основице пореза на имовину и стварне тржишне вредности су често веома велике. У случају када порески обвезници воде пословне књиге основица пореза на имовину је вредност непокретности утврђена у пословним књигама које је често нижа од тржишне вредности, што све доводи до нереалних умањења пореске основице. Овако постављен систем утврђивања вредности пореске основице награђује оне који своју имовину нетачно приказују или пак земљиште користе у шпекулативне сврхе.

У погледу садржаја и процедуре вредновања некретнина, као једино прихватљиво издваја се решење које се заснива на коришћењу већ установљених процена вредности некретнина које су употребљене као основица у случају пореза на пренос апсолутних права, постојећим вредностима основице пореза на имовину, као и свим физичким особинама некретнине (локација, квалитет и опремљеност објекта итд.). Ови елементни представљају улазне податке на основу којих модел компјутерски заснованог масовног вредновања некретнина, односно основице пореза на имовину (Computer Assisted Mass Appraisal – САМА), израчунава вредност сваке појединачне

523 Чл. 12. ст. 1. тач. 8. Закона о порезима на имовину („Службени гласник РС“ бр. „Службени гласник РС“ бр. 26/01, „Службени лист СРЈ“ бр. 42/02 и „Службени гласник РС“ бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13).

некретнине, без обзира да ли је та некретнина била у промету или не. На нивоу сваке појединачне некретнине модел користи различите специфичне инпуте и то: цену некретнине у промету (уколико је била у промету), односно пореску основицу која је коришћена за одређивање пореза на пренос апсолутних права (пореска основица у динамици), постојећу основицу пореза на имовину (пореска основица у статисти), као и све локационе и физичке карактеристике сваке појединачне некретнине, укључујући све оне карактеристике према важећем списку елемената за утврђивање квалитета објекта. Потом се полазећи од наведених података оцењује низ регресионих једначина са свим доступним факторима који утичу на варијацију разлике између пореске основице у статисти и основице у динамици, чиме се оцењује утицај тих фактора на наведену варијацију. Полазећи од оцењених параметара регресионих једначина, формулише се прогноза, односно пројекција одступања основице у статисти од основице у динамици (која се узима као репер тржишне вредности некретнине, односно њеног квадратног метра). Применом овог поступка се долази до нове вредности пореске основице у статисти, односно изједначавања пореске основице у статисти са пореском основицом у динамици, односно тржишном ценом.⁵²⁴

Администрирање пореза на имовину је далеко сложеније и теже него што се чини на први поглед. Вредност имовине за потребе опорезивања ретко се подудара са тржишном ценом која се за ту имовину може постићи. Ово додатно компликује чињеница да не постоје две исте некретнине, те да две сличне некретнине у истом делу града могу постићи значајно различите тржишне цене.

При том, не треба занемарити ни разлоге политичке природе, јер се не сме превидети ризик претераног оптерећења пореских обвезника-гласача. На обим прикупљања овог пореза значајно утиче и пад животног стандарда, економска криза итд.

Осим тога, бројна су пореска особођења код ове врсте пореза, за која се може поставити питање њихове оправданости. Као што су објекти, односно делови објекта који непосредно служе за обављање комуналне делатности и објекти намењени за пољопривредну примарну производњу, чиме се фаворизују неке од привредних делатности, као што су комуналне делатности и пољопривреда. Мимо тога, ослобођење имовине која је у пословним књигама намењена даљој продаји отвара простор за злоупотребе и тиме простор за избегавање плаћања пореза.

Недостатак законских решења, а посебно компликовано одређивање пореске основице, као и бројне олакшице, отварају простор за корупцију. Тако корумпиран порески службеник може да помогне у прикривању непријављене имовине обвезника или других чињеница које су од значаја за пореску обавезу, да намерно превиди неке чињенице или пак да основицу за опорезивање процени што ниже. Зараде пореских службеника су обично ниске, посебно када се посматрају у односу на пореске обвезнике који имају веома вредну имовину у вишемилионским износима.

⁵²⁴ Борис Беговић, *Порези на имовину у Србији: Постојеће стање и предлог реформе, Финансије*, бр. 1/6, 2005, стр. 46-47.

Ефикасну наплату овог пореза је могуће постићи само уз системски приступ у прикупљању информација за ефикасну контролу посебно имајући у виду да порески обвезници не пријављују тачно своју имовину. Подаци о имовини се морају прикупљати из свих расположивих извора и то је веома комплексан посао. Системске активности локалне самоуправе су веома значајне у борби против избегавања плаћања пореза на имовину. Ове активности обухватају уређивање евиденције пореских обвезника коришћењем различитих база података и теренске контроле, јачање капацитета локалних пореских администрација, ажурније слање опомена за неплаћени порез и покретање поступака принудне наплате. Значајно је и прилагођавање пореске стопе приликама на локалном нивоу.

Свеобухватнији подаци о непокретностима могу се добити уз укрштање база података којима располажу јединце локалне самоуправе као што су бирачки спискови, грађевинске дозволе и сл., као и уз бољу сарадњу локалних самоуправа са другим органима као што су Електродистрибуција, Републички геодетски завод и сл. и коришћење података са којима располажу. Међутим, и поред до сада уложених напора значајан број непокретности је и даље ван евиденције.

Значајан проблем представља и чињеница да грађани не станују на адреси на којој су пријављени па самим то отежава уручивање пореских решења. Мимо тога, у пракси се дешава да купац не поднесе пријаву пореза на имовину, па се као порески обвезник и даље води претходни власник. Уколико нови власник не плаћа порез, ранији власник може да дође у ситуацију да га пореска управа терети за неплаћени порез и затезну камату, а док он докаже да није више у поседу непокретности, може да дође до принудне наплате. У том случају мора тражити надокнаду од новог власника, а то у пракси увек доводи до проблема и још више компликује постојећу ситуацију. Такође, није ретка појава, нарочито када је пољопривредно земљиште у питању, да нови власник не пријави промену, а да претходни и даље уредно плаћа порез на имовину која није више у његовом поседу. Због тога је увек неопходно да се изврши провера да ли је нови власник поднео пореску пријаву, а ако није, промену може да пријави и претходни власник уз доставу уговора или другог доказа. Такође, приликом куповине непокретности од великог значаја је да се изврши провера да ли је претходник исплатио све доспеле рате пореза на имовину.⁵²⁵

Не треба занемарити чињеницу да је велики број непокретности оптерећен кредитима, те да многи грађани због постојеће економске ситуације и нивоа стандарда на други начин не би ни могли да купе непокретности. При том, проценат грађана који не могу више да отплаћују стамбене зајмове сада износи 1,6 одсто и 3.938 породица дугује више од 5,6 милијарди динара па ће морати да се исели из купљених станова,

⁵²⁵ Извор: <http://www.prostor22.rs> (25.12.2013.)

што све још више компликује постојећу ситуацију администраирања пореза на имовину.⁵²⁶

Значај унапређења земљишне политике за инвестициону активност земље се посебно наглашава у Фискалној стратегији.⁵²⁷ Као основни правци се наводе: повећање сигурности имовинских права, побољшање управљања земљиштем кроз поједностављење и скраћење поступка издавања дозвола, легализацију објеката и насеља и укрупњавање пољопривредног земљишта (које је у Србији, према стандардима ЕУ, уситњено, поскупљује производњу и обесхрабрује инвеститоре); јачање капацитета и система за управљање државним земљиштем, оспособљавање земљишне администрације на републичком и локалним нивоима, побољшање процене вредности земљишта и повећање транспарентности управљања у земљишном сектору. Посебна пажња посветиће се поједностављивању процедура за лакше и јефтиније добијање грађевинских дозвола, ефикаснијој примени успостављеног катастра земљишта и других некретнина укључујући некретнине у државном власништву и успостављању националног програма управљања земљиштем ради укрупњавања уситњених површина пољопривредног земљишта.

Према томе, ради побољшања наплате овог пореза, а самим тим и повећања његовог билансног значаја, потребно је поједностављење опорезивања имовине, приближавање пореске основице тржишној вредности некретнина, ефикаснија сарадња локалних самоуправа, као и свих државних органа и институција, повећање капацитета локалне самоуправе, систематски приступ и праћење наплате овог пореза. Повећање броја пореских обвезника, повећање пореских стопа до законом прописаног лимита, повећање вредности и броја некретнина свакако ће допринети већим приходима од овог пореза.

⁵²⁶ Извор: <http://www.krediti.rs> (23.12.3013.)

⁵²⁷ Фискална стратегија за 2013. годину са пројекцијама на 2014. и 2015. годину, стр. 96-97. (Извор: <http://www.kombeg.org.rs>).

5.5. Акцизе

Акцизе (у ранијим временима познате као трошарине) као и порез на промет спадају у посредне порезе. Овим пореским обликом се погађају само одређени производи и услуге, како према ОЕСД класификацији, тако и према GFS класификацији. Везују се за сам тај производ чија се потрошња, односно употреба жели погодити, а не за сам чин промета. Због тога су акцизе специјални потрошни порези, за разлику од пореза на промет који је општи потрошни порез и погађа начелно потрошњу свих производа, осим посебно изузетих. Пошто се ради о посредном порезу и код акциза долази до раздвајања између пореског обвезника (произвођача или увозника) од пореског дестинатара (крајњег потрошача).

„Акцизе имају све особине посредних пореза: реалне су, издашне, неосетно се плаћају јер су садржане у цени која је преваљива, њихово плаћање зависи од потрошача хоће ли и у којој мери трошити опорезовани производ или неће. Али су, с друге стране, регресивне јер опорезују масовну потрошњу у којој претежно учествују лица са скромнијим примањима, односно дохотком.“⁵²⁸ Регресиван ефекат акциза се никада не може до краја отклонити. Међутим, иако имају неке сличности са порезом на промет акцизе не представљају његову посебну врсту.

Према томе, акцизама се погађа потрошња тачно одређених добара, али се круг опорезованих производа акцизама разликује од земље до земље мада се, због фискалног карактера акциза, њима преваходно опорезују производи масовне потрошње који се тешко могу супституисати, па отуда представљају издашан извор прихода.

Историјски посматрано, акцизе представљају најстарији облик потрошног пореза и са њиховим увођем први пут је реализована идеја опорезивања потрошње. Иако су биле оспораване⁵²⁹ (тзв. акцизни спор током XVII и XVIII века), задржане су до данас као значајан порез на потрошњу посебно у земљама у развоју. Увођење и задржавање акциза у савременим пореским системима има бројне разлоге, а посебно:

- успостављање што непосредније везе између износа плаћеног пореза и користи коју порески обвезник има од трошења опорезивањем убраних средстава;
- настојање да се купци-потрошачи обесхрабре од коришћења неких производа који су штетни за здравље људи (на пример опорезивање цигарета, алкохолних пића и слично);
- пенализација конзумента неких производа због могућих негативних последица за појединаца и друштво у целини (на пример конзумирање алкохолних пића и

⁵²⁸ Јован Ловчевић, **Институције јавних финансија**, Службени лист СФРЈ, Београд, 1979, стр. 149.

⁵²⁹ Montesquieu (1689-1755) је у плаћању појединачних пореза (акциза) видео доказ слободе човека, али је било познатих теоретичара који нису били присталице акциза, као што је је John Locke (1632-1704) или Sebastien Vauban (1633-1707) који је сматрао да је убирање акциза прикривена крађа.

са тим повезане штете изазване у пијаном стању: материјалне штете, трошкови болничког лечења и слично);

- дестимулација неких понашања, односно стицања штетних навика које се оцењују непожељним (на пример коцкање);
- отежава увоз појединих производа који се не производе у земљи како би се ограничила потрошња страних средстава плаћања (на пример увоз јужног воћа);
- опорезивање промета неких производа како бе се деловало на смањење загађивања човекове околине (разних хербицида, инсектицида, пестицида и других препарата чија потрошња доприноси загађивању земље, ваздуха, воде);
- остваривање неких редистрибутивних циљева у опорезивању, како би се кориговали неки социјално неповољни учинци који се манифестују применом других пореза (на пример опорезивање луксузних производа као што су златни накит, драго камење, парфеми, крзно);
- обезбеђење потребних средстава за финансирање јавних потреба, посебно потреба јединица локалне самоуправе.⁵³⁰

Како је механизам убирања акциза једноставан и држави обезбеђује сигурне и стабилне приходе многе земље у свету (претежно у Африци и Азији) задржале су их као једини порез на потрошњу, а у већини других земаља, акцизе се јављају уз порез на промет. У земљама где се акцизе јављају уз порез на промет, промет одређених производа је двоструко опорезован, једном акцизама и други пут порезом на промет. На тај начин потрошња (промет) се најпре опорезује порезом на промет свих производа (сем изузетих), а акцизама се додатно опорезује потрошња само једног, релативно малог броја тачно одређених производа.⁵³¹

„И код акциза се, као и код ПДВ, појавила потреба да се установи зајенички систем опорезивања у земљама-чланицама Европске уније; у одсуству таквог заједничког (усклађеног) система, биле би нарушене слободе кретања добара, па и услуга, људи и капитала, што би онемогућило функционисање јединственог унутрашњег тржишта Европске заједнице. Зато је у домену акциза донет сет од три врсте директива: (1) Хоризонтална директива (која обезбеђује јединствено уређивање времена настанка пореске обавезе и допушта одлагање настанка обавезе до напуштања акцизног складишта); (2) сет структурних директива у којима су дате јединствене дефиниције акцизних производа и (3) сет директива о апроксимацији стопа акциза.“⁵³²

⁵³⁰ Барбара Јелчић и Божидар Јелчић, *нав. дело*, стр. 338-339.

⁵³¹ Марко Радичић и Божидар Раичевић, *нав. дело*, стр. 161.

⁵³² Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 421.

У порески систем Србије акцизе су уведене 1994. године,⁵³³ док су посебним законом уређене 2001. године.⁵³⁴

Са закључивањем Споразума о стабилизацији и придруживању ЕУ отвара се потреба даљег усаглашавања акцизног закона са одговарајућим европским прописима у погледу висине акцизног оптерећења и уређивања система акцизних складишта.⁵³⁵

Обавеза по основу акцизе према Закону о акцизама⁵³⁶ настаје када су акцизни производи:

- 1) произведени у Републици Србији;
- 2) увезени у Републику Србију.

Увезеним акцизним производима сматрају се акцизни производи који су увезени у складу са царинским, односно спољнотрговинским прописима.

Обвезник акцизе је дужан да обрачуна акцизу у моменту стављања акцизних производа у промет.

Стављањем у промет акцизних производа сматра се:

- 1) свако отпремање акцизних производа из производног погона од стране произвођача акцизних производа за које нема акцизну дозволу, осим отпремања акцизних производа из производног погона у царинско складиште за које је надлежни орган дао акцизну дозволу, отворено у складу са царинским прописима;
- 2) свако отпремање акцизних производа из акцизног складишта, осим отпремања у сопствено друго акцизно складиште, односно у царинско складиште за које је надлежни орган дао акцизну дозволу, отворено у складу са царинским прописима;
- 3) исказивање мањка производа у акцизном складишту, осим мањка који се може правдати вишом силом;
- 4) исказивање расхода (кало, растур, квар и лом) у акцизном складишту изнад одређене количине.⁵³⁷

⁵³³ Закон о порезу на промет, („Службени гласник РС“ бр. 19/94 и Уредба о утврђивању и плаћању пореза на промет за време примене санкција међународних организација, („Службени гласник РС“ бр. 8/94).

⁵³⁴ Закон о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01).

⁵³⁵ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, *нав. дело*, стр. 131.

⁵³⁶ Чл. 3. Закона о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13).

⁵³⁷ Чл. 21. Закона о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13).

Обавеза обрачунавања акцизе при увозу акцизних производа настаје даном настанка обавезе обрачунавања увозних дажбина. Обрачунавање акцизе на кафу врши се приликом увоза. Акцизу обрачунава надлежни царински орган.⁵³⁸

Обавеза обрачунавања акцизе настаје и:

- 1) продајом заплењених акцизних производа преко правног лица, овлашћеног од стране државног органа за продају тих производа;
- 2) продајом преко царинског, односно пореског органа акцизних производа који су одузети у поступку контроле, односно у поступку принудне наплате.⁵³⁹

5.5.1. Предмет плаћања акциза

Према Закону о акцизама⁵⁴⁰ као предмет плаћања акциза опорезује се релативно узак круг производа и то:

- 1) деривати нафте;
 - 1а) биогорива и биотечности;
- 2) дуванске прерађевине;
- 4) алкохолна пића;
 - б) кафа.

Са изменама закона овај круг производа је сужаван јер су се акцизама раније опорезивали етил-алкохол (етанол), освежавајућа безалкохолна пића,⁵⁴¹ со за исхрану и луксузни производи.⁵⁴² Према најновијим законским изменама акцизама се опорезују биогорива и биотечности, што раније није био случај. Према томе, оно што је карактеристично за производе који се опорезују у домицилним условима јесте да се не ради о производима који су од значаја за животни стандард грађана.

Акцизни производи два пута подлежу опорезивању, једном акцизом а други пут порезом на додату вредност. То је карактеристика акцизних производа који самим тим имају значајан фискални потенцијал. Примарни циљ њиховог увођења и јесте

⁵³⁸ Чл. 21а Закона о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13).

⁵³⁹ Чл. 22а Закона о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13).

⁵⁴⁰ Чл. 2. Закон о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13).

⁵⁴¹ Чл. 2. Закон о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03).

⁵⁴² Чл. 2. Закон о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03).

обезбеђивање издашних пореских прихода. По својој природи акцизе су, дакле, додатни порез на потрошњу.⁵⁴³

5.5.2.Порески обвезник

Обвезник акцизе је произвођач, односно увозник акцизних производа. Обвезник акцизе је и:

-правно лице које је овлашћено од стране државног органа за продају заплењених акцизних производа;

-купац акцизних производа одузетих у поступку контроле, односно у поступку принудне наплате, а које продаје државни орган.⁵⁴⁴

5.5.3.Пореска основица

Основицу за обрачун акцизе чини јединица мере (литар, килограм), па се ради о специфичној основици. На цигарете се упоредо са специфичном, плаћа и ад валорем акциза, чија је основица малопродајна цена, коју утврђује произвођач, односно увозник цигарета.⁵⁴⁵

5.5.4.Пореске стопе

Пореске стопе су специфичне у апсолутном износу у динарима и ад валорем, односно примењују се стопе изражене у процентима на пореску основицу-пропорционалне пореске стопе.

⁵⁴³ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, нав. дело, стр. 132.

⁵⁴⁴ Чл. 6. Закон о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13).

⁵⁴⁵ Чл. 40а и 40б Закон о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13).

Динарски износи акциза по јединици мере индексирају се годишње стопом раста цена на мало у календарској години која претходи години у којој се усклађивање врши, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике. Поред тог начина усклађивања специфичних акциза Влади је дато овлашћење да може у случају повећања произвођачких цена деривата нафте на светском тржишту привремено смањити или увећати износе акциза.⁵⁴⁶

Обвезник акцизе (произвођач односно увозник) дужан је да при производњи цигарета и алкохолних пића, осим пива, контролном акцизном маркицом посебно обележи сваки од тих производа. Акцизне маркице штампа и издаје Народна банка Србије и о њима води евиденцију.

5.5.5. Пореске олакшице

Према Закону о акцизама прописане су две врсте пореских олакшица: пореска ослобођења и порески кредит.⁵⁴⁷

Акциза се не плаћа на акцизне производе:

- 1) које извози произвођач;
- 2) које произвођач, односно увозник продаје за:
 - (1) службене потребе дипломатских и конзуларних представништава;
 - (2) службене потребе међународних организација, ако је то предвиђено међународним уговорима;
 - (3) личне потребе страног особља дипломатских и конзуларних представништава, укључујући и чланове њихових породица;
 - (4) личне потребе страног особља међународних организација, укључујући и чланове њихових породица, ако је то предвиђено међународним уговорима;
- 3) деривате нафте, биогорива и биотечности које продаје произвођач, односно увозник, а чији се промет врши на основу међународног уговора, ако је тим уговором предвиђено ослобођење од плаћања акцизе;

⁵⁴⁶ Чл. 17. Закон о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13).

⁵⁴⁷ Чл. 19-20 Закона о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13).

4) које произвођач, односно увозник отпрема ради продаје у авионима и бродовима који саобраћају на међународним линијама, као и на производе који се отпремају у слободне царинске продавнице отворене на ваздухопловним пристаништима отвореним за међународни саобраћај на којима је организована пасошка и царинска контрола ради продаје путницима у складу са царинским прописима;

5) гориво за млазне моторе - керозин (петролеј) које произвођач продаје непосредно крајњем кориснику (власнику) за авио сврхе, односно увозник увози за себе ради непосредног коришћења у авио сврхе или за корисника (власника) који то гориво непосредно користи у авио сврхе;

5а) цигарете, односно алкохолна пића које је произвођач по одобрењу или на основу налога надлежног органа уништио, а обележене су контролним акцизним маркицама.

Порески обвезник има право на порески кредит у висини износа плаћене акцизе. Обвезник има право на умањење обрачунате акцизе у висини износа плаћене акцизе на производе који су набављени од произвођача, односно увозника акцизних производа или их произвођач сам производи, односно увози, а који се као репродукциони материјал употребљавају у производњи производа на које се плаћа акциза. Репродукционим материјалом у сматрају се производи који у процесу даље производње улазе у супстанцу другог производа, у складу са овим законом.

5.5.6. Избегавање плаћања акциза

У пракси се срећу различити начини избегавања плаћања акцизе. Такви начини се користе и код избегавања плаћања пореза на додатну вредност, о којима је било речи у ранијем излагању, као и других обавеза. Међутим, акцизе носе одређене специфичности, па то утиче и на начине избегавања њиховог плаћања.

Акцизе се најчешће избегавају код промета нафтних деривата. Нафтни деривати се набављају на илегалном тржишту, а потом се, како би се то прикрило, праве лажне фактуре фантом предузећа као лажних добављача, након чега се нафтни деривати продају на легалном тржишту.

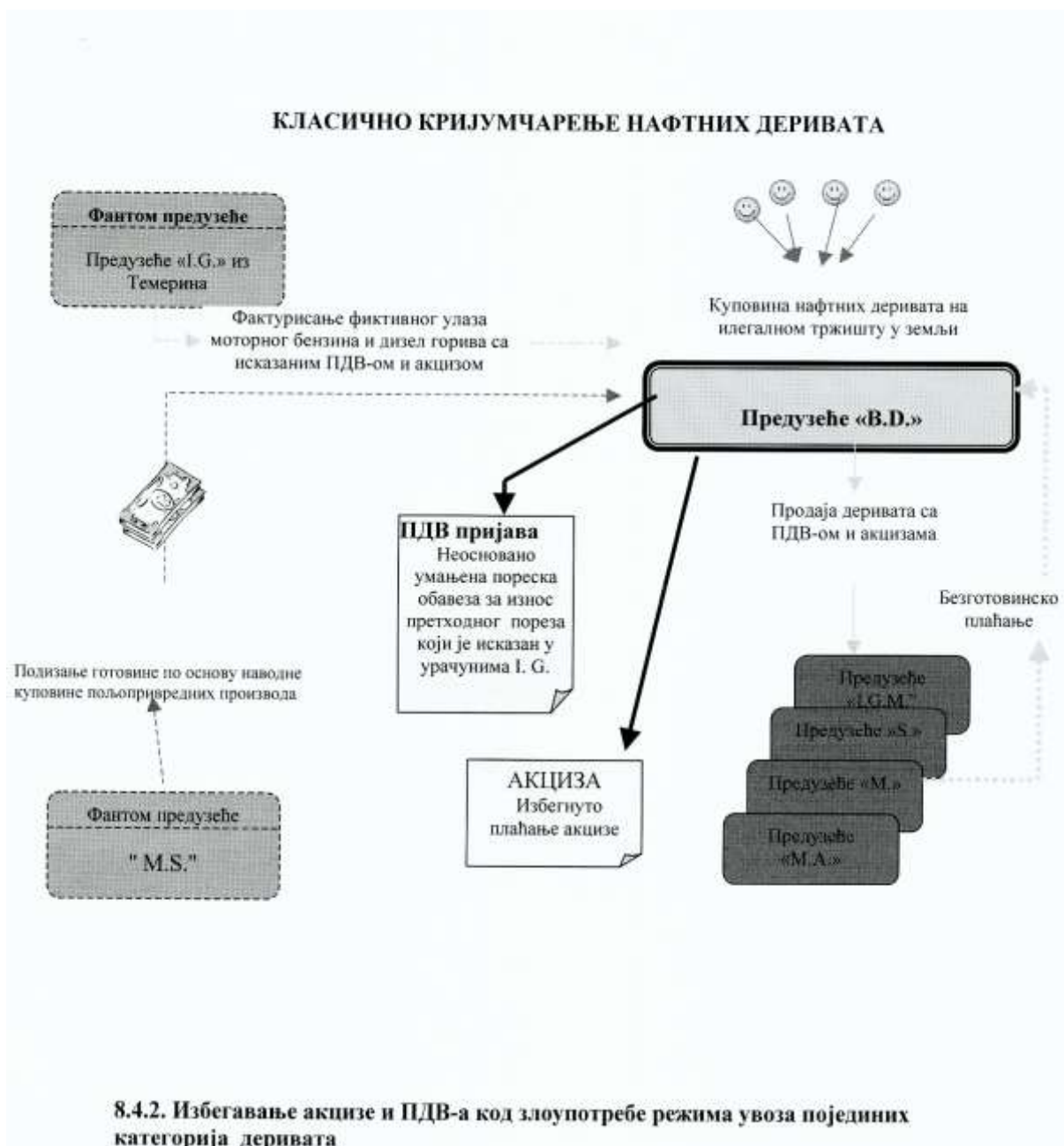
Лажна фактура, на којој је исказана акциза и ПДВ, се по правилу не плаћа, а самим тим се не плаћају дажбине које су на њој исказане. У циљу прикривања пореске обавезе на овај начин је обезбеђен улазни документ о набавци робе у пословној документацији продавца нафтних деривата, који сада наведене деривате слободно продаје легалним купцима, попут власника бензиских пумпи, приватних ауто-превозника и других предузећа. На овај начин регуларно предузеће - продавац нафтних деривата у потпуности избегава плаћање дажбина, имајући у виду да се на основу фактуре фантом предузећа неосновано користи исказани ПДВ као претходни порез. Акциза такође није плаћена имајући у виду да је у питању роба из кријумчарења. Исти модел избегавања плаћања акциза се примењује и код друге врсте робе која на тржиште долази кријумчарењем или која потиче из производње илегално организоване у земљи.⁵⁴⁸

Продавац нафтних деривата на описани начин у потпуности избегава плаћање пореза с обзиром да на основу фактуре „фантом“ предузећа неосновано користи исказани ПДВ као претходни порез и да акциза није плаћена, имајући у виду да је у питању роба са илегалног тржишта. Овај модалитет се шематски може приказати на следећи начин:⁵⁴⁹

⁵⁴⁸ Миодраг Вуковић, *нав. дело*, стр. 139-140.

⁵⁴⁹ **Модалитети пореске утаје**, *нав. дело*, стр. 39.

Слика 21.



Нафтни деривати који се опорезују су следећи:

- оловни бензин;
- безоловни бензин;
- гасна уља;
- керозин;
- течни нафтни гас
- остали деривати нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C.

Дериватима нафте, у смислу Закона о акцизама, сматрају се и:

- 1) сваки производ који се продаје и употребљава као погонско гориво;
- 2) адитиви, односно екстендери који су као такви декларисани за додавање у погонска горива.

Према Правилнику о листи осталих деривата нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380 ° Ц⁵⁵⁰ опорезују се уља добијена од нафте и уља добијена од битуменозних минерала осим сирових, као и производи на другом месту непоменути или укључени, који садрже по маси 70% или више уља од нафте или уља добијених од битуменозних минерала и ако чине основне састојке тих производа, под условом да се не користе за производњу пластичних маса, гума и гумарских производа, боја и лакова, производа фармацеутске и козметичке индустрије од стране правних лица и предузетника регистрованих за обављање ових делатности

Ова одредба је измењена Правилником о листи осталих деривата нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°C.⁵⁵¹ Међутим, у међувремену је омогућила бројне злоупотребе, тако што су увозници ових деривата лажно приказивали да ће се деривати користити за наведену намену, која је ослобођена плаћања акциза. Наводно прерађени деривати за сврхе које се не опорезују су наводно продавани уз сачињавање лажне документације фантомским предузећима и на тај начин је избегавано плаћање акциза.

Тако су предузећа „А“ и „Е“ из Шапца, чије пословање је контролисало исто лице, са произвођачима боја и лакова, предузећима „Х“ из Шида и „С“ из Пирота, сачинили уговор о закупу производних капацитета, где су наводно увежене количине од око три милиона килограма нафтних деривата прерађене у разређиваче и растравараче. Разређивачи и растрварачи продати су предузећима „Д.М.Г.“ из Шида и „W“ из Коцељеве, која су такође под контролом истог лица. Ова предузећа целокупну

⁵⁵⁰ „Службени гласник РС“ 51/05.

⁵⁵¹ „Службени гласник РС“ 63/07.

количину разређивача и растварача продали су „фантом“ предузећима из Врања, Крушевца, Параћина и Новог Сада, од којих су у истој вредности набавили моторни бензин и дизел гориво које су потом пласирали регуларним предузећима. Како је утврђено да увежени деривати нису прерађивани у производним погонима предузећа „Х“ из Шида и „С“ из Пирота, као и да није постојао пословни однос са „фантом“ предузећима, избегнуто је плаћање акцизе и пореза на додату вредност у укупном износу близу 200 милиона динара. Такође, предузеће „Б.С.“ из Шида је за нешто више од четири месеца реализовало 244 увоза нафтних деривата који се добијају од фракција до 380°Ц. За целокупну увежену количину приказано је да је прерађена у разређиваче и раствараче у сопственом погону у Адашевцима. Целокупна количина разређивача и растварача је продата „фантом“ предузећима од којих је, у компензацији, купљено дизел гориво и моторни бензин. Ови деривати су потом продавани легалним купцима попут предузећа која имају у свом саставу бензинске пумпе, разним превозницима и др. Проверама је утврђено да количина од десет милиона литара лаких уља, која је наводно увежена ради прераде, није и прерађена у погону у Адашевцима, нити је такву прераду тамо било могуће организовати. Такође, утврђено је да није било пословног односа са „фантом“ предузећима, на који начин је избегнуто плаћање акцизе у износу од 146.999.946,00 динара и пореза на додату вредност у износу од 101.630.681,00 динара.⁵⁵²

Избегавање плаћања акциза се постиже кроз прикривање стварне количине произведене и продате робе. У циљу спречавања кријумчарења акцизних производа, обавеза је произвођача, односно увозника да при производњи, односно пре увоза цигарета и алкохолних пића, осим пива и цигарета које се користе за тестирање квалитета производа, обележи контролном акцизном маркицом сваки од тих производа посебно. Министарство одобрава издавање контролних акцизних маркица и води евиденцију о издатим контролним акцизним маркицама. Народна банка Србије - Завод за израду новчаница и кованог новца штампа и издаје контролне акцизне маркице и води евиденције о издатим контролним акцизним маркицама.⁵⁵³

Тако су власник и директор Р.М. и Д.М. привредног друштва „П“ из Суботице које се бави производњом алкохолних пића у пословним књигама приказали непостојећу производњу алкохолних пића у количини од 173.076,15 литара, за коју количину су раздужили акцизне маркице и на коју је обрачуната акциза и ПДВ. Целокупну фиктивну продају овог пића врше предузећа „К.Т.“ и „Г.“, а ова организованом ланцу „перача“ и „фантома“. Преко истог овог организованог ланца „фантома“ и „перача“ и предузећа „Н.Т.“ и „Г.“ су вршила набавку амбалаже и репроматеријала за неевидентирану производњу и реализовали неевидентирану производњу предузећа „П“ из Суботице - 930.647 литара лкохолног пића до крајњих потрошача у малопродаји, за коју количину су искористили акцизне маркице и тиме је

⁵⁵² **Модалитети пореске утаје**, нав. дело, стр. 41-42.

⁵⁵³ Чл. 18. Закон о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13).

пиће у малопродаји на законит начин обележено акцизним маркицама. Тако су обезбеђене акцизне маркице за знатно већу количину алкохолних пића од количине која је евидентирана у пословним књигама и на коју је обрачуната и плаћена акциза и ПДВ и на тај начин је избегнуто плаћање акцизе и ПДВ у износу од 102.275.370,00 динара. Роба која се продаје у малопродаји наплаћује се преко рачуна, а сва новчана средства се усмеравају предузећу „К.Т.“ као плаћање за робу, док се роба „добијена“ од фантома и перача затвара компензацијом и нема протока новца на рачуну.⁵⁵⁴

Према мишљењу Министарства финансија бр. 43-00-018/2010-04 од 19.5.2010. године се наводи следеће:

„Када се спроводи поступак пасивног оплемењивања цигарета одобрен ради поправке привремено извезене робе (бесплатна поправка целофана на цигаретама, при чему се не одлепљују претходно обележене контролне акцизне маркице), приликом поновног увоза тих цигарета, не обрачунава се и не плаћа акциза, с обзиром да је на исте већ обрачуната и плаћена. У случају када се спроводи поступак активног оплемењивања осталих деривата нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°Ц, у систему одлагања и отпремања ради производње уљаног разређивача, који се извози не обрачунава се и не плаћа акциза.

Одредбом члана 3. став 1. тачка 2) Закона о акцизама ("Сл. гласник РС", бр. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005 - др. закон, 61/2007, 5/2009 и 31/2009) прописано је да обавеза по основу акцизе настаје када су акцизни производи увезени у Републику Србију. Према ставу 2. наведеног члана Закона, прописано је да се увезеним акцизним производима сматрају акцизни производи који су увезени у складу са царинским, односно спољнотрговинским прописима.

Према члану 18. став 1. Закона, произвођач, односно увозник дужан је да при производњи, односно пре увоза цигарета и алкохолних пића, осим пива и цигарета које се користе за тестирање квалитета производа, обележи контролном акцизном маркицом сваки од тих производа посебно.

Сходно одредби члана 21а ст. 1. и 3. Закона, обавеза обрачунавања акцизе при увозу акцизних производа, настаје даном настанка обавезе обрачунавања увозних дажбина, а акцизу обрачунава надлежни царински орган.

Према одредби члана 179. Царинског закона ("Сл. гласник РС", бр. 18/2010), прописано је да, ако је поступак пасивног оплемењивања одобрен ради поправке привремено извезене робе, та роба може бити стављена у слободан промет с потпуним ослобађањем од плаћања увозних дажбина ако се царинском органу докаже да је роба бесплатно поправљена због уговорене или због законом приписане гарантне обавезе или због производне мане.

⁵⁵⁴ **Модалитети пореске утаје, нав. дело, стр. 43.**

У конкретном случају, када се у складу са царинским прописима спроводи поступак пасивног оплемењивања цигарета одобрен ради поправке привремено извезене робе (бесплатна поправка целофана на цигаретама, при чему се не одлепљују претходно обележене контролне акцизне маркице), приликом поновног увоза тих цигарета, не обрачунава се и не плаћа акциза, с обзиром да је на исте већ обрачуната и плаћена акциза, при чему царински орган, у оквиру свог поступања, утврђује чињенично стање.

Такође увозник цигарета је дужан да изврши раздужење акцизних маркица сагласно Уредби о изгледу контролне акцизне маркице, врсти података на маркици и начину и поступку одобравања и издавања маркица, вођења евиденција о одобреним и издатим маркицама и обележавања цигарета и алкохолних пића ("Сл. гласник РС", бр. 137/2004, 11/2005, 29/2005, 56/2005, 75/2005, 88/2005 и 108/2006).

Законом о спољнотрговинском пословању ("Сл. гласник РС", бр. 36/2009), у члану 39. тач. 1) и 2) прописано је да домаће лице робу купљену у другој држави или царинској територији не мора да увезе ако се та роба, на основу уговора, непосредно испоручује у другу државу или царинску територију, или стави у слободан промет, ако се та роба након спроведеног одговарајућег царинског поступка отпрема са територије Републике Србије.

Сагласно томе, а у складу са наведеним законским одредбама, у случају када се спроводи поступак активног оплемењивања осталих деривата нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°Ц, у конкретном случају петролеја - Тарифна ознака 2710 19 25 00 у систему одлагања и отпремања, ради производње уљаног разређивача који се извози у складу са царинским прописима, не обрачунава се и не плаћа акциза, уколико се поступак активног оплемењивања спроводи у складу са царинским прописима, односно, уколико се не врши увоз осталих деривата нафте који се добијају од фракција нафте које имају распон дестилације до 380°Ц - Тарифна ознака 2710 19 25 00 (петролеј), ради стављања у слободан промет на територију Републике Србије.

Царински орган, у оквиру свог поступања, у сваком конкретном случају, утврђује чињенично стање и врши обрачун и наплату акцизе при увозу акцизног производа, у складу са позитивни прописима". (<http://www.lexonline.paragraf.rs/>)

У складу са захтевима Европске уније, а након што је усвојена Уредба о обележавању (маркирању) деривата нафте⁵⁵⁵ којом се ближе уређују услови, начин и поступак обележавања (маркирања) деривата нафте који се стављају на тржиште. Према поменутој Уредби маркирање је поступак додавања одређене количине маркера у деривате нафте ради уређења и контроле тржишних токова деривата нафте, док је

⁵⁵⁵ „Службени гласник РС“ бр. 46/13, примена од 1. децембра 2013. године.

маркер једињење на бази нано технологије које је након додавања у деривате нафте стабилно, без боје и мириса, видљиво само са високо осетљивим уређајима за детекцију, које не утиче на физичко-хемијске карактеристике деривата нафте, лако се хомогенизује са дериватима нафте након додавања, у еколошком погледу безбедно за руковање по животну средину и здравље радника на манипулацији у производним погонима, лиценцираним складиштима и малопродајним објектима. Деривати нафте који се стављају на тржиште морају бити обележени (маркирани).

На овај начин ће се побољшати контрола промета и квалитета и горива. Такође ће се смањити и евазија пореза, увођењем привремене акцизе на биодизел, чиме ће се спречити злоупотребе везане за несразмерно мешање тог горива са евродизелом. Помоћу евромаркера моћи ће да се изврши контрола горива и утврди да ли је сипано лож-уље уместо евродизела. Тиме ће се пре свега спречити утаја акциза. Сво гориво на тржишту ће бити маркирано, чиме се спречити злоупотребе и побољшати квалитет. Процене су да би се само на дизелу годишње могло зарадити 40 милиона евра од повраћаја акцизе.⁵⁵⁶

Током последњих десет година поднето је близу 15.000 кривичних пријава. Укупно избегнут порез у том периоду износи 122,5 милијарди динара. По правилу, најчешће се избегавају за државу најиздашнији приходи - порез на додатну вредност и акцизе.⁵⁵⁷

Велики број злоупотреба са акцизним производима остаје неоткривен, а и када се случајеви открију и процесуирају ти процеси дуго трају и често долази до застаревања. При том, је блага казнена политика. Томе треба додати честе промене и нејасну законску регулативу, која погодује повећању злоупотреба са акцизним производима и уопште злоупотребама у рачуноводственом сектору. Томе у прилог говори податак да је Закон о акцизама од 2001. године до данас мењан двадесет три пута. Иако је предмет акциза системски добро постављен не дају такве фискалне ефекте који би предмети опорезивања акцизом могли дати, а што значи да је промет предметима који се опорезују акцизом и даље у нелегалним токовима, односно да је висок степен избегавања плаћања овог пореског облика, да није довољно ефикасна пореска контрола, као и да се недовољно поштују порески прописи.

⁵⁵⁶ <http://www.rts.rs/page/stories/sr/story/13/Ekonomija/1332448/Kontrola+derivata+po+standardima+EU.html?email=yes> 20.12.2013.)

⁵⁵⁷ <http://www.gdeinvestirati.com/ostale-teme-124/politika-i-drustvo/srbija/11269-godisnje-1600-utaja-poreza#> (20.12.2013.)

5.5.7. Порески прекршаји према Закону о акцизама

Законом о акцизама прописани су порески прекршаји.⁵⁵⁸ Наиме, новчаном казном од 100.000 до 1.000.000 динара казниће се за прекршај правно лице ако:

- 2) обрачунату акцизу не уплати у прописаном року (члан 23);
- 3) не поднесе или не поднесе благовремено обрачун акцизе (чл. 24. и 25);
- 4) не пријави почетак обављања делатности надлежном пореском органу (члан 30);
- 4) не води евиденцију о акцизним производима на начин који омогућује утврђивање и контролу обавезе акцизе (члан 31);
- 5) ако није доставио надлежном пореском органу доказ да је средства по основу повраћаја акцизе пренео на купца (члан 37. став б);
- 6) продаје дуванске прерађевине по малопродајним ценама које су различите од оних које је одредио произвођач, односно увозник (члан 40ђ);
- 7) малопродајне цене дуванских прерађевина нису пријављене Управи, као и да нису истакнуте у, односно на објекту трговине на мало тако да су јасно видљиве (члан 40ђ);
- 8) не објави малопродајне цене дуванских прерађевина у "Службеном гласнику Републике Србије", објави малопродајне цене дуванских прерађевина у "Службеном гласнику Републике Србије" без писмене сагласности Управе или објави различите малопродајне цене дуванских прерађевина у "Службеном гласнику Републике Србије" од цена пријављених Управи (члан 40ђ).

За наведене радње казниће се за прекршај и одговорно лице у правном лицу новчаном казном од 5.000 до 50.000 динара.

Новчаном казном у висини троструке вредности укупног оствареног промета цигарета у претходних шест месеци казниће се за прекршај произвођач, односно увозник цигарета ако не изврши попис затечених залиха цигарета при свакој промени износа акцизе на цигарете, као и ако обрачунату акцизу не уплати у прописаном року (члан 31а).

Новчаном казном у висини од двоструког до десетоструког износа необрачунате акцизе, а најмање у висини од 125.000 динара, казниће се за прекршај обвезник акцизе - правно лице ако не обрачуна или обрачуна нетачно акцизу (члан 21). За наведне радње

⁵⁵⁸ Чл. 41-45. Закон о акцизама, („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13).

казниће се за прекршај и одговорно лице у правном лицу новчаном казном од 500 до 50.000 динара.

Новчаном казном од 10.000 до 500.000 динара казниће се за прекршај физичко лице - предузетник:

- 1) ако обрачунату акцизу не уплати у прописаном року (члан 23);
- 2) ако не поднесе или неблаговремено поднесе обрачун акцизе (чл. 24. и 25);
- 3) ако не пријави почетак обављања делатности надлежном пореском органу (члан 30);
- 4) ако није доставио надлежном пореском органу доказ да је средства пренео на купца (члан 37. став б);
- 5) ако продаје дуванске прерађевине по малопродајним ценама које су различите од оних које је одредио произвођач, односно увозник (члан 40ђ);
- б) ако малопродајне цене дуванских прерађевина нису пријављене Управи, као и ако нису истакнуте у, односно на објекту трговине на мало тако да су јасно видљиве (члан 40ђ);
- 7) не објави малопродајне цене дуванских прерађевина у "Службеном гласнику Републике Србије", објави малопродајне цене дуванских прерађевина у "Службеном гласнику Републике Србије" без писмене сагласности Управе или објави различите малопродајне цене дуванских прерађевина у "Службеном гласнику Републике Србије" од цена пријављених Управи (члана 40ђ).

Новчаном казном у висини од двоструког до десетоструког износа необрачунате акцизе, а најмање у висини од 75.000 динара, казниће се за прекршај обвезник акцизе - предузетник ако не обрачуна или обрачуна нетачно акцизу (члан 21).

Ако обвезник врши продају цигарета и алкохолних пића која нису посебно обележена контролним акцизним маркицама у складу са одредбама члана 18. овог закона, може се изрећи заштитна мера - забране обављања делатности за правно лице у трајању од три месеца до једне године, а за предузетника у трајању од шест месеци до три године.

ДЕО ЧЕТВРТИ

ИЗБЕГАВАЊЕ ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У КОНТЕКСТУ МЕЂУНАРОДНОГ ПОРЕСКОГ ПРАВА

1. Избегавање плаћања пореза и глобализација савременог света

Свако понашање које се у међународном пословању користи за избегавање плаћања пореза представља међународну пореску евазију.⁵⁵⁹ Глобализација савременог света са интернационализацијом финансијских тржишта и напретком науке и технологије, пружа много нових могућности за избегавање плаћања пореза. Наиме, постоји могућност широког избора пореских јурисдикција са повољнијим условима за обављање пословне делатности изван јурисдикције земље резидентства, посебно уколико је порески обвезник изложен јакој фискалној пресији. У том смислу порески обвезник може изабрати земљу у којој ће делатност бити знатно мање опорезована или неопорезована. Овакво поступање не мора бити мотивисано само фискалним, него и ванфискалним разлозима, или пак комбинацијом и једних и других. На избор може утицати развијеност и стабилност привреде, развијеност инфраструктуре, правни систем и слично. Али оно што је суштина јесте да глобализација пружа велику могућност избора, да је капитал мобилна категорија тако да се може преселити и тако повећати профит, а са друге стране смањити пореско оптерећење чиме се остварује законита евазија пореза.

Феномен глобализације није новија појава. Његови основни стубови, међународна трговина и финансије, никада нису знали за временске и територијалне границе, па се тако чак и у Библији помињу трговци који су из Вавилона доносили драго камење, свилу, слоновачу, цимет и сл. Осим тога, Мухамед који је такође био трговац прославио се изјавом да девет дестина Божјих благодати долази од трговине, а само једна десетина од сточарства.⁵⁶⁰ Управо због тога је нејасно због чега феномен глобализације нема неку прецизну и коначну научну дефиницију. Теорија разлог за то види у томе што глобализација није само појам, већ је и комплексан али недовољно истражен феномен. Како првенствено обухвата скуп континуираних процеса по многима она није и не може бити догађај, а није ни одређена научна област. Глобализације је скуп активности које се међусобно прожимају и које многе научне

⁵⁵⁹ Свето Пурић, *Порески систем у условима значајног присуства сиве економије*, Правни живот, бр. 10, 2002, стр. 422.

⁵⁶⁰ Ибрахим Тотих, *Глобализација и њен утицај на савремене интеграционе процесе у свету*, *Финансије*, бр. 1-6, 2011, стр. 167.

дисциплине покушавају да објасне али не припада ни једној од њих посебно, ни економији, ни праву, ни филозофији, ни култури.⁵⁶¹

Са становишта међународних економских организација (International Chamber of Commerce) глобализација се дефинише као повећање међузависности националних економија, како развијених тако и оних у развоју и таква економска интеграција се јавља када су земље отворене ка проширењу токова трговине, капитала, рада и идеја са остатком света.⁵⁶² (Livanos Cattani, 2004).

Док процес глобализације за националне субјекте ангажоване у контроли криминалитета најчешће значи споро и мукотрпно прилагођавање и трансформације, криминалитет управо на крилима глобализације доживљава изузетну експанзију, брзо и лако надраста националне границе, мења се по структури и обиму и појављује се у сасвим новим сферама.⁵⁶³

Међутим, треба имати у виду и да глобално тржиште омогућава доминацију производа из развијених земаља, чији се правни и друштвени стандарди намећу другим земљама. То ће довести до слабљења идентитета свих народа, а не само малим и економски слабим, „и претвориће се у колонију 21. века, у зомбије или карикатуре измоделиране по културним нормама новог империјализма, који осим што влада планетом и планетарним капиталом, војном силом и научним знањем, тежи да наметне другима свој језик, као и свој начин размишљања, веровања, уживања и сањања.“⁵⁶⁴

Али, вратимо се на терен избегавања плаћања пореза у међународном контексту. Глобализација представља најважнију промену која утиче на преиспитивање досадашњих теоријских ставова као и на промене закона у области пореза. Са растом међународне трговине и мобилности капитала високи порези на приходе од рада и капитала смањују конкуретност привреде, па се због тога, под утицајем глобализације, смањује релативни значај ових пореза у односу на порезе на потрошњу. Осим тога, у условима високе мобилности капитала и радне снаге, у пракси се тешко остварује идеја прогресивног опорезивања доходака грађана.

Са глобализацијом се губе границе међу националним тржиштима, али се са друге стране повећава и црно тржиште, па се продајом на црном тржишту избегава плаћање пореза на додату вредност, пореза на добит корпорација, пореза на доходак грађана, акциза. Избегавање плаћања пореза тако је постало глобални феномен, а штета по основу утаје пореза је огромна. Посебно се услед интеграционих процеса у светској привреди стварају повољне могућности за транснационалне компаније.

⁵⁶¹ *Нав. дело*, стр. 161.

⁵⁶² Maria C. Livanos, **Standing Up for the Global Economy**, (у: Владимир Вулетић, **Протекционизам и слободна трговина у време глобализације**, *Социологија*, бр. 1, Београд, 2004, стр. 47).

⁵⁶³ Снежана Соковић, **Контрола криминалитета у праву Европске уније**, у зборнику: Стратегија државног реаговања против криминала, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2003, стр. 63.

⁵⁶⁴ Mario Vargas Loso, <http://www.alexandriapress.com/> (у: Рајко Касагић, **Глобализација у теорији и економској политици**, *Годишњак Правног факултета Универзитета у Бања Луци*, бр. 31/32, Бања Лука, 2010, стр. 229. Извор: <http://www.godisnjakpf.rs>).

Националне привреде су у савременим условима укључене у међународне економске односе јер национални привредни развој и привредни раст то подразумева. Сваки развој привреде мимо међународне економске сарадње имао би негативне ефекте на националну привреду у виду заостајања за светским друштвеним развојем. Промет капитала, роба и услуга у међународним оквирима пружа могућност учесницима да максимизирају свој профит, али остваривање профита, иако најважнији, није једини циљ међународне сарадње. Обвезници пореза користећи међународне робноновчане токове, као и законодавства појединих земаља у жељи да остваре и фискалне циљеве, успостављају и обављају делатност ван националних граница.⁵⁶⁵

Избегавање плаћања пореза је заступљено у развијеним земљама, у земљама у развоју, а посебно у земљама које се налазе у процесу транзиције. Сви наведени процеси отежавају борбу и сузбијање избегавања плаћања пореза, сиве економије и међународног криминала и намећу потребу међународне сарадње.

Глобализација се различито дефинише. „ОЕЦД глобализацију дефинише као прекорачење активности фирме везане за инвестиције, производњу, трговину и развој, односно отварање нових тржишта, експанзију технолошких и организационих предности и смањење трошкова ризика. То је пут прекидања процеса финансирања производа у једној земљи. Производи се израђују у деловима фирми које се налазе у више земаља света, због чега нема јасне националне препознатљивости производа.“⁵⁶⁶

Узроци глобализације су многобројни, а најчешће се истичу следећи узроци:⁵⁶⁷

- Технологија и технолошке иновације, посебно у области размене информација и комуникација. Глобализација финансијског тржишта, брзо пребацивање новца, организација транснационалне производње.
- Смањење трошкова транспорта и брзина отпремања робе, што омогућава да се производи као што су софтвер и базе података шаљу у кратком року са једног на други крај света.
- Крај Хладног рата јер је током трајања конфликта Исток-Запад свет био подељен. Падом ове границе (рушењем берлинског зида 1989. године) сарадња између држава је постала интензивнија. Државе Источног блока су се укључиле у светска тржишта опредељујући се за тржишну економију.

„Порески прописи такође могу да подстичу одређена корпоративна понашања, примера ради, путем неопорезивања добротворних улагања или повољнијег пореског третмана одређених примања запослених. Коришћење таквих пореских опција спада у прихватљиву закониту евазију пореза, која је у складу са намером законодавца да пореским путем усмери активности обвезника у жељеном правцу. Сва остала понашања

⁵⁶⁵ Горан Милошевић, **Порез и избегавање пореза**, ЈП „Службени лист СЦГ“, 2005 стр. 236-237.

⁵⁶⁶ Рајко Касагић, *нав. дело*, стр. 223.

⁵⁶⁷ *Нав. дело*, стр. 225-226.

пореских обвезника која за основни или искључиви циљ имају остваривање одређених пореских погодности, стављајући у други план постизање економских, односно комерцијалних циљева, квалификују се у савременој пореској теорији и пракси као облици неприхватљиве законите евазије пореза. Такве трансакције су у супротности са сврхом пореског закона јер путем њих обвезник (корпорација) спушта пореску обавезу испод нивоа који је законодавац имао у виду одобравајући одступања од „општег пореског режима“. У суштини, ради се о коришћењу (злоупотреби) артифицијелних пореских олакшица (tax shelter).⁵⁶⁸ Методологија коришћења ових олакшица је различита и варира у зависности од националних и међународних пореских закона, а најчешће се огледа у злоупотребама преко off-shore компанија или преко сложених међународних трансакција повезаних лица.

Оцењујући да је у земљама Европске уније створен један нов амбијент који ствара добру подлогу за појаву нових облика сиве економије, аналитичари земаља чланица Уније као решење препоручују мере пореске истраге. Уговором Уније из Мастрихта и Амстердама установљена је надлежност Уније за питања пореске утаје и обезбеђење правних мера у борби против те појаве у земљама чланицама. Основан је и посебан Директорат за превентивно сузбијање пореске утаје (UCLAF), који може да иницира истраге у односу на сваку нерегуларну активност која штети интересима Уније. Истраге се врше без обзира на то да ли је нерегуларна активност у оквирима ЕУ, код чланице ЕУ или земљи која није чланица Уније. Установљена је нова врста контроле којом се налаже да са пријавом пореза на додату вредност мора да буде упозната Централна служба за комуникацију (CLO-Central Liason Office) која је формирана у свакој земљи чланицама као део пореске администрације.

Међутим, као и свака истрага и пореска истрага захтева одређене претпоставке и то:

- „већи степен сарадње између домаћих организација и пореских власти;
- већи степен сарадње суверених држава у области размене пореских информација;
- примену стриктних законских правила о прању новца и пореским профилима;
- интернационализацију пореских режима и
- сузбијање корупције у јавним службама.“⁵⁶⁹

⁵⁶⁸ Милева Анђелковић, **Корпоративно управљање и опорезивање**, *Право и привреда*, бр.5-8, 2008, стр. 984-985.

⁵⁶⁹ Горан Милошевић, **Економски аспект евазије пореза**, *Економски хоризонти*, бр. 1/2, 2006, стр. 73.

2. Избегавање плаћања пореза и процес европских интеграција

Истовремено са процесом глобализације савременог света, одвијају се интегративни процеси. Међу тим процесима највиши домет је достигла Европска унија. Европске интеграције представљају политичку, економску и правну интеграцију држава у Европи. Она представља најуспешније остварен облик економске и политичке интеграције у свету и има завидан углед и значајан положај на глобалној сцени. Ова наднационална заједница обухвата веома различите државе. У глобалном смислу има значајну улогу у економском сектору, имајући у виду степен учешћа у БДП као и у области спољнотрговинских односа. У циљу стварања заједничког тржишта и привредног развоја процес интеграције у економској области је веома изражен. Европска унија привлачи велику пажњу од свог настанка, па тако и у нашој земљи, посебно имајући у виду да питање прикључења Европској унији добија све више на значају.

Уједињење Европе се као идеја јавила доста рано. Ова идеја се најчешће везује за период после Другог светског рата, односно за период настанка интеграционих процеса, али се генеза ове идеје може пратити много раније и већ по завршетку Првог светског рата је учињен први покушај успостављања ближе сарадње европских земаља.⁵⁷⁰

Бројне су дефиниције Европске уније и ставови о њеном функционисању. То је потпуно призната међународна организација имајући у виду да има успостављене дипломатске односе са већином држава света.⁵⁷¹

„Европска унија је, у ствари, посебан, „квази-државни“ ентитет међународног јавног права, а не класична међународна организација. Европско право није, дакле, део међународног јавног права, него „унутрашње“ пореско право Европске уније.“⁵⁷²

Значајно место у овом процесу интеграције припада пореском систему, јер је битан циљ према Уговору о оснивању Европске уније, тзв. Римском уговору, стварање јединственог тржишта, односно усаглашавање пореских система, уклањање пореских баријера, уједначавање начина опорезивања, јединствене пореске стопе и основице, како роба других земаља чланица не би била наплаћивана по вишим ценама у односу на домаће производе, као и да повраћај пореза не буде већи при извозу у другу земљу

⁵⁷⁰ Јелена Стевовић-Буха, **Европска унија и придруживање**, Економски факултет Суботица, Суботица, 2007, стр. 23.

⁵⁷¹ Мирослав Јовановић, **Европска економска интеграција**, Економски факултет Београд, Београд, 2004, стр. 78.

⁵⁷² Дејан Поповић, **Пореско право**, Правни факултет универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд, 2009, стр. 25.

чланицу од пореза који би се наплатио у земљи извозници. Међутим, хармонизација пореске структуре иде веома полако, између осталог, због различите фискалне политике земаља чланица и различите структуре њихових пореских система, а највише се постигло у процесу уједначавања везано за порез на додату вредност и акцизе, дакле у домену посредних пореза, док су у домену непосредних пореза резултати много скромнији, а постоји иницијатива за усклађивање пореза на добит.

Постигнути резултати у хармонизацији пореза на додату вредност су значајни и са становишта смањивања пореске евазије, превасходно због тога што посредни порези утичу на цену производа па би неуједначености довеле до дискриминације на јединственом тржишту и онемогућиле би тржишну утакмицу. Циљ је да порез на додату вредност у оквиру заједничког тржишта функционише исто као и у условима унутрашњих националних тржишта земаља чланица. Уједначеност омогућава да се приликом извоза производа из извозне цене не могу издвојити трошкови на име пореза и рефундирати обвезницима.

Према чл. 14. ст.2. тзв. Римског уговора јединствено тржиште, односно унутрашње тржиште, је подручје без граница на коме се несметано одвија слободно кретање роба, особа, услуга и капитала, у складу са одредбама овог Уговора. Међутим, за несметано деловање заједничког тржишта потребно је ускладити националне прописе не само у домену посредних него и у домену непосредних пореза. Разлоге лошијим резултатима усклађивања непосредних пореза треба тражити најпре у одредбама Римског уговора чије се одредбе углавном односе на посредне порезе,⁵⁷³ док о непосредним порезима нема говора, па они спадају у надлежност држава чланица, као и у различите пореске суверенитете држава чланица. Стално је присутан прикривен сукоб између потребе стварања јединственог тржишта и тежње земаља чланица да сачувају свој национални фискални суверенитет, односно да се не одричу лако пореских прихода.

Основа уједначавања опорезивања порезом на додату вредност у интересу заједничког тржишта постављена је Првом директивом од 11.04.1967. године, према којој се примењује општи, свефазни, индиректни порез на потрошњу,⁵⁷⁴ а која је допуњена Другом директивом.⁵⁷⁵ Даља хармонизација је настављена доношењем Шесте директиве од 17.05.1977. године.⁵⁷⁶

⁵⁷³ Према чл. 99. овог Уговора Европској комисији је поверена обавеза да испита како се законска регулатива држава чланица која се односи на порез на промет, акцизе и друге облике индиректног опорезивања може хармонизовати.

⁵⁷⁴ **First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes**, OJ 71 of 14 April 1967.

⁵⁷⁵ **Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes-Structures and procedures for the application of the common system of value added tax**, OJ 71 of 14 April 1967.

⁵⁷⁶ **Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of laws of the Member states relating to turnover taxes-Common system of value added tax:uniform basis of assessment**, OJ L 145 of 13 June 1977.

Како је циљ Заједнице био успостављање заједничког (унутрашњег) тржишта до краја 1992. године, Комисија је 1985. године припремила тзв. Белу књигу у којој је дат план уклањања физичких, техничких и пореских баријера на границама између држава чланица.⁵⁷⁷

Директива од 16.12.1991. године,⁵⁷⁸ представља спровођење у дело тзв. прелазног режима опорезивања који се примењује и данас. Испоруке су ослобођене од опорезивања са правом на добитак претходног пореза, што отвара доста могућности за пореску евазију, односно за могућност набавки у земљама чланицама са мањим пореским оптерећењем.

Неповољни ефекти прелазног режима опорезивања који Комисија озбиљно критикује су: а) са становишта обвезника (морају да познају позитивно право различитих држава чланица, што дискриминише интра-комунитарне трансакције у поређењу са домаћим, повлачи веће трошкове у односу на домаће трансакције што изазива правну несигурност), 2) са становишта потрошача (не уживају све предности јединственог тржишта) и 3) са становишта пореске администрације (губитак суверенитета када је реч о контроли, могућност евазије, неизвесност у погледу остваривања прихода и сл.).⁵⁷⁹ Директива 2006/112/ЕС је усвојена 28.11.2006. године,⁵⁸⁰ а ступила је на снагу 01.01.2007. године и до сада је мењана више пута.

Везано за хармонизацију директних пореза полазило се од различитих ставова. Наиме, у домену директних пореза, у области хармонизације добити правних лица, мишљења су била супротстављена између потребе да се елиминише пореска евазија, економско двоструко опорезивање, штетна пореска конкуренција и потребе да се успостави централизовано опорезивање компанија, да би 1990. године био заузет став да у хармонизацији непосредних пореза треба применити политику мањих корака, уместо до тада промовисаног програма хармонизације пореза на добит предузећа.⁵⁸¹ Правна основа усклађивања посредних пореза произилази из општих одредби Римског уговора.⁵⁸²

⁵⁷⁷ Милева Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш, 2012, стр. 199.

⁵⁷⁸ **Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Council Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers**, OJ L 376 of 31 December 1991.

⁵⁷⁹ Гордана Илић-Попов, *Пореско право Европске уније*, ЈП „Службени гласник“, Београд, 2004, стр. 78.

⁵⁸⁰ **Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of the value added tax**, OJ L 347 of 11 December 2006.

⁵⁸¹ Гордана Илић-Попов, *нав. дело*, стр. 105-117.

⁵⁸² чл. 94. Према коме на предлог Комисије и након консултације са Европским парламентом и Економским и социјалним одбором, Веће једногласном одлуком издаје смернице за уједначавање оних закона, прописа и управних одредби држава чланица које директно утичу на деловање заједничког тржишта. Према чл. 293. Државе чланице приступају међусобним преговорима, у мери у којој је потребно, како би се укинуло двоструко опорезивање.

Приликом конструкције пореског система пореско право Европске уније придржава се следећих основних начела.⁵⁸³ начело супсидијарности, начело забране примене царина, начело хармонизације пореза. Начело хармонизације пореза се базира на:

- усклађивању различитих пореских прописа држава чланица како би се унутрашње тржиште ускладило;
- надлежностима пореске политике у ингеренцији сваке државе;
- основни разлог за пореско усклађивање (лежи у слободној трговини и јединственом тржишту);
- створити ограничену пореску хармонизацију код посредних пореза, забрана дискриминације код кретања људи, роба, капитала и услуга;
- пореска конкуренција између држава чланица која води спонтаној хармонизацији;
- правни основ за усклађивање на подручју опорезивања међу чланицама су директиве.

Релативно младо пореско начело супсидијарности је настало потписивањем уговора у Мастрихту и подразумева да ЕУ не може доносити правне акте у подручјима где нема искључиву надлежност, него је дели са државама чланицама. Ако је за неко витално питање боље донети одлуку на нивоу заједнице, него на нивоу државе, тада се та одлука спроводи и обрнуто.

Посматрано у фискалном смислу хармонизација, дакле, значи усклађивање појединих пореза, пореских система и мера пореске политике међу државама. Према томе, у савременим пореским системима постоји тренд међусобног приближавања и прилагођавања и у том процесу велику улогу је одиграо порез на додату вредност чија је структура у највећем степену хармонизована у оквиру европски интегрисаних земаља. Како је један од незаобилазних услова за сарадњу са Европском унијом хармонизација потрошних пореза то и државе које су у спољнотрговинској размени упућене на то тржиште уграђују слична пореска решења у своја пореска законодавства. Усклађивање пореских система треба да допринесе нестајању пореских разлика које ремете услове слободне конкуренције, ометају мобилност фактора производње, омогућују алокацију ресурса противно рационалним захтевима тржишта, стварају услове за ремећење трговинских токова и девизних курсева, миграцију капитала итд.⁵⁸⁴

Са становишта избегавања плаћања пореза постојање неусклађености је од посебног значаја, имајући у виду да правни субјекти могу бирати државу са

⁵⁸³ Милена Ранковић, **Пореско право Европске уније**, *Српска правна мисао*, Бања Лука, бр. 42-43, 2010, стр. 139-142.

⁵⁸⁴ Милева Анђелковић, *нав. дело*, стр. 196.

повољнијим условима за своју делатност, чиме се нарушава слободна конкуренција и повећавају се порески приходи тих држава. Тако долази до премештања добити рачуноводственим методама у државе чланице са повољнијим пореским третманом, односно нижим пореским теретом. Што су разлике веће то је ова појава израженија, као и могућност избора на јединственом тржишту ЕУ.

Са овог становишта избегавања плаћања пореза унутар ЕУ значајно је поменути тзв. рингишпил и ланчане трансакције, које се помињу у директиви 2006/112/EZ . Основна разлика међу њима се огледа у томе што код ланчаних трансакција роба доспева до крајњих потрошача, док се код рингишпил трансакција роба врти у круг између истих учесника у интра-комунитарним трансакцијама, па отуда и назив за овакве трансакције, при чему се злоупотребљава принцип дестинације према коме су испоруке ослобођене плаћања пореза са правом на одбитак претходног пореза, а трансакција се опорезује у земљи дестинације. Код рингишпил трансакција се порез који је наплаћен од следбеника у трансакцији не уплаћује, а потом се порез плаћен у земљи дестинације потражује као претходни порез. У пракси се користе лажне фактуре ради прикривања фиктивног промета, а због тежег откривања се ангажује више учесника у промету који се проширује на више земаља и овакве трансакције чини сложенијим. У оваквим трансакцијама се појављују фантом предузећа поред предузећа која легално послују. Заправо, улога фантомског предузећа је да изда лажни рачун даљем следбенику у промету, који се даље користи за одбијање претходног пореза.

Као што је наведено, разлике међу порезима држава чланица утичу на понашање пореских обвезника, а посебно мултинационалних компанија у глобалној економији. Могућност избора у погледу локације инвестиција, места пословања, метода инвестирања, уз што ниже фиксне трошкове, доводи до различите расподеле пореских прихода и до пореске конкуренције, насупрот хармонизације, међу пореским системима држава чланица. При том, као што је наведено у ЕУ је извршена хармонизација само посредних пореза, док је домен непосредних пореза препуштен државама чланицама. Таква ситуација доводи до пореске конкуренције.

Последњих година се пореска конкуренција од стране најмоћнијих међународних економско-финансијских институција квалификује као „штетна пореска пракса“ која ремети несметано одвијање економско-финансијских токова. Најразвијеније земље света реагују на таква понашања помоћу различитих одбрамбених мера. Оне се састоје од законских пореских механизма и вршења притиска на земље са „изузетно благим пореским режимима“, при чему се инсистира на уједначавању и приближавању националних пореских система. Осим тога, истиче се предност такве пореске хармонизације за укупно друштвено благостање. У том смислу, указује се на потребу координације националних пореских система како би се избегли негативни ефекати „нефер“ пореске конкуренције.⁵⁸⁵

⁵⁸⁵ Нав. дело, стр. 197.

Због тога, осим принципа јединственог тржишта, још један инструмент има веома велики значај у односу на јединствени привредни простор ЕУ, а то је политика конкуренције која подразумева поштовање основних економских слобода и принципа недискриминације. „Политика заштите конкуренције најчешће се поистовећује са антимонополским законодавством које се, осим регулисања монопола, бави и ограничавањем свих облика забране понашања тржишних субјеката који потенцијално могу да угрозе ефекте политике конкуренције, па самим тим и да доведу до ограничавања, спречавања и нарушавања конкуренције. Поменути облици понашања тржишних субјеката уједно угрожавају и функционисање слободног тржишта, као и његових најзначајнијих функција (селективне, алокативне, дистрибутивне и информативне функције), узрокујући појаву тржишних дисторзија. Ти деформитети угрожавају основне елементе ефективне тржишне конкуренције којима се остварује штета на рачун потрошача у виду виших цена, ужег асортимана и некавалитетнијих производа и услуга. Поред утицаја на благостање потрошача, привредни раст и продуктивност предузећа, политика конкуренције, у координацији са другим макроекономским политикама, опредељује и ниво глобалне конкурентности земље.“ Од самог настанка Европске економске заједнице постоји политика конкуренције ЕУ. Са стварањем јединственог тржишта је добила изузетан значај иако је у почетку њен домен био мали.⁵⁸⁶

У Извештајима Европске комисије о напретку Србије бележи се недовољан напредак у области имплементације антимонополског законодавства у Србији. У садашњој фази реформи, у Србији је неопходно успоставити владавину институција што представља кључни корак ка увођењу тржишног система и савремене тржишне привреде. „Политика конкуренције у Србији је, за разлику од стања на подручју ЕУ, још увек спора, крута и нефлексибилна. Она, својом нееластичношћу и недостатком елементарних инструмената за прилагођавање, директно делује на стање и стагнацију привреде Србије, као и на опште прилике на домаћем финансијском тржишту. Она, истовремено у улози елементарне претпоставке за улазак Србије у ЕУ, успорава Процес стабилизације и придруживања.“⁵⁸⁷

⁵⁸⁶ Лидија Маџар, **Политика конкуренције као фактор интеграција Србије у ЕУ**, Школа бизниса, бр. 3, Нови Сад, 2011, стр. 86-87. (извор: <http://www.vps.ns.ac.rs>).

⁵⁸⁷ *Нав. дело*, стр. 100.

Табела 29.**Стопе ПДВ у ЕУ на дан 15.12.2013. године**

Држава	Стопа	
	Стандардна	Умањена
Аустрија	20%	12% и 10%
Белгија	21%	12%, 6% и 0%
Бугарска	20%	0% и 7%
Чешка	20%	10%
Данска	25%	нема
Естонија	20%	9%
Финска	22%	12% и 8%
Француска	19,6%	5,5% и 2,1%
Грчка	21%	10% и 5% (на острвима посебне стопе)
Холандија	19%	6% и 0%
Хрватска	25%	10% и 5%
Ирска	21%	13,5%, 4,8% и 0%
Италија	20%	10% и 4%
Кипар	15%	5% (8% за такси и аутобуски превоз)
Латвија	21%	10% и 0%
Литванија	21%	9% и 5%
Луксембург	15%	12%, 9%, 6% и 3%
Мађарска	25%	5%
Малта	18%	5%
Немачка	19%	7%
Пољска	23% (01.01.2011.)	8%, 5% и 0%
Португал	20%	12% и 5%
Румунија	19%	9%
Словачка	19%	10%
Словенија	22%	9,5%
Шпанија	16%	7% и 4%
Шведска	25%	12% и 6%
Уједињено Краљевство	17,5%	5% и 0%

Извор: http://bs.wikipedia.org/wiki/Porez_na_dodatu_vrijednost#Zemlje_EU

Као што произилази из приложене табеле уочава се велика шароликост стопа ПДВ у земљама ЕУ, при чему неке имају једну пореску стопу, а неке и пет пореских стопа. Распон опште пореске стопе се креће од 15% до 25%. Ове разлике указују да се правила Директива све мање поштују.

Преласком на заједнички систем пореза на додату вредност укидањем државних граница појавили су се нови облици пореских утаја, пре свега имајући у виду наведену неуједначеност висине пореских стопа, где није постигнута хармонизација. Применом принципа дестинације у прелазном режиму пореза на додату вредност, испорука производа је ослобођена од опорезивања порезом на додату вредност уз право на умањење пореске обавезе за износ пореза на додату вредност приликом набавке производа, док се набавка производа опорезује. У циљу избегавања пореза на додату вредност, пореза на добит корпорација и пореза на доходак грађана, не пријављује се набавка производа из друге земље чланице и иста се не евидентира, нити се подноси пореска пријава, а потом роба завршава на црном тржишту. Такође се у циљу избегавања плаћања пореза сачињавају лажне фактуре према којима се приказује да је роба набављена од домаћих добављача, по вишој пореској стопи, а не од фирме друге државе чланице по нижој стопи или су производи ослобођени од плаћања пореза и остварује се право на умањење претходно плаћеног и обрачунатог пореза. Поред тога, може се лажно фактурисати испорука робе у другу земљу чланицу, те се тако не плаћа порез на додату вредност, а остварује се право на повраћај претходно плаћеног пореза. Како би се закомпликовале овакве трансакције и отежало њихово откривање, укључује се већи број фирми, које учествују у набавкама, односно даљим испорукама, па се на крају испоруке врше за фирме које су изван ЕУ. Дакле, могућности за избегавање плаћања пореза су бројне. Ови случајеви потенцирају значај хармонизације пореских стопа пореза на додату вредност.

Међутим, имајући у виду постојеће стање и разлике у пореским системима држава чланица може се поставити питање у ком обиму се уопште може постићи хармонизација и да ли је потпуна хармонизација могућа или хармонизација уопште није могућа.

Између ова два крајња гледишта, могуће је и неко средње компромисно решење, према коме се одређени порези уводе на исти начин у свим земљама у ЕУ, при чему земље-чланице имају слободу да по свом избору уведу и неке друге порезе, што значи да би неки порези били хармонизовани, а други не. Тако на пример, у неким европским земљама постоје порези на нето имовину, а у другима не. Постоје разлике и у обухватности хармонизације у вези са истим порезима које имају све земље-чланице ЕУ, као што је, на пример, случај са порезом на додату вредност, порезом на добит који плаћају компаније и порезом на доходак физичких лица, које у својим пореским структурама имају све земље-чланице. У овим случајевима постоје значајне разлике у

погледу начина на који су ови порески облици уређени у различитим земљама, што указује да се не може говорити о потпуној хармонизацији.⁵⁸⁸

3. *Механизми међународне пореске евазије*

Глобализација савременог света довела је до тога да пословање привредних субјеката није ограничено националним границама. Промет роба, капитала и услуга одвија се на међународном тржишту, а циљ је остваривање што већег профита. Битан фактор који утиче на делатност привредних субјеката јесте висина пореског терета. Он се разликује у међународним оквирима, а управо ове разлике привредни субјекти, а посебно мултинационалне компаније, користе како би на законит начин смањиле пореско оптерећење. Ове разлике некад су незнатне, а некад су веома велике, као у случају пореских рајева.

Повећање међународне размене и ширење међународног тржишта пружају широке могућности за такво организовање пословања са циљем умањења или избегавања пореза резидентних држава. Механизми кроз које се реализују специфични облици међународне евазије пореза односе се на оснивање базних компанија, трансферне цене, злоупотребу пореских споразума, начин финасирања инвестиција, off-shore компаније и друго.⁵⁸⁹

Према томе, у савременом свету могу се остварити значајне уштеде на међународном плану кроз коришћење разлика у пореском третману и оне се најчешће остварују кроз успостављање такве организационе структуре компанија које ће омогућити да се ове разлике најбоље искористе. У том циљу се користи међународно пореско планирање које представља стратегију остваривања минимизације пореског терета преко одговарајуће организационе структуре компаније и начина финансирања инвестиција на глобалном нивоу.⁵⁹⁰

Према томе, пореска евазија се у међународним оквирима остварује преко различитих механизма, међу којима су: базне компаније, трансферне цене, off-shore центри, злоупотребе пореских споразума и друго.

⁵⁸⁸ Гордана Илић-Попов, *нав. дело*, стр. 15-19.

⁵⁸⁹ Милева Анђелковић, *нав. дело*, стр. 147.

⁵⁹⁰ Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд, 1997, стр. 474..

3.1. Off-shore пословање

Глобализација савременог света је остварила најзначајнији утицај у области финансијског пословања успостављањем глобалног слободног тржишта. Мобилни финансијски капитал више нема никакве баријере, а развој савремених технологија још више те баријере руши. Због тога пореске оазе са ниским или нултим пореским стопама и либералном регулацијом постају још атрактивније, при чему је загарантована тајност података. Порески рајеви имају по правилу мали број закључених пореских уговора са другим државама и у свом правном систему нуде бројне повластице па тако представљају добар избор за пословање и максимизирање профита, као и за избегавање плаћања пореза. Посебно се у овакве финансијске центре пребацује новац из земаља са корумпираним политичким руководством и мултинационалних компанија.

Због велике мобилности правних субјеката често долази до тога да се трансакција одвија у једној држави, а да правни субјекат има седиште у другој држави, па је тешко одредити у којој држави су дужни да плаћају порез. Међутим, у свим случајевима, без обзира да ли се тај порез плаћа у земљи где је остварена зарада или у земљи где је правни субјект резидент, могућности избегавања пореза су велике. Пре свега, због постојања разлика у пореским системима и примене различитих пореских прописа, са различитим стопама опорезивања за исте трансакције. Због великих могућности за избегавање плаћања пореза које такви услови омогућавају правни субјекти послују у више држава и настоје да региструју профит у државама са ниским пореским стопама. Ради успешнијег минимизирања пореских обавеза ангажују се стручна лица попут пореских експерата, банкара, адвоката и сл.

Заступљене су различите дефиниције и карактеристике off-shore финансијских центара. „Главне карактеристике су следеће:

- Строга банкарска поверљивост и анонимност;
- Ниске или нулте пореске стопе;
- Несразмеран финансијски удео иностране имовине и обавеза у пословању пре свега са нерезидентима;
- Умерена или значајнија финансијска дерегулација без сувишних бирократских послова;
- Недостатак транспарентности пословања;
- Избегавање размене пореских информација са пореским властима других земаља.

Следом наведених обележја можемо закључити да је off-shore финансијски центар подручје изван јурисдикције појединих држава где, под условом минималних или непостојећих пореских стопа, изузетно либералних прописа и потпуне анонимности, мултинационалне банке, корпорације и појединци страних држава пребацују своје

послове, путем отварања филијала и рачуна, стварајући велику несразмеру између финансијског и осталих сектора, те чији је велики број финансијских институција примарно на услузи нерезидентима.“⁵⁹¹

При том, треба правити разлику између off-shore финансијских центара и пореских рајева јер се ради се о различитим феноменима. Off-shore представља правно подручје на коме се раздваја реално и правно место одвијања економске трансакције са циљем да се избегну неки, а по могућности више облика правне регулативе (пореска, финансијска, итд). При том, постоје off-shore финансијски центри који могу бити лоцирани практично у свакој земљи са улогом да нуде финансијске услуге својим нерезидентним клијентима са основном намером да се избегне правна регулатива њихове домицилне земље и они служе да помогну правној и књиговодственој евиденцији активности компанија и појединаца у пореским рајевима, али су по правилу лоцирани у развијеним земљама. То је због тога што захтевају велики број високостручних и високоспецијализованих професионалаца које је, по правилу барем на почетку, тешко окупити на некој од егзотичних локација за које се обично претпоставља да се на њима налазе порески рајеви. Порески рајеви су настали почетком двадесетог века превасходно са циљем избегавања и утаје пореза. За разлику од њих термин „офшор финансијски центар“ се углавном користи за финансијске центре који су специјализовани за финансијске операције нерезидената. Највећи офшор финансијски центар је Лондон али и International Banking Facilities у САД и јапанско off-shore тржиште. Али, треба напоменути да су и неки порески рајеви настојали, имајући у виду обим операција који би се у њима потенцијално могао одвијати, да се развију и у off-shore финансијске центре.⁵⁹²

Најчешћи облик пословања у off-shore финансијским центрима је формирање офшор компанија, мада се пословање у пракси обавља и у форми трустова, фондација или офшор друштава. Предности које пружа пословање преко офшор компанија су бројне попут анонимности, могућности отварања нерезидентних рачуна у банкама других земаља, једноставност оснивања, али разлози су често и избегавање плаћања пореза, праће новца и повезаност са организованим криминалом.

Оснивачи офшор компанија, због пореских и банкарских привилегија које добијају од државе на чијој територији се региструје фирма, морају испунити одређене критеријуме да би искористили повољан порески третман:⁵⁹³

- власници офшор компанија могу бити искључиво страна лица (дакле, без власништва домаћих држављана), која уносе капитал у земљу на чијој територији желе да региструју своју компанију;

⁵⁹¹ Домагој Михаљевић, **Положај и улога offshore финансијских центара у финансијској глобализацији, Економска мисао и пракса**, Дубровник, бр. 21 (2012) 2, стр. 796-797. (извор: <http://www.nsk.hr>).

⁵⁹² Ђорђе Попов, **Неке карактеристике офшор пословања**, у зборнику: Recueil des travaux, бр. 1, 2011, стр. 40-43.

⁵⁹³ Жарко Ристић, **Фискална економија и менаџмент јавног сектора**, Либер, Београд, 2008, стр. 506.

- профит офшор компаније у целини мора потицати од пословања са иностранством, односно са страним фирмама ван територије државе у којој је регистрована офшор компанија;
- оснивачки капитал за оснивање офшор компаније мора потицати из иностранства и без права мешања са домаћим капиталом власника домаћих компанија у земљи у којој се региструје офшор компанија.

Офшор центри су погодни и за пословање холдинга, па тако матична компанија оснива холдинг у офшор центру којим управља. Имовина која је у власништву правних лица у офшор центрима није предмет опорезивања у земљама са високим порезима и профит се пребацује из земље са неповољним пореским третманом у офшор центар.

Банкарство има значајну улогу у off-shore финансијским центрима јер се ради о доминантном сектору који обухвата подружнице главних међународних банака, са сврхом скупљања депозита са разних тржишта управљајући их матичним институцијама. Приватно банкарство нуди послове управљања имовином, трговања на девизним тржиштима, а неке банке нуде и небанкарске услуге попут разних заступничких услуга. Предности банака које привлаче богату клијентелу су бројне и то су пре свега анонимност банковних рачуна, низак трошак пословања, што омогућује више каматне стопе на штедњу, политичкој и економској стабилности, уску повезаност саitrustовима и фондацијама који омогућавају појединцима пореске погодности.⁵⁹⁴ Тајност офшор банака у off-shore финансијским центрима омогућава појединцима приступ њиховом новцу преко дебитних и кредитних картица. Картице се користе „оншор“ али су везане на банкарски рачун са офшор територије. На овој територији порески обвезник држи своја средства ради избегавања плаћања пореза. Подаци указују да мултинационалне компаније преко офшор финансијских центара годишње утаје педесет милијарди долара прихода од пореза.⁵⁹⁵

Циљ оснивања базне компаније у земљи „пореског раја“ је да се у њој склони доходак и тиме умањи порез у домаћој земљи.⁵⁹⁶ Пореске оазе се користе за оснивање базних компанија. Њихова основна улога је да прикупе доходак који би иначе непосредно притицао обвезнику и на тај начин дивиденда, камата, ауторска накнада и друго притичу у базну компанију, не улазећи у светски доходак обвезника који се опорезује у већини савремених земаља. Тако се прикрива доходак и овај начин највише користе мултинационалне корпорације, најчешће до момента расподеле дохотка у базној компанији одлагањем плаћања пореза. Осим тога, пореске оазе се користе и за избегавање пореза злоупотребом пореског споразума, када резиденти трећих држава

⁵⁹⁴ Домагој Михаљевић, *нав. дело*, стр. 802-803.

⁵⁹⁵ Gutcher, Lianne, 2006, **Bank braced for demands to hand over offshore information**, The Scotsman, May 4 (у: Ђорђе Попов, **Неке карактеристике офшор пословања**, у зборнику: Recueil des travaux, Правни факултет у Новом Саду, 2011, бр. 1, стр. 48).

⁵⁹⁶ Горадана Илић-Попов, **Основица пореза на добит корпорација**, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 1995, стр. 262.

покушавају да искористе одређене пореске привилегије, иако их споразум није предвидео. У овом случају доходак се прикрива тако што се одређени доходак у трећој држави приказује као друга врста дохотка.⁵⁹⁷

Према томе, до злоупотребе пореског споразума (енг. *treaty shopping*) долази у ситуацијама када се у трећој држави одређени доходак свесно прикаже као друга врста дохотка, са намером да се умањи или избегне пореска обавеза. На пример, дивиденда се у трећој земљи приказује као камата у ситуацији када је пореским споразумом, који је закључен између друге две државе, предвиђено да се камате не опорезују „на извору“. То значи да је особа која је резидент једне државе и остварује доходак или капиталне добитке у земљи извора у могућности да искористи погодност из пореског споразума земље извора или треће земље, при чему његова резидентна држава нема закључен споразум са земљом извора.⁵⁹⁸

Постоји више разлога због којих се земља или подручје опредељује да постане порески рај. Један од њих је да се дође до потребних средстава за сопствени развој. Циљ је да се нижим пореским стопама привуку велике корпорације ради оснивања сталне пословне јединице или компаније у земљи домаћина, у којој би се запослило домаће становништво. Офшор пословање доводи до:

- 1) пораста профита (услед нижег опорезивања);
- 2) једноставније регулативе и минималних формалности за пословно удруживање;
- 3) постојања одговарајућег правног оквира за заштиту интегритета на релацији принципал-агент;
- 4) непостојања девизне контроле и
- 5) заштите имовине од судских спорова, истрага и сл.⁵⁹⁹

У свету је активно између 46 и 60 пореских рајева. Према проценама у њима је регистровано преко два милиона ИВС (Међународних пословних компанија) и стотине хиљада фондова, трустова, хец фондова као и осигуравајућих друштава. При том, више од 50% банкарских кредита и око 30% страних инвестиција потичу формално тј. као земље порекла региструју се порески рајеви, док физичка лица према неким подацима у њима држе 12 трилиона долара улога.⁶⁰⁰

⁵⁹⁷ Свето Пурић, *нав. дело*, стр. 422.

⁵⁹⁸ Милева Анђелковић, **Јавне финансије и финансијско право**, Центар за публикације правног факултета у Нишу, Ниш, 2012, стр. 148.

⁵⁹⁹ Кристијан Ристић и Жарко Ристић, **Европске јавне финансије: фискална политика ЕУ**, ЕтноСтил, Београд, 2011, стр. 149.

⁶⁰⁰ Frank, Robert, 2007, *Richistan- A journey through the 21st century wealth boom and the live of new rich*. London- Piatikus (у: Ђорђе Попов, **Неке карактеристике офшор пословања**, у зборнику: *Recueil des travaux*, Правни факултет у Новом Саду, 2011, бр. 1, стр. 39-57).

Како број пореских рајева расте то је међу њима већа конкуренција, па долази до специјализације пореских рајева за поједине врсте операција.⁶⁰¹ Тако имамо:

1. Места за регистровање фирми. Ова места служе превасходно за регистровање офшор компанија које се после користе за трансакције међу другим пореским рајевима.
2. Регистрациони центри. Ове локације служе да се преко њих капитал инвестира у земљу порекла и за разлику од претходног типа морају располагати са одређеним бројем експерата који треба да пруже одговарајуће услуге клијентима који користе компаније регистроване на тој локацији.
3. Локације које инсистирају на тајности. Ове локације су конкурентне због тајности.
4. Пружаоци специјализованих услуга. Ове локације пружају услуге које су потребне за поједине специфичне врсте пословних активности. Тако нпр. Бермуда и Цернси привлаче тржиште осигурања, Кајманска острва хец фондове, итд.
5. Места за пружање услуга власницима крупног капитала. Оваква места (Швајцарска, Њујорк, Лондон) развијају потенцијале потребне за управљање имовином депонената који спадају у најбогатије људе света.
6. Конкуренција у опорезивању. Ове локације имају порез који је нижи него било где, уз истовремено висок степен финансијске сигурности и малу вероватноћу да трансакције могу бити откривене.

Различите су класификације пореских рајева, а најчешће их аутори класификују у шест различитих група:⁶⁰²

- Нулти порески рајеви-у питању су државе које немају порез на доходак, порез на корпорације, порез на богатство и порез на капиталне добитке (Бахами, Бермуда, Кајманска острва);
- Државе у којима се ови порези примењују на територијалној основи, што води изузимању за профите који се остварују путем операција реализованих изван државне територије (Коста Рика, Хонг Конг, Либерија, Панама, Филипини, Велика Британија за нерезидентне компаније);
- Државе са ниским пореским стопама зато што су стопе тако у закону одређене или зато што се врши њихово умањивање због примене пореских уговора (Линхенштајн, Швајцарска, Британска Девичанска Острва, Холандски Антили);
- Државе које пружају специјалне погодности холдинг или офшор компанијама (Кариби, Луксембург, Холандија, Сингапур);
- Државе које пружају пореска изузимања за индустрије установљене у циљу развоја извоза (Ирска);

⁶⁰¹ *Нав. дело*, стр. 41-42.

⁶⁰² Sebastien Moerman, The main characteristics of tax havens, *Intertax*, vol. 27, Issue 10, str. 369. (Извор: <https://www.kluwerlawonline.com>).

- Државе које пружају специјалне погодности одређеним врстама компанија (Барбадос, Јамајка).

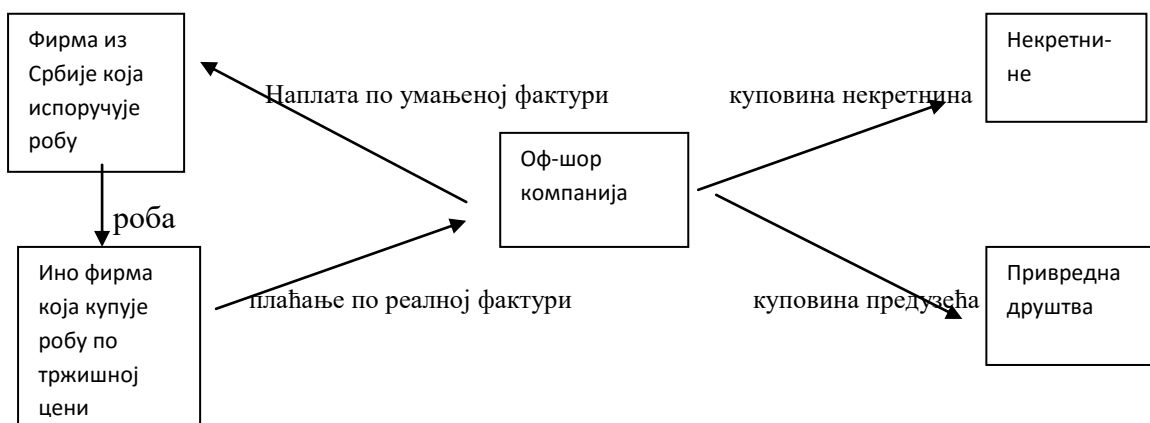
Различити су и начини који се могу користити за избегавање плаћања пореза. Порески обвезници се могу преселити у јурисдикцију са ниским порезима, мотивисани избегавањем плаћања пореза, па ће се у конкретном случају радити о законитој евазији пореза. Међутим, не мора се само радити о пресељењу. Фирма може, на пример, основати своје филијале, а да се то и не зна услед принципа тајности који се примењује у пореским рајевима и консолидоване пореске основице. У земљама са ниским пореским теретом предузеће повећава продају или смањује трошкове, те на тај начин повећава добит. У филијале се преноси доходак, јер је тамо повољнији порески третман, док се са друге стране повећавају трошкови у земљи резидентства и тако се смањује добит, а самим тим и порез. Компанија оснива своју филијалу у земљи пореског раја, која потом склапа посао са другом фирмом и на тај начин преко овог посла увећава своју добит и сл.

Како би се спречило избегавање плаћања преко злоупотребе пореских рајева битно је да се омогући да се дође до битних информација, што иначе онемогућава постојање банкарске тајне. ОЕЦД потенцира значај сачињавања посебне листе држава које престављају пореске рајеве у циљу спречавања избегавања плаћања пореза. Осим тога, ОЕЦД је 2002. године објавио Модел споразума о размени информација у сврхе опорезивања што представља стандард за ефективну размену информација на сузбијању штетне пореске конкуренције. 2005. године ревидиран је чл. 26. Модела Конвенције ОЕЦД о двоструком опорезивању дохотка и имовине којим се изричито наводи да правила о домаћој банкарској тајности не могу бити коришћена као основ за одбијање пружања информација, а у међувремену, већи број земаља прихватио је ове стандарде и уградио их у билатералне споразуме о размени пореских информација.⁶⁰³

У наставку излагања ћемо једну од злоупотреба путем оф-шор компаније приказати шематски. Тако се случај када оф-шор компаније робу, пореклом из Србије, наплаћују од стварног ино купца по реалним тржишним ценама, трансферишу средства у корист српских извозних фирми по основу умањених фактура, (исти стварни власник правног лица у Србији и оф-шор компаније, остварену разлику у цени која остаје на рачуну оф-шор компаније а на коју не плаћа порез, користи за куповину производних постројења и некретнина у Србији и иностранству), може приказати шематски на следећи начин:

⁶⁰³ Милева Анђелковић, *нав. дело*, стр. 148.

Слика 22.⁶⁰⁴



3.2. Трансферне цене и евазија пореза

Разлике међу пореским системима користе мултинационалне компаније на глобализованом тржишту, у циљу прикривања прихода и пореске евазије, приликом обављања међународних трансакција путем цена остварених са повезаним лицима. Због тога се трансферне цене, у пракси, најчешће везују за мултинационалне компаније и њихово пословање. Трансферне цене су начин законитог избегавања пореске обавезе, које користе мултинационалне компаније у свом пословању. Што су више трансферне цене то више опадају приходи државе у којој су остварене трансакције.

Повезано пословање од стране матичне компаније са њеним филијалама омогућава да се изврши релокација профита преко успостављених трансакција кроз цене испоручених роба, услуга, патената или одобрених зајмова у циљу евазије или минимизирања пореза. Цене у оваквом случају су знатно ниже од реалних тржишних цена али се зато у пореским билансима приказују већи износи.⁶⁰⁵

Трансферне цене су цене које се остваре у вези са трансакцијама средствима, односно стварањем обавеза међу повезаним лицима. Оне су од значаја у контексту пореске евазије ако одступају од тржишних цена и углавном се проверају поређењем са ценама које се могу остварити за исте или сличне трансакције када се не ради о повезаним лицима и тај принцип се назива принцип „ван дохвата руке“ (eng. arm's length principle). Овај принципа омогућава „порески паритет“ пореских обвезника који

⁶⁰⁴ Р. Србљановић и др., **Типологије прања новца у Републици Србији**, Мисија ОЕБС у Србији, 2011, стр. 22-23.

⁶⁰⁵ Милева Анђелковић, *нав. дело*, стр. 148.

су укључени у трансакције које се одвијају између повезаних лица са оним пореским обвезницима који су ангажовани у сличним активностима на слободном тржишту.⁶⁰⁶

Према томе, трансферне цене одступају од цена које настају на тржишту међу лицима која нису повезана. Управо ово одступање омогућава „преливање“ добити у циљу пореске евазије. Умањење добити, се може остварити на различите начине преко реалокације профита. Наиме, реалокација профита се може постићи преко цена које су више од тржишних, чиме се увећавају расходи, уз смањење опорезиве добити. Реалокација профита се може извршити на предузеће које се налази у фази пореског ослобођења и на тај начин ће се добит ослободити од опорезивања. Такође се у циљу избегавања плаћања пореза може добит трансферисати повезаном лицу које на крају пословне године очекује губитак, путем плаћања робе или услуга по ценама већим за износ очекиваног губитка, те се на тај начин смањује пореска основица, док би лице које очекује губитак на овај начин анулирало губитак, али неће исказити опорезиву добит у свом пореском билансу. Реалокација добити преко трансферних цена се може извршити повезаном лицу које је резидент земље „пореског раја“, односно земље где је пореска стопа нижа или се трансакција не опорезује, па је на овај начин добит подвргнута блажем пореском третману. Правно лице може путем позајмица повезаним лицима у блажем пореском третману користити камату, знатно већу од оне која је присутна на тржишту, за умањење пореске основице. Ова камата може бити знатно нижа од оне која је присутна на тржишту, у ком случају добит задржава повезано лице које је у земљи са блажим пореским третманом.

Циљ је да се добит опорезује у оној јурисдикцији која је најповољнија за групу повезаних лица, дакле да се добит опорезује по нижим стопама, да се искористе погодности уговора о двоструком опорезивању и пореске олакшице. Како се ради о пословању више повезаних лица на подручју више пореских јурисдикција, ради успешног сузбијања пореске евазије и двоструког опорезивања, неопходно је усаглашавање пореских прописа и сарадња пореских власти различитих држава. Због различитих пореских третмана Европска комисија разматра опорезивање добити на консолидованој основи, а основан је и Заједнички форум о трансферним ценама.

Према Закону о порезу да добит правних лица⁶⁰⁷ трансферна цена и повезана лица се одређују на следећи начин. Трансферном ценом сматра се цена настала у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима. Лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке. У

⁶⁰⁶ Гордана Илић-Попов, **Трансферне цене у међународном пореском праву**, *Financing*, бр. 11/97, стр. 15.

⁶⁰⁷ Чл. 59. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/2012, 47/2013 и 108/13).

случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела сматра се да постоји могућност контроле над обвезником. Могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке постоји, поред овога случаја, и када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања. Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу, на наведени начин. Лицима повезаним са обвезником сматрају се брачни или ванбрачни друг, потомци, усвојеници и потомци усвојеника, родитељи, усвојиоци, браћа и сестре и њихови потомци, дедови и бабе и њихови потомци, као и браћа и сестре и родитељи брачног или ванбрачног друга, лица које је са обвезником повезано на наведени начин, а изузетно, лицем повезаним са обвезником сматра се и свако нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом.

Поставка принципа „ван дохвата руке“ налази се у чл. 9. Модел-конвенције ОЕЦД, који представља основу за билатералне пореске уговоре између држава чланица ОЕЦД и оних које то нису. Према поменутом члану када се утврђени или наметнути услови између два (повезана) предузећа разликују у њиховим комерцијалним или финансијским односима од оних који би били остварени између независних предузећа, онда ће било која добит коју би остварило једно од предузећа, а то се не деси због поменутих различитих услова, бити урачуната у добит тог предузећа и опорезована на одговарајући начин.

Принцип „ван дохвата руке“ изједначава повезана и неповезана лица за потребе опорезивања, не спутавајући међународну трговину и инвестиције. Са друге стране, проблем у примени овог принципа може наступити у ситуацији када повезана лица предузму трансакције које не би предузела неповезана лица, или које ретко предузимају, па је тешко наћи критеријуме за поређење. Примена овог принципа, дакле није једноставна, јер захтева постојање адекватних упоредивих неконтролисаних трансакција и преглед пропратне документације за бројне и разноврсне трансакције. Међутим, и поред тога овај принцип државе чланице ОЕЦД сматрају и даље као основу за проверу трансферних цена између повезаних лица. Одступањем од овог принципа знатно би се угрозио међународни консензус и знатно би се повећао ризик од двоструког опорезивања.

У циљу спречавања евазија пореза кроз механизам трансферних цена међу повезаним лицима, „обвезницима се намећу следеће обавезе:

- Да трансакције по трансферним ценама посебно искажу у свом пореском билансу;
- Да вредност трансакција прикажу по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (овакве цене називају се „ценама ван дохвата руке“);

- Да утврде разлику између цене „ван дохвата руке“ и трансферне цене и да је укључе у пореску основицу.⁶⁰⁸

Методe⁶⁰⁹ које се користе у Србији код утврђивања цене трансакције по принципу "ван дохвата руке" су следеће:

1) метода упоредиве цене на тржишту;

2) метода цене коштања увећане за уобичајену зараду (метода трошкова увећаних за бруто маржу);

3) метода препродајне цене;

4) метода трансакционе нето марже;

5) метода поделе добити;

б) било која друга метода којом је могуће утврдити цену трансакције по принципу "ван дохвата руке", под условом да примена метода претходно наведених није могућа или да је та друга метода примеренија околностима случаја.

Приликом утврђивања цене трансакције по принципу "ван дохвата руке" користи се она метода која највише одговара околностима случаја, при чему је могуће користити и комбинацију више метода када је то потребно.

Методe⁶¹⁰ које се користе код утврђивања цене трансакције по принципу „ван дохвата руке“ имају различите полазне основе. Код ове методе се пореде цене „ван дохвата руке“ код неконтролисане трансакције, односно цена на која би се оформила на тржишту за трансфер одређеног производа између неповезаних компанија са ценама код промета роба и услуга контролисане трансакције под упоредивим околностима. Неконтролисане трансакције су такве трансакције код којих се цене формирају слободно на тржишту, под утицајем понуде и тражње.

Метода препродајне цене се базира на цени по којој је производ купљен од повезаног лица и даље препродат неповезаном лицу. Препродајна цена се даље умањује

⁶⁰⁸ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, **Пореско право Србије**, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш, 2009, стр. 104.

⁶⁰⁹ Чл. 61. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/2012, 47/2013 и 108/13).

⁶¹⁰ Види: **Смернице ОЕЦД за примену правила о трансферним ценама за мултинационална предузећа и пореске управе**, 22. јули 2010. године, стр. 35-78, (извор: <http://www.ius.bg.ac.rs/prof/Materijali/popdej/Transferne%20cene.pdf>), Љутић Ивана, **Правни аспекти трансферних цена и пореска евазија**, Правни информатор, Београд, бр 1, 2011, стр. 46-50.

за продајне и друге оперативне трошкове односно за одговарајућу бруто маржу. Цена ван дохвата руке међу повезаним лицима је оно што је остало након одбитка бруто марже и корекција на основу других трошкова насталих везано за набавку одређеног добра (као што је на пример царина). Код ове методе се, дакле, препродајне цене на тржишту пореде са ценама које се наплаћују код промета добара и услуга које се формирају слободно на тржишту у упоредивој неконтролисаној трансакцији, под упоредивим околностима. Овај метод је посебно применљив и прецизан када се продаје иста врста производа између повезаних лица и од стране независног предузећа.

Метода цене коштања увећане за уобичајену зараду се базира на трошковима добављача добара или услуга у контролисаној трансакцији, а потом се овим трошковима додаје одговарајућа маржа, и оно што се након тога добија представља цену ван дохвата руке контролисане трансакције. Ову методу примењује већина пореских власти јер је подесна за трансакције које су везане за трговину полупроизводима међу повезаним лицима, када се ради о заједничкој производњи, када се контролисана трансакција односи на пружање услуга, извоз из једне земље и увоз у друге земље, најчешће пореске рајеве.

Наведене методе су традиционалне, али поред њих употребљавају се новије методе, које се помињу у OECD Смерницама о трансферним ценама за мултинационалне компаније и пореске управе. То је метода неконтролисаних трансакција, која није традиционална метода јер се користи за утврђивање цене „ван дохвата руке“ трансфера интелектуалне својине, када је у питању трансфер исте или сличне упоредиве бестелесне ствари између неконтролисаних лица, под упоредивим околностима, при чему је сав терет доказивања на пореском обвезнику. Метода трансакционе нето марже има за основу саме трансакције (контролисане-неконтролисане). Упоређују се нето профити (нето маржа) коју је зарадило упоредиво неконтролисано лице обављајућу упоредиву неконтролисану трансакцију, са нето профитом који је зарадило повезано лице-филијала на истој основи. Методи поделе профита прибегавају пореске власти најчешће у сложеним ситуацијама, када се одговор не може добити од других метода, посебно у случају када обе стране за контролисане трансакције поседују нематеријалну имовину велике вредности у обављању нерутинског пословања. Порески обвезник у моменту утврђивања цене није могао прецизно дати информацију о оствареној добити, па се најчешће ради о предвиђеној, планираној добити, пре него о оствареној.

3.3. Утањена капитализација

Постоје различити начини финансирања привредних друштава, уношењем сопствених средстава или преко позајмица оснивача, али је најчешћи начин комбинација финансирања путем зајмова и сопственог капитала. Финансирање кроз позајмице оснивача је, са пореске тачке гледишта, повољније решење јер камата умањује пореску основицу (смањење пореза) дакле порез је минимализован, док би дивиденде представљале расподелу добити која не подлеже пореском одбитку.

Имајући у виду да је у Србији прилично заступљена пракса оснивања привредних друштава са минималним оснивачким капиталом, и њихово финансирање кроз позајмице оснивача (кредите), јасно је зашто је утањена капитализација уведена у српско пореско законодавство као саставни део свеобухватне пореске реформе у 2001.

Међутим, уколико је у структури капитала присутно несразмерно високо учешће позајмљених средстава у односу на сопствена средства ради се о утањеној капитализацији (енг. thin capitalization). Утањена капитализација не мора да буде само резултат повољнијег пореског третмана прихода од камата, него може бити резултат и неких других разлога попут недостатка сопствених средстава. Предузеће у оквиру пореског планирања разматра све релевантне околности као што је, на пример, у случају финансирања набавке робе, могућност продаје робе, очекивани профит од продаје, висина камате на позајмљена средства од банке, рок отплате кредита и слично. Уколико се ради о фискалним разлозима високог удела позајмљеног капитала у укупном капиталу предузећа, у циљу повећања профита и умањења пореског оптерећења, радиће се о утањеној капитализацији.

Економско двоструко опорезивање је последица финансирања сопственим капиталом. У пракси се често дешава да се, у циљу избегавања плаћања пореза, успоставља таква структура капитала, коју нормални економски разлози не би захтевали када се сопствени капитал свесно приказује као капитал обезбеђен из кредита. Оваква појава представља утањену капитализацију и користи се као модалитет евазије пореза. Вештачки високо учешће позајмљених средстава у структури капитала предузећа пружа више могућности и то: а) да се оствари пореска погодност исказивања камата којима се умањује основица пореза на добит предузећа; б) да се избегне економско двоструко опорезивање дивиденди; в) да се искористи повољнија пореска стопа пореза на добит по одбитку на камате која се често предвиђа уговорима о избегавању двоструког опорезивања. Најчешћи мотив за појаву утањене капитализације је евазиони, мада на то могу да утичу и економски разлози.⁶¹¹

⁶¹¹ Милева Анђелковић, **Корпоративно управљање и опорезивање**, Право и привреда, бр. 5-8, 2008, стр. 990.

Против утањене капитализације примењују се административне и економске мере. Административне мере су: примена правила злоупотребе права, (према коме се предност даје садржини на основу разматрања конкретног случаја, без обзира што би се по форми могло радити о зајму), испитивање услова кредитирања између повезаних лица и прописивање максималног односа између позајмљених и сопствених средстава. Економске мере се састоје у уједначавању пореског третмана камата и дивиденди.

Који ће бити однос сопственог и позајмљеног капитала зависи од датих околности у којима се налази предузеће, од врсте и обима инвестиционих активности које оно обавља, као и од погодности задуживања на финансијском тржишту. У финансијској науци нема јединственог става о томе који је оптимални однос између сопствених и туђих средстава у портфељу предузећа. Тако неки аутори полазе од „златног правила изравнања ризика“, које налаже изједначавање обима сопствених и туђих средстава, док други аутори сматрају да је то однос у сразмери 2:1 или 3:1.⁶¹²

Утањена капитализација се као облик пореске евазије у пракси савремених држава решава на три различита начина. „Први метод полази до општег начела о забрани злоупотребе права. Други метод заснован је на принципу „ван дохвата руке“ који се примењује у ситуацији када се пословна активност одвија између тзв. повезаних лица. Трећи метод полази од тачно утврђеног односа између позајмљених и сопствених средстава. Иако је овај метод једноставнији, његова ригидност не решава проблеме у вези са одређивањем природе финансијске трансакције. Зато Комитет за фискалне односе ОЕЦД-а препоручује примену принципа „ван дохвата руке“ који пореској администрацији даје много шире могућности и већу слободу код утврђивања односа између позајмљених и сопствених средстава.“⁶¹³

Метод који се заснива на примени принципа „ван дохвата руке“ (eng. arm's length principle) користи се у случају када су зајмодавац и зајмопримац повезана лица. У пореским законима се по правилу прописује обавеза да се у пореском билансу прикаже колика би била цена трансакције обављене по трансферним ценама да се у конкретном случају радило о повезаним лицима (цена „ван дохвата руке“), како би се утврдило да ли се ради о зајму или о улагању сопствених средстава. Ако би се утврдило да је учешће позајмљених средстава знатно веће у односу на учешће сопствених средстава, а што не би било да се ради о повезаним лицима, тада се „вишак“ кредита у односу на сопствена средства, са пореског аспекта, сматра сопственим капиталом. Исти је случај и у односу између камате и дивиденде.⁶¹⁴

Имајући у виду бројне могућности које користе мултинационалне компаније у злоупотребљавању позајмљених средстава, у циљу спречавања ове појаве, владе користе различита правила против утањене капитализације. Правила се разликују од

⁶¹² Милоје Кањевац, **Пословне финансије**, Економика, Београд, 1992, стр. 30.

⁶¹³ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, **Избегавање плаћања пореза: фискални и кривично-правни аспект**, Правни факултет у Нишу, Центар за публикације, Ниш, 2006, стр. 108.

⁶¹⁴ Дејан Поповић, **Порез на добит корпорација**, Економски институт, Београд, 1991, стр. 195.

земље до земље, али се своде на ограничавање односа између позајмљених средстава и сопственог капитала.⁶¹⁵

Према Закону о порезу на добит правних лица⁶¹⁶ код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица пореском обвезнику, изузев банци и привредном друштву које обавља делатност финансијског лизинга, признаје се као расход у пореском билансу износ камате и припадајућих трошкова на зајам, односно кредит до висине четвороструке вредности обвезниковог сопственог капитала. За банке и даваоце финансијског лизинга лимит је десетоструки износ обвезниковог сопственог капитала. При том, сопствени капитал једнак је разлици између активе на основу које обвезник остварује приход и дугова са њом повезаних, с тим што су и актива и дугови упросечени за стање на дан 1. јануара и 31. децембра текуће године.

Основни разлози за увођење правила против утањене капитализације се огледају у спречавању умањења прихода од пореза на добит корпорација и смањења дискриминације домаћих фирми, које немају такве могућности пребацивања профита као мултинационалне компаније.⁶¹⁷

У сваком случају, значајан корак у борби против избегавања плаћања пореза представљају прецизне и јасне норме и доследна примена правних санкција. При том, важна је улога међународних организација у креирању универзалних стандарда и принципа, попут ОЕЦД, што може имати значајан утицај у борби против ове негативне појаве.

ОЕЦД делујући као неформална светска пореска администрација усваја моделе споразума и формулише пореске стандарде који се намећу као међународна пореска правила за ефикаснију размену пореских информација. Ова међународна организација је покренула пројекат јачања међуагенцијске сарадње са циљем борбе против пореских кривичних дела и другог финансијског криминалитета средином 2012. године. Посебан значај у међународној сарадњи се придаје чвршћем повезивању свих државних агенција, као и националних пореских администрација, у домену ефикасније размене пореских информација ради спречавања, откривања и кажњавања незаконитих финансијских активности. „У пракси ових држава постоје четири организациона модела за спречавање пореског криминалитета: (1) пореска администрација је одговорна за управљање и вођење истраге; (2) пореска администрација има овлашћења за вођење истраге под управом државног тужиоца; (3) специјализована пореска агенција под надзором министарства финансија, али ван пореске администрације има

⁶¹⁵ Thies Buettner, Michael Overesch, et. al., **The impact of thin-capitalization rules on multinationals' financing and investment decisions**, Deutsche Bundesbank Eurosystem, Frankfurt, Discussion Paper Series 1: Economic Studies, No 03/2008, pp. 2-3. (Извор: <http://www.ifigr.org>).

⁶¹⁶ Чл. 62. Закона о порезу на добит правних лица, („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/2012, 47/2013 и 108/13).

⁶¹⁷ Georg Wamser, **The Impact of Thin-Capitalization Rules on External Debt Usage – A Propensity Score Matching Approach**, Ifo Institute for Economic Research at the University of Munich, Ifo Working Paper No. 62, October 2008, p. 23. (Извор: <http://www.cesifo-group.de>).

овлашћења за вођење истраге; (4) полиција или државни тужилац имају одговорност за вођење истраге (Effective Inter-agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes, OECD, 2012, p. 11–12).⁶¹⁸

Одражавајући широк спектар агенција укључених у борбу против финансијског криминала, постоји низ различитих инструмената на располагању за међународну сарадњу у овој области. Типични правни инструменти укључују (1) међународне уговоре, који могу бити билатерални или мултилатерални, (2) инструменте ЕУ (за земље чланице), (3) домаће законе, и (4) меморандум о разумевању. Тренутно постоји око 3.500 уговора о избегавању двоструког опорезивања широм света. Уговор о избегавању двоструког опорезивања је споразум између две државе који координира остваривање њихових пореских права, са циљем да се смањи или елиминише двоструко опорезивања. Уговори о размени пореских информација су билатерални споразуми између две јурисдикције који пружају правни основ за административну сарадњу у пореским питањима. Постоји велики број мултилатералних уговора за међународну сарадњу, од којих је најрелевантнија Конвенција о узајамној административној помоћи у пореским питањима, измењена 2010. године.⁶¹⁹ Конвенција предвиђа све могуће облике административне сарадње између држава у процени и наплата пореза. Број потписница Конвенције наставља да расте. Унутар Европске уније постоји велики број директива и уредби које обезбеђују међународну сарадњу у области пореза. Директива Савета 2011/16 / ЕУ од 15. фебруара 2011. године о административној сарадњи у области опорезивање утврђује правила и процедуре за сарадњу између земаља ЕУ са циљем размене информација које су релевантне за администрацију и спровођење националних закона у области опорезивања. Примењује се за све порезе осим пореза на додату вредност (ПДВ), царина и акциза. Уредба Савета (ЕС) No 2073/2004 од 16. новембра 2004. се односи на административну сарадња у области акциза. Са друге стране, Уредба Савета ЕУ No 904/2010 од 7. октобра 2010. године о административној сарадњи и борби против превара у области пореза на додату вредност поставља правила и процедуре везано за сарадњу и размену информација између земаља Европске уније, односно надлежних органа за примену ПДВ. Осим тога, неке јурисдикције су усвојиле домаће законодавство које омогућава да њихове пореске власти размењују информације са одређеним земљама на једностраној основи, али они нису замена за билатералне или мултилатералне уговоре.⁶²⁰ Према томе, у борби против пореске евазије значајну компоненту чини стална комуникација и сарадња у оквиру пореске администрације и других надлежних органа, како на националном тако и на међународном плану.

⁶¹⁸ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, Пореска администрација пред савременим друштвеним узазовима, **Теме: часопис за друштвену теорију и праксу**, бр. 4, 2013, стр. 1770-1771.

⁶¹⁹ Конвенција о узајамној административној помоћи у пореским питањима је изворно састављена 1988. од стране Савета Европе и ОЕЦД, а измењена је и допуњена Протоколом којим се мења и допуњује Конвенција о узајамној административној помоћи у пореским питањима 2010. године.

⁶²⁰ International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes: A Catalogue of the Main Instruments, Rome June 2012, pp. 13-15. (Извор: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/50559531.pdf>)

ДЕО ПЕТИ

ИЗБЕГАВАЊЕ ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА СА КРИВИЧНОГ И КРИМИНОЛОШКОГ АСПЕКТА

1. Основне специфичности привредног криминала и корупције

Феномени привредног криминала и корупције изазивају велико интересовање у националним и међународним оквирима. Теоријска схватања и емпиријска истраживања указују да су ови феномени повезани са разним облицима међународног привредног и организованог криминала што указује на значај ове тематике, чијим се проучавањем данас баве не само правници, криминолози, економисти, политичари, него ови феномени у великој мери заокупљају пажњу средстава масовне комуникације и јавности. Ове негативне друштвене појаве све више постају теме о којима се говори и пише и озбиљна кочница привредног и општедруштвеног развоја.

Иако су предузете значајне мере на плану сузбијања привредног криминала и корупције, које су биле предмет различитих проучавања и анализа, није остварен целовит увид, многа питања су остала без одговора, посебно у домену етиологије ових појава. Написане су бројне студије, одржана су многа саветовања и конгреси, донете међународне декларације и закони, али и поред тога евидентан је недостатак теоријских радова, а посебно у контексту избегавања плаћања пореза. Разумевање ових видова социјалног понашања захтева веће ангажовање различитих наука и научних метода, полазећи од кривичноправног, економског, политичког и општег социјалног аспекта.

Корупција и привредни криминал су проблеми који превазилазе државне границе и морамо их посматрати као проблем система, а не на нивоу корумпираних појединаца, па се због тога против њих морају предузети мере повезивања на међународном плану, а не мере индивидуалног карактера или само у националним оквирима. Са друге стране, да ли ће неко бити корумпиран или не је његов избор, па је самим тим корупција последица таквих избора.

Низ афера које су повезане са овим активностима „потресају“ како земље развијеног, тако и земље неразвијеног света, а посебно земље уобразног развоја и оне које се налазе у процесу транзиције. У нашим условима такве афере данас, посебно оне које се тичу челних људи претходних режима, пуне медијске наслове и изазивају велико интересовање најшире јавности. Због тога се не може оспорити значај, актуелност и сложеност проучавања ових негативних друштвених појава. Ради се о појавама које су инкорпорисане у свим сферама економско-политичког система.

Међу најтежим препрекама у процесу транзиције свакако се налазе привредни криминал и корупција. У земаљама у транзицији, са променама у структури власништва кроз трансформације имовине и титулара, корупцији и привредном криминалу посебно погодује и процес приватизације, а на удару се налазе органи који се баве спровођењем поступка приватизације и процењивањем вредности друштвених привредних организација и њихове имовине. Транзиција увек доводи до ломова у начину живљења, свести и моралу становништва, док приватизација омогућава концентрацију економске моћи у рукама малог броја чланова друштва и врши се под окриљем центара политичке и економске моћи.

Услови трансформације државног (друштеног) власништва у приватно, пружају епохалну прилику за непојмљиво брзо и енормно богаћење оних који су имали политички монопол у бившим социјалистичким друштвима, при чему велики новац и неефикасно правосуђе погодују бујању корупције и отвореном пљачкању јавних добара. Томе доприноси политичка плурализација која легализује раније латентне партијске фракције које се трансформишу у међусобно сукобљене и криминогене интересне кланове, чија се моћ мери количином незаконито стеченог новца и степеном утицаја на државне органе.⁶²¹

Србија је последња балканска земља која је убрзаним темпом кренула овим путем транзиције ка тржишном моделу привређивања. У нашим условима порески систем који се стално мења неповољно утиче на сузбијање пореске евазије и погодно је је тло за појаву сиве економије, корупције у пореској администрацији и неких облика организованог криминала. Томе погодују и услови транзиције, прилагођавање пореског система тржишној економији, ширење пореске основе, увођење нових пореза и мењања пореских стопа. Имајући све то у виду као и неусклађеност статистичких праћења макроекономских агрегата као основица за наплату појединих врста пореза тешко је донети поуздане закључке о величини пореског јаза.⁶²²

Притом, транзиција у Србији има своје специфичности које су још више погодиле криминалу, јер се одвијала у условима ратног окружења, економских санкција Уједињених нација и агресије НАТО пакта на СРЈ. Укидање легалног платног промета са иностранством резултирало је нелегалним финансијским каналима, сивом економијом и корупцијом. У периоду од почетка до краја деведесетих корупција и привредни криминал су узели великог маха и попримили су размере системских појава, које су најопасније за све сфере друштвеног живота. Ове појаве биле су веома заступљене у промету робе и услуга, али и свим другим значајним сферама.

⁶²¹ Милован Митровић, **Друштвени сукоби и криминалитет у Србији**, зборник: Стање криминалитета у Србији и правна средства реаговања, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2007, стр. 106.

⁶²² Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, **Избегавање плаћања пореза: фискални и кривично-правни аспект**, Правни факултет Универзитета у Нишу, Центар за публикације, Ниш, 2006, стр. 99.

Поред економске кризе (пад БДП, раст цена, повећање незапослености) која је пратилац транзиције, ту је и криза система вредности и криза институција. Економска криза доприноси стварању мотива за стицање противправне имовинске користи јер повећава дистанцу између потреба и могућности да се на законит начин задовоље те потребе. Свему томе доприноси и криза система вредности која је пратилац сваке друштвене, економске кризе, која слаби инхибиторне механизме код човека и прихватљивим чини многе незаконите начине како да стекне имовинску корист, укључујући насиље.⁶²³

Након постконфликтне кризе Србија се данас налази у периоду економске и политичке стабилизације. Међутим, велика политичка и економска криза, као и низ оружаних сукоба, утицали су на деградирање и угрожавање перспективе у Србији. При том, пораст стопе незапослености, постојање тензије у вези са Косовом, међународне обавезе чије испуњење тражи ЕУ условљавају осећај стагнације, а борбу против сиромаштва, незапослености и хуманог развоја некако стављају у други план. На тржишту рада у Србији је висока стопа незапослености, висок степен скривене запослености, мали удео запослености у приватном сектору, ниска примања као и ниска мобилност радне снаге. Све то даље води испољавању феномена сиромаштва, а евидентни су, у контексту свега наведеног, све већи недостаци и пропусти у реализацији економских и друштвених права.⁶²⁴

Да би се одредила средства и начини заштите и ефикасно супротстављање овим појавама неопходно их је ближе упознати, јасно дефинисати и разграничити у односу на друге криминалне и ванкриминалне појаве. То је веома значајно како би се могла упознати етиологија и феноменологија ових појава. Уз то, ови феномени су веома прилагодљиви друштвеним условима, са вишеструким последицама на читав привредни систем. При том, најмање се и најтеже откривају, „тамна бројка“ је висока, што све доприноси њиховом неефикасном спречавању и сузбијању. Заправо, у свакој земљи постоји више оваквих појава него што то приказују званичне статистике.

У основне карактеристике привредног криминалитета спадају: латентна прикривеност кривичних дела и висока „тамна бројка“, специјализација и професионализација извршилаца, појавна форма организованог криминалитета, сложеност и динамичност феноменологије, тенденција интернационализације, међусобна повезаност кривичних дела у систем и специфичност доказивања и доказних средстава.⁶²⁵

⁶²³ Дарко Сенић и др., **Транзиција и привредни криминалитет**, Тематски зборник радова, Криминалистичко-полицијска академија, Београд, 2013, стр. 49.

⁶²⁴ Жељко Бјелајац, **Степен хуманог развоја и владавине права у Републици Србији**, *Право: теорија и пракса*, Нови Сад, 2008, бр. 7/8, стр. 3-9.

⁶²⁵ Бранислав Симоновић, **Криминалистика**, Правни факултет у Крагујевцу, Крагујевац, 2004, стр. 614.

За разлику од тзв. класичног криминала (убиства, телесне повреде и слично) где је велики број извршених дела као реалних догађаја уочљив и видљив (убијен или повређен човек итд.), код привредног криминала дело по правилу није уочљиво или видљиво.⁶²⁶ Наиме, привредни криминал, одликује најпре изузетно велика прилагодљивост постојећим друштвено-економским односима и велики број облика у којима се појављују. У односу на друге облике криминала у овом случају се често ради о образованим, стручним људима, на одговорним положајима, који злоупотребе врше у оквиру свог радног места, па самим тим те злоупотребе могу успешније прикрити, чак и у дугом временском периоду. Ствара се привид легалне активности кроз фиктивну документацију. „Тамна бројка“ привредног криминала и корупције је изузетно висока у односу на било коју другу област криминалне активности.

За разлику од других врста криминалитета где се, по правилу, за дело већ зна, или се сазна пре него за извршиоца, код ове врсте деликата карактеристично је да субјекти откривања своју делатност усмеравају ка откривању кривичног дела и са откривањем дела, истовремено се открива и извршилац, с обзиром да се увек ради о субјекту привредног односа (с одређеним овлашћењима и дужностима) у оквиру кога је деликт извршен, а тај субјект је увек познат. Даља активност се усмерава на обезбеђење доказа и доказивање кривичног дела.⁶²⁷

Привредни криминал и корупцију одликује и велика повезаност између њихових актера и дуго и вешто планирана и осмишљена активност у циљу остваривања лукративних циљева и што бржег богаћења, а новчане суме које се могу стећи мере се у милионима. Корупцију као најопаснији вид привредног криминалитета такође карактерише прикривеност, висок степен прилагодљивости и променљивости облика. Ради се о распрострањеној друштвено опасној појави, која се тешко открива, а чије учиниоце карактерише лукавост и тежња ка лукративним циљевима. Овде не постоји жртва у класичном смислу, као код велике већине других кривичних дела и учесници ове изузетно прикривене делатности немају ни један подстицај да је учине јавном. При том, привредни криминал и корупцију карактерише и то што се тиме баве лица различитих профила и образовања, а не само они који имају друштвени статус и политички утицај. Оваквом врстом деликата баве се како магационери и благајници, тако и они који су високо рангирани на друштвеној лествици.

Опасности ових феномена који се тешко откривају доприноси и професионализација извршилаца. Наиме, извршиоци кривичних дела из области привредног криминала су добро упознати са прописима којима се регулише област привредног пословања па користећи одређене празнине, недоречености и честе измене

⁶²⁶ Андра Петровић, **Основи криминологије привредног криминалитета**, Виша школа унутрашњих послова, Београд, 1988, стр. 25.

⁶²⁷ Божидар Бановић, **Обезбеђење доказа у криминалистичкој обради кривичних дела привредног криминалитета**, Виша школа унутрашњих послова, Београд, 2002, стр. 31.

и допуне законских прописа своју криминалну делатност усмеравају до маргина дозвољеног понашања.⁶²⁸

Проблем је још сложенији у савременом добу које је донело специфичне форме испољавања ових негативних појава, јер глобализација, мобилност капитала, брза међународна комуникација, употреба електронских средстава, развој мултинационалних компанија, погоднују међународним криминалним организацијама, које се баве профитабилним активностима попут трговине дрогом, оружјем, људима, еколошки опасним отпадом и слично да располажу са великим финансијским средствима, што даље повлачи са собом могућност корумпирања највиших представника економске и политичке моћи. Техничко-технолошки напредак омогућава појаву нових облика привредног криминала попут компјутерског криминала, прања новца, фалсификовања електронског новца и сл. Савремене технологије омогућавају софистицирање националног и транснационалног криминалитета, а делатности криминалних организација постају мање ризикантне и високо профитабилне, тако да се супротстављање овим појавама више не може вршити само у националним оквирима и са досадашњим средствима и методама.

Привредни криминал се често у пракси тешко разликује од легалног бизниса. Могућност да се оствари велика добит привлачи не само криминалце него и оне који се баве легалним бизнисом. Извршиоци кривичних дела из области привредног криминалитета у тежњи да своју криминалну активност прикажу легалном сачињавају лажну документацију, дуплу документацију и пословне књиге, или фалсификују цела документа или поједине податке у оквиру постојећих, односно сачињавају лажне пословне уговоре, оснивају фантом фирме. Доказ да је извршено кривично дело или прекршај из области привредног пословања јесте роба чији промет није покривен документацијом, непостојање документације, неуредност, нетачност или њено фалсификовање.⁶²⁹

Велике размере и нови облици криминала, корупције, прања новца, у савременом друштву, намећу потребу шире примене мера не само у односу на физичка, него и у односу на правна лица, као што је увођење кривичне одговорности за правна лица у савременом кривичном праву. Све је већи број кривичних закона савремених земаља који предвиђају кривичну одговорност за правна лица. Такав је случај у Кривичним законима Француске, Холандије, Белгије, Данске, Швајцарске, Шведске, Финске и Шпаније, као и у кривичном законодавству држава на простору бивше Југославије.⁶³⁰

Појава нових облика и велики обим ових негативних појава намећу и потребу хармонизације прописа, чију суштину у оквиру ЕУ представља развијање слобода на

⁶²⁸ Мићо Бошковић, **Криминалистика-методика**, Полицијска академија, Београд, 2005, стр. 285.

⁶²⁹ Мићо Бошковић, **Криминалистичка методика I**, Полицијска академија, Београд, 1998, стр. 286.

⁶³⁰ Зоран Стојановић, **Нове тенденције у науци кривичног права**, *Ревиија за криминологију и кривично право*, бр. 2/3, 2005, стр. 21.

којима заједница почива, слободно кретања лица, слободни промет робе, слободно настањивање и оснивање предузећа, слобода вршења услуга и слобода кретања капитала.⁶³¹

У настојању Србије да стекне статус кандидата за чланство у ЕУ и да се прикључи ЕУ, интензивно се хармонизује њен правни систем са *Acquis Communautaire* ЕУ. Тако је и Србија усвојила концепт одговорности правних лица за кривична дела доношењем Закона о одговорности правних лица за кривична дела⁶³² који је ступио на снагу 4.11.2008. године, чиме се придружила већини европских земаља које су у својим правним системима увеле одговорност правних лица за кривична дела. Доношењем поменутог Закона Србија је изразила своју спремност за хармонизацијом свог законодавства и у области одговорности правних лица, чиме се правне тековине (*Acquis Communautaire*) Европске уније инкорпорирају у наш правни систем на путу Србије ка европским интеграцијама. Ова одговорност правног лица се изводи из кривице физичког лица као одговорног лица у правном лицу (компанији) за извршено кривично дело, те је оваквим законским регулисањем Србија заокружила систем казнене одговорности правних лица задржавајући и даље поделу казnenих дела на кривична дела, привредне преступе и прекршаје, за разлику од, на пример, Хрватске и Црне Горе које су после доношења својих закона о одговорности правних лица за кривична дела, укинуле привредне преступе и преименовале их у прекршаје.

Значајна особина привредног криминалитета је његова континуираност, јер се кривична дела која спадају у привредни криминалитет по правилу врше у дужем временском периоду. Међутим, често дужина тог периода не зависи толико од ефикасности органа откривања и кривичног гоњења, колико од учинилаца тих кривичних дела, односно од степена њихове (не)опрезности и опуштања. Осим тога, у пракси могућност откривања неког кривичног дела из сфере привредног криминалитета често зависи од позиције коју учинилац заузима у одређеном привредном субјекту, па се тако по правилу, тек након смењивања одговорног лица или његовог преласка на другу функцију, омогућава ефикасније откривање и доказивање криминалне активности.⁶³³

Sutherland је говорећи о криминалу „белог оковратника“ наводио да га врше особе од угледа и високог социјалног статуса у току бављења одређеном професијом.⁶³⁴ Његови носиоци су, дакле, припадници виших друштвених слојева и врши се углавном у сфери пословања. Дела која учиниоци ових кривичних врше су опаснија по друштво од злочина конвенционалних криминалаца. Према томе, ранији стереотип да већину

⁶³¹ Снежана Соковић, *Искусва ЕУ у сузбијању тешких облика криминалитета*, у зборнику: Тешки облици криминала, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2004, стр. 180.

⁶³² „Службени гласник РС“ бр. 97/08.

⁶³³ Милан Шкулић, *Општа криминалистичка правила сузбијања привредног криминалитета*, *Ревиија за криминологију и кривично право*, бр. 3, 2010, стр. 66.

⁶³⁴ Edwin Hardin Sutherland, *White Collar Crime*, Druden, New York, 1949, p. 7.

популације преступника чине сиромашни, не одговара истини.⁶³⁵ Поред стручних знања која примењују учиниоци ових кривичних дела често се ангажују експерти који пружају правне, финансијске и пореске савете како би се вешто заобишли законски прописи.

Овај облик криминалитета је заступљен у скоро свим областима и професијама јавног живота, али се најчешће везује за државне институције и то: инспекцијске или пореске службе, полицијске и царинске органе, као и за привредне кропорације, банкарство, осигурање, железнице и трговину. Сматра се да је овај облик криминалитета веома раширена појава у сваком друштву и то много више него што се таква дела откривају и пресуђују.⁶³⁶

Један од облика криминала „белог оковратника“ јесте избегавање плаћања пореза, док деликти корупције такође спадају у тзв. „криминал белог оковратника“ и специфични су имајући у виду категорију учинилаца кривичних дела које карактерише висока позиционираност на друштвеној лествици. У земљама у транзицији, међутим, ови социјално нежељени феномени претворили су се у криминалитет распрострањен и у нижим слојевима друштва, стварајући широко распрострањену “ситну корупцију”.

Неки аутори⁶³⁷ анализирају корупцију кроз однос принципал-клијент, као што је на пример однос власти и пореских обвезника, регулатора и предузећа, полиције и потенцијалних криминалаца, пружалаца јавних услуга и потенцијалних корисника. У зависности од тога каква је природа тог односа могу се јавити два облика корупције: дослух и изнуда, која су подједнако значајна. У том смислу дослух би означавао ситуацију када инспектор узима мито од пореског обвезника како не би пријавио евазију пореза, односно како не би сачинио неповољан записник, дакле, у позицији је да уверљиво застраши пореског обвезника да ће поднети записник да је порески обвезник утајио порез иако није. У оваквом случају, и даље може доћи до подмићивања, али у облику изнуде јер ће сада порески обвезник подмићивати инспектора да не искриви тачне информације, супротно претходном случају када га је подмићивао да искриви тачне информације. Могу се јавити и средњи случајеви корупције, када се јавна овлашћења злоупотребљавају тако што се одуговлачи или касни са неком радњом коју је инспектор обавезан да предузме и то је случај бирократизма. Порески обвезници ће бити у искушењу, ако могу да избегну казну за утају пореза плаћањем мита инспектору, да се договоре о избегавању пореза. Слично томе ће и поштен порески обвезник имати подстицај да избегава порезе ако инспектор покушава да изнуди мито од њега.

⁶³⁵ Ђорђе Игњатовић, **Криминолошки значај транзиције**, зборник: Криминалитет у транзицији: феноменологија, превенција и државна реакција, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2007, стр. 22-23.

⁶³⁶ Мило Бошковић, **Криминологија**, Правни факултет Универзитета у Новом Саду, Нови Сад, 2006, стр. 352.

⁶³⁷ Ајит Мисхра, **Корупција, хијерахије и бирократска структура**, у зборнику: Економија корупције: међународни приручник, ЈП „Службени гласник“, Београд, 2008, стр. 225.

Што су корени, мотиви и узроци ових појава дубљи, односно њихови појавни облици разноврснији, методе и тактике супротстављања овим појава морају бити координисаније. Ефикасна борба подразумева примену разноврсних средстава и мера, од превентивних до репресивних, односно кривичноправно деловање. Кључну улогу у овом процесу не игра само обезбеђивање довољне политичке воље и спремности на суштинске промене, већ и промена односа моћи, односно свести и понашања грађана.

Према томе, ради се о појавама које су међусобно повезане, које се у савременим условима појављују у великом броју облика, тешко се откривају, а извршиоце привредног криминала и корупције, посебно корупције у пореској области, карактеришу професионални и високо стручни извршиоци, чиме се опасност ових појава још више потенцира. Привредни криминал се најчешће служи корупцијом као начином повезивања са утицајним државним, привредним и финансијским субјектима, па је тако и код избегавања плаћања пореза често битна карика корупција, како овакве радње не би биле откривене и санкционисане.

Имајући у виду да економски криминалитет има велику динамичност и прилагодљивост, учиниоци ефикасно уочавају велике празнине у правном систему немилосрдно их користећи за различите облике великих пљачки друштвеног богатства. При том, изостаје адекватна друштвена реакција самозаштите и правног регулисања новонасталих празнина која је најчешће изузетно спора и неефикасна.⁶³⁸

Међутим, и поред значаја привредног криминала и корупције, нека претходна питања, која су битна за даље емпијско и теоријско изучавање ових појава, нису разрешена, па тако на пример није на задовољавајући начин решено ни дефинисање ових појава. Уочава се велики број покушаја различитог дефинисања, а што све указује на њихову сложеност, опасност и потребу мултидисциплинарног приступа. Различитост у дефинисању утиче и на развијање стратегије у борби против ових појава. У наредном излагању биће речи о покушајима дефинисања ових појава.

⁶³⁸ Бранислав Симоновић, *нав. дело*, стр. 615.

1.1. Дефинисање привредног криминала

Поред бројних покушаја одређивања појма привредног криминала у пракси, домаћој и страниј теорији, у законодавству, као и од стране бројних државних органа и служби није се дошло до јединствене и опште прихваћене дефиниције. Тиме се није на јединствен начин одредила суштина ове појаве, што отежава њено регулисање и предузимање мера у циљу њеног сузбијања. У нашим условима су се у процесу транзиције догодиле велике промене у друштвено-политичким и економским условима јер се привредни систем више не заснива на друштвеној својини и социјалистичким привредним односима. Тиме је повећана сложеност и разноврсност појава привредног криминала, а самим тим је и дефинисање овог феномена и разграничење од њему сличних феномена сложеније. Релативно су малобројни новији радови који се баве дефинисањем и проучавањем феномена привредног криминалитета, што говори о томе да је овај феномен недовољно истражен. Имајући у виду карактеристике и природу привредног криминала може се закључити да се ради о изузетно сложеној појави, па не чуди што не постоји универзално прихваћена дефиниција појма овог феномена.

Амерички криминолог Edwin Sutherland дао је једну од најстаријих и уједно најчешће цитираних дефиниција, при чему је употребио термин криминалитет „белог оковратника“ (eng. white collar crime). Ову појаву дефинише као криминалитет који се јавља у области привредног пословања, чије су форме испољавања најчешће у махинацијама у вези са купопродајом разних акција, лажним рекламирањем робе, лажним исказивањем финансијског стања и пословања појединих корпорација, подмићивањем пословних пратнера, непосредним или посредним подмићивањем чиновника, а у циљу осигурања повољнијих пословних аранжмана, проневерама, ненаменским трошењем средстава, пореским утајама и слично.⁶³⁹ Касније је овај аутор дао нову дефиницију криминалитета „белог оковратника“ одредивши га као криминал који, у оквиру своје професионалне активности, врше лица са високим друштвеним угледом.⁶⁴⁰ Проучавајући IQ учинилаца кривичних дела дошао је до занимљивих резултата према којима интелигентнији врше дела која захтевају претходну детаљну припрему и са чијим извршењем није непосредно повезана корист, као што је криминалитет „белог оковратника“, за разлику од кривичних дела као што су насилничка, или лакша имовинска дела која врше мање интелигентни учиноци.⁶⁴¹

Edwin Sutherland је срушио традиционалан мит према коме се криминалитетом баве углавном сиромашни друштвени слојеви. Напротив, доказао је да најопаснија оваква дела врше управо припадници најбогатијих и најугледнијих слојева друштва. Тако су резултати његових проучавања „криминалитета белог оковратника“ довели до

⁶³⁹ Edwin Hardin Sutherland, *нав. дело*, стр. 7.

⁶⁴⁰ Edwin Hardin Sutherland, *On Analyzing Crime*, Chicago, 1973, стр. 29.

рушења једне од највећих заблуда у криминологији XIX и с почетка XX века.⁶⁴² Резултатима својих истраживања јасно је сугерисао да се највећи број нерегистрованих дела врши у области привредног пословања.⁶⁴³

Термин „криминалитета белих оковратника“ који је употребио Sutherland односи се на три основна типа кривичних дела: 1) кривична дела учињена од стране лица која имају висок социјални статус, без обзира да ли је кривично дело учињено у вези са њиховом професијом, 2) кривична дела учињена од стране организације, односно у корист организације, независно од статуса лица које је учинило кривично дело, 3) кривична дела учињена против организације, неvezано да ли је кривично дело учињено од стране особе која је запослена у организацији и да ли уопште професионално ради у вези са пословима организације.⁶⁴⁴

Friedrichs D.⁶⁴⁵ наводи да иако је Sutherland дао једну од најстаријих дефиниција „криминалитета белог оковратника“ ова врста криминалитета се протеже далеко у прошлост, још од античких времена, када су постојале санкције против превара везаних за разне врсте трговинских трансакција. У 18. веку Cesare Beccaria (1764) је закључио да моћни и богати предузимају радње које узрокују озбиљне повреде и да треба да буду под контролом закона. У 19 веку Karl Marx и Friedrich Engels (1848) су инсистирали да моћни и привилеговани врше злочине који могу бити последица капиталистичког економског система и њиховог специјалног статуса привилегованих у њему. Овај аутор пореди дефинисање појма „криминалитета белих оковратника“ са Кинеском слагалицом и сматра да је можда најлакше дефинисати овај појам у негативном смислу као илегалну и штетну активност која није улични криминал нити класичан криминал. То је генерички појам који обухвата широку скалу различитих илегалних, забрањених и штетних активности које укључују кршење приватног и јавног поверења, учињених од стране инситуција или појединаца, који имају угледан статус и директно усмерених ради добијања финансијских предности или ради одржавања и проширивања моћи и привилегија.

Проблему дефинисања привредног криминалитета доприносе различитости политичких и економских система у свету, као и то што се под привредним криминалитетом подразумевају различите врсте кривичних дела, како она против привреде, тако и она против службене дужности, а делом и деликти против имовине.⁶⁴⁶ Нека становишта, дакле, дефинишу привредни криминалитет полазећи од кривичних дела уперених против привреде, односно од кривичних дела која се односе на злоупотребе и друге видове противправности у оквиру привредног система и

⁶⁴² Ђорђе Игњатовић, **Криминологија**, Досије студио, Београд, 2011, стр. 36

⁶⁴³ *Нав. дело*, стр. 57.

⁶⁴⁴ T. Newburn, **Criminology**, Willan Publishing, Portland, Oregon, 2007, p.374.

⁶⁴⁵ David Friedrichs, **Trusted Criminals: White Collar Crime in Contemporary Society**, Wadsworth Cengage Learning, Belmont, 2010, pp. 2-8.

⁶⁴⁶ Божидар Бановић, *нав. дело*, стр. 13.

финансијског пословања. Криминолошке дисциплине, пак, шире схватају привредни криминалитет јер поред кривичних дела овај појам обухвата привредне преступе и прекршаје, као и дела уперена ка материјалним добрима, односно свим другим облицима имовинских деликата.⁶⁴⁷

Поједини аутори су, дакле, привредни криминалитет везивали искључиво за кривична дела против привреде, односно дела усмерена против привредног система. Према мишљењу Николе Срзентића привредни криминалитет обухвата кривична дела која Кривични законик предвиђа као кривична дела. Заштитни објекат је привредни систем а не привреда, имајући у виду да су друштвено опасне делатности, које спадају у привредни криминал, карактеристичне по томе што прелазе оквиру дозвољеног у једном одређеном привредном систему.⁶⁴⁸ Такође и према Драгољубу Димитријевићу привредни криминалитет обухвата кривична дела управљена против организовања, управљања и функционисања привредног система.⁶⁴⁹

Понекад се привредни криминалитет поистовећује са економским криминалитетом због израженог економског аспекта. Тако се према становишту које заступа Живојин Алексић не прави разлика између привредног и економског криминалитета и ови феномени обухватају све оне облике криминалне активности које су усмерене против економског система и његовог функционисања, без обзира да ли су предузете у склопу економског пословања или изван њега.⁶⁵⁰ Са друге стране, Станко Пихлер не поистовећује појмове привредног и економског криминалитета због тога што економски криминалитет настаје у економским односима и процесима (производња, расподела, размена, потрошња), а његови носиоци су субјекти тих односа који располажу одређеним овлашћењима и фактичким могућностима да утичу на судбину тих односа. Економски криминалитет, према његовом становишту, представљају они облици понашања у економском (привредном) односу који се могу везивати за субјекта неког овлашћења или дужности у том односу, без обзира на којем се својинском облику тај однос заснива.⁶⁵¹

Становиште према коме се привредни криминалитет дефинише као економски криминалитет има своје оправдање у смислу усмерености тих кривичних дела на економски систем и облике његовог функционисања. Међутим, тај назив је неодређен

⁶⁴⁷ Мило Бошковић, **Криминологија**, Правни факултет Универзитета у Новом Саду, Нови Сад, 2006, стр. 337-338.

⁶⁴⁸ Никола Срзентић, **Проблеми привредних деликата**, Архив за правне и друштвене науке, бр. 3-4, Београд, 1954, стр. 4.

⁶⁴⁹ Драгољуб Димитријевић, **Привредно кривично дело**, Архив за правне и друштвене науке, бр. 3-4, Београд, 1954, стр. 25.

⁶⁵⁰ Живојин Алексић и Миодраг Гашић, **Улога финансијске полиције у откривању криминалитета и других злоупотреба**, у зборнику: Актуелни проблеми сузбијања криминалитета, Институт за социолошка и криминолошка истраживања, Београд, 1993, стр. 133.

⁶⁵¹ Станко Пихлер, **Ка савременој концепцији о економском криминалитету**, у зборнику: Актуелни проблеми сузбијања криминалитета, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 1993, стр. 35-38.

имајући у виду да и друга кривична дела имају изражене економске аспекте, али се не могу сматрати облицима привредног криминалитета.⁶⁵²

Према Божидару Бановићу привредни криминалитет представља још шири појам јер у привредни криминалитет сврстава привредне преступе и прекршаје, а у субјекте одговорности сврстава и правна лица. Према овом аутору, привредни криминалитет је шири појам од економског криминалитета јер поред економског криминалитета, обухвата и имовински криминалитет и криминалитет против службене дужности који настаје поводом економског односа. Привредни криминалитет чине сва деликтна понашања (чињења или нечињења) која настају у економским односима и у вези са тим односима, од стране субјеката тих односа, који располажу одговарајућим овлашћењима према имовини на којој се ти односи заснивају, а којим понашањима се непосредно наноси штета тој имовини и повређују или угрожавају привредни односи.⁶⁵³

Према Милану Шкулићу, у криминалистичком смислу, садржина привредног криминалитета је знатно шири и превазилази скуп кривичних дела против привреде, јер поред кривичних дела у привредном пословању ту спадају и нека кривична дела против службене дужности и имовине.⁶⁵⁴

Ширу дефиницу даје Weber према коме привредни криминал и деликтно понашање његових починилаца представља више од кршења правних норми и укључује и начине понашања који се налазе у сивој зони, између кажњивог и етички и морално недостојног понашања. По овом аутору, са привредним криминалом повезане су појаве прања новца, различити облици корупције, компјутерски деликти и приватноправна дела везана за берзе. Овај аутор даје правно-криминалистичку дефиницију појма привредног криминалитета, под којим подразумева кривична дела и прекршаје

- који се дешавају у области трговачког, пословног и привредног саобраћаја,
- који почивају на злоупотреби принципа поверења који важи у овој области,
- који поред појединачног интереса, ометају или угрожавају привредни живот и поредак,
- који због своје сложености и разноврсних форми испољавања, могу да се открију само уз велике тешкоће и специфично стручно знање.⁶⁵⁵

⁶⁵² Милан Шкулић, *нав. дело*, стр. 64.

⁶⁵³ Божидар Бановић, **Појам, обим, структура и друге карактеристике привредног криминалитета у СР Југославији**, у зборнику: Привредни криминал и корупција, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2001, стр. 14-15.

⁶⁵⁴ Милан Шкулић, *нав. дело*, стр. 64-65.

⁶⁵⁵ Kristian Weber, **Привредни криминал**, Криминалистик, 4/98, стр. 350, (наведено према: Божидар Бановић, **Појам, обим, структура и друге карактеристике привредног криминалитета у СР Југославији**, у зборнику: Привредни криминал и корупција, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2001, стр. 8-9).

Привредни криминалитет се често повезује са организованим криминалом, што је у складу са данас раширеним схватањем да су привредни и организовани криминал уско повезани. У савременој криминологији се често истиче да је један од разлога због кога је организовани криминалитет тако моћан и широко заступљен, то што није јасно где се завршава организовани криминалитет, а где почиње легалан бизнис.⁶⁵⁶ Мимо тога, за исту или сличну активност се употребљавају различити термини као што су: бизнис криминал, економски криминал, тржишни криминал, криминалитет корпорација итд. па и то отежава дефинисање овог појма.

Термин криминалитет корпорација је у употреби у криминолошкој литератури Сједињених Америчких Држава и означава дела којима се крше норме којима је регулисано пословање корпорација.⁶⁵⁷ Према Ђорђе Игњатовићу⁶⁵⁸ криминалу „белог оковратника“ близак је „криминалитет корпорација“. Ова дела врше корпорације кршећи норме којима је њихово пословање регулисано и често се сматрају криминалитетом „белог оковратника“ у ширем смислу. Сличности између криминалитета „белог оковратника“ у ужем смислу и „криминалитета корпорација“ огледају се у томе што се врше у сличним областима и на сличан начин, али међу њима постоји битна разлика јер је код криминалитета белог оковратника, у ужем смислу, јаче истакнут лични користољубив мотив. Код дела криминалитета корпорација корист припада самој компанији.

Основна разлика је у дефинисању кривично-правне и криминолошке категорије привредног криминалитета су, између осталог, због тешког разграничења привредних кривичних дела од неких других група кривичних дела, посебно од имовинских и кривичних дела против службене дужности. При том, тешко је једном дефиницијом обухватити целину ове сложене појаве, а да при том дефиниција не буде ни преширока ни преуска. Преширока дефиниција је често неодређена, недовољно разграничава ову појаву од других њој сличних појава и удаљава је од суштине. Уколико је дефиниција преуска може се десити да не обухвати неки важан сегмент овог феномена, односно да пропусти да га сагледа у целини. Полазећи од наведеног, а имајући у виду да се ради о веома сложеном феномену, чини нам се као најприхватљивије схватање привредног криминала у ширем смислу и у ужем смислу, при чему је то у ширем смислу скуп свих деликата на штету привреде, а у ужем смислу скуп кривичних дела против привреде.

Иако је тешко једном дефиницијом обухватити ову веома сложену појаву може се закључити да је став који прихвата већина аутора такав да се се под привредним криминалом сматрају сва она недозвољена понашања којима се напада на наш привредни систем, без обзира од кога долази тај напад (од службених лица, привредних

⁶⁵⁶ J. F. Galliher, *Criminology, Human Rights, Criminal Law and Crime*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1989, p. 103.

⁶⁵⁷ Божић Бановић, *Обезбеђење доказа у криминалистичкој обради кривичних дела привредног криминалитета*, Виша школа унутрашњих послова, Београд, 2002, стр. 13.

⁶⁵⁸ Ђорђе Игњатовић, *Криминологија*, Досије студио, Београд, 2011, стр. 111.

организација или од лица ван привредне организације која на посредан или непосредан начин атакују на привредни систем).⁶⁵⁹

1.2. Дефинисање корупције

Корупција представља штетну друштвену појаву којом се подрива владавина права, крше правне норме и морал. Ради се о веома сложеној појави која није само правна, него и историјска, психолошка, политичка, социолошка и економска категорија и најопаснији је вид привредног криминала. „Корупција представља предмет проучавања правне, политиколошке, међународне, безбедносне и друштвене теорије, али и правне праксе и криминалне политике. Све то треба да води јединственој и целовитој активности свих друштвених субјеката на свим нивоима, укључујући и међународну заједницу, а не само поједине државе, како би се корупција смањила, искоренила, спречила односно сузбила или ако то није могуће онда бар минимизирала у свом појавном испољавању и проузроковању штетних последица на данашњем нивоу развоја.“⁶⁶⁰

Феномен корупције се јавио још у старо античко доба, што значи да прати развој друштва кроз векове, без обзира на облик владавине и друштвено-политичко уређење, а у савременом свету за овај феномен влада велико велико интересовање стручне и не само стручне јавности. Већ током првих векова Римске државе постојала је обавеза магистрата и осталих чиновника да положи рачун и одговарали су у року од годину дана, по завршетку службе, за све неправилности које су се појавиле везано за исту. У периоду раног феудализма злоупотреба власти и положаја била је регулисана у бројним законима као што је рипуарски, бургунски и остроготски законик. Била је предвиђена и смртна казна. Током развијеног феудализма међу најзначајније изворе у којима се говори о злоупотребама спада Душанов законик. Француска 1716. године оснива посебан суд. Надлежност овог суда била је да суди у вези свих злоупотреба које су се тичале краљевих финансија. Међутим, како су разне преваре, проневере, изнуде и сл. биле узеле маха 1717. године долази до опште амнестије посебним едиктом којим је укинут специјални суд. Тиме је држава први пут у историји признала своју немоћ да се супротстави овом проблему. Са појавом капитализма прихватају се идеје Француске буржоаске револуције и доносе се нови кривични законици.⁶⁶¹ Из наведених података произилази да је корупција у другој половини XIX века била масовна појава. Разлоге за то треба тражити у гломазном државном апарату, великом броју државних службеника

⁶⁵⁹ Милан Милутиновић, **Криминалитет као друштвена појава**, Савремена администрација, Београд, 1957, стр. 147.

⁶⁶⁰ Драган Јовашевић, **Европска унија у сузбијању корупције**, *Европско законодавство*, бр. 27/28, 2009, стр. 21.

⁶⁶¹ Драган Петровић, **Морал у кривичном праву, посебно у питањима у вези са корупцијом**, *Безбедност*, бр. 5, 2003, стр. 709-712.

који су имали велике могућности злоупотребе. Како би се томе супротставило и како би се ова појава зауставила или свела на најмању меру у најразвијенијим државама тог периода донети су ригорозни кривични закони.⁶⁶²

Корупција има дугу традицију у српском народу па су тако још у Душановом законнику постојала три члана који се односе на корупцију у цркви и судству.⁶⁶³ То потврђују и записи Митрополита Мојсија Петровића из XVIII века. Наиме, на месту где су записани финансијски трошкови, једна од рубрика која је ишла на терет митрополитовог двора, били су презенти и дискреције. Митрополит је записао да су сви очекивали презент или дискрецију приликом његове посете Бечу 1731. године. У Карађорђевој криминалној законнику, који је био на снази за време и после Првог српског устанка, од четири прописа који се односе на мито два су везана за подмићивање судија, један за подмићивање у војсци и један за подмићивање свештеника.⁶⁶⁴

Корупција прожима све сфере друштвеног живота у Србији и данас, док се кривична дела са елементима корупције све чешће појављују кроз групно вршење кривичних дела, при чему поједине групе достижу висок степен организованости и међусобне повезаности, као што су „друмска мафија“, „саобраћајна мафија“, „стечајна мафија“, царинска мафија“, „просветна мафија“ и друге. Последица ових кривичних дела се манифестује кроз урушавање стубова интегритета друштва, попут законодавне и извршне власти, судства, тужилаштва, полиције, јавних служби и друго.⁶⁶⁵

За земље у транзицији и земље Трећег света посебно је штетно коруптивно понашање појединаца и организација јер оне обично немају резервне фондове којима би надоместиле губитке изазване корупцијом и наставиле са реализацијом својих планова. Укупни годишњи губици узроковани корупцијом у развијеним и земљама у развоју према Институту светске банке процењују се на један трилион америчких долара. Процењено је да око 50 милијарди долара насталих корупцијом бива депоновано сваке године у банке западних земаља или дестинација које важе за порески рај.⁶⁶⁶

Као и код дефинисања привредног криминала, тако и у случају корупције нема јединственог одговора шта ова појава тачно представља, шта је карактеристично, какви су њени узроци и последице, као и којим се све средствима треба сузбијати. Корупцију је као и сваки други сложен и вишезначан феномен тешко дефинисати. Ипак, то је неопходно полазиште сваког озбиљног рада и потребно је како би се овај феномен

⁶⁶² Жељко Нинчић, **Србија и корупција**, Задужбина Андрејевић, 2010, стр. 15.

⁶⁶³ Зоран Стојиљковић, **Држава и корупција**, Чигоја штампа, Београд, 2013, стр. 225.

⁶⁶⁴ *Нав. дело*, стр. 23.

⁶⁶⁵ Жељко Нинчић, *нав. дело*, стр. 102.

⁶⁶⁶ Небојша Мајсторовић, **Корупција: узроци, експанзија и интервенција**, Академска књига, Нови Сад, 2012, стр. 7.

могао разграниčiti од сродних феномена. Наиме, дефинисање корупције се разликује од земље до земље у зависности од различитог историјског и културног наслеђа и традиције. У нашој и страниј литератури је заступљено различито дефинисање ове патолошке друштвене појаве, али у свим друштвима и културама корупција означава нешто неморално и незаконито и њоме се поткопавају темељи владавине права.

Израз корупција се користи за означавање мноштва активности и представља не само правну категорију, јер све државе имају законе против оваквих видова злоупотреба, него је и морална категорија која означава кварење и труљење. У свакодневном говору у српском језику често се изједначава са подмићивањем, везом, протекцијом. Реч корупција потиче од латинске речи *corruptum* и означава моралну поквареност и исквареност. У латинским изрекама се ова особина приписује не само људима, него и творевинама попут државе и према једној таквој изреци најпокваренија је она држава у којој је највише закона (*Corruptissima in re publica plurimae leges*).⁶⁶⁷

Међу дефиницијама корупције разликује се уже и шире схватање. Дефиниције корупције у ширем смислу говоре о томе да корупција означава злоупотребљавање службених овлашћења и положаја од стране јавних службеника зарад стицања користи ("abuse of power for gain"). Дакле, обухвата не само подмићивање, него и злоупотребу положаја и овлашћења, противуслуге, давање и коришћење привилегија и слично.⁶⁶⁸ Према ужем схватању корупција обухвата само давање и примање мита. Осим тога, уже одређење корупције ослања се на важеће законе и коруптивно је оно што је као такво санкционисано у закону, док шире одређење полази од тзв. моралне корупције која се односи на кршење моралних норми и вредности унутар одређене културе, друштвене групе или временског периода.⁶⁶⁹ У литератури су заступљена и таква схватања ужег и ширег одређења корупције према којима је по ужој дефиницији корупција кршење моралних норми и вредности у циљу стицања сопствене користи, док према широј дефиницији обухвата све видове понашања којима се крше моралне норме и вредности.⁶⁷⁰ Неуједначеност у дефинисању појма корупције је заступљено како у теорији, тако и у законодавству, као и у међународним правним инструментима који се баве корупцијом, а којих је све више.⁶⁷¹ Све наведено говори о томе да је корупција веома сложен феномен.

⁶⁶⁷ Наташа Мрвић Петровић, *Морална компонента спречавања корупције, Борба против корупције: искуства и поређења*, 2013, стр. 22.

⁶⁶⁸ Жељко Нинчић, *нав. дело*, стр. 18.

⁶⁶⁹ Небојша Мајстровић, *нав. дело*, стр. 25.

⁶⁷⁰ Huberts L., et al., A study of the impact of three leadership styles on integrity violations committed by police officers, *Policing: An International Journal of Police Strategies and Management*, 4/2007, p. 589. (Извор: <https://www.ncjrs.gov>).

⁶⁷¹ Станко Пихлер, *Слобода медија као фактор борбе против корупције*, у зборнику: Привредни криминал и корупција, XIII семинар права, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2001, стр. 196.

Према Ђорђе Игњатовићу⁶⁷² корупција обухвата само оне облике оваквог понашања који су инкриминисани у кривичном праву. Корупција се, према томе, дефинише као криминално понашање код кога се додељено овлашћење злоупотребљава у циљу прибављања личне користи и оваква кривична дела су типичан случај дијадичног односа код кога се криминалним сматра како понашање корумпираног, тако и коруптора (лица које корист даје). Према овом аутору корупцију не треба схвати прешироко као што то чини лаичка јавност која под тим појмом подразумева и дела која се можда косе са моралом или добрим обичајима, али која доводе до кривичне одговорности.

Конвенција УН против транснационалног организованог криминала одређује корупцију као форму испољавања транснационалног организованог криминала и елементе корупције.⁶⁷³ Корупција је кривично дело које је учињено са следећом намером: а) обећање, понуда или давање државном службенику, посредно или непосредно, непромерене користи која је намењена њему лично или неком другом лицу или ентитету, како би тај службеник деловао или се уздржао од деловања у обављању својих службених дужности и б) тражење или прихватање од стране државног службеника посредно или непосредно, непромерене користи која је дата њему лично или другом лицу или ентитету, како би тај службеник деловао или се уздржао од деловања у обављању својих службених дужности.

Међу најбитније карактеристике корупцијских кривичних спадале би следеће: „1) противзаконито и неморално деловање, 2) учиниоци су лица која су носиоци државне, политичке, финансијске, привредне или друге јавне функције, као и лица која се појављују као носиоци одређених функција у приватном сектору, 3) делатност се састоји у искоришћавању положаја, прекорачењу овлашћења, коришћењу функције и друштвеног угледа невршењем послова из своје надлежности, коришћењем институција у којима су запослена лица која врше кроупцијска кривична дела, 4) стицање противправне користи, богаћење без правног основа, остваривање личних интереса, политичке, финансијске или неке друге моћи.“⁶⁷⁴

Полазећи од односа који има корупција према постојећим прописима, може се направити подела на: корупцију без крађе, односно корупцију која обезбеђује бржу примену постојећих прописа, корупцију уз крађу, која претпоставља изигравање и кршење прописа и корупцију која резултира променом прописа, односно стварањем прописа који погодују коруптору.⁶⁷⁵

⁶⁷² Ђорђе Игњатовић, *нав. дело*, стр. 112-113.

⁶⁷³ Чл. 8. Конвенције против транснационалног организованог криминала и децембра 2000. године („Службени лист СРЈ – Међународни уговори”, број 6/2001), Д. Деренчиновић, Коментар Конвенције УН против корупције, Правни факултет, Загреб, 2005.

⁶⁷⁴ М. Бошковић, *нав. дело*, стр. 103.

⁶⁷⁵ Зоран Стојиљковић, *нав. дело*, стр. 220.

Према ширем схватању сматра се да је појам корупције шири појам од појма „криминалне корупције“ односно од појава корупције које су санкционисане кривичним законом.⁶⁷⁶ Према М. Јелачићу корупција је друштвено негативна појава која је од самог постанка људског друштва и формирања првих држава настала, развијала се и добила своје појавне облике, у зависности од историјски датих социјалних, економских, политичких и других услова, наносећи својом неморалном, асоцијалном и противправном суштином, штетне последице друштву.⁶⁷⁷

Отуда се коруптивно понашање у психологији дефинише као скуп поступака појединаца или групе који увек имају негативне ефекте на друге особе и који су нелегални и морално неприхватљиви за ширу заједницу.⁶⁷⁸ Дакле, полази се од тога да корупција не представља само кршење законских норми него представља и кршење етичких и социјалних норми понашања. У преамбули *The Criminal Law Convention on Corruption*⁶⁷⁹ корупција се третира као појава која угрожава владавину права, демократију и људска права, подрива добру владавину (*undermines good governance*), правичност и друштвену правду, уништава надметање, спречава економски развој и угрожава стабилност демократских институција и моралних основа друштва.

Према томе, појам корупције се не своди само на уобичајено схватање да је то давање поклона или новчаница у плавим ковертама и не представља само незаконито понашање, већ моралну изопаченост, поквареност, непоштење, непотизам и сл. То је и најперфиднији и најтежи вид организованог криминала који доприноси његовој експанзији и укоренивању у свим сегментима друштва. Формална дефиниција Савета Европе у одређеној мери корупцију дефинише на следећи начин: „Као понашање одређене особе у јавним пословима које је у супротности са посланством њеног положаја, што између осталог проузрокује и неутемељено окоришћавање.“⁶⁸⁰

Бројне су дефиниције корупције према којима корупција предстаља не само кршење закона него је изневерен и јавни интерес. Према Зорану Стојиљковићу корупција представља „двоструки купопродајни однос“ између власти и поданика у коме власт купује лојалност и пристанак својих поданика, а са друге стране и приватни власници и групе могу купити власт. Структурално посматрано, према овом аутору, три су елемента за одређивање корупције и то: јавна овлашћења, њихова злоупотреба и остварена корист. Тако и Robert Klitgaard одређује као корупцију случај када неки појединац незаконито стави лични интерес изнад интереса људи и идеала којима се

⁶⁷⁶ М. Јелачић и Љ. Стајић, **Корупција као савремени друштвени проблем**, Организовани криминалитет и корупција, Зборник српског удружења за кривично право, Копаоник, 1996, стр. 124.

⁶⁷⁷ Миленко Јелачић, **Корупција-друштвено-правни аспекти и методи супротстављања**, *Безбедност*, бр. 3, 1996, стр. 405.

⁶⁷⁸ Т. М. Jones, **Etical decision making by individuals in organizations: A issue-contingent model**, *Academy of Management Review*, 16, 1991, p. 367. (извор: <http://worldroom.tamu.edu>).

⁶⁷⁹ Вид.: <http://conventions.coe.int/Treaty/en/Treaties/Html/173.htm> (08.12.2013. год.).

⁶⁸⁰ Жељко Бјелајац, **Корупција као вид организованог криминала**, *Право: теорија и пракса*, бр. 3-4, 2008, стр. 48-49.

заклео да ће служити, па је корупција не само кршење закона него је изневерен и јавни интерес. Овај аутор у области економије корупцију дефинише уз помоћ следеће једначине корупција = монопол власти + дискреција - одговорност.⁶⁸¹ Carl Freidrich дефинише корупцију као девијантно понашање повезано са специфичним мотивом да се прибави приватна добит на рачун јавног овлашћења.⁶⁸² Заступљена је и дефиниција Светске банке према којој корупција представља злоупотребу јавних овлашћења ради стицања приватне користи, чиме се корупција везује за јавна овлашћења.

Корупција у криминолошком смислу представља део корпорацијског криминала јер обухвата планирање незаконитости од стране пословних људи чији је циљ увећање профит. Корупција је заправо један од начина за увећање профита и акумулирање капитала од стране корпорација и она се, у ствари, манифестује у противправном понашању одређених службених и одговорних лица која врше државне и јавне послове у институцијама којима су такви послови поверени. На тај начин корупција представља фактор узурпације власти, најчешће, тзв. дискреционих овлашћења.⁶⁸³

Ипак, чини нам се да је најсадржајнија дефинија корупције она коју је дао Vito Tanzi, а која је уједно и најчешће цитирана, према којој се под корупцијом подразумева „тржишна (пословна) трансакција у којој, због нарушавања принципа непристрасности, долази до изражаја незаконито коришћење друштвеног положаја и моћи, ради личне, породичне или групне материјалне или нематеријалне користи.“⁶⁸⁴

Посматрано у ужем смислу пореска корупција би се могла дефинисати као „злоупотреба службених овлашћења за остварење личних користи, у вези са пружањем услуга пореским обвезницима и наплатом пореза, односно још шире, у вези са применом пореских закона од стране пореских органа. Мито, који се налази у основи корупције, би се могао дефинисати као реципроцитет користи између пореског службеника и пореског обвезника.“⁶⁸⁵

Према томе, пореска корупција је таква тржишна (пословна) трансакција у којој се на страни тражње налазе порески обвезници, а на страни понуде пореска администрација, при којој су порески службеници спремни да пруже пореском обвезнику одређене услуге по одређеној цени. Мито представља цену коју порески обвезник плаћа за корист на коју по закону не би имао право. Таква трансакција има за

⁶⁸¹ Зоран Стојиљковић, **Политичка корупција и слаба држава**, зборник радова: *Филозофија и друштво*, бр. 1, 2013, стр. 144-148.

⁶⁸² Ђорђе Игњатовић, **Криминологија**, ЈП „службени гласник“, Београд, 2006, стр. 271.

⁶⁸³ Жељко Нинчић, *нав. дело*, стр. 16.

⁶⁸⁴ Vito Tanzi, **Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope and Cures**, International Monetary Fund Staff Papers, Vol. 45, No. 4/1998, стр. 559-594 (у: **Опорезивање и корупција**, Гордана Илић Попов, *Право и привреда*, бр. 5/8, 2006, стр. 951-952).

⁶⁸⁵ Konstantin Pashev, **Corruption and Tax Compliance: Challenges to Tax Policy and Administration**, Center for the Study of Democracy, Sofia, 2005, стр. 7 и 17 (у: **Опорезивање и корупција**, Гордана Илић Попов, *Право и привреда*, бр. 5/8, 2006, стр. 951-952).

предмет две врсте услуга и то: а) не пријављивање пореске евазије (као на пример одлагање пореске контроле како би порески обвезник имао времена да уклони неправилности, не откривање непријављеног дохотка или имовине што је утврђено приликом провере и сл.) и б) привилегован третман пореског обвезника приликом пружања одређених услуга (на пример брже решавање мимо уобичајеног реда или одлагање предузимања одређених уравних радњи у корист пореског обвезника као што је каснија обрада годишње пореске пријаве за порез на доходак грађана и касније достављање решења).⁶⁸⁶

У периоду од 2001. до 2006. године у Кривичном закону се била прописана кривична дела под заједничким називом као „кривична дела против корупције“, али није постојала законска дефиниција овог појма. При том, ова дела су се у пракси ретко користила. У важећем Кривичном законнику појам корупције се уопште не помиње. Према Закону о агенцији за борбу против корупције корупција је однос који се заснива злоупотребом службеног, односно друштвеног положаја или утицаја, у јавном или приватном сектору, у циљу стицања личне користи или користи за другога.⁶⁸⁷ Овај концепт се користи у Глобалном програму Уједињених нација против корупције, који је прихваћен и у пракси Европске уније. Према оваквој дефиницији потребно је не само да до злоупотребе дође, већ се о овој појави може радити и када се злоупотребљава фактичка могућност да се утиче на доношење одлука, па извршилац корупције не мора бити само лице које поседује овлашћења везано за свој службени положај, него и друштвени положај и утицај. Сматрамо да корупцију не треба ограничавати само на јвани сектор, односно свести је на злоупотребе јавних функција и овлашћења од стране службеника у јавном сектору, већ да треба да обухвати и коруптивно понашање у приватном сектору, као у датој дефиницији.

Оваква дефиниција је преузета у Националној стратегији за борбу против корупције у Републици Србији за период од 2013. до 2018. године где се корупција одређује као однос који се заснива злоупотребом службеног, односно друштвеног положаја или утицаја, у јавном или приватном сектору, у циљу стицања личне користи или користи за другога.

О распрострањености овог проблема указује индекс перцепције корупције Transparency International -а, према којем се Србија 2012. године нашла на 80. месту од 176 земаља. Према дефиницији коју наводи Transparency International (2009) корупција је злоупотреба поверене моћи у сврху остваривања приватне користи.⁶⁸⁸

На основу постојеће стручне литературе и праксе међу најбитније елементе корупције могли би се сврстати:

⁶⁸⁶ Гордана Илић Попов, **Опорезивање и корупција**, *Право и привреда*, бр. 5/8, 2006, стр. 950-951.

⁶⁸⁷ Чл. 2. Закона о агенцији за борбу против корупције, („Службени гласник РС“ бр. 97/08, 53/10 и 67/13).

⁶⁸⁸ Извор: www.transparency.org

- Незаконито и неморално поступање при доношењу одлука у јавном или приватном сектору. Према томе, корупција се везује за процес доношења одлука.

- Представља поступање са намером.

- Поступање са циљем богаћења без правног основа и прибављања неке погодности зарад остваривања личних интереса, политичке, финансијске или неке друге моћи. Према томе, погодност се не мора састојати искључиво у новчаном еквиваленту.

- Носиоци оваквих активности користе свој положај или друштвени утицај, па чак и институције система.

- Променљивост и прилагодљивост облика у којима се испољава у одређеним економским и политичким условима.

2. Узроци, услови и околности које погодују привредном криминалу и корупцији

Степен раширености корупције и привредног криминала у једном друштву зависи од много чинилаца. Ради се о изузетно сложеним друштвеним феноменима, па су и услови и околности који им погодују веома бројни, мање или више значајни, а посебно ћемо у даљем излагању навести неке од њих. Као и код дефинисања ових феномена, тако и у погледу њихових узрока у литератури постоје различите класификације. При том, привредни криминал и корупција се не могу одвојено посматрати од основних узрока који се односе и на друге облике криминалне активности, као јединствене негативне друштвене појаве, па су тако и њихови узроци и околности које им погодују повезани, при чему се разликују ендогени и егзогени узроци.

Егзогени (објективни, спољашњи) узроци су спољни фактори, односно фактори социјалних услова (економски, социјални, политички, културни, етнички), који се одражавају на личност и њено преступничко понашање. Ради се о следећим факторима: индустријализација, економска криза, сиромаштво, незапосленост, урбанизација, ратно стање, ратни сукоби и сл. За разлику од ових фактора, ендогени (субјективни, унутрашњи) фактори се односе на психолошке процесе и биолошку структуру која доводи до преступничког понашања. Ови фактори се, дакле, тичу саме личности, за разлику од егзогених фактора који обухватају друштвене чиниоце. Међутим, ендогени и егзогени фактори углавном делују повезано и међузависно.⁶⁸⁹

⁶⁸⁹ Хана Кораћ и др., **Превенција криминалитета**, Универзитет у Новом Пазару, Нови Пазар, 2010, стр. 12-13.

Vito Tanzi указује на постојање посредних и непосредних фактора,⁶⁹⁰ који утичу на пораст корупције.

- Најзначајнији фактори који на непосредан начин доприносе већем степену корупције у друштву су:
 - нејасни порески закони који су тешки за разумевање и који се могу различито тумачити, тако да порески обвезници тешко могу да их примењују; доводе до потребе помоћи у тумачењу пореским обвезницима;
 - плаћање пореза доводи до честих контаката између пореских обвезника и пореске администрације;
 - ниске плате државних службеника;
 - тешко откривање оваквих злоупотреба и блага казнена политика;
 - недостатак транспарентности у раду пореске и царинске управе;
 - велика дискрециона овлашћења у раду пореске управе, посебно у домену пореских олакшица, селективне контроле и одређивања пореских обавеза,
 - недовољна и слаба контрола државних службеника у ком случају корупција може постати велики проблем у пореској и царинској управи.
 - начин финансирања политичких партија.
- Међу најзначајније посредне факторе спадају:
 - квалитет бирократског апарата;
 - ниво зарада државних службеника (веће зараде-нижи степен корупције);
 - казнени систем и казнена политика;
 - институционални механизми контроле;
 - транспарентност правила, закона и процедура;
 - понашање руководства и пример који дају осталима.

Према Националној стратегији за борбу против корупције Републике Србије као узроци корупције се издвајају следећи фактори:

- економски: структура и трансформација власништва, прекомерна интервенција државе у привреди, непоштовање тржишних законитости, сиромаштво;
- политички: застарели и неодговарајући устав, начин функционисања политичких странака, неизвестан државноправни статус, дугогодишња

⁶⁹⁰ Vito Tanzi, **Corruption around the World: Causes, Consequences, Scope and Cures**, International Monetary IMF Working Paper, May, 1998, pp. 10-20. (извор: <http://www.imf.org>).

међународна изолација, постојање неформалних центара моћи, непостојање консензуса о стратешким циљевима развоја државе;

- правни: непримењивање или селективно примењивање прописа, постојање правних празнина, неусклађеност прописа;
- институционални: непостојање или нефункционисање институција, недовољна координација, кадровска неспособљеност и материјална неопремљеност, некомпетентност институција;
- историјски: брза измена система друштвених вредности, последице ратова на тлу бивше Југославије, недостатак професионализма, обичаји.⁶⁹¹

Са променама друштвено-економских односа мењали су се и видови испољавања привредног криминала и корупције. Данашњи облици ових појава имају своје корене током осамдесетих година прошлог века у социјалистичком уређењу и једнопартијском систему, а током деведесетих попримиле су размере организованог криминала, када долази до енормног богаћења појединаца под окриљем политике који заузимају своја места у привредном и политичком животу.

У овом излагању не можемо заобићи транзицију јер крупне промене економске структуре често доводе до пораста криминала. Процес транзиције је са преласком из командне у тржишну економију и са променама социјалистичког уређења довео до суноврата морала, урушавања вредносног система и бројних могућности за богаћење уз смањење одговорности. У земљама у транзицији је нарочито заступљена политизација економских процеса услед повезаности политичких и економских кругова.

У економској сфери транзицију „обележава пре свега:

- трансформација савремених друштвених односа у правцу приватизације и јавне својине;
- напуштање договорне, друштвено-планске привреде и афирмација тржишта и тржишних механизма регулације привредног живота;
- темељне економске реформе у складу са унутрашњим производним, пословним и другим могућностима и преовлађујућим тенденцијама тржишне економије савременог света у којима је сива економија у регуларно ограниченим размерама;
- широки и обухватни процеси друштвених, економских, социјалних развојних и других промена.⁶⁹²

Као основни узроци корупције и заједнички криминогени фактори за земље у транзицији или за оне земље које су прошле транзицију наводе се:

- „Економски односи (тржишна привреда);

⁶⁹¹ Извор: http://www.acas.rs/wp-content/uploads/2010/06/Nacionalna_strategija.pdf

⁶⁹² Горан Милошевић, **Порез и избегавање пореза**, ЈП „Службени лист СЦГ“, 2005, стр. 265.

- Морал и индивидуалан однос сваког појединаца у склопу општих друштвених односа;
- Недовољна и неефикасна контрола;
- Застарела, слаба и неадекватна организација;
- Непотпуни прописи и њихово непоштовање;
- Социјалне неједнакости и социјални конфликти;
- Демократизација друштва;
- Ниска примања.⁶⁹³

Свака држава која пролази кроз овај процес има своје специфичности. У случају наше земље транзиција се одвијала у специфичним ратним условима, условима политичких и економских санкција Уједињених нација, као и агресије НАТО пакта на СРЈ. Такви услови су довели до укидања легалног платног промета, до несташице робе, галопирајуће инфлације, није било јасне регулативе, прописи се нису примењивали, што је све погодовало развоју нелегалног тржишта, енормних зарада од промета на „црном тржишту“, зарада на курсним разликама, корупције и других негативних појава. Нелегално пословање не само што је пружало могућности за огромне зараде, него је омогућавало и избегавање плаћање пореза. Политичким одлукама се утицало на профитабилност појединих привредних субјеката, а процес приватизације је поговдао овим негативним појавама и прању новца. Наиме, приватизација представља област која отвара простор за бројне злоупотребе преко омогућавања приступа државном власништву само одређеним субјектима. Такве приватизације се не спроводе према економским критеријумима и даље воде ка неефикасном пословању предузећа и његовој ликвидацији.

У условима нејасне законске регулативе, непримењивања закона и уопште слабе правне државе стварају се околности које погодују привредном криминалу и корупцији. Недоречени правни прописи су у нашим условима били пратилац својинске трансформације средином деведесетих. Пратилац својинске трансформације су због тога биле и бројне злоупотребе и изигравање прописа који су регулисали материју трансформације друштвене у друге облике својине. Руководећи и други радници у предузећу, најчешће директори, су обезвређивали имовину на различите начине. Вршили су отуђење пословних просторија и основних средстава по нижим ценама од стварних и тако умањивали вредност имовине предузећа предвиђене за откуп или су на други начин обезвређивали имовину или су непотпуно приказивали имовину чија се трансформација вршила. Вредност имовине је умањивана и уз помоћ корупције

⁶⁹³ Мићо Бошковић, *Методика откривања и доказивања кривичних дела корупције*, *Безбедност*, бр. 1, 2004, стр. 9.

овлашћеним лицима за процену имовине, подношењем фалсификоване докуменације.⁶⁹⁴

Институционални чиниоци су такође битни за ширење привредног криминала и корупције. Слабост инситуционалног оквира је нарочито изражена код земаља у транзицији, па тако и у нашој земљи. Политички уплив у економске процесе је нарочито изражен када постоји слабост институционалног оквира, посебно у предизборно време. Слаб инситуционални оквир пружа простор корупцији да уђе у сферу економског и политичког живота. У условима када корупција поприми системске размере веза између политике и делова јавног сектора је ваома јака.

При том, у Србији јавне службе функционишу још увек без адекватног управљања људским потенцијалима. За кадрове у влади се не примењује управљање у складу са демократским кодексом професионалних, јавних службеника. Приликом пријема у државну службу постоје правила и прописи у неким случајевима само формално, јер се именована и унапређења обављају према политичкој припадности или лојалности, а не према квалитетима и квалификацијама појединаца. Свему томе доприносе мале надокнаде у јавним службама које узрокују ниску мотивацију за рад, недисциплину и неодговорност према послу што све даље имплицира корумпираност.⁶⁹⁵ Учесталост коруптивног понашања у свакој институцији зависи посредно или непосредно од заступљености запослених са снажним моралним интегритетом. Због тога важно место у свеобухватном спречавању корупције има пажљивија селекција кадра у јавној управи, посебно руководећег кадра. Битну улогу свакако има и награђивање запослених према етичности и резултатима рада.⁶⁹⁶

Ширењу привредног криминала и корупције доприноси и то што унутрашња организација и контрола у правним лицима често поседује бројне слабости па се корупција и привредни криминал не откривају. Запослени, пак, ретко пријављују случајеве злоупотреба, а ако то и учине такве пријаве су анонимне и без релевантних доказа. До тога долази јер се плаше за своја радна места, односно да не добију отказ. Често постоји јака повезаност између више лица као саучесника, па се незаконите одлуке „крију“ иза колективне одговорности управног одбора, надзорног одбора и других органа. Мимо тога, како би се прикриле незаконите одлуке сачињава се фалсификована документација да је одлуку донео орган предузећа или да је одлука донета по његовом одобрењу, иако седнице нису одржане, или на седницама није била присутна потребна већина, па такве одлуке не могу бити валидне. Осим тога, често се у пракси дешава и да се одређене одлуке доносе након примања мита, који не мора бити

⁶⁹⁴ Зоран Ђокић, **Актуелно стање корупције у Републици Србији са посебним освртом на корупцију у привреди**, Безбедност, бр. 2, 2007, стр. 294-295.

⁶⁹⁵ Жељко Бјелајац, **Степен хуманог развоја и владавине права у Републици Србији**, *Право: теорија и пракса*, Нови Сад, год. 25, бр. 7/8, 2008, стр. 7-8.

⁶⁹⁶ Биљана Симеуновић Патић, **Криминалошки осврт на проблем корупције у јавној управи**, Тематски зборник радова Корупција у јавној управи, Криминалистичко-полицијска академија, Београд, 2011, стр. 51.

само у новцу, већ на пример у виду добијања стана, плаћеног путовања, авионских карата, рачуна за мобилни телефон или угоститељских трошкова. При том, ради лакшег вршења злоупотреба међусобно неспојиве функције врши исто лице. Дешава се и да се на одговорним местима са великим овлашћењима налазе осуђивана лица или је, што је још чешће, против њих у току кривични поступак, који посебно када је реч о привредном криминалу и корупцији често дуго траје. Ова лица тако настављају да се баве вршењем кривичних дела. Имајући у виду све наведено, квалитетна алокација људских ресурса је од великог значаја за спречавање злоупотреба.

Према истраживању Центра за либерално-демократске студије за Србију је карактеристичан низак порески морал, као и корупција пореске службе и то истраживање је показало да је најкорумпиранија царина, а одмах иза ње долази пореска управа. Ово истраживање је показало и да је веома тешко доказати корупцију у Србији. Танзи је једном рекао да када би се корупција могла израчунати, могла би се укинути. У Србији је већ дуго присутно сиромаштво, привредници који отежано послују настоје да подмићивањем плате мањи порез, те имајући у виду да је лако корумпирати слабо плаћене државне службенике, онда је јасно да су постојали сви услови да се корупција укорени у систем функционисања државних служби.⁶⁹⁷

Како би се ниво ових негативних појава свео на што нижи ниво потребно је развити такав институционални оквир који ће допринети већој транспарентности и правичнијем систему у коме је приоритет да јавни сектор обавља своје послове у интересу грађана. За сузбијање ових негативних појава је, према томе, неопходно развијање институционалног оквира који се огледа у јасном законском регулисању, као и предузимање мера и инструмената који уређују предметну тематику. У ситуацији када се закони не примењују или када се могу различито тумачити, постојаће два паралелна инситуционална оквира, формални и неоформални, а што пружа обиље могућности за ширење корупције, привредног криминала, па тако и избегања плаћања пореза. У том контексту посебну опасност носи корупција у правосуђу која може да доведе до стварања основе за нерегуларни правни оквир, чиме се обесмишљава примена закона и владавина права. Свакако да битан предуслов за борбу против ових негативних појава представља и постојање политичке воље и одлучност власти у борби у њиховом сузбијању. При том, велику улогу игра јавно мњење, строжија казнена политика и веће економске слободе без политичких притисака.

⁶⁹⁷ Борис Беговић, **Економска анализа корупције**, Центар за либерално-демократске студије, Београд, 2007, стр.391. и 471.

3. Појавни облици привредног криминала и корупције

Корупција и привредни криминал, а самим тим и избегавање плаћања пореза, као вид испољавања привредног криминала, се појављују у различитим облицима, али све те облике често карактерише организованост, прикривеност и знатна вредност прибављене противправне имовинске користи. Помоћу великог броја појавних облика ови феномени се успешно инфилтрирају и прилагођавају било ком систему и облику државног уређења. Посебно су ове појаве заступљене у земљама у процесу транзиције, а досадашњи покушаји да се облици ових појава сузбију нису били довољно ефикасни, па је зато потребно побољшати правне и институционалне оквире на националном и међународном нивоу. Привредни криминал вешто користи недоречености правне регулативе да уз помоћ корупције оствари контакте и успостави везе са одређеним државним, политичким и другим субјектима, што потенцира опасност ових појава. Проучавање различитих облика испољавања ових негативних феномена, њихових међусобних веза и утицаја води њиховом бољем познавању, а што је од значаја за њихово успешно сузбијање.

Област привредно-финансијског пословања је посебно интересантна за корупцију јер пружа бројне могућности да се кроз разне видове нелегалне, али и легалне делатности, оствари велика корист уз помоћ веза са представницима привредних и финансијских субјеката као и са одређеним државним органима. Ове негативне појаве превазилазе националне оквире и попримају међународне размере, омогућавајући тако разне привредне и финансијске малверзације, при чему за прикривање тако незаконито стечене добити и незаконите делатности често користе праће новца, чиме добијају на значају и на опасности. Међутим, и поред бројних облика испољавања и повезаности са другим опасним појавама ови односи са становишта облика деловања и услова који им погодују и успостављања криминалних веза нису довољно истражени.

У литератури се наводе бројне поделе облика корупције, који могу бити заступљени у области привредно-финансијског пословања,⁶⁹⁸ као на пример коруптивне активности у циљу убрзања одређеног поступка (у случају када постоји могућност одуговлачења поступка од стране одговорних лица), клијентелистичка корупција, (у случају када коруптор остварује већу корист од корумпираног и обрнуто), административна корупција, коруптивне активности усмерене на смањивање трошкова који би наступили када би се применио закон, патримонијална корупција (у случају када корумпирани остварује већу добит од коруптора), коруптивне активности којима се прибављају одређене погодности у јавном и приватном сектору мимо закона, политичка корупција, безначајна и значајна (у случају остварене веће или мање

⁶⁹⁸ Види: Johan Graf Lambsdorff, **The Institutional Economics of Corruption and Reform: Theory, Evidence and Policy**, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, Susan Rose-Ackerman, **Corruption and Government: Causes, Consequences and Reform**, Cambridge University Press, Cambridge, 1999, Гордана Илић Попов, *нав. дело*, стр. 952-955.

користи) итд. Поменути тип корупције када се коруптивне активности врше ради бржег остваривања права или ради остваривања права која физичком и правном лицу припада по закону назива се бирократска корупција и то је најчешћи вид корупције у пореској области. У оквиру овог типа корупције мито може бити дат како порески службеник не би открио неке чињенице које су од значаја за утврђивање пореске обавезе (као на пример када инспектор у записнику не наведе неке чињенице које је уочио приликом вршења контроле). Тип корупције која се врши ради кршења закона назива се бирократско-судска корупција. У домену опрезивања овај тип корупције се манифестује у случају незаконите пореске евазије. Политичко-законодавна корупција обухвата корупцију која се врши ради измене закона, када се законски акт прилагођава интересима подмићивача од стране законодавне власти. Осим тога може да се формира спрега између политичара, пореских обвезника и пореских службеника када се ради о политичко-административној корупцији. У овом случају свако од њих има свој интерес па политичар ради новца за политичку кампању врши притисак на пореског службеника како би повољно издејствовао случај пореског обвезника, а за узврат му обезбеђује напредовање у служби или већу плату.

У нашој земљи се такође појављују разни облици корупције у привредној и ванпривредној делатности, а посебно су угрожене области спољнотрговинског промета (извоз и увоз робе, нетачна декларација својства роба), девизног пословања, унутрашње трговине, посебно приликом набавке разних врста робе, грађевинарства (откуп земљишта, давање локација и грађевинских дозвола, рушење објекта и слично), трансформације друштвене својине и државног капитала и привредно-финансијског пословања. Такође, у одређеном облику корупција је присутна у раду многих органа и институција као што су: инспекцијски и царински органи, правосуђе, полиција, управа, здравство, школство и запошљавање. Код ових органа корупција се најчешће испољава у вршењу кривичних дела давање и примање мита.⁶⁹⁹

Најчешћи начини за прикривање облика корупције као и привредног криминала у савременим условима су следећи:

- фиктивни уговоро о делу;
- фалсификовани путни рачуни;
- фиктивно заснивање радног односа;
- одобравање нереалних провизија;
- издавање гарантних писама;
- ангажовање спољних сарадника, стручних саветника или консултаната;
- исплата ауторских хонорара за „дела” која нису написана;
- прикривање давања скупочених поклона путем фиктивних трошкова репрезентације и рекламе;
- формирање разних комисија и других тела која се само ради тога образују;

⁶⁹⁹ Мићо Бошковић, *нав. дело*, стр. 10.

- вршење разноврсних бесплатних услуга или услуга уз симболичну накнаду;
- фиктивна дорада робе у страниј фирми;
- „продаја” робе по цени која је знатно нижа од стварне и слично.⁷⁰⁰

Корупција и привредни криминал као друштвено негативне појаве имају своју политичку и економску димензију. У том контексту, у даљем излагању ћемо анализирати облике корупције и привредног криминала, а који облици се често појављују у пракси и веома су опасни па их због свега тога сматрамо значајним за предметни аспект посматрања.

3.1. Политичка корупција

Корупција омогућава пре свега стварање јаких економских и политичких веза. Због тога, политичка корупција представља главни и најопаснији облик корупције и полазну основу. Свака власт може бити корумпирана. Веза између привредног сектора и политике постоји свугде у свету. Са једне стране су они који не презају ни од чега да увећају свој профит и богатство, а са друге стране су они који желе да сачувају власт као велики извор моћи. Дакле свака страна има своје интересе и улози су велики.

Политичка корупција обухвата разне облике злоупотребе службеног положаја и угледа који немају карактер чисто државних функција, као што су лидери политичких странака или народни посланици. Посебно су у земљама у транзицији политичке странке главни извор политичке корупције.

Битан фактор који води већој подложности корупцији, према становишту многих аутора,⁷⁰¹ је повећан број професионалних политичара, односно професионализација странака. Ова појава се подудара са настанком глобализације. Странке теже да придобију што већи број бирача и исти постају средство за постизање њихове политичке моћи, а њихов међусобни однос је базиран на краткорочној основи. Међутим, смањивање улоге чланства у странци и велики значај медијских кампања за њихово промовисање повећава трошкове. Како би се покрили ови трошкови проналазе се различити начини који су повезани са корупцијом.

Главни извор корупције свакако је финасирање политичких странака. Оно може бити легално и нелегално. У случају злоупотребе буџетска средстава, прикупљена путем опорезивања и на друге начине, се нелегално пребацују на рачуне политичких

⁷⁰⁰ Небојша Теофиловић и Миленко Јелачић, **Спречавање, откривање и доказивање кривичних дела корупције и прања новца**, Полицијска академија, Београд, 2006, стр. 242.

⁷⁰¹ М. Blyth and R. Katz, **From Catch-all Politics to Cartelisation: The Political Economy of the Cartel Party**, *West European Politics*, 28 (1), 2005, P. Mair and R. Katz, **The Cartel Party Thesis: A Restatement, Perspectives on Politics**, 7 (4), 2009, D. Della Porta and A. Vannucci, **Corrupt Exchanges: Actors, Resources and Mechanisms of Political Corruption**, Walter de Gruyter, New York, 1999.

странака. Тиме су, услед опасне спреге између економске и политичке моћи, оштећени порески обвезници зарад остваривања нечијих приватних интереса. Пословни субјекти у условима политичке корупције донирају политичке странке како би за узврат добили или задржали одређене позиције и утицаје на тржишту. Све то води стварању монополског положаја, сузбијању здраве тржишне конкуренције и енормном богаћењу одређених структура. Проблем се продубљује када све то доведе до селективне примене закона, што се одражава у свим областима, па тако и у пореској области. Због тога начини супротстављања политичкој корупцији и избегавању плаћања пореза морају бити повезани. Посебно је опасно када се спрега између политичара и пореског обвезника прошири на пореске службенике, као у случају када политичар за рачун своје политичке капмање узима новац од пореског обвезника, да би му заузврат обезбедио повољан порески третман код пореског службеника, коме ће опет заузврат обезбедити напредовање у служби или друге бенифиције, захваљујући свом политичком утицају.

Политичке странке су битан сегмент система на демократским основама, али су за добре изборне резултате и комуникацију са јавношћу потребна финансијска средства. При том, са порастом значаја медија, намећу се као неопходне пре свега телевизијске кампање, које изискују значајна финансијска средства. Због тога су политичке странке у потрази за алтернативним изворима финансирања, који су често нелегални. Средства се, дакле, извлаче из државе и јавног сектора или се прибављају од приватних донатора, а то даље изискује потребу да се обезбеде финансијска средства, што доводи, између осталог и до спреге између економије и политике, па политичари као противуслугу за материјална средства нуде друге врсте утицаја и уступака.

Осим тога, лобирање политичара, односно посланика у парламенту може да буде врло интересантно решење за пореске обвезнике који се труде да пронађу све могуће начине да смање пореску обавезу и олакшају свој порески положај (што је легитиман начин за умањење пореза). Законодавна власт под утицајем подмићивача прилагођава законски акт тако да он буде у интересу подмићивача (нпр. пружање посебног пореског третмана појединим интересним групама, одобравање пореске олакшице и сл.). При том, треба правити разлику између легалног лобирања и лобирања које је прерасло у корупцију у ком случају политичар или политичка странка бивају награђени зато што су успели да обезбеде да се измени законодавство и уграде одредбе које су у интересу подмићивача (нпр. одобравање пореске олакшице, посебан порески третман појединим интересним групама о сл.).⁷⁰²

Мере које се могу предузети против ове појаве су ограничавање трошкова за изборне кампање, забрана анонимних донација и ограничавање њихове висине, транспарентност страначког деловања, ефикасни механизми надзора и контроле, као и строга казнена политика. Закон о финансирању политичких странака⁷⁰³ и Закон о

⁷⁰² Гордана Илић Попов, *нав. дело*, стр. 953-954.

⁷⁰³ „Службени гласник РС“ бр. 73/00, 72/03 и 75/03.

спречавању сукоба интереса,⁷⁰⁴ а након тога и Закон о Агенцији за борбу против корупције⁷⁰⁵ представљају битан напредак у регулисању ове области.

3.2. Лажно финансијско извештавање са освртом на фантомска предузећа

Разни облици злоупотреба у рачуноводству су веома раширени и веома често се користе ради прикривања избегавања плаћања пореза. Мимо тога, лажно финансијско извештавање ствара лажну слику о стању и успешности пословања једног правног лица, а указује и на битне пропусте интерних контрола. У позадини оваквих криминалних радњи може такође стајати корупција.

Криминалне радње у складу са МРС могу обухватити следеће:

- Манипулације, фалсификовање или измену евиденција или документације;
- Противправно присвајање средстава;
- Спречавање или пропуштање регистравања пословних догађаја у евиденцијама и документацији;
- Евидентирање фиктивних пословних догађаја;
- Погрешну примену рачуноводствених података.

Треба правити разлику између криминалне радње и грешке која може настати у изради рачуноводствених извештаја. За разлику од криминалних радњи, грешке су ненамерне погрешке у рачуноводственим извештајима и „могу бити:

- рачунске и административне грешке;
- превид или погрешна интерпретација чињеница;
- погрешна примена рачуноводствених политика.“⁷⁰⁶

У оквиру злоупотреба у производњи данас постоје неки карактеристични облици криминалитета који су углавном последица деловања „сиве економије“. Тако на пример поједина предузећа помоћу фиктивне документације избегавају плаћање пореских

⁷⁰⁴ „Службени гласник РС“ бр. 43/04.

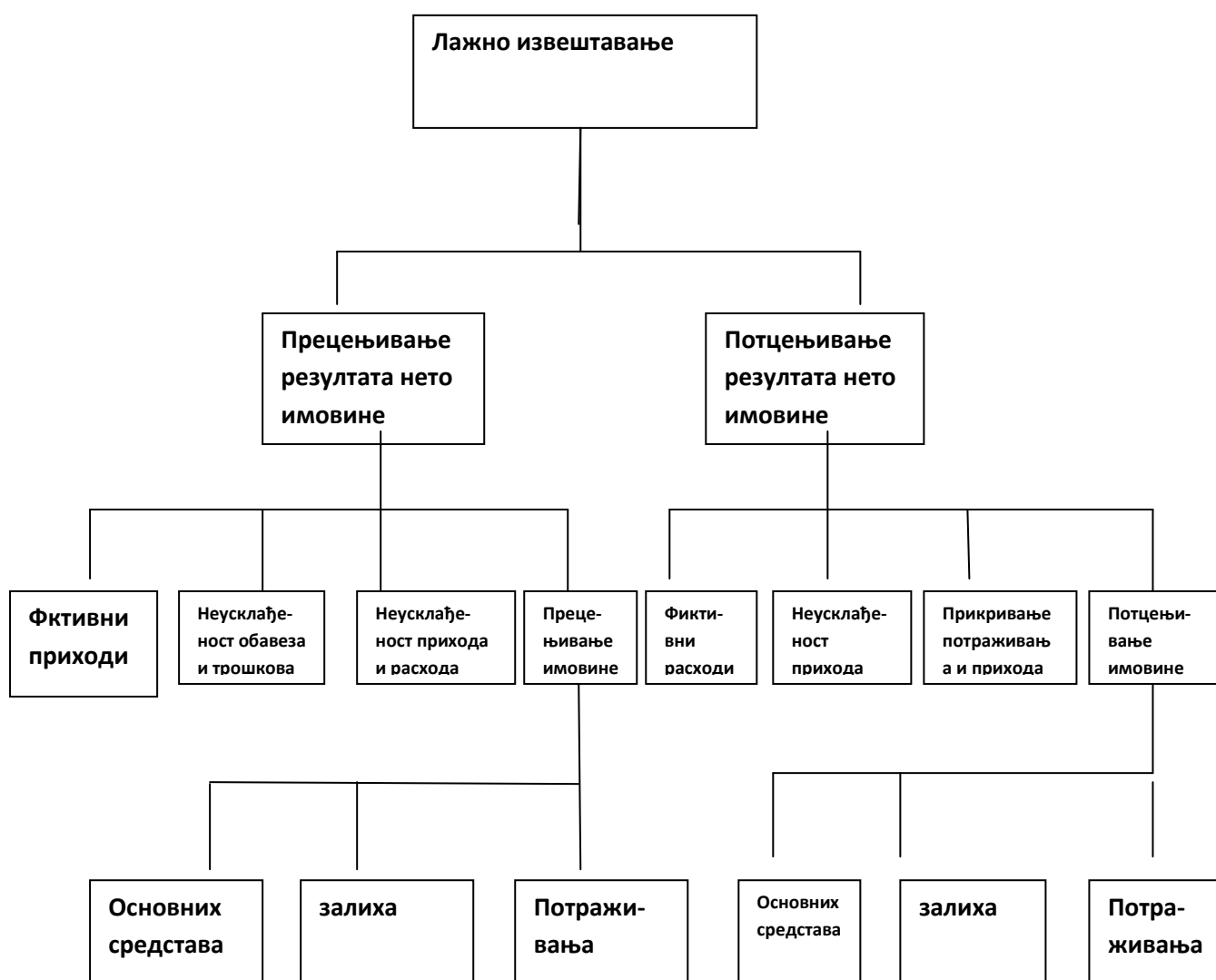
⁷⁰⁵ „Службени гласник РС“ бр. 97/08, 53/10 и 66/11, 67/13 и 112/13.

⁷⁰⁶ Огњан Арлов, **Криминалне радње у контексту ревизије**, *Безбедност*, бр. 3, 2009, стр. 119.

дажбина држави, а добијеним готовим новцем купују се одређени репроматеријал и нужне сировине, па се тако процесом производње ствара нов производ који се нигде не евидентира. Такав производ се даље продаје на „црном тржишту“ за готов новац и тако долази до избегавања плаћања пореза. Новац предузеће даље користи за друге потребе.⁷⁰⁷

У оквиру злоупотреба у рачуноводству, односно лажног финансијског извештавања, може се направити разлика између злоупотреба у рачуноводству са циљем прецењивања нето имовине и рентабилитета пословања и злоупотреба у рачуноводству које имају за последицу потцењивање нето имовине и рентабилитета. Поделу лажног извештавања можемо приказати у виду дијаграма:⁷⁰⁸

Слика 23



⁷⁰⁷ М. Бошковић и Д. Јовичић, **Криминалистичка методика**, Виша школа унутрашњих послова, Бања Лука, 2002, стр. 296.

⁷⁰⁸ Огњан Арлов, *нав. дело*, стр. 125.

Како би се прикрило лажно финансијско извештавање често се користе услуге тзв. фантомских фирми. Овакве фирме представљају посебан проблем у пореском систему. Оне врше веома комплексну противзакониту делатност која обухвата више кривичних дела привредног криминалитета, али и друга кривична дела. То су правна лица са фиктивним седиштем, која су основана са намером прибављања противправне имовинске користи. „Послују“ веома кратко, користе савремена електронска достигнућа и лица која иза њих стоје или лица чије услуге користе поседују висока професионална знања, која на овај начин злоупотребљавају. Региструју се на основу украдених личних карти, на преминула лица или се пак измишља идентитет власника. Често се украдене личне карте фалсификују тако што се врши замена слике. Могуће је и да се изврши куповина већ регистрованог правног лица али се не изврши измена одговорног лица, при чему се може чак закључити уговор о куповини тако да све изгледа легално. Међутим, постоје у пракси и случајеви када се ангажују, на пример, незапослена лица уз новчану надокнаду да врше само формално улогу одговорног лица у фантомском предузећу, а која при том немају никакве стварне везе са његовим пословањем.

Такве фирме не воде књиговодство, нити плаћају и обрачунавају порез. Послују одређено време, а онда нестају без трага. У овакве регистрације често су умешани ангажовани адвокати који чак за истог власника организују читаву мрежу фантомских предузећа, уз одговарајуће новчане надокнаде. Ради прикривања овако нелегалних делатности често се користи корупција како би органи контроле сачињавали неистините записнике и друга акта да се наводно ради о легалној делатности, посебно у случајевима када оваква предузећа изнајме пословни простор у коме послују, изнајме књиговођу да им води пословне књиге и предузму све друге активности уз фалсификовање документације како би створили привид легалности, иако се такво пословање не врши, а чак плаћају и део пореских обавеза. У вршење коруптивних активности се могу укључити и субјекти који врше регистрацију оваквих правних лица и омогућају услове за њихово пословање.

Оваква предузећа омогућавају власницима легалних предузећа да путем фалсификоване документације коју издају створе привид легалних трансакција и оправдају лажне финансијске извештаје, а све у циљу избегавања плаћања пореза.

3.3. Јавне набавке

Корупција је опасна појава и у области јавних набавки. У том домену је политичка кроупција најраспрострањенија, када се бирају такви пројекти који пружају веће могућности за корупцију. То су углавном пројекти веће вредности. Услови тендера се прилагођавају одређеним субјектима, чије понуде често садрже цене ниже од оних које су економски прихватљиве, а што се касније одражава у лошијем квалитету

обављеног посла или кроз накнадне наводно непредвиђене трошкове. Такође, дешава се да се прихватају на тендеру понуђени услови иако су неповољни и иако се одређене услуге или роба могу на тржишту набавити по повољнијој цени. Извршилац овакве коруптивне делатности може бити службено или одговорно лице које искоришћава свој положај, прекорачује своја овлашћења или пак не врши своје дужности.

Иако би систем јавних набавки требало да обезбеди превенцију против корупције, у пракси се често дешава управо супротно. Начини вршења злоупотреба су веома бројни, почев од необјављивања тендера, преко непоштовања рокова за подношење понуда, фалсификовања документације како би се испунили услови који се захтевају на тендеру, па до накнадних закључивања анекса уговора како би се постигла већа цена која је економски прихватљива, или се пак накнадно закључују уговори са подизвођачима јер предузеће које је победило на тендеру на пример уопште нема услове за производњу траженог производа, односно машине и механизацију. Јавна набавка онда представља само формалност која у компликовану форму треба да упакује оно што је унапред одлучено. Када се има у виду да се често ради о набавкама велике вредности јасно је да се ради о веома опасном облику корупције.

Наручиоци и понуђачи се често руководе коруптивним циљевима, што ремети тржишну конкуренцију и утиче на квалитет пружених радова, добара и услуга. Јавне набавке се расписују иако не постоји стварна потреба за одређеним добрима и услугама. Могућност злоупотреба је посебно велика код значајних пројеката, пре свега инфраструктурних. Различити су механизми за борбу против ове негативн појаве, али у основи свега се налази транспарентност и ефикасна контрола.

Јавне набавке су, дакле, место где се често сусрећу корупција, власт и политика. Средства буџета се преливају у приватне џепове, на штету јавног интереса. Брану против ових појава представљају независни и релативно нови органи у нашем правном систему, као што су: Агенција за борбу против корупције, Државна ревизорска институција, Управа за јавне набавке, Комисија за заштиту права у поступцима јавних набавки, Повереник за информације од јавног значаја. При том, не треба занемарити ни улогу стручне јавности, медија као и разних организација грађанског друштва и удружења (Удружење интерних ревизора и сл.). У нашим условима извршена је хармонизација са прописма ЕУ и институционално јачање специјализованих тела за јавне набавке, те је на тај начин учињен напредак у овој области.

3.4. Корупција у правосуђу

Корупција у правосуђу је развијена у свим друштвима и присутна је јако дуго. Тако је један од разлога за доношења Теодосијевог закона о цитирању из 426. г. н. е. (Lex Citationis) био да се донекле онемогуће произвољна тумачења због моћи велепоседника и поткупљивости судија.⁷⁰⁹

Без доброг судства не може бити владавине права. Корупција у правосуђу нарушава права и слободе појединца и слаби независност судства у односу на законодавну и извршну власт, кроз непоштовање начела уставности и законитости. Правосуђе, дакле, има посебан значај због места које заузима у подели власти. Због тога, квалитет функционисања правосуђа утиче на функционисање целог друштва. Раширена корупција у правосуђу указује на озбиљне слабости у целокупном друштвеном систему. Ова појава води одсуству владавине права и закона, поткопава социјалну правичност у целом друштву и води ка несигурности и неповерењу грађана у јавне институције. Правосуђе врши заштиту људских права, живота и имовине па је због тога уплив корупције веома опасан и погубан.

Корупција код једних најчешће изазива отпор других, али ако њихов отпор није добио одговарајућу подршку од стране правосуђа и других надлежних органа они су принуђени да своје понашање прилагоде коруптивном поступању, било тако што ће одустати од свог захтева или што ће пронаћи неки други начин да остваре своје право. На тај начин корупција налази своје место у свим областима економског и друштвеног живота, па ни сфера опорезивања не остаје изван утицаја корупције.⁷¹⁰

За успостављање правне државе потребни су неки институционални друштвени и културни предуслови, а независно судство је један од најважнијих институционалних предуслова за успостављање и одржавање правне државе. Судство које није под утицајем политичке власти представља кључни гарант владавине права. Такво судство ће моћи да суди и осуђује грађане и представнике власти када буду кршили закон, без обзира на њихову политичку моћ или утицај.⁷¹¹

Према Глобалном индексу перцепције корупције (CPI) Transparency International⁷¹² 2013. годину Србија се налази на 72. месту од 177 држава у којима је споредено истраживање. Према Глобалном барометру корупције, на основу истраживања наведене организације, које је споведено крајем 2012. и почетком 2013.

⁷⁰⁹ Обрад Станојевић, **Институције**, Гај, Нолит, 1982, Београд, стр. 21, (у: Б. Беговић и др., **Корупција у правосуђу**, Центар за либерално-демократске студије, Београд, 2004, стр. 15).

⁷¹⁰ Гордана Илић Попов, *нав. дело*, стр. 951.

⁷¹¹ Данило Вуковић, **Друштвене основе правне државе: пример Србије**, *Социолошки преглед*, бр. 3, 2011, стр. 424.

⁷¹² Ова организација је у 2013. години спровела истраживање у 177 држава, а Србија се налази на 72. месту, док је Словенија на 43. месту, Хрватска на 57. месту, Македонија на 67. месту, Црна Гора на 67. месту, а Босна и Херцеговина на 72. месту. Према овом истраживању Србија се сматра земљом у којој је висок ниво корупције. (<http://www.transparentnost.org.rs>)

године на преко 1000 испитаника, више од половине грађана сматра да су веома корумпиране политичке партије, судство, јавни службеници и здравство, док мало мање испитаника такав став има о политици, парламенту и образовном систему земље. У готово свим посматраним областима дошло је до повећања случајева подмићивања и чак 26% оних који су били у контакту са службама у области услуга у вези са некретнинама тврди да дају мито, у вези здравственог сектора то тврди 20,8%, у судству то је 18,8%, у полицији 16% и у сектору образовања 14,9%.

Посматрано са становишта садржаја функција које се обављају у правосуђу корупција се може испољити у следећим областима:⁷¹³

- слободне оцене доказа за утврђивање кривице оптуженог;
- оцене постојања услова за одређивање или пуштање из притвора;
- оцена олакшавајућих и отежавајућих околности за утврђивање висине казне;
- постојање услова за одлагање извршења изречене казне;
- одлагање главног претреса и рочишта и одуговлачење поступка;
- успостављање незаконитих веза између судија и адвоката, односно вештака;
- успостављање веза са организованим криминалом и др.

У вршењу послова тужиластва корупција се посебно испољава у следећим областима:

- Постојање услова за одбачај кривичне пријаве;
- Одуговлачење поступка са тражењем потребних обавештења од полиције и других органа;
- Одустанак од гоњења услед недостатка доказа;
- Успостављање веза са организованим криминалом и др.

Веома значајну карику корупције у правосуђу представљају административни радници у судовима, адвокати и судски вештаци. Тако радници у писарници могу утицати ком судији ће доћи предмет у рад, могу манипулисати документацијом која им је доступна, док судски позивари могу утицати на уредност доставе позива, што је у парничним поступцима веома значајно. Адвокати су у повољној позицији јер лично познају и контактирају са зпосленима, док од налаза и мишљења судских вештака зависе одлуке суда у поступцима, јер судије, често без икакве претходне критичке анализе и процене вештачења, иста прихватају у целости и на њима заснивају своје одлуке, иако исто треба да се цени у контексту других доказа.

⁷¹³ Мићо Бошковић, *нав. дело*, стр. 11.

Похлепни и неодоговорни запослени у правосуђу оваквим својим коруптивним понашањем компромитују читаву професију, читав правни систем и подстичу стварање неповерења, подозрења и револта грађана.

На основу наведеног, може се извући закључак да је стање корупције у правосуђу обрнуто сразмерно са стањем владавине права и правне државе. Где је мање владавине права и правне државе више је корупције, и обрнуто где је више владавине права и правне државе мање је корупције.⁷¹⁴

3.5. Промет роба и услуга

Корупција у промету роба и услуга нарушава конкуренцију на тржишту. Она се одвија преко многих незаконитих трансакција кроз промет роба и пружање услуга. Како би се прикриле овакве незаконите активности користи се фалсификована документација у погледу обима испоручене робе и пружених услуга, квалитета и врсте производа и слично.

Промет робе и вршење трговинских услуга⁷¹⁵ спадају у посебно угрожене области и веома су погодни за разне малверзације које доводе до извршења појединих кривичних дела из области привредног криминалитета. Облици криминалитета у овој области лако се прилагођавају конкретним друштвено-економским и политичким условима, тако да они доживљавају извесне трансформације, а јављају се и нови облици криминалитета. Заступљен је велики број облика корупције који су везани за избегавање плаћања пореза. О овим облицима било је више речи у претходном излагању, везано за поједине пореске облике. За ту сврху се користе и фантомска предузећа, као и корумпирање контролних органа који злоупотребљавају своје службене дужности и тако значајно доприносе смањењу пореских прихода.

3.5.1. Спољнотрговински промет

Основни облици криминалитета у спољнотрговинском пословању најчешће се испољавају у области извоза робе, у области увоза робе, декларисању својстава робе, у области инвестиционих радова у иностранству, приликом закључења штетних уговора, у виду нелојалне конкуренције, неовлашћеном посредовању и заступању и у области

⁷¹⁴ Слободан Вуковић, *нав. дело*, стр. 30.

⁷¹⁵ Мићо Бошковић, *нав. дело*, стр. 10.

технологије и опреме.⁷¹⁶ Роба се лажно декларише на више начина. Наводи се друга врста робе на коју се не плаћају наведене дажбине или се плаћају по нижој стопи или се лажно умањује вредност робе и тиме смањује основица за обрачун наведених дажбина, или се лажно умањује количина робе. У оваквим незаконитим радњама учествују државни службеници (цариници, тржишни инспектори, одговорна лица која раде на узорковању робе итд.) који примају мито да би у оквиру своје службене дужности извршили радњу коју не би смели да изврше или да не изврше службену радњу коју су били дужни да изврше. Лажним декларисањем робе се потпуно или делимично избегавају дажбине које се плаћају у спољнотрговинском промету (царина, акциза, порез на додату вредност).⁷¹⁷

У овој области се разним облицима корупције може остварити велика материјална корист. Уз помоћ фалсификоване документације се приказује мања вредност робе која се увози, па се тако плаћа мања царина, као и порез, након чега је роба конкурентнија на домаћем тржишту јер је јефтинија. Како би се прикрио обим извршене трансакције плаћање се врши преко фантомских фирми, која ангажује и превознике.

Доказивање деликата у спољнотрговинском промету отежава чињеница што се делом обавља у иностранству, па се део људи, документације и средстава (новца) налази у иностранству. Самим тим се материјални докази, односно фалсификована и фиктивна документација, веома тешко прибавља из иностранства, а у земљи се врло често прави дупла документација која је и формално и суштиски исправна. При том, постоји и проблем утврђивања и евентуалног одузимања материјалне користи стечене овим деликтима јер се иста често задржава у иностранству.⁷¹⁸

3.6. Електронска трговина

Савремено доба се заснива на употреби модерних технологија које су довеле до промена у начину пословања у националним и међународним оквирима. Захваљујући томе напуштају се стандардни облици трговине и плаћања робе и услуга. Модерне технологије имају значајан уплив у област промета, мењајући начин плаћања и смањујући употребу готовог новца. Долази до развоја електронске трговине и електронског банкарства, као и до велике упоребе платних картица. Како привредни криминал и корупција све више попримају транснационални карактер, а одликује их и велика прилагодљивост новонасталим променама, то им овакве промене погодују, тако да се појављују и у овом домену у бројним облицима.

⁷¹⁶ Види: Мићо Бошковић, *нав. дело*, стр. 10 и Зоран Ђокић, *нав. дело*, стр. 293.

⁷¹⁷ Зоран Ђокић, *нав. дело*, стр. 293.

⁷¹⁸ М. Бошковић и Б. Бановић, **Криминалистичка методика**, Виша школа унутрашњих послова Београд, 1995, стр.234.

Све врсте добара и услуга се продају преко Интернета на глобалном нивоу. У односу на претходни период, 2011. године е-трговина се увећала за 19% на 680 милијарди долара, а прогнозе су 963 милијарди долара у 2013. години. Око 15% од е-трговине је међународна трговина у износу од 100 милијарди долара у 2011. години, а предвиђања су да ће бити око 150 милијарди долара у 2013. години.⁷¹⁹

Све је већи број корисника компјутера и интернета, што отвара простор за злоупотребе од стране корумпираних службеника банке или трговаца. Електронска трговина обухвата разне пословне трансакције између физичких и правних лица. Све значајније место у савременом пословању добија електронско тржиште. Овакав начин пословања не захтева да се фирма налази физички у неком пословном простору, нити да се партнери знају, карактерише га недостатак документованих трагова, што отвара небројене могућности за злоупотребе у условима непостојања општеприхваћених стандарда. Електронско тржиште води развоју дигиталне економије, односно економије будућности.

Ново технолошко достигнуће у развоју банкарства свакако је појава електронског новца, а сами тим и електронског банкарства. Даљи развој технике и технологије ће довести до тога да електронско банкарство постане доминантно у односу на конвенционално банкарство.

Електронско банкарство⁷²⁰ омогућава клијентима банке да кроз пакет савремених сервиса једноставно користе банкарске услуге употребом интернета, мобилних телефона, фиксног телефона. Чињеница је да се банке у борби за клијенте све више окрећу коришћењу интернета. Бројне су предности електронског банкарства попут нижих трошкова, значајне уштеде времена и могућности обављања трансакција у било које доба дана и ноћи. Међутим, због тога што пружа могућност да се клијент просторно дистанцира од банке отежава се поступак идентификације, а самим тим се отварају нове могућности за прање новца и пореску утају. Постоји неколико трендова и новина у овом домену, међу којима истичемо:

- Коришћење услуга М-commerce, односно услуга мобилног плаћања. Овакве услуге омогућавају кориснику да у сваком тренутку изда налог банци путем мобилног телефона да се изврши пренос средстава у мањем износу са његовог рачуна на неки други рачун, са којег се средства могу даље трансферисати или подизати било у готовини било коришћењем платне картице. Имајући у виду да је већи број корисника мобилних телефона од корисника интернета прогнозира се да ће мобилно банкарство доживети чак и снажнију експанзију од интернет банкарства.

⁷¹⁹ R. Azam, **Global Taxation of Cross-border E-commerce Income**, *Virginia Tax Review*, vol.31, No. 6/2012, p. 641.

⁷²⁰ Р. Србљановић и др., **Типологије прања новца у Републици Србији**, Мисија ОЕБС у Србији, 2011, стр. 33.

- Коришћење „syber cash“. То је алтернативни начин плаћања путем интернета, при чему картица која садржи чип има у себи готовину која се може подизати телефоном, на банкоматима, а може и да се преноси са једне картице на друге. У овом случају не постоји регистровање трансакција, као што постоји код кредитних картица Visa или Master, па не постоји могућност да се уђе у траг оваквим трансакцијама.

- Коришћење „виртуелних шалтера“ који се сада користе приликом подношења захтева за on-line кредит.

- PayPal платни систем који омогућава вршење трансакција, путем интернета или коришћењем картица, директно са PayPal рачуна који не подлежу строгим процедурама идентификације клијената и утврђивања порекла средстава као и слање новца свакоме ко има e-mail адресу.

Електронске трансакције стварају велике проблеме националним пореским администрацијама. Како су америчке фирме биле главни понуђачи електронских услуга на европском тржишту, а нису плаћале порез на промет, у пракси је настао спор између САД и Европске уније, па су у јулу 2003. године извршене измене у европском законодавству о порезу на додату вредност којим се намеће обавеза регистрације и плаћања пореза свим компанијама ван ЕУ када продају електронске услуге нерегистрованим потрошачима на европском тржишту. Осим тога, европске фирме немају више обавезу да обрачунавају порез на већину електронских услуга пруженим потрошачима ван тржишта ЕУ.⁷²¹

За контролу оваквих трансакција потребна су високо специјализована знања, стално праћење развоја савремених технологија, добра организација, као и модеран законодаван оквир.

3.7. Својинска трансформација

Процес својинске трансформације још од средине деведесетих прате бројне злоупотребе. Оне се врше преко умањења вредности имовине предузећа, повећања обавеза предузећа, или се пак имовина непотпуно приказује, при чему се често користи фалсификована документација. Уз помоћ корупције поједини привредни субјекти су постали власници фирми по много нижој цени од њихове стварне вредности.

Захваљујући везама које се посредством корупције успостављају са државним и финансијским структурама олакшава се и инвестирање опраног новца у процес приватизације и омогућава предност у односу на легалне пословне субјекте у оним

⁷²¹ Милева Анђелковић, **Јавне финансије и финансијско право**, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш, 2012, стр. 198.

сегментима пословања (извођење јавних радова, извозни и увозни послови и слично), где одлучујући утицај имају наведене структуре.⁷²²

Према статистичким подацима у току 2011. године раскинут је 41 уговор о приватизацији, а сада их је око 120 више. У рукама пет власника приватизованих предузећа по броју раскинутих уговора, наша су се чак 52 предузећа, од којих је у међувремену уништено 29 фирми. Сада је већ извесно да је омиљени пут новца углавном полазио од off-shore компанија, преко којих се расипао на ситније рачуне појединаца, одакле је делом усмераван за куповину друштвених предузећа.⁷²³

Стога је упутно погледати факторе од којих зависи да ли ће се ниво корупције у земљи, током приватизације, повећати или смањити.⁷²⁴ Наиме, брзина, степен овлашћења и транспарентност приватизације су значајни фактори корупције. Уколико се приватизација брзо одвија, мало је времена да се корупциони аранжмани направе. Пошто је повећање брзине приватизације условљено смањењем администраирања произлази да се корупција, у том случају, смањује по ова два основа. У Србији се процес приватизације одвијао изузетно споро. Степен овлашћења је други битан фактор корупције јер свака одлука и верификација која захтева потпис надлежног лица представља могућност за корупцију. Због тога, да би се смањила корупција током приватизације, потребно је да се смањи могућност одлучивања и дискрециона правила. Најмање транспарентни су подаци о предузећу, пре свега они који се односе на процену капитала, због књиговодствених система који нису прилагођени потребама тржишне привреде. Уколико су информације о процени транспарентније мање су и могућности за корупцију. Значајну улогу има и доступност резултата приватизације, јер то даје могућност трећим лицима да процене да ли је нешто погрешно и незаконито. Према томе, од транспарентности процеса приватизације у великој мери зависи колико ће корупција узети маха.

Злоупотребе у процесу својинске трансформације се могу извршити на различите начине, а пре свега су могуће када се приватизација привредних субјеката, који су у друштвеном или државном власништву, обавља кроз директну продају, уместо тендерским путем. Злоупотребе се могу извршити и приликом продаје на тендеру, јер се потенцијални купци могу унапред договорити о својим понудама, уз лимитирање понуђеног износа. На тај начин се предузећа купују за нереално ниску цену и под лошим условима у односу на запослене, до чега може доћи и у сарадњи са лицима која организују и спроводе приватизацију.⁷²⁵ Осим тога, у пракси се често појављује проблем заштите малих акционара, као у случају када власник на њих врши притисак

⁷²² Горан Бошковић, **Корупција у приватизацији**, у зборнику: Корупција у јавној управи, Криминалистичко-полицијска академија, Београд, 2011, стр. 65-66.

⁷²³ **Приватизација**, *Ekonom: east*, бр. 617/618, Београд, 2012, стр. 30. (<http://www.antikorupcija-savet.gov.rs>).

⁷²⁴ Д. Шуковић, **Приватизација и транспарентност**, Transparency International Serbia, Beograd, 2001, стр. 31-33. (Извор: <http://transparentnost.org.rs>)

⁷²⁵ М. Шкулић, **Привредни криминалитет**, Факултет за пословни менаџмент, Бар, 2010, стр. 24.

да продају акције по nižој вредности од тржишне или када власник умањује профит предузећа како би избегао надокнаде малим акционарима.

Приватизација пружа широке могућности за прање новца, односно да се „прљав“ новац који је незаконито стечен од привредног криминала, корупције или на друге начине укључи у легалне токове и тако прикрију трагови незаконитих активности. За ту сврху користе се услуге банкарског сектора и off-shore компаније, као у случају када се нелегално стечена средства трансферишу са рачуна off-shore компанија, чији је власник исто лице, по основу куповине новооснованих фирми.⁷²⁶

3.8. Корупција и привредни криминал у грађевинарству

Према искуству приватних предузетника, најзаступљенији вид корупције је приликом добијања локације за градњу привремених или сталних објеката, затим приликом добијања увозно-извозних дозвола, добијања уговора са владом (јавне набавке), царињења робе и укључења телефона и струје. Са друге стране, подмићивање је најмање заступљено, али и даље са високим индексом, код пореске управе при регистрацији предузећа и одобравању нових продајних цена.⁷²⁷

Корупција власти утиче на избор пројеката и извођача у грађевинарству. Тада се губе прави критеријуми који се огледају у квалитету и стварној економској оправданости. Привредни субјекат који жели да добије одређени посао од државе мора за то и да плати. То такође отвара простор за злоупотребе на тендерима где су велике могућности манипулације. Тргује се свим значајним информацијама почев од вредности просечне понуде па до прилагођавања критеријума одређеном понуђачу. Такође се може постићи договор да се понуди ниска цена, како би се победило на тендеру, а које цене не одговарају реалним условима. Потом се кроз повећане трошкове или кроз снижавања квалитета извршених радова ова разлика надокнађује. Без икакве економске оправданости врше се улагања у нове инвестиције, посебно у оне које доприносе политичкој промоцији, док се мала средства улажу у одржавање и обнављање постојеће инфраструктуре.

У пракси се често дешава у нашим условима да се код вредних и великих инвестиција појављују као учесници на тендеру предузећа која су основана непосредно пре објављивања огласа за прикупљање понуда у поступку јавних набавки, са једним или неколико запослених, без значајније имовине и средстава, као и без техничких услова за извођење предметног пројекта, а да при том све обавезе које проистичу из

⁷²⁶ Радојко Србљановић и др., *нав. дело*, стр. 25.

⁷²⁷ Слободан Вуковић, **Корупција и владавина права**, ИДН Драганић, Београд, 2003, стр. 181.

уговора о јавној набавци плаћа друго предузеће, што се у њиховим међусобним односима покрива кроз разне пословне уговоре о зајму и слично. Потом се врши продаја по високим ценама овако стечених права, као што је право закупа на грађевинском земљишту.

Велики недостатак наше правне регулативе јесте што не постоји никаква обавеза претходне контроле учесника на тенедеру у погледу испуњености услова за извођење одређене инвестиције чија се вредност често мери у стотиманама милиона динара, па се тако потпуно легално могу појавити и добити тендер тек основане фирме, које су вероватно и основане за ту намену, без икакве техничке опремљености и са једним запосленим, а потом остварити кроз продају права вишемилонске профите.

Често се корупција у овој области врши и кроз накнадно уговарање додатних радова и закључивање анекса уговора, преко лажног приказивања чињеница у привременим и окончаним ситуацијама и фалсификованим фактурама, где се увећава вредност радова, утрошеног материјала, количине и вредности робе. Посебно се злоупотребе врше преко радова чији се обим тешко може утврдити и изразити кроз неку мерну јединицу, као што је рашчишћавање терена, припрема терена за изградњу, најам контејнера за раднике и слично.

Готов новац који потиче из неке нелегалне делатности се не евидентира као улаз готовине већ се, приликом набавки репроматеријала који служи за производњу, меша са легалним средствима и овај начин мешања средстава је посебно заступљен у грађевинарству, када се један део услуга плаћа готовином која је стечена незаконито.⁷²⁸

Корупција и привредни криминал у грађевинарству су повезани на разне начине са банкарским сектором, при чему се често користе off-shore компаније, новооснована предузећа, као и хипотекарни кредити. Наведено се може објаснити на следећем занимљивом примеру⁷²⁹ који указује на сложеност и велике могућности које грађевински сектор пружа за вршење оваквих злоупотреба. Особа А је нелегално стечена средства уплаћивао на рачун својих off-shore компанија на Британским девичанским острвима и Сејшелима, које су основале фирму у Лихтенштајну. Све три компаније су отвориле инвестиционе рачуне код ино банке В. Ино банка В је средства са инвестиционих рачуна клијента искористила, у складу са проценом исплативности, за пројектно финансирање пословно стамбеног објекта у Новом Саду. За обезбеђење отплате кредита уговором је предвиђена хипотека над објектом у изградњи. Корисник кредита-инвеститор је грађевинака фирма С у власништву особе У која је, да би добила кредит, основала нову фирму D чија је једина делатност изградња одређеног објекта уз обавезу да учествује са минималним износом од 20% у целокупној инвестицији. Ова фирма је имала обавезу да обезбеди власништво над локацијом, пројекат и грађевинску дозволу. Грађевинска фирма С је новој фирми D за оснивање и пословање трансферисала средства од готовинских уплата извршених по основу позајмице

⁷²⁸ Радојко Србљановић и др., *нав. дело*, стр. 65.

⁷²⁹ *Нав. дело*, стр. 31.

оснивача, а која потичу од продаје станова на црно. Фирма D је купила земљиште од рођака особе Y и платила израду пројекта блиским пословним сарадницима, по увећаним фактурама што је укалкулисано у обавезно учешће у инвестицији од 20%. Кредит је коришћен за куповину потребног материјала за градњу и плаћање услуга више подизвођача такође у власништву рођака и пријатеља.

Корисник кредита није отплаћивао кредит тако да је банка активирала хипотеку и постала власник већег дела стамбено пословног објекта, а средства од продаје су подељена у складу са учешћем у финасирању између корисника кредита и банке Y, што укључује власнике инвестиционих рачуна у иностранству.

Приликом откупа грађевинског земљишта прави се таква погодба са власником земљишта о висини цене земљишта да се уговара већа цена од тржишне, након чега се та разлика дели између власника земљишта и одговорних лица. Приликом лицитације, када се реализује пројекат, корумпирају се одређена лица која су запослена код инвеститора или имају утицај на њега. У случају када се као инвеститор појави државно, а посао добије неко приватно предузеће, то предузеће обично нема средства за реализацију пројекта, односно потребну грађевинску опрему, машине и сл. већ се ангажују разни подизвођачи, занатске и друге радње, која даље као посреднике ангажују већа грађевинска предузећа која имају одговарајућу опрему и могу да реализују посао. Корупција у свим таквим случајевима служи као средство остварења одређеног профита.⁷³⁰

⁷³⁰ Жељко Нинчић, *нав. дело*, стр. 50-51.

3.9. Корупција и привредни криминал у банкарском пословању

Банкарски сектор се обилато користи ради прикривања новчаних средстава до којих се на незаконит начин долази услед утаје пореза, корупције, привредног криминала и других криминалних активности, са циљем да са ова средства кроз прање новца укључе у легалне токове и на том путу овако стечена средства морају проћи кроз неки банкарски рачун. Тенденција је, дакле, да се ништа не препусти случају и да се трагови успешно сакрију, посебно у међународном бизнису, уз коришћење банкарског сектора, off-shore компанија и слично, па се ангажују финансијски стручњаци, адвокати и рачуновође који осмишљавају сложене трансакције, чиме се успешно прикривају трагови и незаконито порекло новца.

Карактеристика корупције је, пре свега, што се појављује у виду сложених кривичних дела која имају велику друштвену опасност, врше се организовано, повезивањем већег вроја одговорних лица у оквиру једне или више банака, лица из банака и одговорних лица у појединим предузећима, која су заинтересована за остваривање неких права или избегавање одређених обавеза. Специфичност је и што су извршиоци кривичних дела стручна лица која познају банкарско-финансијски систем и кривична дела углавном врше у оквиру свог делокруга рада, а последице учињених дела нису одмах уочљиве. Углавном се ради о следећим кривичним делима: примање и давање мита, злоупотреба службеног положаја, фалсификовање службене исправе и несавестан рад у служби.⁷³¹

У досадашњем периоду, у нашим условима, према искуству Управе за спречавање прања новца, разни су начини и типологије прања новца.⁷³² Најчешћи начини да се законом предвиђене банкарске услуге и шифре основа по којима се врше трансакције искористе ради прања новца стеченог од утаја пореза, корупције и на друге незаконите начине, како би се „прљав“ новац интегрисао кроз банкарски систем били су:

- кредити са 100% депозитом (као обезбеђењем) или превремена отплата кредита;
- велике готовинске уплате (без ралног основа или неуобичајене за клијента);
- плаћања по основу промета робе и услуга са off-shore компанијама (често се ради о услугама консалтинга, пружања услуга истраживања тржишта, маркетинга, адвокатском и рачуноводственим услугама, куповини некретнина и др.);
- плаћања по основу услуга новоотвореним домаћим фирмама;

⁷³¹ Нав. дело, стр. 52.

⁷³² Радојко Србљановић и др., нав. дело, стр. 37.

- готовинске уплате по основу позајмице оснивача за ликвидност предузећа (оснивачи правна лица злоупотребљавају овај законом дозвољен основ јер се приликом уплата не тражи порекло средстава и нема ограничења која се односе на висину готовинске уплате и не опорезују се).

Имајући у виду досадашње искуство као најзначајније типологије⁷³³ истичу се следеће:

- Уплате готовине нелегалног порекла од стране физичког лица по основу позајмице оснивача за ликвидност проширења пословних активности у корист правног лица. На овај начин се нелегално стечен новац улаже у легалан посао, при чему је ослобођен плаћања пореза.

- Уплате готовине нелегалног порекла, у мањим износима, од стране физичког лица по основу позајмице оснивача за ликвидност правном лицу, које даље новац које трансферише на друга правна лица такође по основу позајмице.

- Уплате готовине нелегалног порекла, у мањим износима, од стране физичког лица по основу повећања оснивачког улога правног лица које се потом продаје.

- Уплате готовине нелегалног порекла, за отплату хипотекарног кредита, по основу позајмице оснивача за ликвидност. (Тако на пример лица повезана са организованим криминалом која поседују хотелско угоститељски објекат врше готовинске уплате позајмица на рачун своје фирме и потом средства са рачуна користе за отплату хипотекарног кредита, који се користи за проширење капацитета и куповину нових објеката. Новац нелегалног порекла се укључује у легалне токове путем приказивања већег обима пословања по основу хотелско угоститељских услуга).

- Отплате кредита готовином нелегалног порекла од стране јемца (који је повезан са организованим криминалом, врши готовинске уплате доспелих рата кредита, уколико корисник кредита не извршава уговором предвиђене обавезе, а кредит је искоришћен за куповину земљишта тако да корисник кредита, по основу дуга, преноси власништво над земљиштем, на лице које уплаћује кредит).

- Готовинске трансакције физичких лица у већим износима (при чему је новац нелегалног порекла, а трансакције нису уобичајене нити су у складу са приходима и статусом клијента).

- Трансфер из иностранства у корист физичких лица, без јасног основа (физичка лица примају новац из иностранства од физичких и правних лица са којима нису ни у каквом пословном односу, а остварила су финансијску корист злоупотребом службеног положаја или по основу корупције).

⁷³³ Нав. дело, стр. 19-31.

- Велики број готовинских уплата више физичких лица у корист рачуна једног физичког лица (како би се радило о уплатама испод законског минимума, а потом се уплаћена средства у кратком временском року трансферишу у иностранство по основу исплата ефикасне на АТМ уређајима у иностранству).

-Једно лице се овлашћује за располагање средствима по рачунима више лица не које се врше честе готовинске уплате у кратком временском периоду, (како би се радило о уплатама испод законског минимума, са којих рачуна се средства у кратком року преносе на друге рачуне или трансферишу у иностранство по основу потрошње по картици плаћањем робе и услуга путем интернета).

- Поседовање већег броја рачуна у различитим банкама (динарских, девизних, наменских и рачуна ороченим средствима, при чему се врше чести трансфери средстава са једног рачуна на други).

Дакле, облици корупције који се појављују у пракси су веома бројни. Корупција и привредни криминал су повезане појаве и њихов међуоднос је од великог значаја јер када се појављују паралелно омогућавају стварање и одржавање одређених веза између економских и државних структура, односно спрегу између криминалних структура и појединих носилаца функција државне и друштвене власти. Ове појаве нису одвојене од других друштвених штетних појава и утичу на опште стање криминалитета у једном друштву, а карактерише их велика прилагодљивост тржишним условима, односно робним и финансијским кретањима.

4. Последице привредног криминала и корупције

Последице привредног криминала и корупције су много опасније од последица других облика криминала и представљају битан аспект у анализи ових негативних феномена. Због тога је поред потребе да се прецизно дефинишу ове појаве нужно указати и на њихове последице и утицај на друштвено-економски развој, а ове последице су веома негативне и бројне.

У ранијим истраживањима⁷³⁴ корупција је третирана као позитивна појава која чак побољшава економски положај учесника, смањује државни интервенционизам, увећава друштвено благостање и економску ефикасност, док се у новијим истраживањима крајем XX и почетком XXI корупција означава као друштвена појава која негативно утиче на друштвено-економски развој и ова појава добија у литератури све већи значај.

Међу најважније последице спреге корупције и привредног криминала спада губитак јавног поверења у државне институције и ерозија морала. Тиме се нарушава кредибилитет демократских институција и подрива владавина права. Извршиоци оваквих кривичних дела захваљујући својој економској и политичкој моћи ретко кад потпадају под удар кривичне одговорности што ствара уверење међу осиромашеним грађани да правда није достижна обичном човеку. Спрега између моћних и утицајних и државног сектора доприноси неефикасности државних органа, па тако и оних који су надлежни за откривање и суђење учиниоцима оваквих кривичних дела.

Мимо тога, главни разлог за појаву сиве економије је избегавање плаћања пореског прихода, а једно од најчешћих средстава којим се служе порески обвезници у циљу избегања плаћања пореза јесте подмићивање.

Најзначајнија „негативна реперкусија деловања сиве економије је: што функцију легалне привреде преузима нелегална привреда, што престају да делују фактори регистроване привреде и што престаје да делује правна држава.“⁷³⁵

Неки аутори су се бавили утицајем корупције у зависности од структуре јавних прихода. Према становишту које заступају Tanzi и Davoodi повећање корупције доводи до смањења учешћа пореза у БДП као и да порез трпи више него остали приходи. При том, директни порези трпе много више од корупције него индиректни и према њима

⁷³⁴ Nathaniel Leff, **Economic Development through Bureaucratic Corruption**, American Behavioral Scientist, 1964, pp. 8-14, Samuel P. Huntington, **Modernization and Corruption, Political Order in Changing Societies**, Yale University Press, New Haven, 1968, CT, pp. 59-71.

⁷³⁵ Звездан Ђурић, **Сива економија и корупција као глобални проблем**, Економски факултет, Приштина, 2003, стр. 16.

државе са високим нивоима корупције треба да се више ослањају на индиректно опорезивање.⁷³⁶

Сива економија је распрострањена у свим земљама без обзира на ниво економског развоја и облик друштвеног уређења. Начини избегавања прихода су раличити, али оно што је заједничко свим привредним система јесте да су веома бројни. Често се врши наплата робе и услуга за готов новац, уз фалсификовање документације, посебно уз помоћ фантомских фирми које се оснивају за такве намене, трају неко време, а затим нестају без трага. Избегавање прихода се јавља везано за све врсте пореза, а ширењу ове појаве свакако да доприноси процес транзиције. Распадом социјалистичке привреде нису формиран новии адекватни институционални оквири за тржишну привреду, а ратно окружење, прилив избеглица, пад животног стандарда само су допринели ширењу ових негативних и опасних феномена. Ширењу сиве економије доприноси и пораст пореског оптерећења. Посебно је у нашим условима заступљена код трговине акцизним производима, а подмићивање царинских, пореских и других државних службеника воде мањем приливу од пореза, царина, доприноса, акциза, односно јавних прихода.

Корупција и привредни криминал негативно утичу и на економску ефикасност у савременој тржиштој привреди. Значајно угрожавају тржишну конкуренцију без које нема нормалног функционисања тржишта и самим тим нарушавају односе тржишне привреде. Порески обвезници поред тога што морају да плаћају порезе и друге дажбине, морају да плаћају мито, како би били укључени у послове на тржишту, како би добили јавне набавке, како би добили кредите од банака и слично. Свему овоме доприноси непостојање владавине права, тако да учесници на тржишту немају адекватну правну заштиту нити сигурност у пословању јер су повлашћени они који се баве корупцијом. Све то може да доведе до појаве таквог регулаторног оквира који подрива економску ефикасност.

Корупција негативно утиче и на инвестирање и легалну делатност. Због недостатка тржишне конкуренције прави се негативна селекција пројеката, тако да се од стране државе не улаже у пројекте који су заиста потребни, него у оне где се може остварити лична зарада и профит, чиме се негативно утиче на јавну потрошњу. Захваљујући корупцији не врше се улагања у нове производне технологије и долази до негативне селекције у људским ресурсима, што све доприноси стагнирању и саботирању економског развоја. Страни инвеститори избегавају да улажу у привреду коју карактерише раширена корупција, што доводи до слабљења угледа једне земље у међународним оквирима.

Због свега тога, последице привредног криминала и корупције су погубне за тржишну економију, које се огледају не само у прибављеној имовинској користи и нанетој штети, већ наносе озбиљне економске последице у привреди једне земље.

⁷³⁶ Johann Graf Lambsdorf, **Узроци и последице корупције: шта знамо из укрштања података из разних земаља?**, у зборнику: Економија корупције, ЈП „Службени гласник“, 2008, стр. 74.

Самим тим ове негативне појаве негативно утичу на привредни раст. Пораст корупције и привредног криминала води паду стопа привредног раста.

Друштвено-политичке последице корупције у привреди се огледају у угрожавању демократских институција и тржишне економије, повећању трошкова функционисања државе, стварању неповерења грађана према власти и њеним органима, блокирању реформи, умањењу спремности на инвестиције итд.⁷³⁷

Ове негативне појаве повећавају и доходовну неједнакост и сиромаштво. Додатни приходи убирају се услед вршења ових незаконитих делатности што доприноси богаћењу уског круга људи, док се са друге стране смањују приходи државе. Тиме је угрожено остваривање јавних овлашћења државе, а што се негативно одражава не целокупни друштвено-економски развој. Корупција и привредни криминал повећавају сиромаштво и доприносе атмосфери несигурности и незадовољства.

Привредни криминал и корупција су веома друштвено опасни, остављају озбиљне последице, угрожавају и погађају разна добра, односно вредности државе, као и правна добра и интересе појединаца. Спрега привредног криминала и корупције је веома опасна јер се приликом вршења привредног криминала и његових облика, па тако и избегавања плаћања пореза, често користи корупција како би се остварили контакти и успоставиле везе са државним органима, одређеним политичким и другим субјектима у циљу остваривања што већег профита и успешнијег прикривања криминалних активности.

Из којих разлога је корупција веома негативна појава нејпрегледније се види из Извештаја Комитета за цивилне слободе и међународне послове Европске уније, при чему се, између осталог, посебно издваја утаја пореза:

- „због тога што смањује поверење у Владу и њене институције. У прилог томе говоре немири у Аргентини и смене председника по принципу домино-ефекта;
- због тога што лагано руши демократију и стабилност коју доноси политичко уређење. Кредибилност политичара и ефикасност државних службеника утопљених у искушење корупције ближи се нули. А привидну стабилност корумпиране државе додатно обogaљује поткупљивање судија и масовна утаја пореза, која постаје највећа вредност на страни вештијих;
- због тога што поткопава економски развој државе. У пракси, државни службеници преусмеравају инвестиције са подручја образовања у капиталне пројекте. Намерно повећавају техничку захтевност пројекта у јавном сектору да би досегли више откупнине. (Последице су катастрофалне. Узимамо, на пример, азијску финансијску кризу пре три године, када се због опште корумпираности више није знало ко пије ко плаћа, због чега су се инвеститори дали у панично бекство оставивши за собом берзни колапс). И оно што је најстрашније:

⁷³⁷ Зоран Ђокић, *нав. дело*, стр. 284.

корупција смањује еколошке и грађевинске стандарде, као и квалитет јавне инфраструктуре;

- због тога што је одскочна даска за криминал белих крагни. Тек појавом корупције, политичар заиста постаје проститутка, а државни функционер, уместо да би служио народу, њен роб. У Немачкој су установили да су у трећини примера организованих криминалних активности учествовали и јавни службеници. Сасвим частан човек никада не дозволи да га уздуж и пореко опрље пламенови корупције. Јер у тренутку кад ватра учини своје, људска приватност престаје да буде недодирљива и на видику је крај политичке каријере. И још више, онај ко једном прими поткупнину, увек ће бити марионета у рукама више-мање свих еминенција, финасијских моћника (утајивача). Пропратни ефект је тај да се човеку никада више не врати душевни мир, мирна савест и миран сан;
- због тога што у вези са међународним криминалом, омогућује велике преваре владиних чиновника и политичких функционера. Примера ради, корупција јача трговину дрогама и олакшава кријумчарење свих врста оружја, а уз то омогућује криминалцима да правовремено побегну од руке правде.⁷³⁸

Према томе, последице привредног криминала и корупције су многобројне и готово да не постоји област друштвеног живота у којој се не осећају. Ове појаве наносе велику штету привредном развоју и просперитету, подривају владавину права и представљају значајне факторе сиромаштва, економске неједнакости, смањења друштвеног производа и повећања презадужености једне земље.

⁷³⁸ Жељко Бјелајац, **Корупција као вид организованог криминала**, *Право: теорија и пракса*, бр. 3-4, 2008, стр. 49-50.

ДЕО ШЕСТИ

БОРБА ПРОТИВ ИЗБЕГАВАЊА ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У КОНТЕКСТУ ПРИВРЕДНОГ КРИМИНАЛА И КОРУПЦИЈЕ У СРБИЈИ

I Мере које се предузимају у борби против избегавања плаћања пореза

Избегавање плаћања пореза, привредни криминал и корупција у својим различитим појавним облицима су веома штетни за економију, подривају владавину права и доводе до ерозије морала. Приходи од пореза имају значајан удео у прикупљеним укупним јавним приходима. Самим тим избегавање плаћања пореза утиче на висину прикупљених прихода и до тога да се планирани државни расходи не могу подмирити. Услед тога држава је приморана да прибегне другим решењима попут смањивања или одустајања од остваривања планираних јавних потреба или повећања пореског оптерећења, а што доводи до других негативних последица и до повећања обима пореске евазије, чиме се овај проблем само продубљује. Повећано пореско оптерећење највише погађа пореске обвезнике који своје обавезе уредно и савесно испуњавају. Овакве ефекте изазива како незаконита пореска евазија, тако и законита неприхватљива пореска евазија. Величина проблема зависи од интензитета евазије пореза и раширености привредног криминала и корупције.

У борби против ових појава примењују се различите мере. Основна подела је на превентивне и репресивне мере. 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.⁷³⁹

Наиме, кроз казну се поред репресије остварује индивидуална и генерална превенција.⁷⁴⁰ Сврха кажњавања нема само ретрибутивни карактер, након што је учињено дело, него има и превентивни утицај да се дело не би убудуће учинило. Према томе, кривичноправна превенција има два облика и то: општу (генералну) превенцију

⁷³⁹ Горан Илић, *Привредни преступи и прекршаји као облик сузбијања привредног криминала*, Привредни криминал и корупција, XIII семинар права, 2001, стр. 152.

⁷⁴⁰ Драган Јовашевић, *Политика сузбијања криминалитета у функцији ефикасности система безбедности у Србији*, зборник радова: *Изградња капацитета система безбедности*, 2011, стр. 214.

којим се утиче на друге и специјалну превенцију којом се утиче на самог учиноца да убудуће не врши забрањена дела.⁷⁴¹

Мере које се предузимају у борби против избегавања плаћања пореза су донекле 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 оштра казнена политика да се примењује 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 тако да новчане казне буду изрцане у висини која знатно премашује износ утајених јавних прихода.⁷⁴²

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 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.

1. Превентивне мере

Имајући у виду озбиљност последица до којих доводе избегавање плаћање пореза, привредни криминал и корупција у борби против ових негативних појава пре свега треба предузети превентивне мере, а потом репресивне мере. Наиме, ове негативне појаве се не могу сузбити само репресивним мерама, већ је за то потребна и добро осмишљена превентивна активност. Превенција обухвата низ мера и поступака које су усмерене на отклањање узрока и услова који погодују настанку ових негативних појава. Увек је боље спречити него лечити. Најважније је, заправо, успоставити праву меру између правентивних и репресивних мера.

Дуго времена репресивне мере су представљале основни начин борбе против криминалитета. У циљу смањења корупције изрицане су високе казне, па су тако у многим државама учиниоци кривичних дела корупције лишавани слободе и осуђивани

⁷⁴¹ Ђорђе Игњатовић, *нав. дело*, стр. 144.

⁷⁴² Горан Милошевић и Мирко Кулић, **Сузбијање пореске евазије као фактор изградње безбедности**, зборник радова: *Изградња капацитета система безбедности*, 2011, стр. 188-189.

на дуже казне затвора или чак на смртну казну. Третирани су у многим ситуацијама као учиниоци убиства и кривичних дела против државе, односно сматрало се да су непријатељи народа. Међутим, то што ни тако оштре казне нису дале позитивне резултате у борби против корупције иде у прилог становишту које потенцира мере превенције, при чему се не сме занемарити значај и допринос репресије у сузбијању корупције.⁷⁴³

Занимљиво је поређење које даје Stokvel када корупцију упоређује са коровом, док јавни тужилац представља баштована. Проблем је што баштован само чупа коров који је на површини не вадећи корен, па ће тај корен опет дати коров на истом месту, чак ће дати изданке и на другим местима. Једини начин да се уништи коров јесте да се ишчупа корен, што представља превенцију, јер чупање корена онемогућава настајање корова. Према његовом мишљењу корупција користи постојеће могућности унутар једног система, а идентификација тих могућности (лоши закони, одсуство надзора и слично) и њихово сузбијање доприноси смањењу корупције.⁷⁴⁴

Превенција криминалитета представља употребу свих мера и средстава, за мобилизацију појединаца, друштвених група, организација и институција, које су усмерене на спречавање оних појава које нису у складу са кривичним законодавством, а које по својој суштини наносе штету појединцима, друштвеним групама или друштву у целини.⁷⁴⁵

У мере превенције на које нас упућује Савет Европе спадају: „повећање транспарентности, проверавање и контрола; подстицање конкуренције и укидање монопола; информисање јавности; креирање примерене економске и социјалне политике; поједностављење и већа прегледност различитих поступака; контрола финансијских трансакција; подстицање транспарентности у политичким процесима; увођење слободе штампе и независних медија.⁷⁴⁶

Свеобухватни приступ у борби против корупције, али и против избегавања плаћања пореза и привредног криминала, типично има три аспекта приступа: увођење новог или измењеног законодавства са циљем смањивања могућности ових појава, изградња веза са другим државама потписивањем међународних споразума, учешће у транснационалним организацијама и спровођење интегрисаног програма у борби против ових појава, који, између осталог, обухвата објављивање националне стратегије за борбу против корупције и акционог плана.

Највећа пажња научника посвећена је значају интегрисаног програма за борбу против корупције. Међутим, само усвајање програма није довољно без пуне

⁷⁴³ Мићо Бошковић, **Актуелни проблеми сузбијања корупције**, Полицијска академија, Београд, 2000, стр. 90.

⁷⁴⁴ Жељко Нинчић, **Србија и корупција**, Задужбина Андрејевић, 2010., стр. 93.

⁷⁴⁵ Владимир Кривокапић, **Превенција криминалитета**, Полицијска академија, Београд, 2002, стр. 32.

⁷⁴⁶ Ненад Радовић, **Криминалистички аспект корупције**, у зборнику: **Корупција у јавној управи**, Криминалистичко-полицијска академија, Београд, 2011, стр. 87.

посвећености власти у борби против ових феномена и треба правити разлику између земаља где су размере корупције мање озбиљне од оних земаља где је заступљена системска корупција. Наиме, студије указују да агенције за борбу против корупције и сличне институције најбоље функционишу у земљама где су почетни нивои корупције мање озбиљни, док тамо где је корупција ендемска ефекат ових институција најчешће је био или неутралан или у неким случајевима контрапродуктиван, када се дискредитовала сама агенција. Тиме се додатно продубљује скепса у јавности о напорима власти у борби против корупције. У земљама са системском корупцијом је тешко изградити институције за борбу против корупције које раде независно од слабих структура власти, укључујући правни систем, механизме политичке одговорности и финансијске регулаторне институције. У таквим условима агенције за борбу против корупције и слични органи ретко функционишу ефективно без значајних акција власти на спровођењу одговарајућих промена у ширем институционалном контексту.⁷⁴⁷

„Посматрајући стање код нас, држава није успела да се избори са многим деформацијама економског живота у које несумњиво спада и нарушавање уставне дужности плаћања пореза сразмерно економској снази. Превенција као вид заштите друштва од ове врсте криминалитета је неорганизована и неефикасна. А 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 друштвено-политичке и економске појаве. У нашим условима за јачање фискалне дисциплине потребно је испуњење одређених претпоставки. Прво, решења у пореском систему треба да се заснивају на начелу правичности, без неоправданих изузетака и привилегија и да буду стимулативно оријентисана... Друго, креатори пореског система морају предузимати адекватне мере за стварање повољне политичке и друштвене климе у погледу извршавања фискалних обавеза.“⁷⁴⁸ Као и свака земља у транзицији и наша земља се суочава са високим степеном корупције и привредног криминала, због чега је борба против ових негативних друштвених појава њен национални интерес.

Битно питање превенције криминалитета јесте поступање у складу са међународним стандардима превенције криминалитета и имплементација ових међународних стандарда, као и обезбеђење финансијских средстава за примену превентивних мера. Обавеза спречавања и сузбијања корупције произилази из међународних конвенција које је наша земља ратификовала и из обавеза по основу чланства у Савету Европе. То су пре свега Конвенција ЕУ о борби против корупције од 27. маја 1997. године, Кривичноправна конвенција о корупцији 27. јануара 1999. године, Грађанскоправна конвенција о корупцији 4. новембра 1999. године и Конвенција ОЕЦД против подмићивања страних јавних службеника у међународним пословним трансакцијама од 17. децембра 1997. године. Пријемом у Савет Европе наша

⁷⁴⁷ Alan Russo i Franklin Steves, **Ефикасност програма за борбу против корупције: прелиминарни докази из посткомунистичких земаља у транзицији**, у зборнику: Економија корупције, Службени гласник, 2008, стр. 283-302.

⁷⁴⁸ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, **Избегавање плаћања пореза, фискални и кривично-правни аспект**, Правни факултет у Нишу, Центар за публикације, Ниш, 2006, стр. 113-114

земља је постала и чланица Групе земаља против корупције Савета Европе (GRECO), чији је евалуациони тим сачинио препоруке које треба да се испуне. Поред Савета Европе значајно место у превенцији криминалитета у европским земљама заузима Комисија Европске уније за организацију, размену и израду програма превенције криминалитета у европским земљама. Од значаја за рад наведених тела су разни стручни и експертски одбори међу којима је нарочито значајан Европски комитет за кривичне проблеме (European Committee on Crime Problems-CDPC) који је састављен од по два члана сваке земље чланице. Овај одбор организује конференције криминолога чија је тема организација борбе против криминалитета.

Све земље кандидати за пријем у ЕУ морају да испуне обавезе повезане са борбом против корупције. Како је наша земља опредељена за европске интеграције, а то је и њен национални интерес, један од веома битних услова које треба да испуни је ефикасна борба против корупције.

У међународним оквирима, посебан проблем представља банкарска тајна, која у великој мери отежава потребну размену информација и сарадњу, а самим тим отежава борбу против ових негативних појава. Због тога, битну окосницу борбе у међународним оквирима представља превазилажење банкарске тајне и аутоматска размена битних информација.

У том контексту значајан напредак је ОЕЦД постигао у питањима премошћавања банкарске тајне, путем наглашавања предности кад финасијске институције аутоматски саопштавају важне информације својим владама и наглашавају се предности даље аутоматске размене информација међу владама. „ОЕЦД одлучно заговара премошћавање банкарске тајне у пореским споразумима између ОЕЦД земаља, те између развијених земаља и земаља у развоју, јер премошћавање банкарске тајне треба да буде међународни стандард. Најбоља размена информација је аутоматска размена информација, нпр. влада аутоматски саопштава све важне информације о извршеној инвестицији влади земље из које инвеститор долази. Проблем је што модели уговора о порезу на доходак УН-а и ОЕЦД одређују да се размена информација учини само на захтев, а тек директива ЕУ-а о штедњи одређује аутоматску размену информација. Слабе стране међународног финансијског система, неизостављајући оне које су последица неадекватних надзорних и регулаторних система, натерале су Међународни монетарни фонд да у последњим годинама појача надзор међународног финансијског система. Међународни монетарни фонд надзире економске политике земаља чланица као део надзорног процеса.“⁷⁴⁹

У борби против ових негативних појава у Србији значајно место има подршка, али и притисак, Европске уније и међународних организација, пре свега ОЕБС-а и Савета Европе, али и других међународних организација.

⁷⁴⁹ Домагој Михаљевић, *Положај и улога офшор финансијских центара у финансијској глобализацији, Економска мисао и пракса*, бр. 2, 2012, Дубровник, стр. 810. (Извор: <http://www.nsk.hr>).

Према томе, строгост прописаних и одлуком суда изречених казни и других кривичних санкција не могу да се постигну значајнији резултати у правцу спречавања и сузбијања свих облика и видова противправног понашања. Поред репресије том основном циљу треба свакако да допринесе и повећање опште пореске дисциплине код пореских обвезника, а органи друштвене заједнице треба да широком лепезом општих и посебних превентивних мера дејствују у правцу предупређења оваквих понашања. Погодну основу за смањење кривичних дела ће обезбедити и побољшање општих економско-социјалних услова у целом друштву, иако ће увек остати један мали број несавесних појединаца који ће и на овај начин покушати да стекну противправну имовинску корист за себе или другог, а на штету општих и заједничких интереса.⁷⁵⁰

При том, сваки порески систем мора да се ослања на одређене принципе опорезивања, који треба да омогуће остваривање одређених циљева пореске политике. Порески систем који је обликован тако да омогућава да се у што већој мери остваре принципи опорезивања допринеће смањењу услова који погодују евазији пореза. Адам Смит је још 1776. године формулисао основне принципе или начела опорезивања. То су начело општости које значи да сви грађани једне државе треба да плаћају порез за издржавање државне управе и то сразмерно свом доходу који они уживају захваљујући њеној заштити. Принцип одређености се односи на то да порез сваког грађанина треба да буде одређен. Принцип угодности подразумева да сваки порески обвезник треба да буде опорезован на начин и у време које ће му најбоље одговарати. Принцип економичности наплате пореза подразумева да сваки порез треба да буде организован на такав начин да из џепа народа узима што је могуће мање изнад оне суме која је потребна државној благајни.⁷⁵¹

Превентивне мере су различите и најчешће се разврставају на законске, институционалне, социо-економске, мере пропаганде и политичке. За успешну борбу против ових негативних појава потребно је њихово међусобно деловање.

1.1. Законске мере

Законодавна власт доноси пореске законе у којима се даје опис пореског чињеничног стања и на тај начин се држава служи својим правом на опорезивање. „Када се законски опис пореског чињеничног стања оствари на конкретан начин у односу на неко лице које се налази под пореском влашћу државе, она предузима активности преко своје управне власти да се ефикасно изврши порески захтев.“⁷⁵² Пореска обавеза је, према томе, апстрактна све до утврђивања пореске обавезе у самом

⁷⁵⁰ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, **Пореска утаја: облици испољавања и мере сузбијања**, БеоСинг, Београд, 2008, стр. 301-302.

⁷⁵¹ Наташа Симић, **Монетарне и јавне финансије**, Мегатренд, Београд, 2002, стр. 16.

⁷⁵² Дејан Поповић, **Пореско право**, Павни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2009, стр. 87.

закону, чиме се конкретизује. Због тога је неопходно да сваки сегмент законског описа пореског чињеничног стања буде јасно уређен.

Једноставност пореских решења је од великог значаја јер то у великој мери доприноси квалитету и бољем прихватању пореских прописа од стране пореских обвезника. „У литератури се истиче да мере предузете са циљем поједностављења опорезивања утичу на (а) смањење трошкова разреза и наплате пореза и контролу њиховог убирања; (б) смањење пореског оптерећења као последица повећања нето ефекта опорезивања; (в) повећање прегледности система опорезивања; (г) смањење пореских стопа; (д) лакше сналажење пореских обвезника у пореској материји.“⁷⁵³

Сложеност пореских облика, честе измене и нејасни порески прописи доприносе успешнијем проналажењу начина за пореску евазију. Такође бројни како законски тако и подзаконски акти којима се регулише привредна активност погодују овој појави. Једно законско решење готово да није заживело, а већ је на снази ново. Мимо тога, законска решења морају да буде прилагођена условима конкретне привреде, као и економској снази пореских обвезника. Посебно је значајно јасно регулисање у области рачуноводства и поједностављење метода утврђивања пореске обавезе, као и начина вођења књиговодствене документације.

Ефикаснија контрола се постиже уколико се наметну различите обавезе пореским обвезницима попут тога да воде пословне књиге, да сва плаћања обављају преко банке, обавеза издавања рачуна итд. Оваквим и сличним мерама, као и увођењем фискалних каса предузети су значајни кораци у борби против пореске евазије, али и привредног криминала и корупције. Поред стварања јасне законске регулативе и прописивање строжијих санкција ће деловати превентивно на привредни криминал и корупцију.

Јасна законска регулатива је од посебног значаја и у борби против неприхватљиве законите евазије пореза. Како је већ наведено у претходном излагању, коришћење правних празнина је најчешћи начин остваривања неприхватљиве законите евазије пореза. У пореском праву је начело фактицитета⁷⁵⁴ посебно значајно као механизам сузбијања неприхватљиве законите евазије пореза. Пореске чињенице се утврђују према њиховој економској суштини. Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимулован правни посао. У том случају симулован правни посао је ништав, а важиће дисимулован правни посао ако испуњава све прописане услове. Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.

⁷⁵³ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *нав. дело*, стр. 114.

⁷⁵⁴ Чл. 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, („Службени гласник РС“ бр. 80/02...108/13).

Неприхватљива законита евазија је сложен феномен, који значајно доприноси нежељеном умањењу пореских прихода. Правне празнине омогућавају пореским обвезницима да различитом применом закона, онако како је за њих најповољније, формално не кршећи закон, осујете циљ опорезивања. Недореченост прописа и мешање и преплитање надлежности различитих органа отежавају њихову практичну примену. Јасном и недвосмисленом регулативом се спречава изигравање намере законодавца и циља опорезивања, а самим тим спречава се умањење пореских прихода.

У циљу уједначавања законодавства Србије са законодавством земаља-чланица ЕУ донети су бројни закони и формирана су регулаторна тела успостављена тим законима,⁷⁵⁵ која имају значајну улогу у борби против спреге привредног криминала и корупције. Међу најважнијим законима су: Закон о јавним набавкама, који је усвојен 2002. године⁷⁵⁶ у циљу остваривања принципа транспарентности јавних набавки. Образована је Управа за јавне набавке. У Србији се за јавне набавке годишње троши између 3 и 3,5 милијарди ЕУР. У јавности је више пута изнет податак да је спровођењем овог закона остваривана годишње уштеда од око 10% средстава планираних у буџетима за јавне набавке. Закон о спречавању сукоба интереса при вршењу јавних функција је усвојен 2004. године⁷⁵⁷ према коме је дефинисано да је функционер дужан да јавну функцију врши тако да јавни интерес не подреди приватном интересу, нити да међу њима изазове сукоб. Сукоб јавног и приватног интереса постоји када функционер има приватни интерес који утиче или може утицати на вршење његове јавне функције. За спровођење овог закона формиран је Одбор за решавање о сукобу интереса. Основ за престанак овог закона је Закон о Агенцији за борбу против корупције⁷⁵⁸ и функције поменутог Одбора је 2009. године преузела Агенција за борбу против корупције која има широка овлашћења, између осталог, у контроли спровођења Националне стратегије за борбу против корупције, као и материје која се тиче сукоба интереса и финансирања политичких партија. Од значаја су и доношење Закона о слободном приступу информацијама од јавног значаја⁷⁵⁹, којим је успостављен положај Повереника за информације, Закон о заштитнику грађана,⁷⁶⁰ Закон о државној ревизорској институцији⁷⁶¹, којим се даје овлашћење Државној ревизорској институцији да контролише финансијске извештаје и пословање свих корисника јавних средстава.

Када се подробније анализирају наведени закони може се уочити нешто заједничко, а то је да су се регулаторна тела (индивидуална или колегијална) која су успостављена тим законима суочила са озбиљним потешкоћама као што су: недостатак

⁷⁵⁵ Вид.: <http://www.mogucasrbija.rs/Oblast/100/Korupcija/40/Klju%C4%8Dni%20problemi%20Srbije%20u%20borbi%20protiv%20korupcije.html>

⁷⁵⁶ „Службени гласник РС“ бр. 39/02, 43/03, 55/04, 11/05 и 116/08.

⁷⁵⁷ „Службени гласник РС“ бр. 43/04.

⁷⁵⁸ „Службени гласник РС“ бр. 97/08.

⁷⁵⁹ „Службени гласник РС“ бр. 120/04, 54/07, 104/09 и 36/10.

⁷⁶⁰ „Службени гласник РС“ бр. 79/05 и 54/07.

⁷⁶¹ „Службени гласник РС“ бр. 101/05, 54/07 и 36/10.

овлашћења да законске одредбе спроводе у пракси, спорост у конституисању, кадровска неопремљеност и недостатак радног простора.

1.2. Институционалне мере

Институционалне мере се базирају на односу између пореских обвезника и органа који учествују у борби против избегавања плаћања пореза, привредног криминала и корупције, о којима ће бити више речи у каснијем излагању. Са једне стране, овај однос треба да се темељи на поштовању прописа, а са друге стране на међусобном поверењу и поштовању. Уколико се поступа професионално и уколико се поштује закон од стране запослених јавних службеника мало је простора за злоупотребе.

Од великог је значаја снабдевање ових органа одговарајућом опремом ради успешнијег откривања и спречавања привредног криминала и корупције. Обука и стално усавршавање радника који учествују у откривању и процесуирању ових негативних појава је неопходна имајући у виду сложеност материје, која је подложна честим изменама, која обухвата велики број различитих законских и подзаконских прописа и преплитање различитих области, што захтева познавање рачуноводства, правних прописа, управног поступка, кривичног поступка, као и великог броја правних и економских категорија.

Битан је и материјални статус запослених јер слабији материјални статус омогућава већу подложност корупцији. Не треба занемарити да ефикасна борба захтева сарадњу свих органа који у томе учествују, почев од правосуђа и полиције, преко невладиних организација до медија. Ради ефикасније борбе против корупције потребан је ефикасан надзор над радом јавних службеника, као и формулисање и њихово упознавање са етичким кодексом поступања и надзор над поштовањем кодекса.

Коначно, сузбијању ових негативних појава доприноси казнена политика и мењање досадашње праксе да се за кривична дела из ових области изричу најниже казне, које су близу или испод прописаних законских минимума. Судска власт треба да обезбеди не само ефикасно процесуирање и строжије кажњавање предметних негативних појава, него и да прати казнену политику.

1.3. Мере пропаганде

Пореска пропаганда представља значајну превентивну меру, јер је за ефикасну борбу против избегавања плаћања пореза, привредног криминала и корупције битан

став јавности. Посебно значајну улогу у томе имају средства јавног информисања. Пореска пропаганда има велики утицај на став јавности према значају прикупљања пореских прихода, као и на схватање штетности привредног криминала и корупције. Од значаја за став јавности је висина пореског терета, односно начин на који је исти распоређен. Уколико је порески терет нереално утврђен или пак уколико је одређена категорија пореских обвезника дискриминисана и став јавности ће бити негативан. Од значаја за став јавности је и начин трошења средстава, односно у којој мери држава рационално са истима располаже. Посебно негативном ставу јавности и стварању неповерења доприноси неједнака примена закона, односно неједнако третирање појединих субјеката и стварање утиска да постоје повлашћени и недодирљиви.

Мере пореске пропаганде се предузимају са циљем подизања пореске свести и смањивања отпора плаћању пореза. Овим мерама треба да се постигне боље разумевање пореских прописа и механизма наплате пореза, што уз ефикасну контролу плаћања пореза, повећање вероватноће откривања злоупотреба и ефикасно кажњавање смањује пореску евазију.

Избегавање плаћања пореза, привредни криминал и корупција су појаве које привлаче велику пажњу медија и које пуне медијске наслове. Међутим, често се у медијима потенцирају сензационалистички негативне појаве, док се позитивне поруке и резултати губе из вида. Сензационализам постаје важнији од извлачења поука из откривених случајева и формирања смерница за даље успешно поступање у борби против ових негативних појава.

У борби против корупције је битна стална кампања подизања свести грађана о борби против ових негативних појава и значају борбе против њих, као и упознавање грађана са предузетим мерама и оствареним резултатима.

1.4. Социо-економске мере

Ублажавање фактора који повећавају отпор плаћању пореза кроз смањивање пореског терета представља значајан превентивни корак. То се може постићи ширењем основе на коју се обрачунавају и плаћају порези и снижавањем пореских стопа. Веома је важно да порески систем буде правичан и прилагођен економској снази пореских обвезника. Осим тога, добра сарадња између грађана и органа који учествују у борби против ових негативних појава повећава међусобно поверење и смањује страх од последица уколико се пријави или укаже на неку појаву или исказе критика, а то доприноси повећавању одговорности свих као учесника у креирању боље заједнице у којој ће живети. Према томе, са становишта мера превенције код пријављивања злоупотреба од великог је значаја да су узбуњивачи заштићени од малтретирања, мобинга и отпуштања.

Међу бројним предузетим мерама и акцијама у борби против ових негативних појава, не треба занемарити промовисање етичких вредности и моралних стандарда, што ће утицати на понашање грађана, али и допринети професионалнијем поступању и повећању одговорности запослених у органима од значаја за откривање и процесуирање ових негативних појава.

Неопходно је настојати да се подигне општи ниво морала у друштву, кроз подизање свести о значају пореза за друштво, који у перспективи могу да буду од користи свим грађанима, као и о штетности привредног криминала и корупције. Битан задатак у борби против ових негативних појава је дакле јачање свести грађана о штетности ових појава и потребе да се укључе у борбу на њиховом спречавању и сузбијању. Како би ова борба била успешна потребна је изградња система моралних вредности демократског друштва које су у протеклим периодима транзиције значајно нарушене.

У нашим условима, битан је и социјални моменат, односно лоша економска ситуација, када је велики број људи без посла, или са ниским примањима, па услед тога прибегавају, ради обезбеђења егзистенцијалног минимума, различитим нелегалним пословима на црном тржишту или раде непријављено.

Степен пореског морала је повезан са степеном пореске евазије, а на порески морал утиче ефикасност откривања и процесуирања пореске евазије, као и казнена политика. Бољим разумевањем и сарадњом између пореских органа и пореских обвезника такође се утиче на пораст пореског морала и свести о плаћању пореза. Порески морал обухвата норму понашања које су у вези са опорезивањем и које одређују, са друштвеног становишта, која је врста тог понашања корисна, а која штетна.⁷⁶²

Порески морал се, према томе, не може посебно и одвојено посматрати у односу на опште стање морала у друштву и може се подићи стварањем таквог стања свести код пореских обвезника да је правилно да своје пореске обавезе измирују због дугорочних користи на нивоу целог друштва.

Значајну улогу у борби против ових негативних појава има тзв. „систем социјалне контроле“ под којим се подразумевају разне методе путем којих се у некој друштвеној заједници контролишу понашања и активности конкретне заједнице: појединаца, друштвених група и друштва у целини. Овако схваћена социјална контрола се може посматрати и као скуп процеса којима се обезбеђује сагласност појединачних понашања у домену спречавања пореске евазије. Дакле, ради се о поштовању друштвене норме уредног испуњавања пореских обавеза.⁷⁶³ Средства оваквог система

⁷⁶² Божидар Јелчић, Оливера Лончарић-Хорват, Јуре Шимовић и Хрвоје Арбутина, **Финанцијско право и финансијска знаност**, Народне новине, Загреб, 2002, стр. 189.

⁷⁶³ Laubet del Bayle, J.L., **La police: Approche socio-politique**, Paris, 1996, pp. 16-18. (У: Остоја Крстић, **Криминалистичка превенција и прогностика**, Виша школа унутрашњих послова, Бања Лука, 2005, стр. 91).

треба да буду добро организована, а значајан фактор су и ефикасни органи који учествују у откривању и процесуирању пореске евазије, привредног криминала и корупције.

1.5. Политичке мере

Политичка воља и политички систем имају значајну улогу у борби против ових негативних феномена. Према томе, успешност борбе зависи од политичке воље, како на државном, тако и на нивоу сваке појединачне локалне самоуправе. Политичке мере се односе на праћење и усаглашавање прописа са актуелном ситуацијом и појавним облицима ових негативних феномена, праћење прописа и мера на међународном плану, повезаност и организована акција органа који учествују у откривању и сузбијању ових појава, обезбеђивање услова у погледу техничких услова и финансијских средстава за рад тих органа.

Према Глобалном индексу корупције Србија је остварила напредак у борби против корупције, али та борба није у институцијама и зависи од политичке воље. Према запажањима Бироа за друштвена истраживања (BIRODI) у борби против корупције постоји мањак резултата на нивоу кажњивости, а са друге стране изражена је дискриминација оних који се боре против корупције, односно најслабије су развијени механизми у борби против корупције санкционисање и подршка узбуњивачима. Због тога, BIRODI сматра да је за успешну борбу против корупције потребно стварање антикорупцијске коалиције која ће бити предвођена од стране државних антикорупцијских тела и органа, а пре свих Агенције за борбу против корупције и Савета за борбу против корупције, али и организације цивилног друштва, медији и приватни сектор. Према проценама Транспарентност Србија насупрот усвојеним прописима политички утицај је и даље пресудан код избора руководилаца у јавном сектору и даље су неиспитане бројне сумње у партијско запошљавање услед којег је јавни сектор предимензиониран, док су утицаји на доношење одлука у извршној и законодавној власти и даље скривени услед непостојања прописа о лобирању, неорганизовања јавних расправа у великом броју случајева и необјављивања споразума са инвеститорима. Према њиховим наводима, иако је представљен квалитетан модел Закона о узбуњивању и заштити узбуњивача, још је непознато када ће Србија коначно добити овај пропис, као и да ли ће он бити свеобухватан.⁷⁶⁴

Као добар пример превентивне мере може се навести увођење тзв. „супервизора“ у Словенији, односно могућности да се путем компјутера прати свака финансијска трансакција из буџета било да је реч о општини или неком државном органу. Такође, законски је регулисано да сваки уговор изнад десет хиљада евра мора имати

⁷⁶⁴ Вид.: <http://grid3.rs/read/news/303116926/5402682/napredak-u-borbi-protiv-korupcije> (23.12.2013.).

антикорупцијску клаузулу, па тако ако се утврди било каква неправилност он се аутоматски поништава.⁷⁶⁵

2. Репресивне мере

Превентивне мере нису довољне за сузбијање привредног криминала и корупције, па се у свим правним системима предвиђају и репресивне мере којима се санкционишу противправна понашања. 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.⁷⁶⁶ Прекршај је противправно дело које је законом или другим прописом надлежног органа одређено као прекршај и за које је прописана прекршајна санкција.⁷⁶⁷ 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.⁷⁶⁸

У Кривичном законуку је уграђен субјективно-објективни општи појам кривичног дела кроз уношење кривице као општег обележја, који је заступљен у савременој европској теорији кривичног права и у готово свим чланица ЕУ, за разлику од ранијих решења која су обухватала материјално-формалну дефиницију кривичног дела према којој је кривично дело друштвено опасно дело које је законом одређено као кривично дело и чија су обележја одређена законом, док су противправност и елемент кривице били изостављени. Према садашњем решењу кривично дело је оно дело које је законом предвиђено као кривично дело, које је противправно и које је скривљено. Нема кривичног дела уколико је искључена противправност или кривица, иако постоје сва обележја кривичног дела одређена законом.⁷⁶⁹ У том погледу је објективно-субјективни појам кривичног дела, који је садржан одредбом чл. 14. ст. 1. Кривичног законика, у

⁷⁶⁵ Вид.: <http://www.skgo.org/reports/details/1092> (23.11.2013.)

⁷⁶⁶ Ђорђе Ђорђевић, *нав. дело*, стр. 27.

⁷⁶⁷ Чл. 2. Закона о прекршајима („Сл. гласник РС“ бр. 65/2013).

⁷⁶⁸ Ђорђе Ђорђевић, *нав. дело*, стр. 289.

⁷⁶⁹ Чл. 14. Кривичног законика („Службени гласник РС“ бр. 85/05, 72/09, 111/09, 121/12, 104/13).

складу са савременом теоријом права. Истовремено представља норму која није само декларативног карактера, већ се успешно може примењивати у пракси.⁷⁷⁰

Привредни криминалитет и корупција обухватају скуп различитих и многобројних незаконитих делатности са циљем брзе и лаке зараде, које су толико разноврсне да је тешко издвојити заједничке карактеристике. Поред тога, брзе промене у привреди доводе до промена у инкриминацији и до повећања броја кривичних дела против привреде.

При том, кривична дела против привреде се разликују од привредног криминалитета. Привредни криминалитет се као кривичноправна и криминолошка категорија појавио у вези са појавом привредног права и то је шири појам од кривичних дела против привреде, јер су ова дела само један сегмент привредног криминалитета, пошто она нису једина дела којима се напада на односе у привреди, на њена добра и вредности. Према томе, у привредни криминалитет спадају кривична дела против привреде, нека кривична дела против службене дужности и против имовине, као и поједина друга кривична дела. У привредни криминалитет спадају и привредни преступи јер се њима такође угрожава привредни систем и његови витални односи, а постоје и схватања да у појам привредног криминалитета, посматрано у криминолошко-социолошком смислу, спадају и неки привредни прекршаји, који могу да нанесу друштву значајну штету.⁷⁷¹

Кривична дела против привреде могу се различито систематизовати. Уколико се пође од заштитног објекта могу се сврстати у неколико основних група. Нека дела се могу извршити у свим областима привреде и она се називају општим кривичним делима, док се посебна кривична дела против привреде врше у вези одређених привредних грана. Тако се нека кривична дела врше у вези са производњом и прометом робе и услуга, а неким кривичним делима се угрожавају државне финансије. У општа кривична дела могу се сврстати кривична дела као што су: злоупотреба овлашћења у привреди (чл. 238 КЗ), проузроковање стечаја (чл. 235 КЗ), проузроковање лажног стечаја (чл. 236 КЗ), оштећење поверилаца (чл. 237 КЗ), нарушавање пословног угледа и кредитне способности (чл. 239 КЗ), одавање пословне тајне (чл. 240 КЗ), злоупотреба монополистичког положаја (чл. 232 КЗ) док у групу кривичних дела којима се угрожавају државне финансије спадају пореска утаја (чл. 229 КЗ), фалсификовање хартија од вредности (чл. 224 КЗ), фалсификовање знакова за вредност (чл. 226 КЗ), прављење, набављање и давање другом средстава за фалсификовање (чл. 227 КЗ), онемогућавање вршења контроле (чл. 241 КЗ), фалсификовање новца (чл. 223 КЗ), фалсификовање и злоупотреба платних картица (чл. 225 КЗ), фалсификовање и злоупотреба платних картица (чл. 225 КЗ), издавање чека и коришћење платних картица без покрића (чл. 228 КЗ), фалсификовање знакова, односно државних жигова за обележавање робе, мерила и предмета од драгоцених метала (чл. 245 КЗ). Кривична дела у вези са производњом и прометом робе и услуга су: кријумчарење (чл. 230 КЗ),

⁷⁷⁰ Зоран Стојановић, *нав. дело*, стр. 101.

⁷⁷¹ Мирко Кулић, *Пореска утаја и кријумчарење*, БМГ, Београд, 1999, стр. 99.

недозвољена производња (чл. 242 КЗ), обмањивање купаца (чл.244 КЗ), неовлашћена употреба туђег пословног имена и друге посебне ознаке или услуга (чл. 233 КЗ).⁷⁷²

Дакле, ради се о веома разноврсним кривичним делима која се могу класификовати и на следећи начин:

- кривична дела којима се нарушава стабилност монетарног система (фалсификовање новца, хартија од вредности и знакова за вредност, фалсификовање и злоупотреба платних картица),
- кривична дела којима се крше законска правила пословања у привреди (као што су проузроковање стечаја, проузроковање лажног стечаја, оштећење поверилаца, злоупотреба овлашћења у привреди),
- кривична дела у вези са производњом и прометом роба и услуга (као што су обмањивање купаца, недозвољена трговина, недозвољена производња),
- остала кривична дела којима се угрожавају државне финансије и прикрива незаконито порекло имовине (пореска утаја, праће новца).⁷⁷³

Заштита јавних прихода према нашем важећем законодавству одређена је пореским кривичним делима. У Кривичном законик у прописана су кривична дела пореска утаја (чл. 229 КЗ), неуплаћивање пореза по одбитку (229а КЗ) и кријумчарење (чл. 230 КЗ), у домену избегавања плаћања царина, док су Законом о пореском поступку и пореској администрацији⁷⁷⁴ прописана четири кривична дела и то: неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит (чл. 173а), угрожавање наплате пореза и пореске контроле (чл. 175), недозвољен промет акцизних производа (чл. 176) и недозвољено складиштење робе (чл. 176а), док кривична дела избегавања плаћања пореза и неуплаћивање пореза по одбитку више нису регулисана овим законом.

Према томе, кривична дела којима се пружа заштита јавним приходима сврстана су осим у Кривични законик и у посебне законе (Закон о пореском поступку и пореској администрацији и Царински закон). Међутим, оправдан је став неких аутора да ово није због тога што се придаје мањи значај тим делима, већ то произилази из чињенице да се привредни деликти у неким земљама скоро увек прописују у споредном кривичном законодавству, док се у кривичном закону налази мањи део тих деликата или само поједина кривична дела која налазе своје место у оквиру других група кривичних дела. Ово је због чешћих измена одредаба о привредним кривичним делима имајући у виду динамику привредног живота у савременим условима. Због тога је практичније и лакше

⁷⁷²Љубиша Лазаревић, **Кривично дело пореске утаје**, Приручник: Опорезивање и пореско право, Београд, 1988, (у: Мирко Кулић, **Пореска утаја и кријумчарење**, БМГ, Београд, 1999, стр. 206).

⁷⁷³ Наташа Мрвић-Петровић, **Кривично право**, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, 2008, стр. 320.

⁷⁷⁴ „Службени гласник РС“ бр. 80/02...108/13.

вршити измене у споредном кривичном законодавству него у кривичним законима у које се уносе само оне инкриминације код којих се не очекују честе измене.⁷⁷⁵

Поред наведених кривичних дела постоје и друга кривична дела која су у вези са привредом и која се најчешће врше у привредном пословању, попут дела против службене дужности и имовине, као што су злоупотреба службеног положаја (чл. 359 КЗ), кршење закона од стране судије, јавног тужиоца и његовог заменика (чл. 360 КЗ), несавестан рад у служби (чл. 361 КЗ), превара у служби (чл. 363 КЗ), проневера (чл. 364 КЗ), примање мита (чл. 367 КЗ), превара (чл. 208 КЗ), неосновано добијање и коришћење кредита и друге погодности (чл. 209 КЗ).

Посебан проблем у пракси су стварале преваре у привредном пословању, које као такве нису инкриминисане као посебно кривично дело, иако имају своје специфичности јер их врши службено или одговорно лице у правним субјектима и на штету правних субјеката. Међутим, и поред бројних измена Кривичног законика преваре у привредном пословању нису издвојене као посебно кривично дело. Злоупотреба службеног положаја се односи само на службено лице, а не и на одговорно лице, као што је било према ранијем законском решењу. Уведена су и нова кривична дела попут злоупотребе у вези са јавном набавком, злоупотребе положаја одговорног лица и онемогућавање вршења контроле, што представља добро законско решење у регулисању кривичних дела против привреде. Међутим, није прописано, посебно у тежим случајевима, за кривична дела против привреде и у вези са привредом, обавезно изрицање мере безбедности забране вршења позива, делатности и дужности, а која мера се и иначе у пракси ретко изриче.

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:⁷⁷⁶

- 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 поледица 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.

⁷⁷⁵ Мирко Кулић, *нав. дело*, стр. 101.

⁷⁷⁶ *Нав. дело*, стр. 234-238.

- 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.

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.⁷⁷⁷ 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 законик⁷⁷⁸ прописује бројна кривична дела која у себи могу садржати елементе корупције.⁷⁷⁹ 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).

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.⁷⁸⁰

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

⁷⁷⁷ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, **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. Извор: <http://prezentacije.mup.gov.rs>).

⁷⁷⁸ „Службени гласник РС“ бр. 85/05, 107/05, 72/09, 11/09, 121/12 и 104/13.

⁷⁷⁹ Као што су: Ненаменско коришћење буџетских средстава (чл. 362а КЗ), Пореска утаја (чл. 229 КЗ), Злоупотреба положаја одговорног лица (чл. 234 КЗ), Састављање нетачних бирачких спискова (чл. 158 КЗ), Уништавање докумената о гласању (чл. 162 КЗ), Давање лажног исказа (чл. 335 КЗ), Спречавање и ометање доказивања (чл. 336 КЗ), Несавесно вршење прегледа животних намирница (чл. 257 КЗ), Навођење на оверавање неистинитог садржаја (чл. 358 КЗ) итд.

⁷⁸⁰ „Службени гласник РС“ бр. 97 /08, 53/10, 66/11, 67/13, 112/13).

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 прописи, који би пре свега требало да послуже да до корупције не дође или да је буде мање, садрже санкције или мере друге врсте. На пример, због кршења Закона о финансирању политичких странака и Закона о слободном приступу информацијама од јавног значаја могу се изрећи прекршајне новчане казне, а због кршења Закона о спречавању сукоба интереса мере попут јавне опомене и препоруке за разрешење.

У табелама које следе приказани су статистички подаци Републичког завода за статистику Републике Србије за 2013. годину, везано за кривична дела против привреде и кривична дела са коруптивним елементом, у погледу броја пријављених и осуђених лица и кривичних санкција по појединим кривичним делима.

Табела 30. Пријављена пунолетна лица према кривичном делу за 2013. годину.

Кривична дела	пријављени	осуђени
Пореска утаја	1051	290
Неуплаћивање пореза по одбитку	106	22
Прање новца	3	3
Злоупотреба положаја одговорног лица	542	94
Злоупотреба овлашћења у привреди	478	154
Оштећење повериоца	61	19
Кријумчарење	106	112
Злоупотреба службеног положаја	1388	354
Примање мита	61	43
Давање мита	61	54
Трговина утицајем	11	8
Несавестан рад у служби	119	8
Одавање службене тајне	5	1
Превара у служби	5	1
Проневера	415	223

Извор: <http://webrzs.stat.gov.rs>

Табела 31. Осуђена пунолетна лица према кривичном делу и изреченим кривичним санкцијама за 2013. годину.

Кривична дела	укупно	затвор	Новчана казна	Условна осуда
Пореска утаја	290	53	11	225
Неуплаћивање пореза по одбитку	22	2		20
Прање новца	3	2		1
Злоупотреба положаја одговорног лица	94	48	1	45
Оштећење поверилаца	19	8		11
Кријумчарење	112	78	1	73
Одавање пословне тајне	1	1		
Злоупотреба службеног положаја	354	138		215
Примање мита	43	35		8
Давање мита	54	27		26
Трговина утицајем	8	6	1	1
Неавестан рад у служби	8	2	1	5
Одавање службене тајне	1			1
Превара у	2			2

служби				
Проневера	223	63	1	159
Злоупотреба овлашћења у привреди	154	29		124

Извор: <http://webrzs.stat.gov.rs>

Из наведених табела може се приметити упадљиво мањи број осуда у односу на број пријављених лица. Тако је, на пример, код кривичних дела пореска утаја, злоупотреба овлашћења у привреди, оштећење поверилаца и злоупотреба службеног положаја троструко мањи број осуђених лица у односу на број пријављених, док је код кривичног дела несавестан рад у служби број осуђених лица чак четрнаест пута мањи.

У погледу казнене политике за исту годину може се приметити да убедљиво доминира условна осуда из чега се може закључити да је казнена политика блага.

Када се има „у виду глобално кретање криминалитета и глобалне димензије поврата очигледно је да се не остварују ни циљеви генералне превенције (генерално застрашивање и позитивна генерална превенција), нити циљеви специјалне превенције (ресоцијализација и одвраћање учиниоца од криминалног понашања). Однос између изречених и запрећених кривичних санкција, при томе, отвара питање (не)усаглашености законодавне казнене политике и судске казнене политике. Уз пословично присутне проблеме (не)ефикасности судске процедуре, систем кривичног санкционисања евидентно губи на својој извесности и озбиљности, што доводи у питање и евентуални превентивни ефекат самог законског прописивања кривичних санкција.“⁷⁸¹

Блага казнена политика и доминантност условне осуде произилази и из наредне табеле у којој је према статистичким подацима Републичког завода за статистику⁷⁸² приказан период од 2007. до 2012. године везано за кривична дела против привреде и кривична дела са коруптивним елементом. Како би стекли потпунију слику о обиму наведених кривичних дела и интензитету опасности ових негативних појава дат је упоредни преглед броја пријављених, оптужених и осуђених лица за наведени период. Осим тога, дат је упоредни преглед изречених кривичних санкција.

Табела 32. Период од 2007 до 2012. године по кривичним делима

⁷⁸¹ Снежана Соковић, **Алтернативне кривичне санкције, релевантни међународни правни стандарди и ново кривично законодавство**, у зборнику: Правни систем Србије и стандарди Европске уније и Савета Европе, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Институт за правне и друштвене науке, Крагујевац, 2007, стр.113-114

⁷⁸² Приказани подаци у табели су преузети из Билтена бр. 199, 201, 203, 502, 514, 529, 546 и 558 и са сајта Републичког завода за статистику и обрађени од стране аутора (Извор: <http://webrzs.stat.gov.rs>, <http://pod2.stat.gov.rs>).

Кривично дело	пријављени	оптуђени	осуђени	затвор	Условна осуда	Новчана казна
Пореска утаја 2007.	695	211	193	29	146	18
2008.	940	410	279	38	213	28
2009.	1092	438	293	49	210	33
2010.	658	208	119	17	94	8
2011.	938	449	262	31	212	16
2012.	1132	499	246	44	193	8
Прање новца 2007.	12	1	1	1	18	-
2008.	15	4	4	4	28	-
2009.	8	6	6	4	33	2
2010.	34	-	-	-	8	-
2011.	23	4	3	2	16	1
2012.	21	2	1	1	8	-
Несавестан рад у привредном пословању 2007.	131	73	25	25	17	-
2008.	106	65	34	7	25	2
2009.	76	65	16	1	14	1
2010.	51	23	4	1	2	1
2011.	51	27	11	2	9	-
2012.	59	36	8	-	8	-
Злоупотреба овлашћења у привреди 2007.	372	124	140	28	96	-
2008.	443	276	133	28	104	-
2009.	474	226	120	26	93	-

2010.	285	147	72	15	56	1
2011.	452	192	102	17	85	-
2012.	514	238	135	26	108	-
Оштећење повериоца 2007.	70	33	17	8	9	-
2008.	53	25	12	3	9	-
2009.	101	31	14	2	12	-
2010.	55		11	1	-	-
2011.	61	24	8	2	6	-
2012.	47	39	25	5	20	5
Кријумчарење 2007.	182	107	71	12	95	-
2008.	249	107	90	12	78	-
2009.	252	129	111	22	89	-
2010.	414	85	74	4	69	1
2011.	249	176	119	19	97	3
2012.	141	162	78	6	68	4
Одавање пословне тајне 2007.	3	4	4	4	2	-
2008.	4	2	2	1	1	-
2009.	2	2	1	-	1	-
2010.	5	2	2	2	-	-
2011.	12	-	-	-	-	-

2012.	8	3	2	1	1	-
Злоупотреба службеног положаја						
2007.	2575	667	524	98	440	-
2008.	2661	966	514	116	396	-
2009.	2523	929	523	98	424	-
2010.	1868	503	263	109	151	2
2011.	2247	800	375	113	257	1
2012.	2110	1002	469	161	297	-
Примање мита						
2007.	129	31	23	31	4	-
2008.	91	33	23	12	11	-
2009.	132	43	32	25	5	-
2010.	125	37	32	24	8	-
2011.	96	49	25	21	4	-
2012.	91	74	59	53	6	-
Давање мита						
2007.	109	29	28	9	23	-
2008.	102	35	31	2	25	-
2009.	85	45	35	4	24	1
2010.	37	28	25	-	14	1
2011.	58	29	26	-	14	-
2012.	66	65	56	1	36	1

Несавестан рад у служби 2007.	129	29	9	9	9	-
2008.	173	46	8	2	5	1
2009.	120	46	11	4	7	-
2010.	98	28	9	-	4	2
2011.	127	45	8	-	7	1
2012.	103	12	9	1	9	2
Превара у служби 2007.	13	10	7	7	7	-
2008.	23	9	6	1	5	-
2009.	31	26	6	-	6	-
2010.	21	6	3	-	3	-
2011.	20	19	12	1	11	-
2012.	32	9	6	1	5	-
Проневера 2007.	302	319	30	62	257	-
2008.	401	405	270	65	210	-
2009.	475	303	233	47	186	-
2010.	460	134	114	17	97	-
2011.	555	221	178	33	144	-
2012.	469	290	225	46	179	-

Расположиви статистички подаци у посматраном периоду указују да је број пресуђених дела, односно број правноснажних пресуда знатно мањи у односу на број пријављених и оптужених. Поменути податак указује да у великом броју случајева долази до одбацивања кривичних пријава, односно до неподношења оптужног акта након што је у преткривичном и претходном поступку утврђено да нема довољно основа за подизање оптужног акта. Мимо тога, након оптужења кривични поступци за ова кривична дела дуго трају што често доводи до застарелости кривичног гоњења. Број пресуђених предмета у односу на број пријављених варира од године до године, али се ипак може запазити да тај број у неким случајевима значајно расте као код кривичног дела пореске утаје, примања мита, давања мита и проневере, али расте и број пријављених лица.

Имајући у виду „тамну бројку“ ових кривичних дела, несумњиво је да је извршен већи број кривичних дела него што то показују статистички подаци. Из приказаних података јасно је да међу кривичним делима доминира кривично дело злоупотреба службеног положаја, док је број кривичних дела примање и давање мита знатно мањи. Како се ради о кривичним делима која су синоним за кроупцију и представљају велики проблем у нашем друштву, број откривених дела према статистици је поражавајуће мали.

У погледу казнене политике судова у великој већини су изречене условне осуде, иако се ради о озбиљним кривичним делима за која су забрањене казне затвора, у већини случајева у трајању до пет година за основне облике кривичних, а за квалификоване облике и преко десет година. При том, за кривично дело примање мита и за основни облик кривичног дела је забрањена казна затвора од две до дванаест година. Ипак, и у овом случају условна осуда је доминантна.

Наведено потврђује мишљење да систем кривичних санкција данас погађа углавном дно друштва, док му друштвени слојеви на врху измичу.⁷⁸³ Према томе, статистички подаци указују на доминантност изрицања условне осуде, односно „да домаћи судови најчешће изричу условну осуду, иза које следи казна затвора, па новчана казна. Занимљиво је да се овај редослед изречених кривичних санкција са мањим осцилацијама у домаћој судској пракси задржава прилично дуг период, без обзира на врло различите временске интервале у погледу друштвене стабилности и стања криминалитета.“⁷⁸⁴

„Док се везано за кажњавање засновано превасходно на стратегији генералне превенције показује као тачно да апсурд буде већи, да управо дела из области криминала белог оковратника и корпорацијског криминала потврђују класично учење о хедонистичким прорачуну сопствених интереса и дају класичан пример злочина као

⁷⁸³ Снежана Соковић, **Кривичне санкције и успешност борбе против криминалитета**, у зборнику: *Криминалитет у транзицију: феноменологија, превенција и државна реакција*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2007, стр. 65.

⁷⁸⁴ *Нав. дело*, стр. 60.

економске опције, који на плану социјалне контроле представља доказ да је генерална превенција била неефикасна.⁷⁸⁵

2.1. Пореска кривична дела

Пореска кривична дела се међу кривичним делима против привреде посебно издвајају по свом значају, а посебно кривично дело пореске утаје, које је основно кривично дело ове врсте. Ова кривична дела представљају посебну врсту привредних кривичних дела, а често се називају финансијска кривична дела.

Потпуно и уредно остваривање фискалног система је од великог значаја за постојање, одржање, па и развој државе, односно друштва. Самим тим је важно да се држава широком лепезом различитих мера, средстава и начина, који се предузимају од стране различитих субјеката на свим нивоима, супротстави различитим облицима и видовима неплаћања, прикривања, непријављивања или избегавања плаћања пореза, доприноса и других прописаних обавеза које представљају јавни приход.⁷⁸⁶

Избегавање плаћања пореза има озбиљне последице јер се тиме наноси 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.⁷⁸⁷

Пореска кривична дела се међу собом разликују, али њихова најважнија заједничка обележја су:⁷⁸⁸ 1) објекат кривичноправне заштите (то су право и фискални интерес државе и организација за обавезно социјално осигурање да наплате порез, доприносе и друге прописане дажбине, који се испољавају кроз дужност њихових обвезника на испуњавање ових обавеза), 2) имају бланкетни карактер (за утврђивање бића тих дела потребно је утврдити да ли је било повреда прописа којима се регулишу порези, доприноси и други јавни приходи), 3) врше се са умишљајем (као конситутивни елемент већине ових дела јавља се намера, односно код извршиоца тих дела у време извршења дела мора постојати одређена намера, без чијег постојања дело не може бити ни извршено и по својој садржини, намера означава јачи степен умишљаја, односно

⁷⁸⁵ *Нав. дело*, стр. 66.

⁷⁸⁶ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *Пореска утаја: облици испољавања и мере сузбијања*, БеоСинг, Београд, 2008, стр. 216.

⁷⁸⁷ Драган Јовашевић, *Пореска евазија и пореска кривична дела, облици испољавања пореске евазије, Безбедност*, бр. 4, 2005, стр. 545.

⁷⁸⁸ Мирко Кулић, *Порески криминалитет, Ревија за криминологију и кривично право*, бр. 3, 2010, стр. 109.

умишљај јачег интензитета), 4) подложна су честим изменама (због динамичности друштвених доноса који се њима штите).

У пракси ова кривична дела могу бити веома тешка за откривање и доказивање, пре свега, због тога што су њихови извршиоци повезани, поседују стручна знања, а место извршења није везано само за једно правно лице, него за више правних лица, док се ради прикривања кривичног дела ствара привид легалног пословања, уз помоћ фалсификовања документације, као што су уговори, пријемнице, отпремнице, наруџбенице, фактуре, царинске декларације и сл. Због тога је веома битно да се на време реагује и пронађе документација, као и интерне евиденције, како би се касније вештачили. Уколико се не реагује на време документација као драгоцен материјални доказ ће бити уништена.

2.1.1. Пореска утаја

Кривично дело пореске утаје се разликује од других облика пореске евазије. Наиме, као што је наведено у претходном излагању, пореска евазија се дели на закониту и незакониту. Сива економија представља најзначајнији модалитет пореске евазије и може се појавити у различитим делатностима, али су најопаснији они облици сиве економије који се појављују у области угрожавања и повређивања фискалног система, као што је пореска евазија. У теорији су заступљена и мишљења да је незаконита пореска евазија пресудан узрок постојања сиве економије. Према томе, различити су облици њеног испољавања.

Незаконита или недозвољена пореска евазија је усмерена на поступке избегавања плаћања пореза којима се крши закон. Код непосредних пореза (порез на доходак, допринос за социјално осигурање и порез на имовину) такво поступање се назива пореском утајом или дефраудацијом. Друга врста незаконите пореске евазије кријумчарење (контрабанда) се по правилу среће код посредних пореза (акцизе, царине и порез на промет).⁷⁸⁹ Међутим, ови различити облици незаконите пореске евазије ретко када се предузимају одвојено од осталих противправних активности њихових носилаца. Најчешће се дешава да се и ове делатности изводе у једном низу кажњивих понашања при чему учинилац, један или више њих, константно врше кажњива, забрањена дела.⁷⁹⁰

Порез је део дохотка или имовине, који држава на основу своје власти одузима од физичких или правних лица ради покрића својих расхода, не вршећи никакву непосредну противчинидбу. Обавеза плаћања пореза утврђује се сходно економској снази обвезника. Избегавање плаћања пореза представља кажњиву делатност. Ово

⁷⁸⁹ Дејан Поповић, **Наука о порезима и пореско право**, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд, 1997, стр. 456.

⁷⁹⁰ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *нав. дело*, стр. 221.

значи да избегавање плаћања пореза и других дајбина може да буде и кривично дело, али под одређеним условима, и привредни преступ или прекршај.⁷⁹¹

Кривично дело пореске утаје је од 01. јануара 2006. године уврштено у Кривични законик⁷⁹², док је пре тога било регулисано у споредном кривичном законодавству, односно у чл. 172. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник“ бр. 80/02).⁷⁹³ Према ранијем решењу у Закону о пореском поступку и пореској администрацији⁷⁹⁴ било је прописано обавезно изрицање мере безбедности забране вршења самосталне делатности, позива или дужности, а што није случај са садашњим законским решењем. Гоњење за ово кривично дело предузима се по службеној дужности.

Дужност грађанина да плати порез се може посматрати са материјалне и формалне стране. Материјална страна се огледа у смањењу дохотка или имовине пореског обвезника, уз истовремено повећање јавних прихода. Формална страна се огледа у обавези пореских обвезника да морају да сарађују са пореском администрацијом при утврђивању и наплати јавних прихода.⁷⁹⁵

Пореска утаја има основни и два квалификована облика.

Основни облик овог кривичног дела чини онај ко у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дајбина, даје лажне податке о законито 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 законито 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 стопедесет хиљада динара.

За овај случај је кумулативно прописана казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна.

Тежи облик постоји ако износ обавезе чије се плаћање избегава прелази милион и петсто хиљада динара. У овом случају учинилац ће се казнити затвором од једне до осам година и новчаном казном.

Најтежи облик постоји ако износ обавезе чије се плаћање избегава прелази седам милиона и петсто хиљада динара, у ком случају ће се учинилац казнити затвором од две до десет година и новчаном казном.

⁷⁹¹ З. Стојановић и О. Перић, **Кривично право-посебни део**, XIII измењено издање, Београд, 2009, стр. 172.

⁷⁹² Вид.: чл. 229. Кривичног законика („Службени гласник РС“ бр. 85/05...104/13).

⁷⁹³ Пре тога је до краја 2002. године било регулисано у чл. 154. у републичком законодавству.

⁷⁹⁴ Вид.: чл. 174. ст.4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

⁷⁹⁵ Мирко Кулић, **Пореска утаја и кријумчарење**, БМГ, Београд, 1999, стр. 110-111.

Кривично дело пореска утаја не може бити у стицају са кривичним делом преваре због тога што представља посебан облик тог кривичног дела. Осим тога, нема стицаја ни са кривичним делом фалсификовање исправе јер се уношење неистинитих података појављује као радња извршења овог кривичног дела.⁷⁹⁶

Дело се може извршити само са директним умишљајем, а извршилац мора бити свестан да даје лажне податке о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореза, доприноса или дажбина.⁷⁹⁷

Последица неког кривичног дела, односно њиме произведена промена или стање у спољном свету састоји се у некој штети нанетој објекту тог дела. Пре свега, као последица кривичног дела може да се сматра она штета која је нанета његовом заштитном објекту. Затим, као последица кривичног дела може се означити и она штета која се наноси његовом објекту радње. Код кривичног дела пореске утаје последица није посебно наглашена у опису кривичног дела. Последица овог кривичног дела настаје у моменту извршења радње овог дела.⁷⁹⁸ Последица представља угрожавање буџета или фондова којима порези или доприноси припадају и ради се о угрожавању које има апстрактну природу, пошто се пореском пријавом не ствара обавеза пореза или доприноса, већ порески орган на основу те пријаве и других расположивих доказа води поступак за утврђивање пореске обавезе и доноси решење којим се обавеза конституише. Неподношење пореске пријаве или давање лажних података ствара опасност за избегавање ових обавеза. Према томе, дело је свршено самим подношењем лажне пријаве или протеком рока за подношење пријаве, код радње нечињења, а не када порески орган доведен у заблуду прихвати пореску пријаву као исправну и на основу ње донесе решење о утврђивању пореза или доприноса у мањем износу.⁷⁹⁹

2.1.1.1. Радња кривичног дела

Кривично дело пореске утаје у погледу радње извршења се може извршити чињењем и нечињењем па спада у групу нечистих (мешовитих) кривичних дела, односно у комисивно-омисивна дела.⁸⁰⁰

⁷⁹⁶ Љубиша Лазаревић, **Коментар Кривичног законика Републике Србије**, Савремена администрација, Београд, 2006, стр. 625.

⁷⁹⁷ Љубиша Лазаревић, **Коментар Кривичног законика**, Правни факултет Универзитета Унион у Београду, Београд, 2011, стр. 749.

⁷⁹⁸ Кривично дело ће постојати, ако је код учиниоца постојала само намера за избегавање, тако да штетна последица не мора и да наступи. То значи да је кривично дело довршено самим предузимањем радњи извршења, то јест, законски опис не садржи последицу, стога није потребно да је извршилац избегао обавезу плаћања пореза на доприносе и других прописаних дажбина. (**Пресуда Врховног суда Србије, бр. Кж-1-32/78, <http://www.lexonline.paragraf.rs>**).

⁷⁹⁹ Мирко Кулић, *нав. дело*, стр. 137-138.

⁸⁰⁰ *Нав. дело*, стр. 120.

Радња овог кривичног дела је алтернативно одређена као давање лажних података о законито 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 законито 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.

Давање лажних података обухвата приходе пореског обвезника или предмете који подлежу опорезивању. Код другог облика кривичног дела учинилац уопште не подноси пријаву о законито стеченом приходу, односно предметима или другим чињеницама који су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза и овај облик се, за разлику од претходног, врши пропуштањем подношења пријаве. Када се подаци који се односе на утврђивање обавезе пореза, доприноса или других дажбина приказују мањим него што јесу, да би тиме и обавеза била мања, односно приказују се већим од стварних ради се о прикривању.⁸⁰¹

Подаци се сматрају неистинитим у случају када не одговарају објективном стању у погледу законито стечених прихода или у погледу других чињеница које су од битног значаја за утврђивање пореске обавезе. У случају лажног приказивања чињеница извршилац доводи у заблуду надлежни орган у погледу висине основице за утврђивање обавезе и тиме овом делу даје карактер посебног облика преваре.⁸⁰² „Дело пореске утаје ће у овом облику постојати и у случају када се лажни подаци на захтев надлежног пореског органа или пак на иницијативу самог учиниоца дела дају накнадно као допуна раније поднете пореске пријаве или у поступку контроле прихода или чак и ако су ти лажни подаци и чињенице презентирани као допуна уз пратећу документацију која се подноси уз пореску пријаву.“⁸⁰³ Међутим, кривично дело пореске утаје не постоји када се радња извршења дела не везује за законито стечене приходе.⁸⁰⁴

⁸⁰¹ Љубиша Лазаревић, *нав. дело*, стр. 748.

⁸⁰² Горан Милошевић, **Порез и избегавање пореза**, Службени лист СЦГ, Београд, 2005, стр. 299.

⁸⁰³ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *нав. дело*, стр. 235.

⁸⁰⁴ У том смислу је и став судске праксе.

Из образложења:

"Браниоци у изјављеним жалбама наводе да је првостепени суд повредио кривични закон, имајући у виду да су спорна предузећа са К., те да немају седишта на територије Републике Србије, као ни имовину, да немају пословне рачуне у Србији, а њихова одговорна лица нису држављани Србије, те да иста не потпадају под законодавство Републике Србије. Напред наведене жалбене наводе Апелациони суд у Београду оцењује као неосноване, имајући у виду да је првостепени суд несумњиво утврдио да су окривљени у Б. израђивали фиктивне фактуре на компјутеру, и то окривљени А. А., тако што је преко интернета улазио у књиговодствену базу четири предузећа која су основана на К. и фактуре попуњавао по упутствима које је добијао од одговорних лица из домаћих предузећа, те да су те фактуре, након овере и потписа на К., слате поштом такође у Б., одакле су их окривљени предавали или слали власницима и овлашћеним лицима домаћих предузећа, а који су им након тога предавали девизни новац у готовини, умањен за провизију, па, имајући у виду да су радње извршења наведеног кривичног дела предузете у Б., да је корист, као и штетна последица настала на територији Републике Србије, то су неосновани жалбени наводи, имајући у виду да је суд у Републици Србији надлежан да суди за кривична дела која су извршена на територији Републике Србије, а у конкретном случају радње извршења предметног кривичног дела предузете су управо на територији Републике Србије, па самим тим потпадају и под кривично законодавство Републике Србије. У жалбама браниоци истичу да радње, које суд наводи у изреци првостепене пресуде, не садрже законска обележја кривичног дела злоупотреба службеног положаја, већ евентуално радњу кривичног дела пореске утаје, из члана 229.

Код овог облика кривичног дела учинилац по одређеној законом предвиђеној обавези да пријави чињенице које су значајне за утврђивање висине овакве обавезе поступа у формалном смислу, али ову своју обавезу не испуњава и у материјалном смислу јер чињенице не приказује у правом, стварном, истинитом стању.⁸⁰⁵

Када је орган управе у тренутку доношења решења о утврђивању пореске обавезе располагао веродостојним подацима који су указивали на лажност података на поднетој пореској пријави па и поред тога решење заснује на таквој пријави, неће постојати кривично дело пореске утаје. Према томе, ако порески орган у моменту доношења решења располаже са веродостојним подацима нема кривичног дела.⁸⁰⁶

Осим тога, свако изостављање података из пријаве не значи да су испуњени услови за ово кривично дело. Потребно је да изостављени подаци буду релевантни за утврђивање обавезе пореза. Обавеза пријављивања прихода, предмета или других чињеница које су од значаја за утврђивање пореских обавеза настаје када се у реалном животу деси догађај који се може подвести под законити опис пореског чињеничног стања. Обавеза пријављивања прихода односи се на законито стечене приходе, предмете или друге чињенице релевантне за утврђивање обавеза плаћања пореза и доприноса што је и разумљиво, јер се незаконито стечена имовина не може опорезивати и тако одобравати оно што подлеже одузимању или кажњавању.⁸⁰⁷ Тако неће постојати ово кривично дело ако се не пријаве приходи стечени неком противправном активношћу-извршењем прекршаја, привредног преступа или кривичног дела. Дело ће

Кривичног законика, и то од стране одговорних лица у домаћим предузећима, те да, у конкретном случају, окривљени А. А. и окривљени Б. Б. могу бити само помагачи у том кривичном делу.

Жалбени наводи бранилаца окривљених, у којима се наводи да се, у конкретном случају, евентуално може радити о кривичном делу пореска утаја, оцењени су као неосновани. Наиме, да би постојало кривично дело пореска утаја, неопходно је да је роба прибављена на легалан начин, па да овлашћено лице у својој пословној документацији умањи висину пореза или на други начин прикаже неистините податке о порезу, а што није случај у конкретной ситуацији, јер су окривљени слали фактуре које није пратила роба, па се не може говорити о кривичном делу пореска утаја, с обзиром да се радња извршења не везује за законито стечене приходе."

(Пресуда Апелационог суда у Београду, Кж1. 4/2011 од 10.6.2011. године, <http://www.lexonline.paragraf.rs>).

⁸⁰⁵ Љ. Лазаревић, **Кривично право, Посеби део**, Савремена администрација, Београд, 1993, стр. 229.

⁸⁰⁶ У том смислу је и став судске праксе.

Из образложења: "Оптужени је подношењем пореске пријаве са неистинитим подацима у укупном промету и трошкове пословања безуспешно покушао да доведе у заблуду надлежну службу друштвених прихода и да је његова делатност представљала некажњиви покушај, а не свршено кривично дело пореске утаје. Како је надлежни порески орган у време доношења решења о утврђивању пореске обавезе оптуженог у редовном поступку, располагао о веродостојним подацима, о нетачности пословних књига и поднете пореске пријаве, његово даље поступање супротно одредби члана 47. Закона о утврђивању и наплати пореза није од значаја за правну оцену делатности оптуженог." (Пресуда Врховног суда Србије, Кж. 1196/85, <http://www.lexonline.paragraf.rs>).

⁸⁰⁷ Такво становиште је и судске праксе. Из образложења: „Неспорно је утврђено да је осуђена предметне цигарете страног порекла набављала на "црно", то јест без одговарајуће пратеће документације, дакле незаконито. По налажењу Врховног суда, по правилној примени кривичног закона лице које не поднесе пријаву у приходима који потичу од вршења кривичног дела, прекршаја и друге незаконите делатности (обављање самосталне делатности за које лице нема потребно одобрење) не чини кривично дело пореске утаје, јер приходи које по том основу стекне нису законито стечени приходи о којима давање лажних података представља битан елемент овог кривичног дела." (Пресуда Врховног суда Србије, Кзз. 44/98 од 5.11.1998. године, <http://www.lexonline.paragraf.rs>).

постојати и када се ти подаци приказују мањим него што стварно јесу или приказују већим него што стварно јесу, како би се умањила пореска обавеза.

Давање лажних података, непријављивање, односно прикривање на други начин релевантних података и чињеница може се предузимати на различите начине у пореском поступку, али се то пре свега чини у пореској пријави.⁸⁰⁸

Дакле, неутврђивање или утврђивање пореза у мањем износу може бити учињено на различите начине. Може се радити о прикривању чињеница или неправилном обрачунавању пореских обавеза, о лажном билансирању појединих позиција, о повреди прописа из којих проистиче обавеза плаћања пореза и других дажбина које представљају јавни приход и сл. За постојање кривичног дела потребно је да код учиниоца постоји намера да се предузимањем радње извршења прибави противправна имовинска корист. Уколико таква намера не постоји, ни то дело неће постојати, већ би евентуално могао постојати привредни преступ или прекршај.⁸⁰⁹

За давање лажних података небитно је на који начин се то чини и у ком 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 и на захтев надлежног органа или на иницијативу самог обвезника пореза, доприноса или других дажбина или су они дати накнадно. Давање лажних података чини се пре свега у пореској пријави, али и на други начин у пореском поступку. Ови подаци морају бити тачни о приходима и уопште о чињеницама које су релевантне за утврђивање висине пореза. Ову област регулише и Закон о пореском поступку и пореској администрацији. Код другог облика овог кривичног дела учинилац уопште не подноси пореску пријаву о законито стеченом приходу односно предметима и другим чињеницама које су од утицаја за утврђивање висине оваквих обавеза. Овај облик кривичног дела се, дакле, врши пропуштањем подношења пријаве. Према томе може бити у питању чињење и нечињење.

Начини оваквог лажног приказивања одлучних чињеница могу бити веома различити у реалном животу. „Тако се могу умањити остварени приходи у целини или само одређени приходи или само приходи из одређених извора или само они приходи остварени у одређеном временском периоду или у одређеном месту или другом подручју, могу се даље умањивати остварени финансијски резултати или се пак могу увећати трошкови пословања и сл.“ Оно што је од значаја је да се ово давање лажних података, у смислу радње извршења кривичног дела пореске утаје, односи на одлучне чињенице које су од значаја за утврђивање висине пореских и других обавеза. Уколико се ради о давању лажних података о чињеницама које немају утицај на утврђивање пореске обавезе или њене висине односно на утврђивање других прописаних обавеза

⁸⁰⁸ Зоран Стојановић, **Коментар Кривичног законика**, ЈП „Службени гласник“, 2009, стр. 554.

⁸⁰⁹ Горан Милошевић, *нав. дело*, стр. 301.

или доприноса или њихову висину неће се радити о радњи извршења овог кривичног дела.⁸¹⁰

2.1.1.2. Објекат кривичноправне заштите

Објекат кривичноправне заштите код овог облика кривичног дела је фискални систем, систем јавних прихода који чини основ привредног система земље. Али, у правној теорији се могу пронаћи и схватања према којима је објекат заштите овог кривичног дела дужност плаћања пореза, доприноса и других давања. Као јавна давања сматрају се: порези, царине, таксе и доприноси. Објекат напада је одређен алтернативно и то може бити: порез, допринос и друге прописане даџбине.⁸¹¹

Наведени јавни приходи прописани су посебним пореским законима. Диспозиција овог кривичног дела има бланкетни карактер јер да би се она применила потребно је претходно утврдити да ли је од стране обвезника било повреда законских и других норми из области финансијских прописа. Због тога је неопходно познавати пореске прописе који уређују материју опорезивања физичких и правних лица.⁸¹²

Под појмом пореза у судској пракси подразумевају се све врсте обавеза према друштвеној заједници.⁸¹³

2.1.1.3. Објективни услов инкриминације и квалификовани облици

Износ обавезе чије се плаћање избегава треба да прелази стопедесет хиљада динара.

Квалификовани облици овог кривичног дела постоје ако износ обавезе чије се плаћање избегава прелази милион и петсто хиљада динара (став 2), односно седам милиона и петсто хиљада динара (став 3). Према томе, ова дела су квалификована висином користи и за њихово постојање потребно је да је учинилац свестан да врши утају већег износа, али није потребна свест о одређеној висини утајеног пореза,

⁸¹⁰ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *нав. дело*, стр. 195.

⁸¹¹ Драган Јовашевић и Златко Николић, **Пореска утаја као облик угрожавања функција социјалне државе**, *Политичка ревија*, бр. 4, стр. 132-133.

⁸¹² Горан Милошевић, *нав. дело*, стр. 298.

⁸¹³ Из образложења: "У смислу овог законског прописа, под појмом пореза подразумевају се све врсте обавеза према заједници. С обзиром на то какав је основ ти подаци се могу односити на висину разних прихода. Стога и онда када појединачне обавезе о порезу, доприносима социјалног осигурања и других доприноса чије се плаћање избегава на један од начина предвиђених у члану 154. став 1. КЗ РС не прелазе износ од 10.000,00 динара (сада 150.000,00 динара), али га прелази у свом укупном збиру, има се узети да је тиме у погледу висине обавеза остварено и ово законско обележје датог кривичног дела." (**Пресуда Врховног суда Србије, КЖ-1-32/78** <http://www.lexonline.paragraf.rs>).

доприноса или других дажбина.⁸¹⁴ За разлику од његовог основног облика износи прописани за постојање квалификованих облика кривичног дела пореске утаје не представљају објективан услов инкриминације, него је реч о квалификаторној околности која треба да буде обухваћена умишљајем извршиоца.⁸¹⁵

Та вредност мора бити утврђена у односу на време предузимања радње извршења основног облика кривичног дела и она мора бити у узрочно последичној вези са предузетом радњом извршења. Такође, та квалификаторна околност мора бити обухваћена умишљајем учиниоца. Према томе, пошто се овде ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом, за његово постојање је потребно да је учинилац свестан (да зна) да својом радњом управо врши утају пореза или других обавеза у већем износу, али се при томе не тражи да је баш у потпуности свестан одређене висине утајеног пореза, доприноса или других дажбина које представљају јавни приход.⁸¹⁶

Између основног облика кривичног дела пореске утаје и квалификованог облика овог дела не постоји квалитативна разлика. Оба дела садрже идентична законска обележја, са том разликом што је потребно да износ обавезе пореза или доприноса чије се плаћање избегава прелази законом прописане износе, у зависности од чега ће се радити о основном или квалификованом облику овог кривичног дела.

2.1.1.4. Извршилац

Извршилац овог кривичног дела је порески обвезник али може бити и свако друго лице које је обавезано да даје податке од значаја за опорезивање. „Извршилац овог кривичног дела може бити и законски заступник, пуномоћник, старатељ, сувласник, односно лице које у име другог подноси пореску пријаву са лажним подацима и чија радња има за последицу избегавање пореских обавеза. То може бити физичко лице, али и одговорно лице у пореском обвезнику.“⁸¹⁷

То може да буде и лице које само формално обавља пословну делатност која га обавезује на подношење пореске пријаве и плаћање одговарајућих доприноса друштвеној заједници, што значи под туђим именом. Али у извршењу овог кривичног дела учинилац може бити не само непосредни извршилац који је предузимао једну или више законом предвиђених делатности, већ и друга лица која учествују у овим делатностима помажући или доприносећи овоме, стварајући му повољне услове да своју радњу или оствари уопште или оствари у целости или је оствари брже,

⁸¹⁴ Љубиша Лазаревић, **Коментар Кривичног законика Републике Србије**, Савремена администрација, Београд, 2006, стр. 625.

⁸¹⁵ Зоран Стојановић, *нав. дело*, стр. 555.

⁸¹⁶ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *нав. дело*, стр. 203.

⁸¹⁷ Горан Милошевић, *нав. дело*, стр. 303.

ефикасније и једноставније.⁸¹⁸ Извршилац може бити и правно лице према Закону о одговорности правних лица за кривична дела.⁸¹⁹

2.1.1.5. Кривичне санкције

За основни облик овог кривичног дела кумулативно је прописана казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна.

За тежи облик овог кривичног дела (став 2) учинилац ће се казнити затвором од једне до осам година и новчаном казном.

За најтежи облик овог кривичног дела (став 3) учинилац ће се казнити затвором од две до десет година и новчаном казном.

2.1.2. Неуплаћивање пореза по одбитку

Кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку Кривичног законика⁸²⁰ има основни и два квалификована облика.

Основни облик је када одговорно лице у правном лицу - пореском платцу, као и предузетник - порески платац, у намери да избегне плаћање пореза по одбитку, доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку или других прописаних дажбина, не уплати износ који је обрачунат на име пореза по одбитку, односно доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку, на прописани уплатни рачун јавних прихода или не уплати друге прописане дажбине. За овај основни облик је прописана кумулативно казна затвора до три године и новчана казна.

⁸¹⁸ Драган Јовашевић, *Пореска евазија и пореска кривична дела, облици испољавања пореске евазије, Безбедност*, бр. 4, 2005, стр. 555.

⁸¹⁹ „Службени гласник РС“ бр. 97/08.

⁸²⁰ Закон о изменама и одпунама Кривичног законика ("Службени гласник РС", бр. 72/2009, ступио на снагу 11.9.2009. године) чланом 88. прописује се нови члан 229а – Неуплаћивање пореза по одбитку, чије одредбе су преузете из чл. 173. Закона о пореском поступку и пореској администрацији ("Службени гласник РС", бр. 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007 и 20/2009), чиме је предузет још један корак ка кодификацији Кривичног законика.

Тежи облик постоји ако износ обрачунаог, а неуплаћеног пореза, односно доприноса прелази милион и петсто хиљада динара. У овом случају је прописана казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна.

Најтежи облик постоји ако износ обрачунаог, а неуплаћеног пореза, односно доприноса прелази седам милиона и петсто хиљада динара. Учиниоца ће се казнити затвором од једне до десет година и новчаном казном.

Према члану 41. Закона о пореском поступку и пореској администрацији⁸²¹ прописано је да је пореска пријава за порез по одбитку уствари извештај који порески платаци, односно порески посредник подноси Пореској управи у којем су садржане информације о обрачунаом и плаћеном порезу по одбитку, са називом и бројем уплатног рачуна јавних прихода на које је тај порез уплаћен.

Пореска пријава за порез по одбитку може бити збирна и појединачна. Збирна пореска пријава садржи информације о обрачунаом и плаћеном порезу по одбитку од стране једног пореског плаца за све примаоце прихода односно од стране једног пореског плаца за све пореске обвезнике, односно пореске плаце који код њега имају рачун.

Појединачна пореска пријава је она која садржи информацију о обрачунаом и плаћеном порезу по одбитку од стране једног пореског плаца за сваког примаоца прихода, односно од стране једног пореског посредника за сваког пореског обвезника односно пореског плаца који код њега има рачун.

Да би се радило о овом кривичном делу потребно је да код учиниоца постоји намера да се не уплати порез.⁸²² Уколико такве намере нема, ово дело не постоји, односно уколико је порески обвезник објективно био у немогућности да измири своју обавезу. Код доказивања овог кривичног дела мора бити утврђено постојање намере потпуног или делимичног неплаћања пореза.

Дело ће бити свршено када је протекао временски интервал у коме је порески платаци био обавезан да на прописани порески рачун јавних прихода уплати одређени износ, али он то није учинио са намером да порез уопште не уплати.⁸²³

2.1.2.1. Радња кривичног дела

Радња овог кривичног дела се састоји у неуплаћивању износа који је обрачунао на име пореза по одбитку, односно доприноса за обавезно социјално осигурање по

⁸²¹ „Службени гласник РС“ бр. 80/02...108/13.

⁸²² Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *нав. дело*, стр. 281-282.

⁸²³ Љубиша Лазаревић, *нав. дело*, стр. 750.

одбитку, на прописани уплатни рачун јавних прихода или не уплати друге прописане дажбине потпуно или делимично.

Ово кривично дело има бланкетни карактер јер се природа и садржај ових обавеза утврђују другим, ванкривичним прописима. Дело ће бити свршено када учинилац изврши обрачун пореза по одбитку, задржи утврђени износ пореза, нето приход исплати пореском обвезнику, а обрачунати и задржани порез истовремено не уплати на уплатни рачун јавних прихода.⁸²⁴

То је радња нечињења да се у законом прописаном року не уплати износ пореза по одбитку. Значи ово дело постоји у случају када је износ пореза по одбитку остао неуплаћен (у потпуности или делимично), као и у случају када је овај износ пореза уплаћен на погрешан рачун примаоца.⁸²⁵

2.1.2.2.Објекат кривичноправне заштите

Објекат кривичноправне заштите код овог облика кривичног дела је фискални систем, односно систем јавних прихода. Објекат напада је посебна врста пореза-порез по одбитку, доприноси за обавезно социјално осигурање и друге прописане дажбине.

2.1.2.3.Објективни услов инкриминације

Квалификовани облици постоје ако неуплаћен порез по одбитку прелази милион и петсто хиљада динара (став 2).

Ако износ обрачунатог, а неуплаћеног пореза, односно доприноса прелази седам милиона и петсто хиљада динара, радиће се о најтежем облику овог кривичног дела (став 3).

Висина овог пореза се утврђује у односу на време када је он према закону требао бити обрачунат, односно уплаћен. Истеком овог рока кривично дело је свршено.⁸²⁶

⁸²⁴ Дејан Поповић, **Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији**, Sekos In, Београд, 2003, стр. 252.

⁸²⁵ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *нав. дело*, стр. 281.

⁸²⁶ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *нав. дело*, стр. 282.

2.1.2.4.Извршилац

Ово дело врши одговорно лице у правном лицу - пореском платцу, као и предузетник - порески плаћац који у намери да не плати порез не уплати износ обрачунат по основу пореза по одбитку на прописани рачун јавних прихода. Дакле учинилац мора имати одређено лично својство. Пуномоћник предузетника - пореског платца не може бити извршилац овог кривичног дела.⁸²⁷

Када исплати приход исплатилац је у обавези да обрачуна и уплати износ пореске обавезе на прописани рачун јавних прихода. Дело ће постојати уколико исплатилац прихода исплати приход у нето износу пореском обвезнику, а при томе не плати порез по одбитку. Дело постоји и ако се на уплатни рачун јавних прихода уплати износ пореза у износу који је мањи од обрачаног.⁸²⁸

⁸²⁷ У том смислу је и став судске праксе. Из образложења:

"Првостепеном пресудом окривљени је сходно одредби члана 355. тачка 2) Законика о кривичном поступку (даље: ЗКП), ослобођен од оптужбе да би радњама ближе описаним у изреци побијане пресуде учинио продужено кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку из члана 229а став 1. Кривичног законика (даље: КЗ) у вези члана 61. КЗ. Неосновано се жалбом јавног тужиоца побија првостепена пресуда када се наводи да је првостепени суд погрешно утврдио да нема доказа да је окривљени учинио предметно кривично дело, јер је по наводима жалбе окривљени иако није власник радње, критичном приликом иступао као лице овлашћено за управљање рачуном радње, те да је на основу пуномоћја добијеног од власника ове радње био овлашћен да предузима послове редовног управљања радом па самим тим и може бити извршилац предметног кривичног дела, а посебно што је Законом о пореском поступку и пореској администрацији (даље: ЗПППА) прописано да пуномоћник може бити странка у поступку.

Наиме, одредбом члана 229а. став 1. КЗ прописано је да извршилац кривичног дела неуплаћивање пореза по одбитку може бити искључиво предузетник - порески плаћац. Одредбом члана 48. став 1. Закона о привредним друштвима прописано је да је предузетник физичко лице које је регистровано и које ради стицања добити у виду занимања обавља све законом дозвољене делатности, док је одредбом члана 12. став 3. тачка 2) ЗПППА прописано да је порески плаћац исплатилац прихода пореском обвезнику, те да је исти дужан да обрачуна и по одбитку плати прописани порез на тај приход у име и за рачун пореског обвезника, на одговарајући уплатни рачун, те да се порески плаћац сходно поменутој законској одредби сматра другим пореским дужником.

Дакле, како је исплатилац прихода (зарада) пореским обвезницима (запосленима у радњи) власник радње која је као таква уписана у регистар то је иста била дужна да обрачуна и плати порез на те приходе у име и за рачун пореских обвезника (запослених).

Стоји чињеница да порески обвезник сходно одредби члана 13. став 1. ЗПППА може учествовати у порескоправном односу преко свог пуномоћника. Међутим по налажењу Апелационог суда порески пуномоћник не може бити извршилац предметног кривичног дела јер сходно одредби члана 14. став 1. ЗПППА порески пуномоћник послове у вези са обавезама пореског обвезника извршава у име и за рачун пореског обвезника.

Дакле, по налажењу Апелационог суда наводима из жалбе јавног тужиоца не доводи се у сумњу правилност закључака првостепеног суда да нема доказа да је окривљени у својству предузетника - пореског платца извршио предметно кривично дело, па је правилно сходно одредби члана 355. тачка 2. ЗКП окривљени ослобођен од оптужбе за предметно кривично дело."

(Пресуда Апелационог суда у Крагујевцу, Кж1. 3823/2013 од 19.8.2013. године)

⁸²⁸ Горан Милошевић, *нав. дело*, стр. 301.

2.1.2.5.Кривичне санкције

За основни облик овог кривичног дела је прописана кумулативно казна затвора до три године и новчана казна.

За тежи облик овог кривичног дела прописана је казна затвора од шест месеци до пет година и новчана казна (став 2).

За најтежи облик овог кривичног дела је прописана казна затвора од једне до десет година и новчана казна (став 3).

Према поменутом Закону о пореском поступку и пореској администрацији било је обавезно изрицање мере безбедности забране вршења самосталне делатности, позива делатности или дужности од једне до пет година предузетнику и одговорном лицу у пореском обвезнику за извршење овог кривичног дела, што сада није случај.

2.1.3. Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит

Кривично дело неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит⁸²⁹ је прописано превасходно ради спречавања злоупотреба које су везане за порез на додату вредност. Оно има основни и два квалификована облика. Основни облик чини онај ко у намери да оствари право на неоснован повраћај пореза или порески кредит, поднесе пореску пријаву неистинитог садржаја, у којој искаже износ за повраћај пореза или порески кредит од 500.000 до 3.000.000 динара. За овај случај прописана је кумулативно казна затвора од три месеца до три године и новчана казна.

Тежи облик постоји ако је исказани износ за повраћај пореза или порески кредит преко 3.000.000 до 10.000.000 динара. У овом случају учинилац ће се казнити затвором од шест месеци до пет година и новчаном казном.

Најтежи облик постоји ако је исказани износ за повраћај пореза или порески кредит већи од 10.000.000 динара. У овом случају учинилац ће се казнити затвором од једне до десет година и новчаном казном.

⁸²⁹ Вид.: чл. 173а Закона о пореском поступку и пореској администрацији, („Службени гласник РС“ бр. 80/02...108/13).

Физичком лицу, предузетнику и одговорном лицу у правном лицу - пореском обвезнику за ово кривично дело изриче се и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности од једне до пет година.

Да би ово кривично дело постојало потребно је да је радња извршења предузета у одређеној намери. Дакле, потребно је да се ради о намери да се на овај начин оствари право на неосновани повраћај пореза или порески кредит. Битно је да ова намера мора постојати на страни учиниоца дела у време предузимања радње извршења, али она не мора да буде остварена у сваком конкретном случају.⁸³⁰ Дело се може извршити само са директним умишљајем. Директан умишљај карактерише намера да се оствари право на неоснован повраћај пореза или порески кредит.⁸³¹

2.1.3.1. Радња кривичног дела

Радња извршења овог кривичног дела је подношење пореске пријаве потпуно или делимично неистинитог садржаја. Пријава се подноси надлежном органу пореске управе у одређеном року. Пријава може бити поднета у писменом облику надлежном органу, а неистинити подаци могу бити садржина такве пореске пријаве, али они могу бити такође садржани у приложеној документацији уз ову пријаву. Подаци морају бити лажни у потпуности или делимично. Учиниоца овог дела мора бити свестан њихове неистинитости.⁸³² Према томе, претходни порез се у пореској пријави може унети у већем износу од стварног или се пак могу наводити обавезе везане за остварен промет добара и услуга у нижем износу од стварног и на те начине умањивати пореска обавеза.

Ово кривично дело је свршено када је поднета пореска пријава неистинитог садржаја.⁸³³

2.1.3.2. Објекат кривичноправне заштите

Објекат заштите код овог облика кривичног дела представља законито остваривање права на повраћај пореза или права на порески кредит.⁸³⁴ Објекат напада су порези, а пре свега приход од пореза на додатну вредност.

⁸³⁰ Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *нав. дело*, стр. 284.

⁸³¹ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *нав. дело*, стр. 210.

⁸³² Драган Јовашевић и Марина Гајић-Гламочија, *нав. дело*, стр. 283-284.

⁸³³ Дејан Поповић, *Пореско право-општи део*, Секос Ин, Београд, 2006, стр. 276,

⁸³⁴ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *нав. дело*, стр. 284.

2.1.3.3.Објективни услов инкриминације

Објективан услов инкриминације представља износ за повраћај пореза или порески кредит који се исказује у пријави и мора бити већи од 500.000 динара, а која објективна околност не мора бити обухваћена умишљајем извршиоца, односно он не мора бити свестан висине износа за повраћај. Објективни услов инкриминације се, при том, односи на целокупну исказану суму за повраћај, без обзира да ли је неки део те суме евентуално основан.⁸³⁵

Квалификовани облици постоје ако је исказани износ за повраћај пореза или порески кредит преко 3.000.000 до 10.000.000 динара (став 2), односно ако је исказани износ за повраћај пореза или порески кредит већи од 10.000.000 динара (став 3).

Значи да квалификаторну околност представља висина неистинито приказаног пореза.

2.1.3.4.Извршилац

Извршилац дела може бити свако лице, при чему је потребно да подлеже пореској обавези код које се може остварити право на повраћај пореза или право на порески кредит.⁸³⁶ Дакле, то је лице које подноси пореску пријаву неистинитог садржаја у намери да оствари неоснован повраћај пореза или порески кредит.

2.1.3.5.Кривичне санкције

За основни облик овог кривичног дела прописана је кумулативно казна затвора од три месеца до три године и новчана казна.

За тежи облик овог кривичног дела (став 2) учинилац ће се казнити затвором од шест месеци до пет година и новчаном казном.

За најтежи облик овог кривичног дела (став 3) учинилац ће се казнити затвором од једне до десет година и новчаном казном.

⁸³⁵ Дејан Поповић, *нав. дело*, 2006, стр. 277.

⁸³⁶ Милева Анђелковић и Драган Јовашевић, *нав. дело*, стр. 210.

Физичком лицу, предузетнику и одговорном лицу у правном лицу - пореском обвезнику за ово кривично дело изриче се и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности од једне до пет година.

2.1.4. 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 администрацији⁸³⁷ прописани бројни прекршаји под које се могу подвести појавни облици незаконите евазије пореза о којима смо говорили у претходном излагању. Пре свега, ради се о прекршајима неподношење пореске пријаве, необрачунавање и неплаћање пореза (чл. 177) и пријављивање мањих износа пореза (чл. 178).

2.1.4.1. 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.

⁸³⁷ „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.

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. 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.⁸³⁸

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.

2.1.4.2. 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.

⁸³⁸ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 178.

II Учесници у откривању и сузбијању

Бројни су учесници у сузбијању и откривању привредног криминала и корупције попут правосуђа, полиције, али и разних финансијских институција, невладиних организација, медија и др. Пошто се ради о сложеним негативним појавама које имају корене у недостатку система потребно је организовано деловање свих надлежних органа у борби против њих. Међутим, за то је потребно да сви надлежни органи законито обављају своје послове. Уколико у њиховом раду има уплива корупције то поткопава поверење грађана, ремети вредносни систем и изазива општу несигурност.

При том, привредни криминал и корупција привлаче велику пажњу медија и јавности. Често су то сензационалистички наслови који тежиште стављају на негативне аспекте борбе против ових појава и критику судских поступака, при чему се често заборављају позитивне стране и постигнути добри резултати, што још више урушава поверење јавности. Такође, често се губе из вида поуке, а откривени случајеви не доводе до промене прописа и организације ради отклањања грешака у систему. При том, имајући у виду актуелни пут ка приступању Европској унији и високе стандарде који се на том путу морају испунити, ова тема ефикасности, добре организације и сарадње учесника у откривању и спречавању привредног криминала и корупције добија још више на значају.

Од великог значаја за правилно функционисање пореског система није само да порески обвезници прихвате тај систем, тј. порезе њиме установљене, него и да имају позитиван став према пореским органима који их примењују. За формирање таквог става потребно је да порески органи, ради владавине права и правне сигурности, законито обављају послове из своје надлежности, а гаранције за то су механизми правне контроле њиховог рада-управна и судска контрола. Уколико ови механизми нису ефикасни порески обвезници губе веру у право и његову функцију у друштву и то даље води поткопавању пореског система и поверења пореских обвезника у државну власт.⁸³⁹

1. Пореска управа

За правилно функционисање реформисаног пореског система су од виталног значаја испуњавање пореских обавеза и ефикасан рад пореске управе. Од ефикасности поступка утврђивања, контроле и наплате зависи висина прикупљених средстава за остваривање бројних јавних потреба. Овај поступак је изложен великом ризику

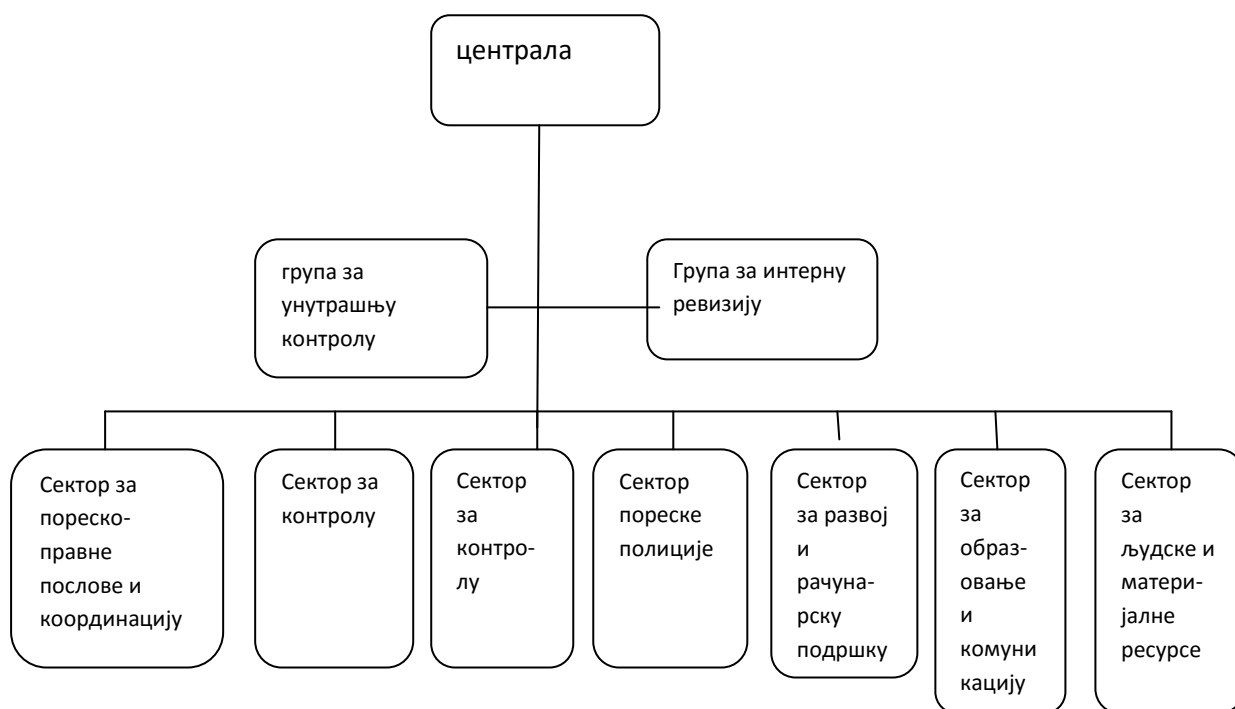
⁸³⁹ Марина Димитријевић, *Правна заштита обвезника пореза*, *Правни живот*, бр. 12, 2009, Београд, стр. 159.

корупције. Ради смањења услова који погодују корупцији од значаја је јасан и потпун правни оквир, смањење дискреционих овлашћења Пореске управе, добра информатичка опремљеност и обученост кадра и контрола рада.

Пореска управа је орган управе у саставу Министарства финансија која има бројне надлежности попут вршења регистрације пореских обвезника додељивањем ПИБ и вођења јединственог регистра пореских обвезника, вођења регистра у области мењачког пословања у складу са прописима којима се уређује девизно пословање, као и у области игара на срећу у складу са прописима којима се уређују игре на срећу, вршења утврђивања пореза у складу са законом, вршења пореске контроле у складу са законом, вршења редовне и принудне наплате пореза и споредних пореских давања, откривање пореских кривичних дела и њихових извршиоца и у вези са тим предузима законом прописане мере и др.⁸⁴⁰

Пореска управа има следеће организационе јединице за обављање послова из своје надлежности: Централну Пореску управу, регионалне центре, Центар за велике пореске обвезнике, филијале (има их 80) и експозитуре (има их 93).⁸⁴¹

Слика 24. Организација Пореске управе:⁸⁴²

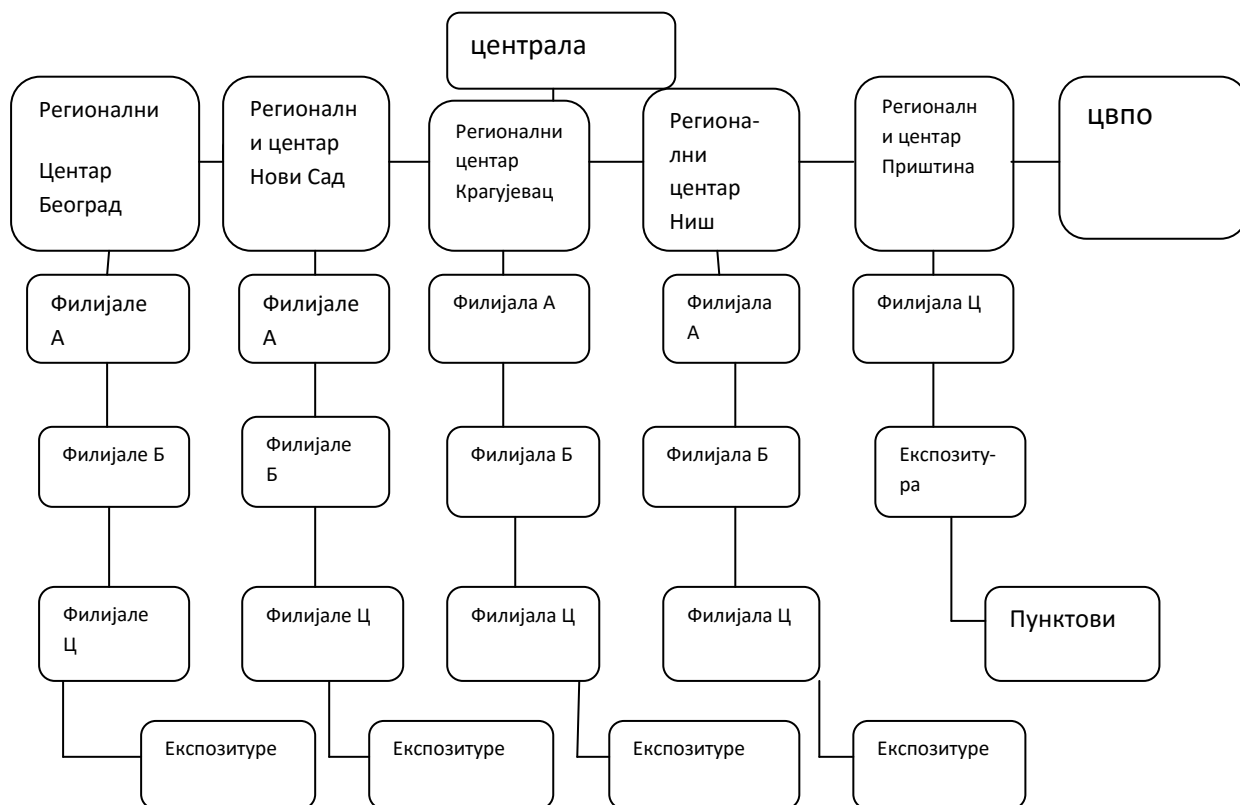


⁸⁴⁰ Чл. 160. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“ бр. 80/02...108/13).

⁸⁴¹ Дејан Поповић, *нав. дело*, стр. 147.

⁸⁴² Слободан Радоњић, **Пореска управа**, реферат на семинару: Прикупљање и анализа доказа у предметима финансијског привредног криминала и корупције, Златибор, 15-16. октобар, 2009, стр. 17-20.

Слика 25.⁸⁴³



У групи за унутрашњу контролу се обављају: послови непосредне и посредне контроле законитости, благовремености, одговорности и ефикасности у раду и понашању запослених у организационим јединицама пореске управе по налогу директора Пореске управе и по представкама на рад запослених, послови планирања и спровођења управног надзора по динамичком плану управног надзора и по представкама и примедбама на рад организационих делова Пореске управе и послови из обалости дисциплинске одговорности.

У групи за интерну ревизију се обављају: интерна ревизија послова из надлежности свих организационих делова Пореске управе, по међународним стандардима интерне ревизије.

У Сектору за развој и рачунарску подршку обављају се информатички, документациони, статистичко-евиденциони, стручно-оперативни и канцеларијски послови у домену стандардизације, планирања, пројектовања, развоја и интеграције информационог система веза Пореске управе, послови планирања, координације и спровођења активности на увођењу система сигурности информација у складу са међународним стандардом.

⁸⁴³ Нав. дело, стр. 20.

У Сектору за образовање и комуникацију обављају се послови који се односе на обуку и образовање запослених, уређење и спровођење унутрашње и спољне комуникације Пореске управе са јавношћу и осталим органима и организацијама, као и документациони послови.

У Сектору за људске и материјалне ресурсе обављају се послови: израде унутрашњег уређења и систематизације радних места, других општих аката и програма рада, остваривање права запослених из радног односа, оцене резултата рада, планирања и стратегије запошљавања, израде финансијског плана и праћење његове реализације.

У сектору за пореско-правне послове и координацију обављају се следећи послови: координација и сарадња Пореске управе и ресорних министарстава у припреми прописа из области јавних прихода, координација рада са регионалним центрима и другим организационим јединицама Пореске управе у примени пореских прописа уз припремање иницијатива за њихову измену и допуну, остваривање сарадње у домену међународне правне помоћи у пореском поступку, припрема упутства за примену међународних ратификованих уговора о избегавању двоструког опорезивања, сарадња са Републичким јавним правобранилаштвом у вођењу спорова великих вредности и координација и сарадња са надлежним државним органима у поступку европских интеграција.

У Сектору за контролу обављају се: послови планирања, организовања и координирања пореске контроле, законитости и правилности испуњавања пореске обавезе од стране пореских обвезника, припреме методолошких и других упутстава, наредби и других аката за једнообразну примену пореских прописа који уређују поступак канцеларијске и теренске контроле, евидентирање промета од продаје добара и услуга преко фискалне касе, рефакција ПДВ, пружање информација пореским обвезницима о њиховим правима и обавезама у пореском поступку и њихове примене у свим унутрашњим јединицама Пореске управе које су надлежне за пореску контролу.

У Сектору за наплату обављају се послови планирања, организовања, координирања наплате свих јавних прихода за чију наплату је надлежна Пореска управа, као и аката за једнообразну примену пореских прописа који уређује поступак редовне и принудне наплате јавних прихода и пореско-рачуноводствено праћење њихове примене.

Центар за велике пореске обвезнике је организациона јединица Пореске управе у чијој надлежности су порески обвезници који су на основу прописаних критеријума стекли статус великих пореских обвезника и извршава послове: процене фискалног капацитета ових обвезника, прати и контролише правилност и закониост у извршавању пореских обавеза, врши принудну наплату и прати реализацију принудне наплате истих.

Пореска управа одређује за које ће привредне субјекте бити надлежан Центар за велике пореске обвезнике на основу Правилника о критеријумима за одређивање

великих пореских обвезника по врстама пореза за које Центар за велике пореске обвезнике извршава послове из надлежности Пореске управе.⁸⁴⁴

За сузбијање незаконите пореске евазије од значаја су евиденције које се воде у Пореској управи, а посебно регистар ПДВ обвезника, пре свега подаци о ПДВ обвезницима, о овлашћењима у другим фирмама, о фирмама на истој адреси, подаци о наплати готовине, преко текућих рачуна, о финансијским извештајима, ЈЦИ и сл. Из оваквих евиденција и преко поређења података о купцима и добављачима одређених фирми се могу добити подаци о повезаним предузећима, о фантомским фирмама, односно о фирмама са сумњивим пословним трансакцијама. Овакве евиденције су битне и за процењивање пореске снаге пореских обвезника, што је од значаја како би се открио узрок пореске евазије, док праћење и упоређивање података доприноси и правилном утврђивању пореских обавеза.

У порескоправном односу се разликује активна и пасивна страна, односно пореска управа је активна страна док су порески обвезници пасивна страна. Међутим, ова подела страна порескоправног односа, која је извршена у складу са традиционалним схватањем пореских управних органа који делују са позиција државне власти, у савременим условима доживљава извесне промене, чиме додатно доприноси актуелност права на добру управу у Европској унији. Право на добру управу представља инструмент заштите права странака у управном поступку као и подстицај законитом поступању управе и средство надзора над њом. Пред пореску управу се поставља комплексан задатак да кроз примену пореза (порески поступак) реализује законом уређене односе фиска и пореских обвезника.⁸⁴⁵

Реализација права на добру управу у пореском поступку омогућава да порески обвезници постављају следеће „захтеве према Пореској управи“:⁸⁴⁶

1. Примена пореских закона на правичан, поуздан и транспарентан начин;
2. Упознавање пореских обвезника са њиховим правима и обавезама у складу са законом;
3. Континуирано пружање квалитетних информација пореским обвезницима и тачно и балоговорно одговарање на њихове захтеве, питања и жалбе;
4. Обезбеђивање доступних и поузданих информација пореским обвезницима у складу са пореским законом;
5. Стварање предуслова да се трошкови плаћања пореза одржавају на минималном нивоу;

⁸⁴⁴ „Службени гласник РС“ бр. 43/10.

⁸⁴⁵ Марина Димитријевић, **Обележја права на добру управу у пореском поступку**, Зборник радова Правног факултета у Нишу, LII, Ниш, 2008, стр. 130-136.

⁸⁴⁶ **Principles of Good Tax Administration (Practice Note)**, Tax guidance series, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, 21 September 2001, pp. 4, (у: Марина Димитријевић, **Обележја права на добру управу у пореском поступку**, Зборник радова Правног факултета у Нишу, LII, Ниш, 2008, стр. 138).

6. Онда када је то прикладно пружање прилике пореским обвезницима да коментаришу промене у пореском поступку и пореској политици;

7. Употребљавање података о пореским обвезницима само у сврхе које прописује закон;

8. Одржавање коректних односа не само са пореским обвезницима, већ и са другим субјектима и широм заједницом.“

Главна функција Пореске управе је, поред пореске контроле и наплате пореза, и утврђивање пореза. Пореска администрација обавља и тзв. функције допунског карактера у циљу адекватног утврђивања, наплате и контроле пореза, а то се односи на прикупљања и обраду података који своју конкретизацију добијају у функцији идентификације пореских обвезника и њиховој регистрацији, укључујући и додељивање пореског идентификационог броја пореским обвезницима. Осим тог, баве се и прикупљањем података од трећих лица и њиховом обрадом (нпр. од исплатиоца прихода, банака, катастра, судова, других државних органа и сл.), као и о пословима пружања помоћи и услуга пореским обвезницима и њиховој едукацији у циљу подстицања добровољног плаћања.⁸⁴⁷

Прва фаза у утврђивању пореске обавезе и реализације фискалне политике подразумева утврђивање висине пореске обавезе. То је веома комплексан и сложен поступак који полази од релативно једноставних рачуноводствених и књиговодствених операција до веома сложених начина за утврђивања чињеница од значаја за опорезивање, што зависи од предмета опорезивања. Свакако најсложеније питање је утврђивање пореске основице, при чему се морају имати у виду законске олакшице и ослобођења.

Утврђивање пореза је делатност Пореске управе, односно пореског обвезника, која се састоји у издавању управних аката, односно у предузимању законом прописаних радњи, којима се установљава постојање појединачне пореске обавезе и одређују порески обвезник, пореска основица и износ пореске обавезе.

Утврђивање пореза обавља:

1) сам порески обвезник (самоопорезивање);

2) Пореска управа, доношењем пореског решења, и то:

(1) у поступку пореске контроле - ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или га изврши нетачно или непотпуно;

⁸⁴⁷ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, **Пореско право србије**, Правни факултет Ниш, Центар за публикације, Ниш, 2009, стр. 254.

(2) у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање или када је законом прописано да се, упркос самоопорезивању, пореско решење мора донети.⁸⁴⁸

Самоопорезивање је трошковно ефикаснији метод утврђивања пореске обавезе у односу на доношење пореског решења, омогућава пребацивање одговорности за тачност пореске обавезе са пореске администрације на обвезника због чега има и два позитивна индиректна ефекта. Најпре, сужававају се прилике за корупцију пореских службеника, а неистинито пријављивање обавезе непосредно је повезано са намером пореске утаје, што је знатно тежа и строжије санкционисана квалификација од „обичног“ неблаговременог или чак потпуног неплаћања решењем утврђене пореске обавезе.⁸⁴⁹

У поступку утврђивања пореза акти имају декларативан, а не конститутиван карактер. „Пореска обавеза, наиме, не настаје у моменту када је порез утврђен, већ чим се оствари законски опис пореског чињеничног стања (нпр. када порески обвезник пренесе уз накнаду право својине на непокретности, тј. када се у суду овери потпис странака на уговору о преносу права својине, а не када Пореска управа донесе решење о утврђивању пореза на пренос апсолутних права).“⁸⁵⁰

Следећу фазу представља наплата јавних прихода.⁸⁵¹

Наплата пореза је, у смислу овог закона, редовна или принудна. Редовна наплата пореза врши се о доспелости пореске обавезе. Принудна наплата предузима се кад доспела пореска обавеза није намирена до истека рока доспелости пореске обавезе.

Наплата пореза врши се, по правилу, плаћањем новчаног износа о доспелости пореза на прописане уплатне рачуне јавних прихода, у роковима прописаним законом. Доспелост пореза значи да је наступио рок за испуњење пореске обавезе. Пореска управа почиње поступак принудне наплате пореза, односно споредних пореских давања, доношењем решења о принудној наплати пореза ако порески обвезник није платио порез, односно споредно пореско давање у року. То је санкција за пореског обвезника.

Контролна функција Пореске управе је посебно значајна за сузбијање пореске евазије. Фаза контроле је такође најосетљивија на корупцију, посебно због тога што постоји доста простора за дискреционо одлучивање, на пример у погледу висине казне која ће бити одређена.

⁸⁴⁸ Чл. 54. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, („Службени гласник РС“ бр. 80/02...108/13).

⁸⁴⁹ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, *нав. дело*, стр. 256.

⁸⁵⁰ Дејан Поповић, **Пореско право**, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд, 2009, стр. 139.

⁸⁵¹ Чл. 64-77. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, („Службени гласник РС“ бр. 80/02...108/13).

Контролна функција Пореске управе може бити интерна и екстерна контрола, при чему се интерном контролом врши надзор над применом закона и других прописа у оквиру Управе, док се екстерном контролом врши контрола тачности обрачунавања и благовремености плаћања обавеза по основу јавних прихода од стране обвезника. Ову контролу врше порески инспектор и пореска полиција.⁸⁵²

Пореска контрола је поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, који врши Пореска управа. Ако се у пореској контроли утврде неправилности или пропусти у извршавању обавеза из порескоправног односа, пореском обвезнику се налаже да их отклони.

У поступку пореске контроле⁸⁵³ Пореска управа, у складу са законом, обавља:

- 1) канцеларијску контролу;
- 2) теренску контролу;
- 3) радње у циљу откривања пореских кривичних дела.

Канцеларијска контрола представља скуп радњи којима Пореска управа проверава тачност, потпуност и усклађеност са законом, односно другим прописом података исказаних у пореској пријави, као и пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника, упоређивањем са подацима из пореског рачуноводства и других службених евиденција које води, односно којима располаже Пореска управа. Канцеларијску контролу врши, у просторијама Пореске управе, порески инспектор, осим радњи контроле пријема и обраде пореске пријаве и других извештаја, које врше службеници Пореске управе одређени за те послове.

Теренска контрола представља скуп радњи којима Пореска управа проверава законитост у раду и правилност испуњавања пореских обавеза од стране пореских обвезника. Теренску контролу обавља порески инспектор на основу налога за контролу. Порески инспектор саставља записник о теренској контроли.

Ради обављања радњи откривања пореских кривичних дела и њихових извршилаца формирани је Пореска полиција као посебна организациона јединица у оквиру Пореске управе, имајући у виду заштиту финансијског интереса државе, као и раширену појаву избегавања плаћања пореза.⁸⁵⁴

Пореска полиција је посебна организациона јединица пореске управе у чијој су надлежности послови на откривању и пријављивању пореских кривичних дела. Делатношћу пореске полиције могу се открити и разни облици злоупотреба, проневера,

⁸⁵² Горан Милошевић, *нав. дело*, стр. 275-276.

⁸⁵³ Чл. 117-128. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, („Службени гласник РС“ бр. 80/02...108/13).

⁸⁵⁴ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, *нав. дело*, стр. 256.

прања новца, фалсификата као и других малверзација из домена привредног криминалитета.⁸⁵⁵

Пореска кривична дела су кривична дела утврђена Законом о пореском поступку и пореској администрацији и другим законом, која као могућу последицу имају потпуно или делимично избегавање плаћања пореза, сачињавање или подношење фалсификованог документа од значаја за опорезивање, угрожавање наплате пореза и пореске контроле, недозвољен промет акцизних производа и друге назакоњите радње које су у вези са избегавањем и помагањем у избегавању плаћања пореза. Ради откривања пореских кривичних дела и њихових извршилаца Пореска полиција у предкривичном поступку поступа као орган унутрашњих послова и овлашћена је да, у складу са законом, предузима све потражне радње, изузев ограничења кретања.

Пореска управа је дужна да остварује сва права и обавезе из порескоправног односа у складу са законом, а у случајевима када је овлашћена да делује на основу дискреционих овлашћења, дужна је да делује у складу са сврхом тих овлашћења и у складу са законом.⁸⁵⁶ Пре доношења акта којим се утврђују обавезе и права пореског обвезника, Пореска управа је дужна да на његов захтев омогући пореском обвезнику увид у правну и чињеничну основу за доношење акта.⁸⁵⁷ Пореске чињенице се утврђују према њиховој економској суштини. Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимулован правни посао. У том случају симулован правни посао је ништав, а важиће дисимулован правни посао ако испуњава све прописане сулове. Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза. Наведено начело фактицитета⁸⁵⁸ у пореском праву је посебно значајно као механизам сузбијања неприхватљиве законите евазије пореза. Порески орган процењује да ли се може применити принцип да је суштина важнија од форме. Уколико у легитимном правном послу не постоји тежња пореског обвезника да избегне плаћање пореза неће се применити принцип да је економска суштина важнија од форме. Међутим, уколико је порески обвезник изабрао једну правну форму уместо друге руковођен евазионим мотивом може се применити поменути принцип али порески орган треба да у решењу наведе разлоге за овакав став, односно због чега није прихватио правну форму него се руководио економском суштином.

Сарадња са другим органима је веома битна за ефикасан рад, па тако Пореска управа сарађује са МУП-ом кроз заједничко поступање у предметима, тужилаштвом,

⁸⁵⁵ Н. Теофиловић и Н. Јелачић, **Спречавање, откривање и доказивање кривичних дела корупције и прања новца**, Полицијска академија, Београд, 2006, стр. 177.

⁸⁵⁶ Начело законитости, чл. 4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, („Службени гласник РС“ бр. 80/02...108/13).

⁸⁵⁷ Начело омогућавања увида у чињенице, чл. 6. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, („Службени гласник РС“ бр. 80/02...108/13).

⁸⁵⁸ Чл. 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, („Службени гласник РС“ бр. 80/02...108/13).

Управом за спречавање прања новца, Народном банком Србије, Управом царине, Агенцијом за привредне регистре и користи податке које добија од ових органа, као и податке који су добијени од других сектора Пореске управе.

Осим тога, Пореска управа има право да затражи међународну правну помоћ, која се заснива на међународним уговорима. То је право Пореске управе да се у току пореског поступка обрати за пружање правне помоћи иностраном пореском органу, као и обавеза Пореске управе да такву помоћ пружи иностраном пореском органу.

Повезаност свих учесника на националном и међународном плану је неопходно у откривању и сузбијању пореске утаје и предузимању мера против сиве економије, што представља основне циљеве економске политике свих земаља. У том контексту добро организована и ефикасна Пореска управа има значајну улогу. Увођење законске обавезе регистровања промета преко фискалних каса имало је значајну улогу у повећању пореских прихода и смањењу сиве економије. Наиме, сваки промет на мало мора бити евидентиран преко фискалне касе и на крају радног дана мора се формирати и штампати дневни извештај који се одлаже у евиденциону књигу, а последњег дана сваког пореског периода мора се формирати периодични извештај. Међутим, да би ова мера у пракси допринела ефикаснијем раду Пореске управе потребна је ефикаснија теренска контрола.

Заштити права пореских обвезника и спречавању корупције значајно доприноси успостављање механизма правне контроле поступања пореских управних органа. Начелно, разликују се два вида правне контроле рада пореских органа: управна и судска контрола.⁸⁵⁹ Управна контрола представља унутрашњу контролу поступања пореских органа, један вид ауто-контроле, где виши порески орган врши контролу нижег пореског органа ради провере да ли он извршава своје послове у складу са правним прописима, техничким и кадровским могућностима. То је контрола која је усмерена на то да се осигура законитост, правилност и ефикасност рада пореских органа. Предмет управне контроле су законитост и целисходност рада нижих пореских органа, као и ефикасност њиховог рада.

Коришћењем права на жалбу у пореском поступку порески обвезник покреће механизам преиспитивања одлуке, донете у поступку, којом није задовољан па жели њено уклањање, односно измену у своју корист. Пореском жалбом порески обвезник покреће механизам управне контроле рада пореског органа, а на располагању су му и ванредни правни лекови у управном поступку.

⁸⁵⁹ Марина Димитријевић, **Правна заштита обвезника пореза**, *Правни живот*, бр. 12, 2009, стр. 154-159.

У већини земаља ОЕЦД жалба на утврђену пореску обавезу аутоматски одлаже плаћање пореског износа, што није случај и код нас јер жалба, по правилу, нема суспензивно дејство.⁸⁶⁰

Основна функција судске контроле пореских органа у пореском управном спору јесте да обезбеди правилан рад пореских органа, кроз контролу законитости, по тужби странке (пореског обвезника). Према томе, судска контроле пореских органа се бави искључиво законитошћу њиховог рада што значи да се суд не упушта у питање целисходности, ефикасности, правичности и сл. Јачању поверења пореских обвезника у државне институције свакако доприносе судске пресуде којима се стављају ван снаге незаконити порески управни акти којима су повређена права и интереси пореског обвезника у пореском поступку.⁸⁶¹ Ефикасна контрола пореских органа доприноси владавини права и правној сигурности, а самим тим смањује простор за злоупотребе и корупцију и јача позитиван однос између пореских органа и пореских обвезника, што је од значаја за ефикасно функционисање пореског система.

Битну улогу у побољшању пружања услуга пореске управе пореским обвезницима и бољој оспособљености Пореске управе има информациона технологија тј. порески информациони систем, а посебно тзв. „електронски“ однос Пореске управе и пореских обвезника, а он има више нивоа који се огледају од пружања разноврсних информација обвезницима преко веб сајта Пореске управе до могућности подношења пријава електронским путем (“електронска“ пореска пријава) и достављање одлука Пореске управе обвезницима на исти начин.⁸⁶²

Новина у раду Пореске управе је увођење новог система обједињене наплате пореза и доприноса по одбитку, чији су основни циљеви смањење административних трошкова пословања, повећање ефикасности у контроли и наплати, као обезбеђење предуслова за раст ефикасности укупног рада Пореске управе, на чијем сајту су објављене информације о овом новом систему, па то само говори у прилог тези да је потребно стално усавршавање и едукација у Пореској управи али у пореских обвезника. Портал „е-Порези“ представља скуп електронских услуга Пореске управе који омогућава свим пореским обвезницима електронску предају електронски потписаних образаца, праћење статуса послатих образаца и увид у пореску картицу пореског обвезника, све у циљу бржег и једноставнијег испуњавања обавеза према Пореској управи. Путем веб апликације е-Порези порески обвезници могу попуњавати, потписивати и проследити Пореској управи обрасце пореских пријава. Такође, порески обвезници могу прилагодити свој софтвер за рачуноводство, тако да аутоматски генерише фајл у одговарајућем формату и такав фајл директно проследи у апликацију

⁸⁶⁰ Према одредби чл. 147. ст. 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“ бр. 80/02...108/13), жалба не одлаже извршење пореског управног акта, осим у изузетним законом прописаним случајевима.

⁸⁶¹ Francisco Cardona, **Converging Judicial Control of Administration of the Administration in Europe**, *Judicial Reform and Administrative Justice*, SIGMA, 2005, pp. 2, у: Марина Димитријевић, **Правна заштита обвезника пореза**, *Правни живот*, бр. 12, 2009, стр. 156.

⁸⁶² Марина Димитријевић, *нав. дело*, стр. 141.

е-Порези, потпишу и проследе Пореској управи. На порталу е-Порези могуће је остварити увид у пореске картице пореског обвезника, увид у податке Јединственог регистра пореских обвезника, као и преглед претходно послатих пореских пријава електронским путем⁸⁶³

Циљ развоја информационог система Управе јесте да обезбеди ефикаснији, квалитетнији и рационалнији рад Управе и представља подршку функционисању фискалног система у Републици Србији. Његова значајна улога јесте и што омогућује размену информација са информационим системима других државних органа. „Под информационим системом Управе подразумева се интегрисан систем организован на три хијерархијска нивоа (седишта, филијала и експозитура), који треба да обезбеди размену података ових нивоа, хоризонтално и вертикално.“⁸⁶⁴

Према томе, чине се озбиљни напори да се реформише пореска администрација, што ће допринети већој транспарентности њеног рада, као и већој одговорности у раду. На тај начин ће се смањити не само пореска евазија него и корупција.

1. Судство и тужилаштво

Правосуђе се често сматра битнијим инструментом заштите права и слобода у односу на управу иако је већина грађана, током живота у оквиру својих контаката са јавном влашћу, неупоредиво чешће упућена на државну управу него на правосуђе. То је један од разлога због чега је право на добро правосуђе (пре свега путем права на поштено суђење) нашло своје место у међународним кодификацијама и уставним текстовима знатно пре права на добру управу.⁸⁶⁵

Имајући у виду степен привредног криминала и корупције у нашој земљи тужилаштво и судови, као и полиција, имају значајну улогу у њиховом откривању и сузбијању. Ова улога се огледа у откривању, гоњењу и пресуђењу кривичних дела са елементима привредног криминала и корупције, дакле када су се ова дела већ десила.

Наиме, улога кривичног суда у области привредног криминалитета огледа се, као и иначе, у функцији вођења кривичног поступка и кривичног санкционисања лица за која се докаже да су учинила кривична дела. Након окончања кривичног поступка, применом репресивних мера, а касније посредством институција за извршење кривичних санкција, изолују се за одређени временски период учиниоци кривичних дела привредног криминалитета па се и на тај начин даје значајан допринос

⁸⁶³ Вид.: <http://purs.gov.rs/biro-za-informisanje/novosti/830/odrzan-radni-sastanak-predstavnik-ministarstva-finansija-i-poreske-uprave-povodom-uvodjenja-novo>

⁸⁶⁴ Горан Милошевић, *нав. дело*, стр. 278.

⁸⁶⁵ Марина Димитријевић, **Обележја права на добру управу у пореском поступку**, Зборник радова Правног факултета у Нишу, LII, Ниш, 2008, стр. 133.

ефикаснијем сузбијању ових видова криминалитета.⁸⁶⁶ Међутим, ова улога није само репресивна, него је и превентивна кроз одвраћање потенцијалних учиниоца оваквих кривичних дела од њиховог даљег вршења.

За предметну тему битно је навести да вршећи послове из своје надлежности судови имају и одређену улогу у поступку утврђивања пореза. Тако на пример, у судовима се врши овера уговора, као и доношење решења о наслеђивању, након спроведеног оставинског поступка, при чему се врши провера аутентичности података од значаја за опорезивање.

Према чл. 1. Закона о уређењу судова,⁸⁶⁷ прописано је да су судови самостални и независни државни органи који штите слободе и права грађана, законом утврђена права и интересе правних субјеката и обезбеђују уставност и законитост. Судови суде на основу Устава, закона и других општих аката, када је то предвиђено законом, општеприхваћеним правилима међународног права и потврђеним међународним уговорима.

Основна начела о независности судства, независности и самосталности судија, сталности судијске функције која су прокламована Уставом потврђена су и одредбама Закона о уређењу судова и Закона о судијама.

Наиме, према Закону о судијама⁸⁶⁸ изричито се прописује независност судија у поступању и доношењу одлука. Наиме, према чл. 1. прописано је да је судија независан у поступању и доношењу одлуке. Судија суди и пресуђује на основу Устава, закона и других општих аката, потврђених међународних уговора, општеприхваћених правила међународног права. Према чл. 3. судија је дужан да у свакој прилици одржи поверење у своју независност и непристрасност. Судија је дужан да непристрасно води поступак по својој савести, у складу са властитом проценом чињеница и тумачењем права, уз обезбеђење правичног суђења и поштовање процесних права странака гарантованих Уставом, законом и међународним актима. Судије су дужне да се у свакој прилици придржавају Етичког кодекса, који доноси Високи савет судства. Сви државни органи и функционери дужни су да својим поступањем и понашањем одржавају поверење у независност и непристрасност судија и судова.

Етичким кодексом⁸⁶⁹ утврђују се етички принципи и правила понашања судија којих се морају придржавати у циљу очувања и унапређења достојанства и угледа судије и судства. Судија је дужан да ван суда, у својим личним односима са припадницима правне професије, избегава ситуације које би оправдано могле да изазову сумњу у његову непристрасност. Повреда начела непристрасности и независности представља дисциплински прекршај. Судија је у вршењу судијске функције независан и потчињен само Уставу и закону.

⁸⁶⁶ М. Теофиловић и Н. Јелачић, *нав. дело*, стр. 177.

⁸⁶⁷ „Службени гласник РС“ бр. 116/08...101/13.

⁸⁶⁸ Закон о судијама, („Службени гласник РС“ бр. 116/08...101/13).

⁸⁶⁹ Етички кодекс, („Службени гласник РС“ бр. 96/10).

Дисциплински тужилац ВСС именован је у децембру 2010. године, када је изабрана и дисциплинска комисија. Закон о судијама и Правилник о дисциплинском поступку и дисциплинској одговорности судија предвиђају да било ко може да поднесе дисциплинску пријаву против судије дисциплинском тужиоцу. Тужилац разматра пријаву, одбацује је или подноси Дисциплинској комисији предлог за вођење дисциплинског поступка ако сматра да постоји основана сумња да је учињен дисциплински прекршај. Комисија може одбацити предлог или га усвојити и изрећи санкцију. Ако је реч о тешком прекршају Дисциплинска комисија може Високом савету судства предложити разрешење судије. Углавном су подносиоци таквих пријава незадовољне странке. На веб порталу судова могуће је пратити статус свих предмета у основним и вишим судовима и у привредним судовима у Србији, што је значајна превентивна мера контроле њиховог рада.

Правосуђе и његова реформа има битну улогу када се говори о условима за улазак у ЕУ и о процесу европских интеграција, а административни критеријум се односи на способност земље чланице да преузме целокупно примарно и секундарно законодавство Уније - *acquis communautaire* и да осигура његово једообразно тумачење, примену и ефикасно санкционисање у случају спровођења. Јасно је да су главни носиоци терета спровођења овог задатка државна управа и судство. Јачање судства, пре свега кроз обучавање и ширење капацитета, помоћи ће да оно одигра своју улогу у спровођењу правних одредби ЕУ. То ће такође осигурти стабилнији развој привреде и испуњење економске групе услова.⁸⁷⁰

Предстојећа реформа правосуђа треба да унапреди његову ефикасност и самосталност, а самим тим да спречи појаву корупције, што је и предуслов за брже и ефикасније вођење поступака због кривичних дела привредног криминала и корупције. Поред новог нормативног оквира (организационих закона у реформи правосуђа) битно је и стручно усавршавање носилаца правосудних функција, питање материјалног статуса и ефикасног надзора над њиховим радом.

Независно, самостално и непристрасно судство је неопходно за успешну борбу против привредног криминала и корупције, али је проблем сложенији због тога што је и само правосуђе подложно корупцији. Не постоје системске и попуно тачне анализе у којој мери је корупција заступљена у правосуђу, али свакако да је велика сумња грађана да она постоји, посебно код незадовољних странака исходима судских поступака који често неоправдано дуго трају.

Поред судова и тужилаштво има значајну улогу у борби против привредног криминала и корупције. Према Закону о јавном тужилаштву⁸⁷¹ прописано је да је јавно тужилаштво самостални државни орган који гони учиниоце кривичних дела и других кажњивих дела и предузима мере за заштиту уставности и законитости.

⁸⁷⁰ Душан Динић, *Услови за улазак у Европску унију, Маратонци трче припремни круг*, Извор: <http://www.becsi.org/KOMENTARI/ef5dinic.html> (23.12.2013.)

⁸⁷¹ Закон о јавном тужилаштву („Службени гласник РС“ бр. 116/08...101/13).

Јавно тужилаштво врши своју функцију на основу Устава, закона, потврђеног међународног уговора и прописа донетог на основу закона. Јавни тужилац и заменик јавног тужиоца је самосталан у вршењу својих овлашћења. Забрањен је сваки утицај на рад јавног тужилаштва и на поступање у предметима од стране извршне и законодавне власти, коришћењем јавног положаја, средстава јавног информисања или на било који други начин којим може да се угрози самосталност у раду јавног тужилаштва. Јавни тужилац и заменик јавног тужиоца дужни су да одбију сваку радњу која представља утицај на самосталност у раду јавног тужилаштва.

Према Закону о државном већу тужилаца⁸⁷² прописано је да је државно веће самосталан орган који обезбеђује и гарантује самосталност јавних тужилаца и заменика јавних тужилаца. У оквиру своје надлежности Државно веће остварује сарадњу са Високим саветом судства, државним и другим органима и организацијама, тужилачким саветима других држава и међународним организацијама.

Улога тужиоца у ефикасном остваривању своје надлежности зависи од низа фактора и решења бројних питања као што су однос према законодавној и извршној власти, однос са полицијом, процесних решења и организације посла. Посебно када се ова улога сагледа у светлу значајно измењене улоге тужиоца у кривичном поступку са најновијом изменом процесног кривичног закона, која захтева већи број тужилаца и административног особља.

Наиме, у бројним земљама континенталног правног система дошло је до промена кривичног поступка и до укидања судске истраге као посебне фазе претходног поступка, тако да је државни тужилац постао орган претходног поступка, а трансформисана је улога истражног судије у судију претходног поступка са овлашћењима евентуалне контроле одлука јавног тужиоца.⁸⁷³

За прелазак са судског на тужилачки, или тужилачко судски концепт истраге има више разлога. Основни разлог је стварање неопходне нормативне основе за повећање ефикасности кривичног поступка. Овај аргумент је од великог значаја јер је неспорно да је ефикасно спроведена истрага један од веома битних фактора ефикасности кривичног поступка уопште⁸⁷⁴

Према концепту тужилачке истраге, тужилац је задужен за прикупљање доказа на основу којих одлучује да ли ће против неког лица подићи оптужницу или не. Овим је промењена досадашња пракса према којој је суд по службеној дужности изводио доказе. Поред тога, предвиђено је да јавни тужилац руководи предистражним поступком, одлучује о непредузимању или одлагању кривичног гоњења, спроводи

⁸⁷² Закон о државном већу тужилаца, („Службени гласник РС“ бр. 116/08, 101/10 и 88/11).

⁸⁷³ Урош Пена, **Међународноправни стандарди у превенцији криминалитета**, *Правна ријеч*, Бања Лука, бр. 15, 2008, стр. 271.

⁸⁷⁴ Станко Бејатовић, Тужилачки концепт истраге и нови Законик о кривичном поступку Републике Србије, Зборник радова: **Примена новог законика о кривичном поступку**, скуп Копаоник 2007. године, стр. 51.

истрагу, закључује са окривљеним споразум о признању кривице, а овлашћен је и да изјави жалбу и подноси ванредне правне лекове. Посебно ће се са повећањем броја закључених споразума о признању кривице допринети ефикасности поступања и смањити простор за корупцију. Приликом закључења споразума присуствују окривљени и његовом бранилац и њиме се детаљно регулишу сви услови, док његову законитост контролише суд и исти може да одобрити или не.

Нова улога тужиоца је значајно сложенија, оперативнија, а самим тим и одговорнија, што захтева стручност тужиоца и његово располагање новим савременим криминалистичким методама приликом њихове примене у откривању и доказивању кривичних дела привредног криминалитета.⁸⁷⁵ Сва остала овлашћења и дужности јавног тужиоца јасно су дефинисана и предвиђена поменутиим Законом о кривичном поступку и Законом о јавном тужилаштву Републике Србије, али су уставни и законски модел избора тужилаца и заменика предмет оспоравања, па тако Удружење тужилаца указује да је самосталност тужилаштва угрожена уставним решењем по коме јавне тужиоце на предлог Владе бира Народна скупштина, као и чињеницом да чланове Државног већа тужилаца бира Народна скупштина, те да је на тај начин „потчињено извршној власти“.

Значајан корак у борби против корупције представља чињеница да је у Републичком јавном тужилаштву формирано одељење за борбу против корупције које координира рад свих тужилаштава у процесуирању ових кривичних дела, док при Апелационим тужилаштвима постоје заменици који прате ову врсту кривичних дела. Нижа јавна тужилаштва су обавезна да обавештавају Одељење Републичког јавног тужилаштва о свим донетим одлукама у предметима са коруптивним обележјима, које у случају одбачаја кривичних пријава или одустанака од гоњења, морају доносити у зборном саставу уз обавезно учешће јавног тужиоца, као и да доставе Републичком јавном тужиоцу првостепене пресуде и жалбе тужиоца, уколико су изјављене, а потом и другостепену одлуку.

Одељење за борбу против корупције и прања новца у тужилаштву се бави поред праћења рада нижих јавних тужилаштава и координације рада, делегацијом месне надлежности када се појави сумња у непристрасност, сарадњом са другим државним органима, као и међународном сарадњом, брине се о испуњавању међународних стандарда, као и законодавном активношћу у смислу иницирања законодавних решења која ће допринети бољем и ефикаснијем раду у оваквим предметима. Према обавезном упутству⁸⁷⁶ врши се, када су у притању кривична дела са елементима корупције, од стране оваквог Одељења у Републичком јавном тужилаштву контрола одлука тужилаштава у случају одустанка од даљег кривичног гоњења или одбачаја кривичних пријава, у оваквим предметима, а које одлуке се морају доносити у зборном саставу. Ово одељење врши и надзор и координацију рада у специјализованим одељењима за корупцију.

⁸⁷⁵ Мићо Бошковић, *нав. дело*, стр. 248.

⁸⁷⁶ А бр. 194/10 Републичког јавног тужилаштва.

Најсвеобухватније податке о процесуирању дела у вези са корупцијом има Републичко јавно тужилаштво, односно Одељење за борбу против корупције.

Табела 33. Табеларни преглед кривичних дела против привреде и службене дужности за период од 01.01.2012. до 31.12.2012. год. према подацима Републичког јавног тужилаштва у Београду:

чл. КЗ	Нерешено из ранијег периода	Новопри-мљене пријаве	Укупно оптужено	Казне затвора	Новчана казна	Условна осуда	Ослобође-но	Укупно пресуда
Крив.дела против привреде								
Фасиф.новца (223)	35	191	99	53	13	26	15	95
Фалс. и злоуп. платне картице(225)	40	156	127	41	7	53	3	104
Издав. чека и коришћ.платне картице вез покрића(228)	643	439	253	42	11	120	18	174
Пореска утаја (229)	1827	2101	1364	64	29	242	175	342
Кријумчарење(230)	83	163	105	10	4	71	23	85
Прање новца (231)	6	48	20	2			1	2
Проузроков. Стечаја (235)	5	44	3	2		2		4
Злоуп.овл.у привреди (238)	666	984	303	17	2	110	68	129
Недозв. производња(242)	3	12	7		3	5		8
Нед. Трговина(243)	195	389	294	5	34	69	27	109
Остала кд. против.привреде	536	492	234	19	6	114	52	141
Укупно I	4039	5019	2809	255	109	812	382	1193
кд. против сл. дужности								
Зл. служб. пол. (359)	3287	4222	2011	271	30	506	329	830

Кршење закона од стр. судије, ЈТ или његовог заменика(360)	250	1159	9	4		2	1	6
Проневера(364)	806	694	342	54	1	222	43	278
Трговина утицај (366)	6	37	12	5		7		12
Примање мита (367)	27	128	66	42	1	7	3	51
Давање мита (368)	51	106	153	10		25	8	36
Остала крив.дела против служб. дужности	179	354	102	7	3	39	20	49
Укупно II	4606	6700	2534	393	35	808	404	1262
Укупно I + II	8645	11719	5343	648	144	1620	786	2455

Из претходне табеле може се приметити раскорак између броја поднетих пријава, оптужених и пресуђених, што говори у прилог спорости поступка, као и да су поступци окончавани одбацивањем кривичних пријава, обуставом или прекидом. Такође, може се закључити да по броју поднетих пријава доминирају кривична дела пореске утаје, злоупотребе овлашћења у привреди, злоупотреба службеног положаја, кријумчарења, недозвољене трговине, издавање чека и коришћење платне картице без покрића, кршење закона од стране судије, јавног тужиоца и његовог заменика. Велики број кривичних пријава за кривично дело пореске утаје говори у прилог ефикасне администрације, као и велики државни интерес да се оваква кривична дела откривају и кривично гоне. Са друге стране, упадљиво је мањи број пресуда за ово кривично дело, као и за друга значајна кривична дела против привреде и против службене дужности, попут злоупотребе овлашћења у привреди, злоупотреба службеног положаја, примање и давање мита. У погледу структуре изречених кривичних санкција најучесталија је условна осуда. Посебно је доминантна код пореске утаје, злоупотребе овлашћења у привреди, злоупотребе службеног положаја, примање и давање мита. Казна затвора је најдоминантнија код кривичних дела фалсификовање новца и фалсификовање и злоупотреба платне картице. Генерално говорећи новчана казна се недовољно користи.

На основу свега изнетог може се закључити да је блага казнена политика и да се веома често користи институт ублажавања казне. Веома често је казна и ублажена и условљена, чиме се не може много допринети ни генералној ни специјалној преванцији. Због тога је потребно преиспитати казнене оквире који су прописани у закону, институт ублажавања казне, као и стимулисати изрицање новчане казне, посебно кроз

прописивање исте као споредне казне и рада у јавном интересу, која казна се ретко изриче.

Осим тога, у овој области недостатак представља чињеница да постојећи електронски уписници у свим кривичним предметима полиције и тужилаштва нису међусобно повезани и не воде се на исти начин. То отежава вршење свеобухватних анализа и израду прецизних извештаја, посебно праћење поступка по појединим кривичним делима, што ограничава ефикасност поступка. Мимо тога, то отежава проактивно деловање и планирање рада. Тако се кривично дело и његови учиниоци не могу пратити од извршења до пресуђења. Осим тога, финансијска истрага се углавном спроводи тек након подношења кривичне пријаве, током истраге, чиме се повећава ризик да имовина буде отуђена, прикривена и сл. Због специфичности материје потребно је постојање економско-финансијских стручњака у тужилаштву како би се што боље усмериле финансијске истраге, предистражни, а потом и истражни поступци, како би се правилније формулисали задаци вештачења судских вештака приликом економских вештачења, те како би се омогућило да се поступци не покрећу када то не би било оправдаоно.

Успостављање боље сарадње између тужилаштва, полиције и суда, других државних органа и институција, европских и међународних институција и организација свако би допринело успешнијем супротстављању привредном криминалу и корупцији.

Према грубој процени заснованој на подацима из петог таласа истраживања перцепције корупције у Србији, које је спровео TNS Medium Gallup у јуну 2012. године за UNDP, око 800.000 одраслих лица у Србији је дало мито. Међутим, у децембру 2012. UNDP је презентовао други извештај/истраживање о корупцији, (истраживање је тог пута за њих спровела агенција CeSID, за разлику од претходних пет које је спровела агенција TNS Medium Gallup. Из тог разлога резултати можда нису у потпуности упоредиви, зато што примењена методологија није била идентична). Из извештаја CeSID-а закључује се да је проценат становништа које је недавно платило мито преполовљен у периоду од шест месеци. Подаци се наводе у следећој табели.

Табела 34.

Становништво		Укупно око 7,2 милиона – одраслих 5,7 милиона
Део становништва који је у последње време платио мито	TNS Medium Gallup – јун 2012.	14% (одраслих): око 800.000
	CeSID – децембар 2012.	8% (одраслих): око 456.000

(Извор: www.undp.org.rs)

У поређењу са осталим секторима, здравство, судство и тужилаштво стоје релативно ниско рангирани када је реч о подмићивању. Међутим, груба процена броја подмићивања у судству израчуната на основу резултата тих истраживања још увек је релативно висока.

Табела 35.

Становништво	Укупно око 7,2 милиона – одраслих 5,7 милиона	
	TNS Medium Gallup (јун 2012)	CeSID (децембар 2012)
Број подмићивања у новије време	2% = око 16.000	5% = око 22.750

(Извор: www.undp.org.rs)

У закључцима истраживања TNS Medium Gallup из јуна 2012. наводи се да влада, судије, тужиоци и царина имају лошу репутацију међу грађанима – две трећине грађана их доживљава као прилично или веома корумпиране. Парламент, градска администрација, полиција и адвокати такође су у незавидном положају, јер их корумпираним сматра више од 60 посто грађана. Они који су дали мито најчешће су га сами понудили како би избегли проблем са властима или како би добили услугу (73%), док 33% наводи да им је мито тражен. У истраживањима се наводи да, по мишљењу грађана Србије, полиција (47%) и влада (46%) треба да предводе борбу против корупције. Судство се помиње као треће, док Агенцију за борбу против корупције као четврту наводи 13% грађана. Само 11% испитаника верује да грађанске организације или покрети треба да воде борбу против корупције, док су остали потенцијални лидери добили мање од 10% гласова испитаника.

Поред тога, у истраживању које је спровео CESID у децембру 2012. године, потврђени су неки закључци таласа претходних истраживања и наглашено је да су налази о томе у чијем раду грађани перцепирају највиши ниво корупције веома слични већ неколико последњих година. Корупција је, по мишљењу грађана, најизраженија у здравству, правосуђу и полицији. Ван свих категорија су политичари, односно политичке партије.⁸⁷⁷

2. Министарство унутрашњих послова

Надлежност и поступање Министарства унутрашњих послова су прописани Законом о полицији⁸⁷⁸ и Законом о министарствима⁸⁷⁹. На основу поменутог Закона о полицији донето је више подзаконских аката којима се ближе одређује поступање и одговорност полиције као што су: Кодекс полицијске етике,⁸⁸⁰ Правилник о начину обављања полицијских послова,⁸⁸¹ Уредба о начелима за унутрашње уређење МУП,⁸⁸² Правилник о полицијским овлашћењима,⁸⁸³ Правилник о поступку решавања притужби.⁸⁸⁴

Ефикасна и независна полиција је значајан учесник у борби против привредног криминала и корупције и битан део демократског друштва. Активност полиције се

⁸⁷⁷ Види: www.undp.org.rs (приступљено децембра 2012.)

⁸⁷⁸ „Службени гласник РС“ бр. 101/05, 63/09 и 92/11.

⁸⁷⁹ „Службени гласник РС“ бр. 72/12 и 76/13.

⁸⁸⁰ „Службени гласник РС“ бр. 92/06.

⁸⁸¹ „Службени гласник РС“ бр. 27/07.

⁸⁸² „Службени гласник РС“ бр. 8/06.

⁸⁸³ „Службени гласник РС“ бр. 19/07.

⁸⁸⁴ „Службени гласник РС“ бр. 54/06.

испољава у два правца превентивном и репресивном, који се надопуњују и преплићу. У борби против привредног криминала и корупције од значаја је благовремено откривање кривичних дела. Полиција има значајну превентивну улогу јер својим поступањем може битно да утиче на смањивање и спречавање разних облика криминала.

Полиција је по правилу прва којој су доступне одређене информације које се односе на постојање одговарајућег степена сумње да је учињено конкретно кривично дело из сфере криминалитета и она је тада дужна да предузме све потребне мере ради његовог откривања и доказивања.⁸⁸⁵

Према поменутом Закону о полицији, полиција обавља законом утврђене полицијске и друге послове, пружа подршку владавини права у демократском друштву и одговорна је за остваривање безбедности, у складу са законом. Обављањем полицијских послова полиција свима пружа заштиту њихових права и слобода. Приликом пружања заштите, полиција поједина права и слободе може ограничити само под условима и на начин утврђен Уставом и законом.

Посебан значај има Сектор унутрашње контроле који врши унутрашњу контролу рада полиције. Начелник Сектора унутрашње контроле, који руководи овим сектором, редовно и периодично подноси министру извештаје о раду Сектора унутрашње контроле. Сектор унутрашње контроле полиције врши контролу законитости рада полиције, а нарочито у погледу поштовања и заштите људских права при извршавању полицијских задатака и примени полицијских овлашћења. Овај сектор поступа на основу предлога, притужби и представки физичких и правних лица, поводом писаних обраћања припадника полиције и по сопственој иницијативи, односно на основу прикупљених обавештења и других сазнања. Контролу рада начелника Сектора унутрашње контроле полиције, полицијских службеника запослених у Сектору унутрашње контроле полиције и других полицијских службеника у Министарству задужених за унутрашњу контролу рада полиције врши министар.

Полиција има кодекс полицијске етике ради остваривања највиших националних и међународних стандарда полицијског поступања и подршке владавини права. Полицијски службеници обављају полицијске послове у складу са законом и међународним стандардима које је Република Србија прихватила, руководећи се циљевима полиције у демократском друштву и принципом владавине права. Главни циљеви полиције, као и полицијских службеника, јесу одржавање јавног реда и спровођење закона, заштита и поштовање људских права, превенција и откривање кривичних дела и други видови борбе против криминала, пружање помоћи и служење људима у складу са Уставом и законом.

Такође, треба поменути Биро за међународну сарадњу и европске интеграције. То је организациона јединица у Кабинету министра унутрашњих послова, која обавља

⁸⁸⁵ М. Шкулић, **Коментар Законика о кривичном поступку**, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник РС“, Београд, 2011, стр. 30.

послове везане за координацију међународне сарадње Министарства. Рад Бироа усмерен је на повезивање релевантних међународних субјеката са организационим јединицама МУП-а Републике Србије, у циљу синхронизоване акције у правцу придруживања Европској унији, развоја и унапређења међународне сарадње. Основни циљ рада Бироа је организовање и непосредно спровођење међународне сарадње Министарства унутрашњих послова и обезбеђивање услова за несметано одвијање међународне полицијске сарадње на оперативном нивоу. Ове активности подразумевају успостављање и одржавање контаката на билатералном нивоу и са међународним организацијама, као и остваривање нових контаката и учвршћивање постојеће међународне сарадње. Такође, Биро својим деловањем обезбеђује активно учешће представника МУП-а Републике Србије на различитим међународним скуповима и семинарима, ради спровођења приоритета спољне политике наше земље у области унутрашњих послова.

Биро за притужбе и представке ради на примени прописа којима је уређен поступак решавања притужби које против полицијских службеника подносе грађани и правна лица, онда када сматрају да су им незаконитом или неправилном радњом полицијског службеника повређена права или слободе.⁸⁸⁶

Дирекција полиције обавља полицијске послове који се односе на заштиту живота, личне и имовинске сигурности грађана, спречавање и откривање кривичних дела и проналажење и хватање учинилаца кривичних дела и њихово привођење надлежним органима, откривање и кривично гоњење учинилаца кривичних дела за које се у складу са законом воде посебни поступци (организовани криминал, ратни злочини, високотехнолошки криминал и др), заштиту учесника у кривичном поступку, међународну помоћ и друге облике међународне сарадње у области унутрашњих послова, одржавање јавног реда и мира, обезбеђивање зборована и других окупљања грађана итд.

У Дирекцији полиције утврђују се организационе јединице.⁸⁸⁷ Једна од њих је Управа криминалистичке полиције, која има у свом саставу Службу за борбу против организованог криминала. Служба за борбу против организованог криминала у свом саставу има: Одељење за сузбијање кријумчарења наркотика, Одељење за сузбијање организованог финансијског криминала, Одељење за борбу против високотехнолошког криминала, Одељење за сузбијање организованог општег криминала, Одељење за оперативне телекомуникације, стално дежурство и обезбеђење и Јединицу за финансијске истраге.

Одељење за сузбијање организованог финансијског криминала у свом саставу има: Одсек за сузбијање прања новца, Одсек за сузбијање фалсификовања новца и других средстава плаћања и Одсек за сузбијање корупције. Јединица за финансијске

⁸⁸⁶ Чл. 180. Закона о полицији и Правилник о начину решавања притужби.

⁸⁸⁷ Извор: <http://www.mup.gov.rs>

истраге у свом саставу има Одељење за финансијске истраге организованог криминала и Одељење за послове планирања и координације финансијских истрага.

Служба за сузбијање криминала Управе криминалистичке полиције у свом саставу има Одељење за сузбијање привредног криминала и Одељење за сузбијање општег криминала. Одељење за сузбијање привредног криминала у свом саставу има: Одсек за сузбијање привредног криминала у области производње, заштите животне средине и истраживања пожара и хаварија, Одсек за сузбијање привредног криминала у области ванпривреде и услуга, Одсек за сузбијање привредног криминала у области финансија, осталих новчаних токова и фалсификовања новца и Одсек за сузбијање привредног криминала у области превара у привредном пословању и интелектуалне својине.

Поред борбе против свих облика организованог криминала, апсолутни приоритет у раду овог Министарства јесте борба против корупције. Оно што 2012. годину издваја у овој области јесте предузимање конкретних и опсежних активности на откривању најсложенијих облика корупције (и привредног криминала) које су уследиле након формирања специјализоване Радне групе у оквиру Управе криминалистичке полиције. Задатак Радне групе је утврђивање кривичне одговорности учесника у поступку приватизације, тачније провера 24 спорне приватизације које су као такве означене у извештају Савета за борбу против корупције, а од стране ЕУ достављене Влади Републике Србије, с тим што су Радној групи поверени и предмети везани за друге незаконите радње у процесу приватизације. У области сузбијања привредног криминала откривена су 8.683 кривична дела и пријављена укупно 5.863 лица. Акцент у раду у овој области био је на откривању сложенијих кривичних дела привредног криминала и са већим материјалним оштећењем о чему сведочи податак да је висина штете причињене извршењем ових кривичних дела (преко 677 милијарди динара), као и прибављене имовинске користи (преко 751 милијарде динара) знатно већа у односу на 2011. годину (материјална штета - преко 113 милијарди динара, а прибављена имовинска корист преко 97 милијарди динара).⁸⁸⁸

Посебан акценат се ставља, између осталог, на сарадњу са Пореском управом и Управом за спречавање прања новца на појачаној активности у циљу сузбијања кривичних дела којима се избегава плаћање дажбина које представљају јавни приход (пореза на додату вредност, порези и доприноси на лична примања, акцизе итд), посебно у случајевима употребе фалсификоване документације од стране “фантомских” и “перачких” фирми.

У оквиру Одељења за сузбијање организованог финансијског криминала, у Служби за борбу против организованог криминала Управе криминалистичке полиције, постоји специјализовани Одсек за сузбијање корупције. Поред тога, полицијски службеници који се баве привредним криминалом у Служби за сузбијање криминала

⁸⁸⁸ Види: <http://www.mup.gov.rs/cms/resursi.nsf/InformatorMUP-cirilica.pdf> за 2012 (23.12.2013.)

Управе криминалистичке полиције, такође се баве откривањем и сузбијањем кривичних дела корупције. У свим Полицијским управама на подручју Републике Србије постоји Одсек за сузбијање корупције.

Посебан значај се придаје међународној сарадњи, при чему, „у погледу институционалног аспекта полицијске али и судске сарадње, треба нагласити значај стварања и развијања одређених специјализованих институција, значајних за успешну контролу тешких облика криминалитета у оквиру ЕУ. Најзначајније, настале као резултат досадашњих активности јесу: Европска полицијска мрежа (Europol), Европска судска мрежа (European Judicial Network), Европско одељење за судску сарадњу (Eurojust) и Европско одељење за сузбијање превара (OLAF-European Anti-Fraud Office).“⁸⁸⁹

3. Управа за спречавање прања новца

Управа за спречавање прања новца представља централни орган у систему против прања новца и финасирања тероризма. Ради се о финансијско-обавештајној служби Републике Србије. Према Закону о спречавању прања новца и финасирања тероризма овој службиј обвезници достављају извештаје о сумњивим трансакцијама и лицима, које затим Управа за спречавање прања новца даље анализира и прикупља додатне информације. Уколико нађе да у конкретном случају постоји основана сумња да неко лице пере новац, податке о томе даље прослеђује надлежним органима, а пре свега тужилаштву и полицији. Управа може и без претходне пријаве сама уочити да постоји основана сумња да неко лице или организована група пере новац. У том случају може да затражи податке од обвезника и других државних органа. Осим тога, Управа може да поступа и на основу иницијативе другог државног органа, као што су судови, тужилаштва, Безбедносно-информативна агенција, Агенција за приватизацију, Комисија за хартије од вредности и др.⁸⁹⁰

Осим тога, Управа сарађује са другим органима као што су: Народна банка Србије, Пореска управа, Тржишна инспекција, Девизни инспекторат, Комора овлашћених ревизора, Управа царина, Агенција за приватизацију и сл.

⁸⁸⁹ Снежана Соковић, **Искуства ЕУ у сузбијању тешких облика криминалитета**, у зборнику: Тешки облици криминала, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2004, стр. 177.

⁸⁹⁰ Р. Србљановић и др., **Типологије прања новца у Републици Србији**, Мисија OEBS у Србији, 2011, стр. 12.

Према Закону о спречавању прања новца и финансирања тероризма⁸⁹¹ Управа за спречавање прања новца образује се као орган управе у саставу министарства надлежног за послове финансија. Управа обавља финансијско-информационе послове: прикупља, обрађује, анализира и прослеђује надлежним органима информације, податке и документацију коју прибавља у складу са овим законом и врши друге послове који се односе на спречавање и откривање прања новца и финансирања тероризма у складу са законом. Ако Управа оцени да у вези са одређеним трансакцијама или лицима постоје основи сумње да се ради о прању новца или финансирању тероризма, може од обвезника да захтева:

- 1) податке из евиденција о странкама и трансакцијама које обвезник води;
- 2) податке о новцу и имовини странке код обвезника;
- 3) податке о промету новца или имовине странке код обвезника;
- 4) податке о другим пословним односима странке успостављеним код обвезника;
- 5) друге податке и информације потребне за откривање или доказивање прања новца или финансирања тероризма.

Поред тога, Управа може да захтева од обвезника и податке и информације који се односе на лица која су учествовала или сарађивала у трансакцијама или пословима лица за које постоје основи сумње да се ради о прању новца или финансирању тероризма.

Управа може, ради оцене да ли у вези са одређеним трансакцијама или одређеним лицима постоје основи сумње да се ради о прању новца или финансирању тероризма, да од државних органа, организација и правних лица којима су поверена јавна овлашћења, захтева податке, информације и документацију који су потребни за откривање и доказивање прања новца или финансирања тероризма.

Управа може издати писмени налог обвезнику којим се привремено обуставља извршење трансакције, ако оцени да у вези са трансакцијом или лицем које обавља трансакцију постоји основана сумња да се ради о прању новца или финансирању тероризма, о чему обавештава надлежне органе ради предузимања мера из њихове надлежности, а може обвезнику издати писмени налог да прати све трансакције или послове тих лица који се врше код обвезника, а овај налог се може издати и у односу на лица која су учествовала или сарађивала у трансакцијама или пословима лица за које постоје основи сумње да се ради о прању новца или финансирању тероризма.

⁸⁹¹ Закон о спречавању прања новца и финансирања тероризма, („Службени гласник РС“ бр. 20/09, 72/09 и 91/10).

Управа може започети поступак прикупљања података, информација и документације у складу са овим законом, као и извршити друге радње и мере из своје надлежности и на основу писмене и образложене иницијативе суда, јавног тужиоца, полиције, Безбедносно информативне агенције, Војнообавештајне агенције, Војнобезбедносне агенције, Пореске управе, Управе царина, Народне банке Србије, Комисије за хартије од вредности, Агенције за приватизацију, надлежних инспекција и државних органа надлежних за државну ревизију и борбу против корупције.

Ако Управа на основу добијених података, информација и документације, оцени да у вези са одређеном трансакцијом или лицем постоје основи сумње да се ради о прању новца или финансирању тероризма, дужна је да у писменој форми о томе обавести надлежне државне органе, ради предузимања мера из њихове надлежности, као и да им достави прикупљену документацију.

Податке и информације и документацију у вези са трансакцијама или лицима за које постоје основи сумње да се ради о прању новца или финансирању тероризма Управа може да достави органима страних држава надлежним за спречавање и откривање прања новца и финансирања тероризма на њихов писмени и образложени захтев или на своју иницијативу, под условом узајамности.

Према недавном извештају Манивала⁸⁹² привредни криминал карактеришу тешка и сложена кривична дела, посебно у областима банкарског пословања, спољне трговине, као и у процесу приватизације. Најраспрострањенији облици привредног криминала јесу разни облици злоупотребе службеног положаја у свим областима привредних активности. Профит који проистиче из пословних активности обично се преноси из предузећа преко фиктивних домаћих, страних или оф-шор компанија помоћу фиктивних фактура при чему до извршавања услуга или преноса роба никада није дошло. Затим се новац враћа у Србију у готовини, где се врши његова легализација. Преварне радње, незаконите приватизације и разна дела корупције такође могу бити у вези са случајевима прања новца. Према Управи за спречавање прања новца, организоване криминалне групе активне су код превара са хартијама од вредности, лажног коришћења непостојећих фирми, и код трансакција са оф-шор компанијама. Само прање новца кошта српску привреду између 3 и 5% БДП-а сваке године.⁸⁹³

⁸⁹² Third Round Detailed Assessment Report on Serbia, [Detaljni izveštaj o proceni treće faze] u tekstu usvojenom od strane Komiteta Manival na 31. plenarnoj sednici (Strazbur, 7-11. decembar 2009. godine) - MONEYVAL (2009) 29: www.coe.int/moneyval

⁸⁹³ Пројекат за борбу против прања новца и финансирања тероризма у Србији (МОЛ Србија), Припремни извештај, 6. мај 2011. године.

4. Агенција за борбу против корупције

Агенција за борбу против корупције је према Закону о Агенцији за борбу против корупције⁸⁹⁴ самосталан и независан државни орган. За обављање послова из своје надлежности Агенција је одговорна Народној скупштини. Агенција има својство правног лица. У поступку пред Агенцијом који није уређен овим законом, сходно се примењују одредбе закона који уређује општи управни поступак. Средства за рад и функционисање Агенције обезбеђују се у буџету Републике Србије, на предлог Агенције, као и из других извора, у складу са законом.

Агенција за борбу против корупције има превентивну улогу (истраживање корупције и сарадња са другим органима и међународним организацијама) и оперативну надлежност (проверава извештаје о имовини и приходима функционера, поступа по представкама грађана). Наиме, надлежности Агенција за борбу против корупције се састоје у следећем:

- надзире спровођење Националне стратегије за борбу против корупције , Акционог плана за примену Националне стратегије за борбу против корупције и секторских акционих планова;
- покреће поступак и изриче мере због повреде овог закона;
- решава о сукобу интереса;
- обавља послове у складу са законом којим је уређено финансирање политичких странака, односно политичких субјеката;
- даје иницијативе за измену и доношење прописа у области борбе против корупције;
- даје мишљења у вези са применом Стратегије, Акционог плана и секторских акционих планова итд.

Органи Агенције су канцеларија одбора, канцеларија директора, служба за односе са јавношћу, служба за међународну сарадњу, служба за решавање сукоба интереса и служба за контролу финансија политичких субјеката.

Када утврди да је функционер прекршио одредбе закона, Агенција обавештава надлежни орган ради покретања дисциплинског, прекршајног и кривичног поступка, у складу са законом. Кривично дело непријављивање имовине или давање лажних података о имовини чини функционер који не пријави имовину Агенцији или даје лажне податке о имовини, у намери да прикрије податке о имовини. Прописана казна је затвор од шест месеци до пет година. Функционеру који је осуђен на казну затвора за наведено кривично дело престаје вршење јавне функције, односно престаје радни однос.

⁸⁹⁴ Закон о Агенцији за борбу против корупције, („Службени гласник РС“ бр. 97/08...112/13).

5. Инспекцијски органи

Међу значајне учеснике у борби против привредног криминала и корупције спадају инспекцијски органи, као што су: тржишна, санитарна, грађевинска, девизна, буџетска и сличне инспекције. То су посебни органи управе који врше надзор над применом закона у оквиру свог делокруга рада. Разноврсност привредног пословања и разне области где се може јавити корупција чини улогу оваквих инспекција значајним у сузбијању ових негативних појава.

Према Уредби о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције⁸⁹⁵ Буџетска инспекција врши контролу пословних књига, извештаја, евиденција и друге документације код корисника буџетских средстава, органа и организације, са циљем да утврди да ли су средства наменски и законито коришћена. Буџетска инспекција има право увида у документацију о послу који је предмет контроле и код других правних лица, учесника у том послу.

Ако се у поступку контроле органа и организација утврди да није извршен попис, да није исказано стање имовине, капитала, обавеза, прихода и расхода или финансијског резултата, односно да књиговодствене евиденције нису потпуне, уредне или ажурне, или да обрачуни нису урађени на прописани начин, услед чега није могуће обавити контролу, буџетски инспектор ће закључком наложити да се недостаци отклоне.

О извршеној контроли саставља се записник у складу са законом. Буџетски инспектор пре достављања записника са налазом упознаје одговорна лица у органу или организацији код које је извршена контрола. Ако се контролом утврде незаконитости или неправилности у записнику се наводи у чему се оне састоје, докази на основу којих су утврђене, предлажу мере и одређују рокови за њихово отклањање.

Према Закону о трговини⁸⁹⁶ инспекцијски надзор над спровођењем овог закона и прописа донетих на основу овог закона врши:

- 1) министарство, преко тржишних инспектора;
- 2) јединице локалне самоуправе, преко комуналних инспектора у делу надзора над трговином ван продајног објекта, осим даљинске трговине, као и у погледу истицања и придржавања радног времена и истицања пословног имена;

⁸⁹⁵ Види: Уредба о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, („Службени гласник РС“ бр.10/04 и 84/07).

⁸⁹⁶ Види: Закон о трговини, („Службени гласник РС“ бр. 53/10 и 10/13).

3) други државни органи у складу са својим делокругом, према посебним прописима.

У вршењу инспекцијског надзора, тржишни инспектор има овлашћење да:

- прегледа пословни простор, односно простор у којем се обавља трговинска делатност;
- врши увид у пословне књиге, евиденције, исправе, електронске документе као и у другу документацију у вези са обављањем трговине;
- врши копирање пословних књига, евиденција, исправа и електронских докумената, које су предмет надзора;
- врши идентификацију лица која обављају трговинску делатност, путем увида у личну исправу или другу јавну исправу са фотографијом;
- узима писмене и усмене изјаве лица која обављају трговинску делатност, односно сведока или службених лица, као и да позива ова лица да дају изјаве, о питањима од значаја за предмет надзора;
- фотографише, врши видео-снимање простора у којем се врши надзор, односно робе и других предмета који су предмет надзора;
- врши преглед возила, у случају сазнања да је то возило у функцији обављања трговине;
- предузима друге радње у складу са законом.

У вршењу инспекцијског надзора, у случају утврђивања повреде закона, тржишни инспектор је овлашћен да решењем изрекне следеће мере:

- 1) отклањања утврђене неправилности;
- 2) привремене забране промета одређене робе, односно вршења одређене услуге;
- 3) привременог затварања продајног објекта;
- 4) привремене забране обављања трговине ван продајног објекта;
- 5) одузимања робе.

О свим радњама у поступку инспекцијског надзора од значаја за утврђивање чињеничног стања, тржишни инспектор саставља записник. Списи предмета инспекцијског надзора, као и поједине исправе у списима могу да се воде у облику електронског документа. Ради обезбеђења доказа, тржишни инспектор може привремено одузети одређене предмете (ствари, опрему, исправе и сл.), који су у непосредној вези са утврђивањем чињеничног стања у поступку инспекцијског надзора, и то до извођења доказа на основу одузетог предмета, а најдуже до окончања поступка. Ако утврди повреду закона, тржишни инспектор ће донети и доставити решење у складу са својим овлашћењем, у року од пет дана од дана издавања записника. Против

решења тржишног инспектора, односно комуналног инспектора, допуштена је жалба министру у року од осам дана од дана пријема. Решење министра је коначно у управном поступку, и против њега може да се покрене управни спор. Жалба не одлаже извршење решења.

6. Остали органи

Поред наведених и бројни други органи имају значајну улогу у борби против избегавања плаћања пореза, односно привредног криминала и корупције. У циљу потпунијег излагања на ову тему навешћемо неке од њих.

Управа царина⁸⁹⁷ је извршни орган Владе Србије у саставу Министарства финансија, који спроводи царинску политику Републике Србије. У овиму своје надлежности спроводи мере царинског надзора и контроле над царинском робом, спроводи царинске поступке, врши обрачун, наплату и принудну наплату увозних и других дажбина, акциза и пореза, као и накнада за робу која се увози у складу за прописима, спроводи превентивну и накнадну контролу, врши праћење и анализирање царинских, пореских, девизних, спољнотрговисних порписа и има бројна друга овлашћења и обавезе. Сарађује са другим државним органима као што су: Пореска управа, МУП, Управа за спречавање прања новца, Народна банка Србије, Агенција за приватизацију.

Комисија за заштиту конкуренције је основана Законом о заштити конкуренције („Службени гласник РС”, бр. 51/09 и 95/13), као независна и самостална организација која врши јавна овлашћења у складу са овим законом. Поред наведеног закона, област заштите конкуренције регулисана је и низом уредби које је донела Влада Републике Србије. Комисија такође има обавезу да у складу са чланом 73. Споразума о стабилизацији и придруживању, на одговарајући начин примени и критеријуме који произлазе из правила којима се регулише конкуренција на тржишту у Европској унији.

Комисија је самостална и независна организација која врши јавна овлашћења у складу са овим законом. Комисија је надлежна, између осталог, да води евиденцију о пријављеним споразумима, о учесницима који имају доминантан положај на тржишту, као и о концентрацијама, у складу са Законом, врши контролу статусних промена, као стицање контроле над привредним друштвима, односно да прати и анализира услове конкуренције на појединачним тржиштима и у појединачним секторима; остварује међународну сарадњу у области заштите конкуренције, ради извршавања међународних обавеза у овој области и прикупља информације о заштити конкуренције у другим државама, да сарађује са државним органима, органима територијалне

⁸⁹⁷ <http://www.upravacarina.rs>

аутономије и локалне самоуправе, спречавање доминантног положаја итд. Комисија спроводи поступак утврђивања повреде конкуренције по службеној дужности, има право вршења ненајављеног увиђаја, као и уласка у просторије, право да привремено одузме документа и ствари, као и да изриче привремене мере. Има овлашћења да изриче структурне мере и мере понашања, процесне пенале, у случају непоступања по њеним налозима, као и новчане казне.

Заштитник грађана је инокосни државни орган који штити и унапређује остваривање права грађана контролишући да ли органи и организације које обављају јавна овлашћења свој посао раде законито и правилно. Поред контроле формалног поштовања закона Заштитник грађана с посебном пажњом испитује етичност, савесност, непристрасност, стручност, сврсисходност, делотворност, поштовање достојанства странке и остале особине које треба да карактеришу управу, а које грађани с пуним правом очекују од оних које као порески обвезници плаћају. У правни поредак Републике Србије институција Заштитника грађана (омбудсмана) уведена је 2005. године када је и донет Закон о Заштитнику грађана.⁸⁹⁸ Постојање ове институције потврђено је и Уставом Републике Србије из 2006.⁸⁹⁹ То је независан државни орган који штити права грађана и контролише рад органа државне управе, органа надлежног за правну заштиту имовинских права и интереса Републике Србије, као и других органа и организација, предузећа и установа којима су поверена јавна овлашћења.

Деловање омбудсмана и сама чињеница његовог постојања има велики психолошки значај за пореске органе и пореске обвезнике, јер су порески органи свесни чињенице да постоји посебан и независан контролор њиховог рада и због тога се труде да не постану предмет његове критике, те у том смислу омбудсман врши значајно превентивно дејство и без великих правних овлашћења. Са становишта пореских обвезника омбудсмана има велико психолошко дејство јер су они свесни да постоји посебна и специјализована институција којој могу да се обрате са својим притужбама на рад пореских органа. Могућност која стоји на располагању пореским обвезницима да се могу обратити омбудсману, непосредно и без икаквих формалности, значи пореским обвезницима јер им пружа додатну сигурност. Неке земље имају специјализованог омбудсмана за пореску власт - пореског омбудсмана.⁹⁰⁰

Од значаја је поменути и нестраначку невладину организацију Транспарентност Србија, која је усмерена на борбу на борбу против корупције. Најважнији циљ који Транспарентност Србија жели да оствари јесте повећање транспарентности рада државних органа као начин да се спречи злоупотреба јавних овлашћења у приватне сврхе. Своје циљеве Транспарентност Србија остварује превентивним деловањем - подизањем свести јавности о опасностима и штетама које корупција наноси друштву, подстицањем реформи и предлагањем конкретних препорука. Транспарентност

⁸⁹⁸ Закон о заштитнику грађана, („Службени гласник РС“ бр. 79/05 и 54/07).

⁸⁹⁹ <http://www.ombudsman.rs>

⁹⁰⁰ Марина Димитријевић, **Правна заштита обвезника пореза**, *Правни живот*, бр. 12, 2009, Београд., стр. 156.

Србија део је мреже националних огранака организације и признати заступник те организације у Републици Србији.⁹⁰¹ Отворено је и саветовалиште у којем ће радити волонтери и са којим ће сарађивати правни саветници ће примати позиве од грађана који се осећају као жртве корупције или који су за коруптивно понашање сазнали на други начин и желе да се оно спречи или механизми корупције разоткрију. Главни циљ пројекта успостављања правног саветовалишта јесте зато да се повећа учешће грађана у борби против корупције, и да се повећа како број пријављених, тако и број решених случајева корупције.

Бројни су и други учесници као што су: Повереник за информације од јавног значаја, Државна ревизорска институција, Грађанско друштво против корупције и Центар за развој грађанског друштва „ПРОТЕКТА“.

⁹⁰¹ Извор: <http://www.transparentnost.org.rs>

III Национална стратегија за борбу против корупције

Национална стратегија за борбу против корупције (у даљем тексту: Стратегија) је усвојена у Народној скупштини Републике Србије 8. децембра 2005. године, на седмој седници другог редовног заседања, када је донета Одлука о утврђивању Националне стратегије за борбу против корупције.⁹⁰² Овом Одлуком је обавезана Влада Републике Србије да донесе Акциони план за спровођење Националне стратегије за борбу против корупције, (поводом чега је оформила Комисију која је израдила поменути Акциони план), обезбеди средства за његову примену, обезбеди доношење секторских акционих планова за борбу против корупције и предложи доношење закона о самосталном и независном антикорупцијском телу. Мимо тога, сви државни органи предвиђени Стратегијом обавезани су да непосредно сарађују у њеној разради, као и изради и спровођењу Акционог плана и секторских акционих планова за борбу против корупције, док се самостално и независно антикорупцијско тело задужује да обавештава Скупштину Србије о спровођењу одлуке најмање једном годишње.⁹⁰³ Акциони план за примену Стратегије усвојен је одлуком Владе Србије крајем 2006. године.

Полазну основу за поменуту Одлуку Народне скупштине Републике Србије представљала је „Свеобухватна политика Европске уније за борбу против корупције“, као и „Резолуција о придруживању Европској унији“, а имала је у виду и „Десет принципа за унапређење борбе против корупције земаља које приступају Европској унији, земаља кандидата и осталих трећих земаља“.

У уводном делу Националне стратегије за борбу против корупције се наглашава да је корупција једнако штетна појава у друштвима на свим нивоима развоја. У друштвима на путу демократског преображаја проблем је већи и тежи, јер нове потребе диктирају бројне задатке, а средства и начини за њихово извршавање још увек су неизграђени и недовољни. Корупција разара супстанцу сваке државе, па је њено сузбијање до граница прихватљивости према стандардима света у коме живимо, услов без кога се држава не може легитимисати као држава владавине права. Такође се наглашава да борба против 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 у несразмери са бројем појава на које је са сумњом јавно указивано.

⁹⁰² „Службени гласник РС“ бр. 109/2005.

⁹⁰³ Стратегија и Акциони план су приказани на: http://www.acas.rs/sr_cir/zakoni-i-drugi-propisi/strategija-i-akcioni-plan.html

Стратегија обухвата три кључна елемента:⁹⁰⁴

- ефикасну примену антикорупцијских прописа;
- превенцију, која подразумева отклањање могућности за корупцију, и
- подизање свести и образовање јавности, ради јавне подршке за спровођење антикорупцијске стратегије.

Сви елементи Стратегије морају се примењивати истовремено и координирано. Тиме се постиже да један другог подржавају, па је њихово укупно дејство јаче.

За спречавање корупције у области привреде⁹⁰⁵ према Стратегији потребне су посебне мере, због међузависности привреде и осталих сектора и због коруптивног понашања унутар ње. Привреда је у тешком положају због дугогодишње кризе и текућих реформских процеса.

Стратегијом се дају следеће препоруке, које треба остварити спровођењем одређених активности из Ационог плана:

1.Ограничење улоге државе у привреди на постављање основних правила за поштено надметање, слободу уговарања, стварање окружења погодног за ефикасно пословање, као и на регулисање већих поремећаја на тржишту, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- постепено повлачење државе из привредног система као активног актера и препуштање привреде „законима тржишта“,
- улога државе треба да буде у стварању прописа који ће: остварити повољност за раст привреде, привући домаће као и стране улагаче-инвеститоре, омогућити нормално пословање правних лица, смањити незапосленост, омогућити ред на фискалном подручју.

2.Отклањање неусаглашености и противречности појединих привредно-системских прописа (Закон о привредним друштвима, Закон о хартијама од вредности, Закон о регистрацији привредних субјеката...). У Акционом плану је предвиђена израда анализа конзистентности привредно-системских прописа и регулисање правног положаја предузетника.

3.Унапређење транспарентности процеса и поступка приватизације, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- доследна примена постојећих прописа у вези са: потпуном транспарентношћу поступка приватизације, обезбеђивањем јавног објављивања намере продаје, обезбеђивањем обавезне спољне ревизије субјекта који се продаје и

⁹⁰⁴ Национална стратегија за борбу против корупције, („Службени гласник РС“ бр. 109/2005), стр. 3.

⁹⁰⁵ Национална стратегија за борбу против корупције, („Службени гласник РС“ бр. 109/2005), стр. 13.

- стално проверавање процеса приватизације и измена прописа.

4. Увођење независног тела за контролу процеса приватизације, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- анализа прописа и евентуална припрема измене прописа и њихово усвајање и
- контрола од стране Државне ревизорске институције.

5. Едукација и информисање грађана о њиховим правима и могућностима у процесу приватизације и о ефектима приватизације, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Јавно објављивање извештаја завршених поступака приватизације,
- Информисање грађана у вези са: могућношћу и начину пријаве надлежним органима о противзаконитим, некоректним и неисправним поступцима пре или после процеса, правом власништва државне имовине, обавезом нових власника из радних односа и сл.

6. Изграђивање јасне и делотворне политике конкуренције, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Анализа прописа и евентуална припрема измене прописа и њихово усвајање,
- Доследна примена Закона о заштити конкуренције,
- Стварање конкурентности тржишта, спречавање настајања радњи и аката који се у смислу закона сматрају облицима повреде конкуренције – Комисија за заштиту конкуренције, концентрације капитала и спречавања нелојалне конкуренције.

7. Установљавање обавезне унутрашње контроле у јавном сектору, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Доношење прописа у циљу обавезног формирања сталне унутрашње контроле пословања,
- Омогућити сталну едукацију контролора на рачуноводственим, фискалним и осталим областима струке,
- У програм едукације укључити информисање запослених о штетним последицама корупције, појавним облицима и сл.

8.Заснивање независне спољне ревизије рачуноводственог пословања највећих привредних субјеката, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Анализа прописа и евентуална припрема измене прописа и њихово усвајање,
- Одредити привредне субјекте који подлежу обавезној спољној ревизији,
- Прописати да ревизијски извештај буде прилог годишњег финансијског извештаја.

9.Јачање независности и професионализма специјализованих ревизорских институција и Комисије за рачуноводство и ревизију, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Перманентна едукација и усавршавање ревизора,
- У програме лиценцирања ревизора и рачуновођа укључити теме са подручја етике, морала и сукоба интереса,
- Развијати међународну сарадњу на подручју ревизије и рачуноводства,
- Увођење нових међународних стандарда у рад стручњака са подручја ревизије и рачуноводства,
- Поштовање међународних стандарда који обезбеђују независност и професионализацију ревизора и рачуновођа,
- Припрема кодекса етике ревизора рачуновођа.

10.Јачање потпуног, конзистентног и ажурног система вођења пословних књига, у складу са међународним рачуноводственим стандардима, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Едукација и оспособљавање запослених у привреди на подручју рачуноводства и вођења пословних књига,
- У програм едукације укључити информисање запослених о штетним последицама корупције, појавним облицима корупције и сл.,
- Омогућити приступ новинама на том подручју,
- Провера оспособљења и давање сертификата.

11.Увођење планова интегритета за привредне субјекте, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Јавно залагање за увођење планова интегритета за привредне субјекте,
- Промовисање и увођење планова интегритета као стандарда у пословању привредних субјекта,
- Израда узорака модела споразума о интегритету.

12.Спровођење забране прибављања пореских олакшица по основу исплате средстава у незаконите сврхе, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Анализа прописа и евентуална припрема измене прописа и њихово усвајање,
- Спровођење семинара и осталих облика едукације са намером упознавања са финансијским трансферима која представљају изигравање правила и могућност корупције.

13.Доношење етичког кодекса и успостављање механизма за његову имплементацију, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Доношење етичких кодекса у привредним друштвима, стручним удружењима и у другим правним лицима,
- Промовисање доношења сертификата поштеног предузећа, на основу критеријума,
- Доношење кодекса етике у изложеним струкама (директори, рачуновође, ревизори и др),
- Едукација менаџера.

14.Стварање поузданих механизма у предузећима за запослене који желе да пријаве корупцију и обезбеђивање њихове сигурности, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Доношење одлуке о поступцима пријаве корупције,
- Осигурати анонимност лица које пријави унутар привредног субјекта,
- Доношење осталих мера за заштиту лица које пријави корупцију.

15.Активно промовисање кодекса добре пословне праксе Међународне трговинске коморе, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Доношење одлуке о начину промовисања: на семинарима, објаве на интернет страницама, издавање посебних брошура и сл.

16. Укидање одредби о примању поклона као начину финансирања агенција са јавним овлашћењима, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Анализа прописа и евентуална припрема измене прописа и њихово усвајање, у смислу мера које важе за државну управу,
- Утврдити услове и начин примања донација и располагање тим средствима.

17. Побољшање корпоративног управљања, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Стимулисање и промовисање добре праксе управљања,
- Израда узорка анти-корупцијских клаузула,
- Стављање анти-корупцијских клаузула у уговоре пословних партнера,
- Едукација одговорних лица о предностима, користима и начину израде плана интегритета (семинари, штампано градиво, округли столови и сл.),
- Израда узорка споразума о интегритету,
- Склапање споразума о интегритету између пословних партнера.

IV Предузете мере и постигнути резултати у остваривању националне стратегије као предуслова за чланство Републике Србије у Европској Унији

У Националној стратегији за борбу против корупције у Републици Србији за период од 2013. до 2018. године⁹⁰⁶ се у уводном делу наглашава озбиљност проблема присутности корупције и наводи се да се према индексу перцепције корупције Transparency International-а Србија 2012. године нашла на 80. месту од 176 земаља, а везано за до сада постигнуте резултате се наводи да из извештаја Агенције за борбу против корупције о спровођењу Стратегије из 2005. године за 2012. годину произлази да су у највећој мери остварени циљеви у области установљавања правног и институционалног оквира за превенцију и сузбијање корупције, спречавања сукоба интереса у јавном сектору, укључивања у регионалну и међународну борбу против корупције, као и успостављања етичких стандарда и транспарентног финансирања политичких странака. С друге стране, поједина питања која су предмет стратешког документа, уопште нису или су само делимично решена. Као пример се могу навести реформа правосуђа, која још увек није заокружена на задовољавајући начин, процеси приватизације и јавних набавки, који и даље изазивају забринутост у погледу корупције, недовољна транспарентност власништва над медијима и могућност недозвољеног утицаја на уређивачку политику, недовољно учешће јавности у законодавном процесу и буџетском планирању, итд.

Како би се ови проблеми превазишли у наредном периоду постављени су циљеви и то, између осталог, да се: успостави правни и институционални оквир за спровођење система јединственог идентификационог пореског броја за физичка и правна лица, успостави ефикасна контрола примене царинских прописа, унапреди учешће јавности у праћењу трошења буџетских средстава, доследна примена Закона о јавним набавкама и успостављање евиденција о поступању надлежних органа поводом неправилности утврђених у њиховим извештајима, унапређење сарадње и координације активности на сузбијању корупције између релевантних институција, на свим нивоима власти, успостави и развија систем превенције, откривања, извештавања и поступања са неправилностима коришћења средстава из фондова Европске уније и фондова других међународних институција и организација, да се измени правни оквир тако да се отклоне ризици на корупцију у прописима којима се уређује поступак и контрола приватизације, реорганизације и стечаја предузећа са државним и друштвеним капиталом, да се успостави систем ефикасне примене и контроле спровођења позитивних прописа у области приватизације, реорганизације и стечаја, да се уклоне

⁹⁰⁶ „Службени гласник РС“ бр. 57/13.

ризици од корупције у области јавно-приватних партнерстава и концесија и његова доследна примена, да се све непокретности у Републици Србији и са њима повезани подаци упишу у јавни електронски Катастар непокретности, да се смањи број процедура и увођење "једношалтерског система" за издавање грађевинских и других дозвола и сагласности, успоставе транспарентни критеријуми и учешће јавности у поступку разматрања, измена и усвајања просторних и урбанистичких планова на свим нивоима власти, да се успостави ефикасна интерна и екстерна контрола у поступку издавања грађевинских и других дозвола и сагласности у области урбанизма.

Мимо тога, наводи се да су након подношења два годишња извештаја Агенције о спровођењу Стратегије из 2005. године (за 2010. и 2011. годину), остали нејасни механизми даљег поступања Народне скупштине. Неопходно је Пословником Народне скупштине уредити поступак праћења примене закључака које је донела Народна скупштина поводом разматрања извештаја Агенције за борбу против корупције, уз могућност предузимања мера у случају да закључци нису спроведени без оправданих разлога. Поред тога, потребно је да се уведе обавеза Владе да, у року од шест месеци, поднесе Народној скупштини извештај о спровођењу закључака Народне скупштине донетих поводом разматрања извештаја Агенције.

Доношењем Националне стратегије за борбу против корупције, Република Србија се определила за системску изградњу и јачање институција, као неопходног предуслова за ефикасну борбу против корупције. Национална стратегија за борбу против корупције представља средњорочни стратешки документ који садржи циљеве који ће се реализовати у наредних пет година. Оквир за спровођење стратешких циљева прецизиран је кроз Акциони план који ће омогућити реализацију циљева из Стратегије и системски надзор над њеним спровођењем.

Поменутом Стратегијом се, између осталог, дају следеће препоруке, које треба остварити спровођењем одређених активности из Ационог плана:

Изменити Закон о Државној ревизорској институцији тако да се програмом ревизије обавезно обухвати ревизија парламентарних политичких странака на републичком нивоу, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Израдити Предлог закона о изменама и допунама Закона и доставити Влади,
- Усвајање Закона о изменама и допунама Закона.

Изменити Закон о пореском поступку и пореској администрацији тако да се уведе обавеза директора Пореске управе да у годишњи или ванредни план пореске контроле обавезно уврсти даваоце финансијских средстава и других услуга политичким субјектима у складу са извештајем Агенције о финансирању политичких активности и субјеката, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Израдити Нацрт закона о изменама и допунама Закона и доставити Влади,

- Подношење Предлога закона о изменама и допунама Закона Народној скупштини,
- Усвајање Закона о изменама и допунама Закона.

Ојачати капацитете Агенције за борбу против корупције за процес контроле финансирања политичких активности:

- израдити анализу потреба, изменити систематизацију и запослити одговарајући број стручног кадра у складу са анализом,
- Направити и спроводити план и програм обуке запослених у складу са анализом,
- Набавити опрему у складу са анализом потреба.

Изменити Закон о јавним предузећима тако да се утврде јасни објективни критеријуми за избор, разрешење и начин вредновања рада директора на свим нивоима власти, као и да се уведу механизми одговорности за доследно спровођење ових критеријума, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Израдити и доставити Влади Нацрта закона о изменама и допунама Закона тако да се утврде јасни и објективни критеријуми на основу којих надлежно министарство предлаже комисији кандидата, као и критеријуми на основу којих комисија врши коначну селекцију кандидата који су испунили све прописане услове,
- Утврдити објективне критеријуме за вредновање рада и разрешење директора,
- Подношење Предлога закона о изменама и допунама Закона Народној скупштини, на основу извршене анализе,
- Усвајање Закона о изменама и допунама.

Израдити моделе акционог плана за борбу против корупције за јединице локалне самоуправе и аутономне покрајине:

- Извршити анализу појавних облика корупције на нивоу локалне самоуправе и аутономних покрајина,
- Израдити моделе акционог плана за борбу против корупције на нивоу локалне самоуправе и аутономних покрајина.

Ојачати капацитете Пореске управе за ефикасно спровођење система е-Порези:

- Израдити анализу потреба,
- Запослити кадрове у складу са анализом потреба,

- Направити план и програм обуке запослених у складу са анализом потреба и приручнике с упутствима,
- Спровести план и програм обуке запослених,
- Обезбедити потребне техничке услове и опрему у складу са претходно извршеном анализом потреба.

Усвојити закон којим се регулише систем јединственог идентификационог пореског броја, која препорука треба да се оствари спровођењем следећих активности:

- Израдити анализу евиденција о особама и личном доходу и моделу повезивања путем ЈИПБ,
- Израдити и доставити Влади Закон у складу са анализом,
- Поднети Предлог Закона Народној скупштини и усвојити Закон.

Усвојити закон којим се на свеобухватан начин уређује царинска служба:

- Израдити и доставити Влади Нацрт Закона, подношење Предлога Закона Народној скупштини и усвојити Закон.

Ажурирати Стратегију развоја јавних набавки у Републици Србији полазећи од актуелних промена регулаторног и институционалног оквира:

- Израдити и доставити Влади Предлог измена и допуна Стратегије развоја јавних набавки у Републици Србији,
- Усвајање измена и допуна Стратегије развоја јавних набавки у Републици Србији.

Координације активности на сузбијању корупције између релевантних институција у области јавних финансија:

- Потписати меморандум о сарадњи Управе за јавне набавке, Републичке комисије за заштиту права у поступцима јавних набавки, министарства надлежног за послове финансија и привреде, Државне ревизорске институције, Агенције за борбу против корупције, Савета за борбу против корупције и Комисије за заштиту конкуренције.

Изменити Закон о приватизацији (евентуално и друге законе ако је неопходно) у складу с анализом тако да се отклоне недостаци који омогућавају корупцију у поступцима приватизације, реорганизације и стечаја:

- Израдити и доставити Влади Нацрт закона о изменама и допунама Закона, који је у складу са анализом. Подношење Предлога закона о изменама и допунама Закона Усвојити Закон о изменама и допунама Закона Народној скупштини.

Успоставити систем сталне и обавезне координације између Агенције за приватизацију и одговарајућих државних органа и тела у циљу успостављања проактивног приступа у спречавању ризика на корупцију у овој области:

- Потписати меморандум о сарадњи са МУП, РЈТ, ВКС, Агенцијом и Саветом. Организовање полугодишњих састанака. Дефинисати приручник примера добре праксе и начина поступања, у овој области, као механизма за превентивно деловање.

Према томе, темељни документи за борбу против корупције у Републици Србији су Национална стратегија за борбу против корупције и Акциони план за њено спровођење. У спровођењу Стратегије значајну улогу имају одређена антикорупцијска тела и организације и то су у владином сектору на првом месту Агенција за борбу против корупције, затим Савет за борбу против корупције, Заштитник грађана, Повереник за информације од јавног значаја, као и Државна ревизорска институција, док у невладином сектору ту, између осталог, спадају: Транспаренцу Интернационал, Грађанско друштво против корупције и Центар за развој грађанског друштва „ПРОТЕКТА“.

Стратегија за борбу против корупције, израда и спровођење Акционог плана, као и доношење нових и измена постојећих закона, само су један део борбе против корупције. Да би ова борба била ефикасна неопходна је најшира друштвена акција у коју се морају укључити сви чиниоци демократског друштва. Сложености овог проблема доприноси чињеница да су модерни облици корупције нераскидиво повезани са разним облицима међународног, не само економског и финансијског организованог криминала, већ и са илегалном производњом и кријумчарењем опојних дрога, оружја и других опасних материја, трговином људима, прањем новца и финансирањем међународног трероризма. У вези са корупцијом су и нови видови криминала, попут високотехнолошког криминала и илегалне трговине еколошки опасним отпадом. Због свега наведеног без ефикасне и ефективне међународне сарадње немогуће је остварити успех у борби против корупције.⁹⁰⁷

Привредни криминал и корупција представљају велики изазов за демократију и владавију права. Захваљујући великом броју својих појавних облика вешто се прилагођавају било ком систему и облику државног уређења. Ове негативне појаве вешто користе услове недоречености правне регулативе да успоставе везе са органима власти, државним, политичким и другим структурама. Сви досадашњи покушаји њиховог сузбијања нису се показали довољно ефикасним и због тога је нужно побољшати правне оквире, институције и безбедносне структуре, како на националном тако и на међународном плану.

⁹⁰⁷ Зоран Ђокић, **Актуелно стање корупције у Републици Србији са посебним освртом на корупцију у привреди**, *Безбедност бр. 2, 2007*, стр. 283-284.

Србија се суочава са високим степеном привредног криминала и корупције као и свака земља која пролази кроз транзицију. Транзиција, између осталог, у одређеној мери подразумева и преузимање туђег права, па и правних установа другог великог англоамеричког правног система. Посебно после формирања кривичних судова, сталног и привремених процес хармонизације европског права и процес конвергенције два велика правна система (европског континенталног и англоамеричког) далеко је одмакао и не може се зауставити, нити наше право може остати изван њиховог утицаја. У тим процесима велику улогу има нарочито Европски суд за људска права, који је овлашћен да испитује одлуке судова чланица Савета Европе и на тај начин се доприноси процесу стварања новог права у тим државама. Међутим, у свему томе, законодавац би морао да буде веома обазрив. Наиме, транзицији и хармонизацији треба да подвргне само онај део домаћег права који је у нескладу са међународним правним стандардима, а да у домаће право не уведе оно чему нема места и што се у њега не уклапа или тешко уклапа.⁹⁰⁸

Имајући у виду да се Србија определила за европске интеграције и да се у процесу придруживања Европској унији стално инсистира на ефикасној борби против привредног криминала и корупције, то је борба против ових појава национални интерес наше земље, али и међународна обавеза. Посебно су ове појаве у Србији деведесетих година попримиле озбиљне размере, када није било одговарајућих мера против њих. Од тада је учињен знатан напредак. Прве озбиљне мере су предузете после 2000. године, после октобарских промена оснивањем Савета за борбу против корупције. Као стручно, саветодавно тело Владе Србије Савет за борбу против корупције је основан 2001. године са задатком да сагледа активности у борби против корупције, да предлаже Влади Републике Србије мере које треба предузети у циљу ефикасне борбе против корупције, као и да прати њихово спровођење и да даје иницијативе за доношење прописа, програма и других аката и мера у тој области. Међутим, Савет се бави појединачним случајевима једино уколико они указују на неку ширу појаву, која посебно истиче изворе крупне корупције у привреди и политици. Представке се прослеђују надлежним институцијама,

Формирани су и други органи попут Управе за спречавање прања новца, Управе за борбу против организованог криминала и др. као и невладине организације. После пријема Србије 2004. године у Савет Европе донето је више значајних закона као што су: Закон о агенцији за борбу против корупције, Закон о финансирању политичких партија, Закон о слободном приступу информацијама од јавног значаја, Закон о спречавању сукоба интереса, Закон о заштитнику грађана, Закон о државној ревизорској институцији, Закон о јавним набавкама и др., усвојена је и Национална стратегија за борбу против корупције, а израђен је и Акциони план за њену примену. Пријемом у Савет Европе наша земља је постала чланица GRECO (Група земаља против корупције Савета Европе).

⁹⁰⁸ Момчило Грубач, **Колико је простора за транзицију у кривичном праву Србије**, *Избор судске праксе*, бр. 11, Београд, 2008, стр. 6.

Изменама и допунама Кривичног законика 2002. године кривична дела корупције су прописана у посебној глави, након чега новим Кривичним закоником⁹⁰⁹ више нису била посебно прописана кривична дела против корупције. Извршене су измене и у области процесне регулативе па се према Законнику о кривичном поступку⁹¹⁰ посебна доказна радње тајни звучни и оптички надзор осумњиченог могла применити и за кривично дело пореске утаје као и у случају других кривичних дела против привреде и то за: прање новца, фалсификовање новца и против службене дужности и то: злоупотреба службеног положаја и давање и примање мита. За дела која спадају у организовани криминал, поред ове, прописане су и бројне друге посебне доказне радње као што су: пружање симулованих пословних услуга и склапање симулованих правних послова, ангажовање прикривеног иследника, саслушање сведока сарадника.

Према новим измена Кривичног законика⁹¹¹ прописане се бројне доказне радње као што су: тајни надзор комуникације, тајно прањење и снимање, симуловани послови, рачунарско претраживање подтака, прикривени иследник и контролисана испорука, али се за кривично дело пореске утаје не може одредити ни једна посебна доказна радња,⁹¹² док се могу одредити за нека кривична дела против привреде и то за: фалсификовање новца, прање новца, злоупотреба положаја одговорног лица, злоупотреба у вези са јавном набавком, као и у односу на нека кривична дела против службене дужности и то: злоупотреба службеног положаја, трговина утицајем, примање мита и давање мита. Према овом Законнику уведена је и тужилачка истрага која мења улогу тужиоца у кривичном поступку и која је у примени у области ратних злочина и организованог криминала од 15. јануара 2012. године, а за остале судове и тужилаштва од 1. октобра 2013. године. Нова мрежа судова ће почети да функционише од 1. јануара 2014. године, будући да је усвојен Закон о седиштима и подручјима судова и јавних тужилаштва.⁹¹³

Наша земља је преузела бројне међународне обавезе из међународних конвенција, као што су:

-Конвенција Уједињених нација против корупције,⁹¹⁴ коју је наша земља ратификовала, при чему се наглашава озбиљност проблема и претњи које корупција представља за стабилност и безбедност друштва, подривајући институције и вредности демократије, етичке вредности и правду, за одржив развој и владавину права, као и повезаност корупције са другим облицима криминала, посебно организованог криминала и привредног криминала, укључујући прање новца.

⁹⁰⁹ „Службени гласник РС“ бр. 85/05.

⁹¹⁰ „Службени гласник РС“ бр. 46/06.

⁹¹¹ „Службени гласник РС“ бр. 45/13“

⁹¹² Чл. 162. Кривичног законика („Службени гласник РС“ бр. 72/11...45/13)

⁹¹³ „Службени гласник РС“ бр. 101/13.

⁹¹⁴ Ову Конвенцију је наша земља ратификовала 22.октобра 2005. године (Закон о ратификацији конвенције Уједињених нација против корупције, („Сл. лист – Међународни уговори“ бр. 12/05).

-Грађанскоправна конвенција Савета Европе о корупцији⁹¹⁵ (ратификована 9. јануара 2008. и ступила на снагу 1. маја 2008. године);

- Кривичноправна конвенција Савета Европе о корупцији,⁹¹⁶

-Додатни протокол уз Кривичноправну конвенцију о корупцији (ратификован 9. јануара 2008. и ступио на снагу 1. маја 2008. године);

У периоду од 2008. до 2012. године, у Србији су донети неки важни закони којима је циљ, између осталог, спречавање корупције и борба против ње, као и против привредног криминала. То су пре свега следећи закони:

- Закон о одузимању имовине проистекле из кривичног дела;
- Закон о одговорности правних лица за кривична дела;
- Закон о Правосудној академији;
- Законик о кривичном поступку;
- Законик о парничном поступку;
- Закон о спречавању прања новца и финансирања тероризма;
- Закон о финансирању политичких активности;
- Закон о изменама и допунама Кривичног законика;
- Закон о јавним набавкама.

У домену законске регулативе најзначајније је извршити одговарајуће промене јер садашње стање у погледу откривања ових видова криминалитета није задовољавајуће. За спречавање ових кривичних дела од великог је значаја ефикасност њиховог откривања јер потенцијални учинилац ових дела при доношењу одлуке за њихово извршење, осим од висине казне која му може бити изречена, полази од вероватноће да ли ће бити откривен. Према томе, високе казне не могу дати очекиване резултате ако вероватноћа откривања кривичног дела није велика. Због тога је неопходно интензивирање рада надлежних органа преко обезбеђивања стручних кадрова, награђивања, непредовања у служби као и решавање материјалног положаја запослених. Неопходно је обезбедити и сталну контролу рада органа на откривању и сузбијању ових кривичних дела, чиме ће квалитет и законитост њиховог рада бити боља.⁹¹⁷

⁹¹⁵ Која је ратификована 9. јануара 2008. године, а ступила је на снагу 1. маја 2008. године.

⁹¹⁶ Коју је наша земља ратификовала 18. децембра 2002. године и ступила на снагу 1. априла 2003. године.

⁹¹⁷ Мирко Кулић, *нав. дело*, стр. 315-324.

Међу многим условима које један порески систем треба да испуни спадају, пре свега, да буде ефикасан, флексибилан, економичан и транспаретан, али је понекад најтеже испунити потребу да буде правичан.

У целини посамтрано наше опорезивање се значајним делом ослања на порезе на потрошњу (порез на додату вредност и акцизе) и порезе на зараде, а то указује на неправичност опорезивања и на постојање дела економске снаге који је неопорезован или неадекватно опорезован. Из тог разлога би установљење и увођење синтетичког пореза на доходак грађана у Србији, омогућило да се базично начело опорезивања о расподели пореског терета сходно економској снази спроведе последније као и да пореска политика оствари социјално-политичку функцију, која је једна од њених најважнијих функција.⁹¹⁸

Карактеристика већине земаља у транзицији, па и српског друштва, је да се борба против незаконите пореске евазије још увек не доживљава на адекватан начин. У оваквим земљама се новокомпонована друштвена елита обогатила управо на утаји пореза и шверцу. Често изостаје друштвена осуда и ова врста криминала наилази на благонаклон став и одобравање, уз одсуство свести већине друштвених структура да је таква врста криминала бар једнако штетна као што су штетне крађе, преваре, корупција и слично. „Друштвена свест о штетности једног таквог понашања драматично помера границе одговорности у јавном и политичком животу на коју друштво у транзицији, попут нашег, још увек није спремно.“⁹¹⁹

Управо због тога је битно поверење грађана према институцијама, које се тешко стиче али се лако губи. Не треба заборавити да иза сваке институције стоје људи и они су ти који доносе одлуке у финансијском систему, па због значаја те чињенице неки аутори чак сматрају да би психологија требала да има веома значајно место и улогу у економији.⁹²⁰ Међутим, све док има уплива корупције и разних других злоупотреба у раду пореске администрације, полиције, судова, тужилаштва итд., то неће допринети ни јачању културе плаћања пореза.

⁹¹⁸ Милева Анђелковић и Марина Димитријевић, *нав. дело*, стр. 228.

⁹¹⁹ Миодраг Вуковић, *нав. дело*, стр. 18-19.

⁹²⁰ Robert Shiller, **Figuring out financial markets: more psychology than economic**, IMF Survey, Vol. 33, No 7, April, 2004.

ГЛАВА VII

ПРИМЕРИ ИЗ ПОСЛОВНО-ПРАВНЕ ПРАКСЕ

У досадашњем излагању смо се бавили негативним појавама, односно разним облицима избегавања плаћања пореза, привредног криминила и корупције, углавном у теоријском контексту. Ради целине посматрања ћемо у наставку излагања навести неке случајеве из досадашње праксе.⁹²¹

1)

Радња кривичног дела пореска утаја је одређена трајним глаголом: "даје" лажне податке о законито стеченим приходима, тако да у смислу члана 112. став 30. Кривичног законика, постоји једно кривично дело иако је радња истог извршена више пута, а не као продужено кривично дело.

Из образложења:

"Оцењујући правну квалификацију кривичног дела а на основу правилно утврђеног чињеничног стања, Окружни суд налази, да је радња извршења кривичног дела пореска утаја из члана 229. став 1. Кривичног законика - даље: КЗ, у смислу члана 112. став 30. КЗ, одређена трајним глаголом "даје", тако да је радња извршења остварена када извршилац даје лажне податке о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза, што значи да радња извршења овог кривичног дела подразумева предузимање како само једне делатности, тако и предузимање више делатности које код овог дела представљају јединствену радњу извршења. У конкретном случају привидног реалног стицаја, радња извршења је одређена тако да може да се предузме једном или више пута и да у сваком случају проузрокује последицу, тако да поступање окривљеног сваког месеца и при свим исплатама радницима у периоду од 10.6.2005. године до 25.8.2005. године, у току исте фискалне године, је извршено са умишљајем у намери да сукцесивно при месечним исплатама са више незаконитих исплата, давањем лажних података, оствари последицу дела, избегавањем плаћања пореза, доприноса и других прописаних дажбина, што је проузроковало наступање последице избегавањем плаћања обавеза од 404.015,00 динара, тако да се поступањем окривљеног не остварују обележја више кривичних дела, већ једног кривичног дела пореска утаја из члана 229. став 1. КЗ.

Правилно примењујући кривични закон, Окружни суд је извршио правну оцену дела окривљеног и исто квалификовао као једно кривично дело пореска утаја из члана 229. став 1. КЗ, налазећи да у овом случају није било основа за примену одредбе члана 61. КЗ којом је предвиђено да продужено кривично дело чине више истих или истоврсних кривичних дела учињених у временској повезаности од стране истог учиниоца која представљају целину уколико стоје најмање две од законом одређених околности, јер

⁹²¹ <http://www.lexonline.paragraf.rs>

поступци окривљеног представљају јединствену радњу а не самостална посебна кривична дела која би могла да уђу у састав продуженог кривичног дела."

(Пресуда Окружног суда у Нишу, Кж. 1001/2006 од 7.11.2006. године)

2)

Битан елемент кривичног дела злоупотребе службеног положаја је искоришћавање службеног положаја, при чему је од значаја управо положај окривљеног приликом извршења кривичног дела, те је битно утврдити у чему се састоји искоришћавање тог положаја.

Из образложења:

"По налажењу Апелационог суда у Б. првостепени суд у образложењу првостепене пресуде пропушта да утврди и да о томе да јасне и аргументоване разлоге зашто сматра да је у питању кривично дело злоупотребе службеног положаја. Наиме, одредбом члана 359. став 1. Кривичног законика (даље: КЗ) је прописано да ће се службено или одговорно лице, које, искоришћавањем свог службеног положаја или овлашћења, прекорачењем граница свог службеног овлашћења или невршењем своје службене дужности, прибави себи или другом физичком или правном лицу какву корист или другом нанесе какву штету или теже повреди права другог, казнити. Према опису чињеничног стања које је оптуженом Т. В. стављено на терет произлази да је оптужени Т. искоришћавањем свог положаја одговорног лица прибавио за себе имовинску корист у укупном износу од 9.497.540,60 динара; међутим, првостепени суд не образлаже на који начин је оптужени искористио службени положај. Кроз утврђено чињенично стање неспорно је да оптужени Т. преузету робу од оштећених није платио, нити је у својим књигама каснију продају те робе евидентирао, али се из тако утврђеног чињеничног стања не види у чему се састоји искоришћавање службеног положаја, који је битан елемент овог кривичног дела, где је од значаја управо тај положај оптуженог приликом извршења кривичног дела. У супротном, свако лице које наручену робу не би платило извршило би ово кривично дело из члана 359. став 1. КЗ. При томе је суд пропустио да цени и неспорну чињеницу да је он не само директор, већ и једини оснивач тог предузећа и једини запослени у њему."

(Решење Апелационог суда у Београду, Кж1. 5818/2011 од 7.2.2012. године)

3)

Кривично дело пореске утаје из члана 154 КЗ РС може се извршити само давањем лажних података у погледу својих законито стечених прихода и предмета.

Из образложења:

"Осуђена је оглашена кривом због кривичног дела пореске утаје из члана 154 став 1 КЗ РС што је у току 1997. године у намери да избегне плаћање акциза и пореза на промет набавила и у својој приватној продавници држала ради продаје 1.800 паковања цигарета страног порекла и то тако што је на овој роби требало да плати 2.331,10 динара на име акцизе и 3.791,90 динара на име пореза на промет, па је тржишна инспекција на дан 13. априла 1997. године поменуто робу одузела. Неспорно је да је осуђена предметне цигарете набавила на црно, тј. без одговарајуће пратеће документације дакле незаконито.

Како се кривично дело пореске утаје може извршити само у погледу оних прихода или предмета који су законито стечени, то су нижестепени судови на штету осуђене повредили кривични закон када су је огласили кривом за кривично дело пореске утаје из члана 154 став 1 КЗ РС, јер из описа радње извршења кривичног дела у побијаним пресудама не произлазе сва његова битна и законом предвиђена обележја.

По налажењу Врховног суда о правилној примени кривичног закона лице које не поднесе пријаву о приходима који потичу од вршења кривичног дела, прекршаја или друге незаконите делатности (обављање самосталне делатности за коју лице нема потребно одобрење) не чини кривично дело пореске утаје из члана 154 став 1 КЗ РС јер приходи који по том основу стекне нису законито стечени приходи о којима даваће лажних података представља битан елемент овог кривичног дела."

(Пресуда Врховног суда Србије Кзз. 44/98 од 5.11.1998. године, Југословенска ревија за криминологију и кривично право, Београд, бр. 1/1999. године, страна 145)

4)

За постојање кривичног дела несавестан рад у служби потребан је већи интензитет несавесног поступања у вршењу службе од несмотрености и грешака до којих повремено долази у раду већине запослених.

Из образложења:

"Неспорно је да је у конкретном случају дошло до пропуста, те да се у конкретном случају ради о очигледној грешци, али с обзиром да је окривљена критичном приликом проверу извршила на уобичајан начин, те да због гужве која је тог дана била у банци то није учинила детаљно већ летимично, те чињенице да је спорни налог предао клијент са којима никада нису имали проблема и који је био уважен, при том ако се има и у виду и чињеница да је тек неколико дана пре предаје тог налога дошло до промене лица овлашћеног за заступање и располагање средствима предузећа "С. С." Апелациони суд у Б. налази да из изведених доказа не произилази да је окривљена предметне радње предузела очигледно несавесно и у интензитету који би представљао елемент кривичног дела у питању, већ насупрот томе Апелациони суд у Б. налази да нема доказа да радње које је окривљена предузела садрже такав интензитет очигледног несавесног поступања који подразумева извршење кривичног дела.

Имајући у виду све напред наведено Апелациони суд у Б. је схватања да је за постојање кривичног дела несавестан рад у служби из члана 361. став 1. Кривичног законика, потребан већи интезитет несавесног поступања у вршењу службе од несмотрености и грешака до којих повремено долази у раду већине запослених, па како је на основу доказа изведених на претресу утврђено да код окривљене Д. Д. не постоји већи интезитет несавесног поступања у вршењу службе који је потребан за постојање овог кривичног дела већ да се у конкретном случају ради о пропусту који не одудара од уобичајених пропуста у раду, то је Апелациони суд у Б. окривљену и ослободио од оптужбе."

(Пресуда Апелационог суда у Београду, Кж1. 1089/2012 од 5.4.2012. године)

5)

Без обзира на то што оштећени није истакао имовинскоправни захтев, суд је у обавези да од окривљеног одузме имовинску корист коју је стекао извршењем кривичног дела.

Из образложења:

"Наиме, приликом доношења пресуде, првостепени суд је био у обавези да од окривљеног одузме имовинску корист стечену извршењем кривичног дела, на штету ... сходно члану 91. Кривичног законика, који прописује да нико не може задржати имовинску корист прибављену кривичним делом, у ставу првом, а да ће се корист из поменутог члана одузети, под условима предвиђеним овим закоником и судском одлуком којом је утврђено извршење кривичног дела. Наиме, то што оштећени није истакао имовинскоправни захтев, не значи да окривљени има право да задржи стечену имовинску корист.

(...)

На поновном суђењу првостепени суд ће отклонити наведене повреде на које је овим решењем указано и при том имати у виду и друге жалбене наводе окривљеног, након чега ће бити у могућности да донесе правилну и закониту одлуку у овој кривичноправној ствари."

(Решење Апелационог суда у Београду, Кж1. 2036/2012 од 18.7.2012. године)

б)

Покретање истраге против царинског службеника због сумње да је извршио кривично дело примања мита представља законски разлог за његову суспензију.

Из образложења:

"Правилно је поступио тужени орган када је у поступку по приговору одбио као неоснован приговор тужиље и потврдио првостепено решење, правилно се позивајући на одредбу 265. Царинског закона који се, као "лех специалис", примењује на државне службенике у Управи царина, а којим је прописано да директор може да суспендује царинског службеника, у складу са одредбама тог закона и акта о дисциплинској одговорности, као и на одредбу члана 61. став 1. тач. 1) и 2) Правилника о правима, обавезама и одговорностима запослених у Министарству финансија и економије - Управи царина, којом одредбом је одређено да царински службеник може бити суспендован ако је против њега покренут кривични поступак због кривичног дела учињеног на раду или у вези са радом, као и ако је против њега покренут дисциплински поступак, и одредбу члана 61. став 2. истог правилника, који прописује да суспензија из става 1. тог члана траје до окончања дисциплинског односно кривичног поступка.

Како је у првостепеном поступку утврђено да је против тужиље покренута истрага због сумње да је извршила кривично дело примања мита ..., а услов за одређивање привременог удаљења са рада у конкретном случају није утврђена кривична одговорност за извршење кривичног дела, већ је довољно само покретање кривичног односно дисциплинског поступка, то су правилно, по оцени Управног суда, поступили првостепени и тужени орган."

(Пресуда Управног суда, И-1 У. 11267/2010(2009) од 22.9.2011. године)

7)

Чињеница да је окривљени држао цигарете у приручном магацину свог малопродајног објекта и да је цигарете допремао својим сталним муштеријама на кућну адресу, да их је некада поклањао или продавао уз минималну надокнаду, али да их никад није продавао у свом малопродајном објекту, не представља стављање цигарета у промет, у смислу кривичног дела недозвољен промет акцизних производа из члана 176. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

Из образложења:

"Побијаном пресудом окривљени Ђ.М, на основу члана 355. тачка 3) Законика о кривичном поступку, ослобођен је од оптужбе да је извршио кривично дело недозвољен промет акцизних производа из члана 176. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, те је одређено да трошкови кривичног поступка у износу од 60.000,00 динара падају на терет буџетских средстава Општинског суда у В.

Против наведене пресуде жалбу је изјавио јавни тужилац Општинског јавног тужилаштва у В, због битних повреда одредаба кривичног поступка, погрешне примене материјалног права и погрешно утврђеног чињеничног стања, са предлогом да другостепени суд уважи жалбу јавног тужиоца, а побијану пресуду укине и врати Општинском суду у В. на поновно суђење.

Ово стога што је првостепени суд на основу изведених доказа дошао до несумњивог закључка да није доказано да је окривљени учинио кривично дело које му је оптужницом јавног тужиоца стављено на терет, имајући у виду исказе сведока З.О. и Љ.Р, из којих је правилно утврђено да је окривљени заустављен ван свог малопродајног објекта са кутијом у којој су се налазиле цигарете које нису имале прописану акцизну маркицу, али да није могло бити утврђено да ли је окривљени предметну кутију изнео из продајног објекта или из приручног магацина, с обзиром да сведок О. није могао са сигурношћу да одреди одакле је кутија изнета.

Такође, из исказа сведока З.О. и Љ.Р, као и осталих изведених доказа, није утврђено да је окривљени предметне цигарете држао у малопродајном објекту, па је правилна оцена првостепеног суда да чињеница да је окривљени евентуално држао цигарете у приручном магацину није довољан доказ да би те цигарете биле стављене у промет у продајном објекту, а што је елемент бића кривичног дела које се окривљеном ставља на терет поготово имајући у виду неспорну чињеницу да је сведок Љ.Р. истога дана пре критичног догађаја извршила контролу акцизних производа у продајном објекту окривљеног којом приликом нису пронађене цигарете без акцизне маркице. Чињеница да је из одбране окривљеног утврђено да је окривљени наведене цигарете допремао својим сталним муштеријама на кућну адресу, те да је исте некада поклањао или продавао уз минималну надокнаду, али да их никад није продавао у свом малопродајном објекту, и према оцени овог суда не представља стављање наведених цигарета у промет, па су неосновани наводи јавног тужиоца да свака дистрибуција представља промет."

(Пресуда Апелационог суда у Београду, Кж1. 1466/2010 од 27.5.2010. године)

8)

Директор предузећа који у својој трафици стави у промет 106 паклица различитих цигарета које нису биле посебно обележене прописаним акцизним маркицама врши кривично дело недозвољеног промета акцизних производа.

Из образложења:

"Окривљени је оглашен кривим због извршења кривичног дела недозвољеног промета акцизних производа из члана 176. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији и осуђен на условну осуду, а изречена му је и мера безбедности одузимања предмета и забране вршења позива у трајању од једне године.

Окривљени је као директор ставио у промет 106 паклица цигарета у својој трафици које нису биле посебно обележене прописаним акцизним маркицама.

Обзиром да се радило о страним производима обавеза је окривљеног била да ти производи - цигарете буду обележене акцизним маркицама у складу са чланом 18. ст. 2. и 4. Закона о акцизама."

(Пресуда Окружног суда у Београду, Кж. 1544/2005 од 22.6.2005. године)

9)

Када окривљени у својој трафици, која се води као самостална трговачка радња, продаје цигарете без акцизне маркице, извршио је кривично дело недозвољеног промета акцизних производа.

Из образложења:

"Окривљена је првостепеном пресудом оглашена кривом да је као власник самосталне трговачке радње ставила у промет 96 паклица цигарета стране производње, које нису биле обележене посебно прописаним контролним акцизним маркама у складу са Законом о акцизама.

Окривљеној је уз условну осуду изречена и мера безбедности забране вршења делатности промета робе на мало у смислу члана 176 став 3 Закона о пореском поступку и пореској администрацији."

(Пресуда Окружног суда у Београду, Кж. 2649/2003 од 23.9.2003. године)

10)

Постојање кривичног дела недозвољено складиштење робе није одређено својством извршиоца као одговорног лица у правном лицу, односно предузетника, тако да извршилац овог кривичног дела може бити свако лице.

Из образложења:

"Одредбом члана 176а. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији је прописано да, ко складишти робу на коју се плаћа порез у просторији која није регистрована за ту намену, или ко дозволи да се у његовој просторији складишти роба, а просторија није за то регистрована, казниће се затвором од три месеца до три године и новчаном казном. Одредбом става 2. наведеног члана је прописано да ће се казном из става 1. овог члана казнити ко у регистрованој просторији за складиштење робе ускладишти робу на коју се плаћа порез, за коју не постоји прописана документација о пореклу робе и плаћеном порезу, а ставом 3. наведене одредбе је прописано да, за кривично дело из ст. 1. и 2. овог члана, одговорном лицу у правном лицу и предузетнику изриче се мера безбедности забране вршења позива, делатности или дужности у трајању од једне до пет година.

Дакле, правилним тумачењем наведене законске одредбе произилази да извршилац кривичног дела може бити свако лице, односно да постојање кривичног дела није одређено својством извршиоца, а уколико извршилац кривичног дела буде одговорно

лице у правном лицу или предузетник истом се изриче и мера безбедности забране вршења позива, делатности или дужности. За постојање кривичног дела је довољно да извршилац складишти робу на коју се плаћа порез у просторији која није регистрована за ту намену, да је свестан свога дела и да хоће његово извршење или на то пристаје, и да је свестан забрањености свог дела.

Неправилно тумачење наведене одредбе довело је до погрешног закључка првостепеног суда да физичко лице не може бити извршилац предметног кривичног дела, већ само одговорно лице у правном лицу или предузетник."

(Решење Апелационог суда у Крагујевцу, Кж1. 2903/2011 од 23.8.2011. године)

11)

За постојање кривичног дела злоупотребе службеног положаја не тражи се да окривљени злоупотребљава службени положај у намери да себи или другоме прибави противправну имовинску корист, већ само да злоупотребом службеног положаја прибави себи или другом какву корист, односно имовинску корист.

Из образложења:

"Даље, у изреци првостепене пресуде се наводи да је оптужени С. С. у намери да себи и другима прибави противправну имовинску корист, злоупотребио службени положај у својству одговорног лица - власника и директора предузећа М. У. искоришћавањем свог службеног положаја, уговарао купопродају цигарета у име свог предузећа и на име непостојећег предузећа С. из Н. С., а које цигарете су увезене на територију тадашње СРЈ без евидентирања у Савезној управи царина СРЈ, смештене у закупљене магацине, одакле је вршена продаја цигарета крајњим корисницима, физичким лицима на територији Републике Србије, за готов новац без икаквог књиговодственог евидентирања овог промета у књиговодственој евиденцији предузећа, па је продајом цигарета крајњим корисницима на територији Републике Србије, без обрачуна и плаћања држави царина и других јавних прихода, прибавио себи и другима противправну имовинску корист у износу од 75.821.404,49 динара.

У вези са тим, основани су жалбени наводи да законска одредба члана 359. став 1. Кривичног законика не предвиђа намеру као посебан субјективан однос према радњама извршења кривичног дела, нити прибављање себи и другима противправне имовинске користи.

Како се, дакле, у изреци пресуде наводи намера оптуженог, као већи степен умишљаја и прибављање противправне имовинске користи злоупотребом службеног положаја, што није елеменат овог кривичног дела, нити је за то тужено, то је тиме учињена битна повреда одредаба кривичног поступка, која се састоји у томе што је оптужба прекорачена и што је изрека побијане пресуде неразумљива. Ово са разлога што предметно кривично дело за које је оглашен кривим оптужени С. С. може бити извршено или неизвршено наведеним радњама, без обзира на то да ли су исте

предузимане у намери или без намере да себи или другима прибави имовинску корист, с обзиром да се не тражи да извршилац овог кривичног дела злоупотребљава службени положај у намери да себи или другоме прибави противправну имовинску корист, већ само да злоупотребом службеног положаја прибави себи или другом какву корист, односно имовинску корист."

(Решење Апелационог суда у Београду, Кж1. По1 8/2012(4) од 8.2.2013. године)

12)

Пореска управа - Сектор пореске полиције поднела је Основном јавном тужилаштву у Нишу кривичну пријаву против Д.С., директора и оснивача и М.Р., суоснивача привредног друштва из Алексиначких рудника, због основане сумње да су извршили кривично дело Пореска утаја.

Д.С. у саизвршилаштву са М.Р. у намери да у потпуности избегну плаћање пореза у децембру месецу 2010. године, извршили су набавку добара укупне вредности од 77.220.490 динара, искористили су право на одбитак претходног пореза, потом иста добра продали непознатим купцима, без сачињавања пратеће документације и евидентирања промета у пословним књигама. Како у поднетој пореској пријави нису исказали остварени промет, на описани начин избегли су обрачун и плаћање ПДВ у износу од 7.472.728 динара.

Наплаћена новчана средства нису уплатили на текући рачун привредног друштва, већ су утрошили за сопствене потребе, па иста представљају остале приходе који се опорезују, чиме је избегнута обавеза обрачуна и плаћања пореза на остале приходе у износу од 14.708.664 динара.

Поменути радњама пријављени су оштетили буџет Републике Србије за износ од 22.181.392 динара.

Извор: Вебсајт Пореске управе, 20.5.2012.

13)

Пореска управа - Сектор пореске полиције поднела је Основном јавном тужилаштву у Лесковцу кривичну пријаву против Р.Ј., власника и директора привредног друштва Лесковца, због основане сумње да је извршио кривична дела Пореска утаја и Фалсификовање службене исправе.

Р.Ј. је у намери да избегне плаћање пореза, у периоду од новембра 2010. до марта 2011. године, прибавио и евидентирао у пословним књигама лажне фактуре више добављача укупне вредности од 43.555.706,82 динара, са исказаним ПДВ у износу од 5.443.980,22 динара. У поднетим пореским пријавама неосновано је користио претходни порез

садржан у издатим рачунима као претходно плаћен, са правом на одбитак, иако промет добара није извршен, по ком основу је умањио обавезу за обрачун и плаћање ПДВ у наведеном износу.

Са пословног рачуна привредног друштва Р.Ј. је подигао готов новац у укупном износу од 134.340.298,08 динара, исти задржао и искористио за сопствене потребе, при чему је износ од 130.721.298,08 динара употребио за куповину девизних средстава а не за обављање делатности привредног друштва, без обрачуна и плаћања пореза на приходе од капитала у износу од 14.524.574,15 динара. Како је у пословним књигама лажно приказао да је готов новац од 3.619.000 динара исплатио физичким лицима на име наводног откупа пољопривредних производа, пријављени је избегао и обавезу за обрачун и плаћање пореза на остале приходе у износу од 689.333,23 динара. У пореском билансу за 2010. годину Р.Ј. је на основу лажно прибављених и евидентираних улазних рачуна, умањио основицу за обрачун пореза, па је на овај начин избегао да обрачуна и плати порез на добит у укупном износу од 2.014.965,65 динара.

Кривично дело Фалсификовање службене исправе пријављени је извршио на тај начин што је сачинио, својим потписом и печатом оверио ПДВ пријаву неистинитог садржаја.

Поменути радњама пријављени је оштетио буџет Републике Србије за износ од 22.672.853,25 динара.

Извор: Вебсајт Пореске управе, 17.5.2012.

14)

Пореска управа - Сектор пореске полиције поднела је Основном јавном тужилаштву у Новом Пазару кривичну пријаву против Н.Ц., оснивача и директора привредног друштва из Новог Пазара, због основане сумње да је извршила кривично дело Пореска утаја.

Н.Ц. је у намери да делимично избегне плаћање пореза, у периоду од априла до јуна 2009. године, извршила продају добара укупне вредности од 328.463.751 динар, са исказаним ПДВ у износу од 50.103.860 динара, остварени промет није евидентирала у пословним књигама нити је исти исказала у поднетим ПДВ пријавама, чиме је избегла обавезу за обрачун и плаћање ПДВ у наведеном износу.

Новчана средства од продаје добара није уплатила на текући рачун привредног друштва, већ је иста употребила за сопствене потребе, а која представљају приход од капитала власника остварен узимањем имовине из привредног друштва који се опорезује, чиме је избегла и обавезу обрачуна и плаћања пореза на приходе од капитала у износу од 82.115.937 динара.

Поменути радњама пријављена је оштетила буџет Републике Србије за износ од 132.219.797 динара.

Извор: Вебсајт Пореске управе, 15.5.2012.

15)

Услов да радња кривичног дела примање мита из члана 254. Кривичног закона Републике Србије мора бити предузета у оквиру службеног овлашћења учиниоца је испуњен и уколико је у конкретном случају суд утврдио да постоји фактичко овлашћење на предузимање радње, давањем факсимила и печата од стране формално овлашћеног лица.

Из образложења:

"Став суда је да је оптужени кривично дело довршио, како је већ речено, самим захтевањем мита и то у погледу доношења закључка од 27.11.2001. године, тј. захтевањем мита да би овај закључак донео, будући да се ово кривично дело може извршити од стране службеног лица које захтева или прими поклон или какву другу корист, те обећање поклона или какве користи, да у оквиру свог службеног овлашћења изврши службену радњу коју не би смело извршити, или да не изврши службену радњу коју би морало извршити. Такође, став је суда да се овај облик подмићивања, за који је оптужени оглашен кривим, може извршити од стране службеног лица, не само у случају када службено лице диспонира са дискреционим правом у доношењу одређених одлука, већ увек кад располаже са службеним овлашћењима, а оптужени је, како је утврђено изведеним доказима, фактички располагао са службеним овлашћењима у оквиру којих је извршио службену радњу - доношење закључка од 27.11.2001. године.

Посебно је утврђено да овакве радње у смислу доношења закључака и решења у извршном поступку, фактички спадају у делокруг његових овлашћења, што је и сам оптужени признао да је фактички био овлашћен од извршног судије да доноси решења, а закључци су акти ниже снаге, што је потврдила и сведок С. М, али такође и сведок О. који је оптуженом ставио на располагање његов факсимил и печат."

(Пресуда Окружног суда у Крагујевцу, К. 27/2002 од 2.12.2002. године)

16)

Кривично дело примања мита је свршено самим пријемом поклона од стране учиниоца.

Из образложења:

"На правилно и потпуно утврђено чињенично стање, првостепени суд је правилно применио кривични закон када је нашао да су се у кривичноправним радњама оптуженог ИИИ стекла сва законска обележја кривичног дела примања мита из члана 254. став 2. Кривичног закона Републике Србије, за које га је огласио кривим, па се неосновано жалбом браниоца оптуженог побија првостепена пресуда и због повреде кривичног закона. Наиме, правилан је закључак првостепеног суда да је оптужени кривично дело извршио са директним умишљајем, јер је у тренутку предузимања напред наведених радњи био свестан да је као службено лице морао извршити -

спровести извршење у предмету И. 1071/96, без новчаног поклона који је захтевао, па је и поред тога захтевао и примио новчани поклон у износу од 250 еура како би извршио службену радњу коју је морао извршити, изражавајући на тај начин вољу и хтење за наступање забрањене последице, а која је и наступила. При томе првостепени суд је дао јасне и уверљиве разлоге зашто није прихватио наводе одбране да то што је оптужени примио новац који је од њега одмах и одузет представља само покушај, а не свршено дело, правилно налазећи да је дело свршено оног момента када је оптужени примио новац, дакле дошао у његово притежање. Поред тога, неосновани су и жалбени наводи да оптужени нема својство службеног лица које може да изврши предметно кривично дело, а обзиром да је оптужени као судски извршитељ Општинског суда у П. имао својство службеног лица, те су и у овом делу супротни жалбени наводи оцењени као неосновани."

(Пресуда Врховног суда Србије, Кж. И 704/2005 од 23.2.2006. године)

17)

Директор предузећа који је у својој трафици ставио у промет 106 паклица различитих цигарета које нису биле посебно обележене прописаним акцизним маркицама врши кривично дело недозвољеног промета акцизних производа.

Из образложења:

"Окривљени је оглашен кривим, због извршења кривичног дела недозвољеног промета акцизних производа из члана 176. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији и осуђен на условну осуду, а изречена му је и мера безбедности одузимања предмета и забрана вршења позива у трајању од једне године.

Окривљени је као директор ставио у промет 106 паклица цигарета у својој трафици које нису биле посебно обележене прописаним акцизним маркицама.

С обзиром да се радило о страним производима, обавеза је окривљеног била да ти производи - цигарете буду обележене акцизним маркицама у смислу члана 18. става 2. Закона о акцизама."

(Пресуда Окружног суда у Београду, Кж. 1544/2005 од 22.6.2005. године и пресуда Трећег општинског суда у Београду, К. 1290/2004 од 14.3.2005. године)

18)

Пореска управа - Сектор пореске полиције поднела је Основном јавном тужилаштву у Сремској Митровици кривичну пријаву против М.Р. директора и одговорног лица привредног друштва из Инђије, због основане сумње да је извршио кривично дело Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит.

М.Р. је у намери да оствари право на неосновани порески кредит пореза на додату вредност, у периоду од септембра до новембра 2011. године у пословним књигама предузећа лажно приказао набавку добара од више привредних субјеката, недоступних контроли, укупне вредности од 229.826.937,90 динара, са исказаним ПДВ са правом на одбитак у износу од 30.973.127,12 динара, као и набавку добара за коју не поседује улазну документацију у вредности од 88.805.354,61 динар, са исказаним ПДВ са правом на одбитак у износу од 8.109.964,21 динар, који је неосновано користио као претходни порез. Пријављени је у пореским пријавама за септембар и новембар 2011. године, исказао претходни порез на додату вредност са правом на одбитак, чиме је неосновано остварио право на порески кредит у наведеним износима ПДВ.

Поменути радњама пријављени је оштетио буџет Републике Србије за износ од 39.083.091,33 динара

Извор: Вебсајт Пореске управе, 24.8.2012.

19)

Кривично дело злоупотребе службеног положаја из члана 242. став 1.Кривичног закона РС се може извршити када је у питању прибављање себи или другом какве користи при чему се под изразом "другом" подразумева физичко лице, то јест ако је корист прибављена каквом другом физичком, а не правном лицу. Ако је прибављена противправна имовинска корист за организацију у којој је запослен, то јест, у конкретном случају, за предузећа где је одговорно лице запослено или другу организацију или територијалну јединицу постојаће неко друго кривично дело (нпр. злоупотреба овлашћења у привреди из члана 139. КЗ РС, а не кривично дело злоупотреба службеног положаја из члана 242. КЗ РС.)

(Пресуда Врховног суда Србије Кзз. 23/07 од 07.03.2007. године, пресуда Општинског суда у Чачку Кж. 248/05 од 08.03.2006. године и Окружног суда у Чачку К.219/06 од 17.11.2006. године)

20)

Оптужени је био свестан свих околности дела па и чињенице да изјаве у којима је навео да се роба набавља ради даље продаје нису истините, с обзиром на то да је робу продавао искључиво физичким лицима за готов новац на пијаци, да није ни покушао да као купца нађе правно лице, да је знао какав је ефекат остварен таквом изјавом, јер садржина исте се повезује са порезом на промет, па нема сумње да је смисао његових радњи управо у томе да избегне обрачун пореза на промет приликом набављања робе и исходује по том основу ниже цене, односно остваривања имовинске користи и по налажењу суда опште је познато да се у трговини код продаје непосредним потрошачима обрачунава и плаћа порез на промет и да је то законска обавеза, што је свакако и оптужени као директор предузећа морао знати, те се стога директан умишљај оптуженог не може довести у сумњу.

(Пресуда Врховног суда Србије Кж-І-2303/07 од 03.12.2007. године и Окружног суда у Новом Саду К. 273/07 од 17.07.2007. године)

21)

Како намера да се себи или другом прибави каква корист или другом нанесе штета није законско обележје кривичног дела злоупотребе службеног положаја из чл. 242. КЗ РС, то је првостепени суд, наводећи у образложењу решења да нема основане сумње да је осумњичени поступао у намери да предузећу нанесе штету, или себи или другима прибави какву корист, то је суд разлоге решења о томе да ли постоји основана сумња да се у радњама осумњиченог стичу законска обележја кривичног дела злоупотреба службеног положаја из чл. 242. КЗ РС, као одлучној чињеници, учинио неразумљивим, те је на тај начин учинио битну повреду одредаба кривичног поступка из чл. 368. ст. 1. тач. 11. ЗКП у корист окривљеног. Исту повреду одредаба кривичног поступка учинио је и тиме што није изнео свој став у односу на чињенични основ кривичног дела из захтева за спровођење истраге у коме се наводи да је осумњичени наведеним поравнањима признао дуг предузећа према радницима у много већем износу од стварног дуга на име неисплаћених зарада, наводећи само да је постојао законит основ за признање права тужиоцима, а није дао разлоге о одлучној чињеници, а наиме у ком износу већем од стварног дуга је признао дуг предузећа према радницима на име неисплаћених зарада.

(Пресуда Врховног суда Србије Кзз.8/07 од 28.02.2007. године, решење Општинског суда у Рашки Квп.56/04 од 13.10.2004. године)

22)

Изрека побијане пресуде је неразумљива и не садржи све оно што у смислу одредбе чл. 361. став 4. у вези одредби чл. 356. ЗКП-а мора да садржи пресуда којом се оптужени оглашава кривим пошто је суд био дужан да изнесе не само за које дело се оптужени оглашава кривим, већ мора да назначи чињенице и околности које чине обележја кривичног дела као и оне чињенице и околности од којих зависи примена одговарајуће одредбе Кривичног законика. Међутим, изрека првостепене пресуде садржи само радње извршења окривљеног, али с обзиром на напред наведено, не садржи све конститутивне елементе кривичног дела без којих кривично дело не постоји.

Из образложења:

Опис кривичног дела у осуђујућој пресуди поред законом одређених посебних обележја које карактеришу свако кривично дело, мора да садржи и кривицу, јер је кривица у смислу члана 22. саставни део општег појма кривичног дела као његов субјективни и конститутивни елемент. То даље значи, да у пресуди морају бити наведене чињенице и околности и прецизирано у ком облику виности је окривљени поступао као и свест да је његово дело забрањено. Међутим, како ни у изреци побијане пресуде, а ни у образложењу првостепени суд није навео да ли је окривљени био

свестан или је био дужан или је могао бити свестан да је његово дело забрањено, тиме је учињена битна повреда одредаба кривичног поступка из члана 368. став 1. тачка 11. ЗКП-а како је то наведено.

(Решење Врховног суда Србије Кж-І-1470/07 од 12.09.2007. године, пресуда Окружног суда у Београду К.670/07 од 25.04.2007. године)

23)

Недозвољена трговина

Када је за кривично дело недозвољене трговине наступила застарелост кривичног поступка, није могуће од окривљеног одузети предмете извршења кривичног дела ни по одредби члана 512. ЗКП.

(Пресуда Врховног суда Србије Кзз.107/04 и КТЗ 932/04, стр.189-191 II књига)

24)

Несавестан рад у служби

Неблаговремено завођење захтева оштећеног за пензију не може се сматрати грубом повредом службене дужности и очигледно несавесним поступањем, већ се ради о повреди радне дужности која не може бити основ за кривичну одговорност окривљене.

(Пресуда Врховног суда Србије Кзз.46/05 од 20.06.2005.године и КТЗ 217/05, стр. 25-29 II књига)

25)

Ступањем на снагу Кривичног законика престале су да важе кривично правне одредбе садржане у члану 172. и 174. Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Међутим тиме нису декриминисане радње непријављивања чињеница које су од утицаја на утврђивање обавеза плаћања пореза, доприноса и других дажбина са намером да се те обавезе делимично или у целости избегну. Напротив, поступци окривљеног (у односу на кога је другостепени суд одбио оптужбу) садрже сва битна обележја кривичног дела и по Закону о пореском поступку и пореској администрацији и по Кривичном законнику (члан 229.) па је суд морао, сходно одредби члана 5. став 2. Кривичног законика, само да примени одговарајући закон.

(Пресуда Врховног суда Србије Кзз.94/06 од 25.09.2006.године и КТЗ 290/06, стр.82-86 II књига)

26)

Кривично дело злоупотреба службеног положаја (чл. 359. ст 3. у вези ст. 1. и 4. КЗ)

Како је окривљени прибавио противправну имовинску корист која представља вредност присвојених ствари, робе у легалној продаји предма тржишној, односно малопродајној цени, то је оптужени у конкретној ситуацији поступао са директним умишљајем пошто је био свестан свог дела и желео његово извршење, односно био је свестан да преузима робу од другог предузећа са наведеном малопродајном вредношћу према налазу вештака књиговодствене струке, као власник и директор деоничког друштва коме је у то време био блокиран жиро рачун, те робу није платио и свесно њену набавку није приказао у пословним књигама деоничког друштва, већ је срачунато и намерно робу продавао испод њене вредности за готов новац, а затим новцем од продаје робе враћао своје приватне дугове, пропуштајући да евидентира продају робе у пословној документацији предузећа, а окривљени није ни имао намеру да преузету робу плати евентуално кроз компензационе послове имајући у виду да та роба није евидентирана кроз пословну документацију, те су из тих разлога оцењени као неосновани наводи жалбе оптуженог у том делу, те је правилно првостепени суд такве радње окривљеног правно оценио као кривично дело злоупотреба службеног положаја из члана 359. став 3. у вези става 1. и 4. КЗ.

(Пресуда Врховног суда Србије Кж.540/07 од 17.10.2007. године и пресуда Окружног суда у Сомбору К.143/06 од 30.01.2007. године).

27)

Кривично дело примање мита (чл. 254. ст. 1. КЗ РС)

Првостепена пресуда не садржи повреду материјалног права пошто је оцењено као неосновано указивање у жалби, да оптужени иако је захтевао и примио поклон од оштећеног да у оквиру свог службеног положаја, истражног судије не изврши службене радње које би морао извршити, а које подразумевају правилност, законитост и професионалност, непристрасност и неутралност у поступању, ипак и поред тога није имао намеру да непрофесионално, нестручно и незаконито уради радње за које је службено овлашћен, од стране другостепеног суда, оцењено је као неосновано, јер намера оптуженог произилази из самих његових предузетих радњи које се састоје у захтевању и примању поклона од оштећеног а у циљу да спроведе истрагу у корист оштећеног и то тако да надлежни тужилац одустане од кривичног гоњења након истраге односно у циљу да изврши потребан утицај и на судију који буде задужен тим предметом као председник првостепеног већа.

(Пресуда Врховног суда Србије Кж бр. 336/07 од 09.09.2008. године и пресуда Окружног суда у Новом Саду К бр. 438/06 од 14.11.2006. године)

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Избегавање плаћање пореза, као и корупција и привредни криминал у пореској области, су веома раширене појаве у целом свету и ван сваке сумње је да се ради о веома сложеним, вишедимензионалним и штетним друштвеним појавама. Истраживање ових појава има велики научни и друштвени значај, посебно због опасности и последица које изазивају на индивидуалном и друштвеном плану. Ове појаве су одавно прешле националне оквири и јављају се у различитим савременим видовима међународног испољавања и организовања. Носиоци ових активности су са различитим статусом и позицијама у друштвеној хијерархији. Зато је пут до ефикасне стратегије сузбијања ових појава изузетно сложен.

Питање избегавања плаћања пореза је у овом раду сагледано у склопу пореског система Србије у контексту бројних промена и реформи које се одвијају на нашим просторима, што је и било полазиште нашег истраживања. Феномен пореске евазије у Србији је повезан са специфичностима самог политичког, економског и културног система, као и са променама у систему вредности и социјалној структури, а посебно са условима транзиције и недовољно сређеним односима у привреди. Криза у вредносно-нормативном систему поспешила је разне злоупотребе у привреди, а посебно су ове промене погодиле стварању блиских веза између руководећих позиција у привреди и центара политичке моћи, што је резултирало, уз помоћ корупције, заузимањем повољнијих позиција на тржишту и стицањем огромног личног богатства њихових носилаца. Борба против ових негативних феномена једино може бити ефикасна уколико се сагледа њихово место у друштвено-економском и политичком систему и уколико сви надлежни органи делују организовано имајући у виду да се ради о појавама које имају своје корене управо у том систему.

Сложеност овог проблема је у овом раду сагледана кроз бројне појавне облике пореске евазије у контексту привредног криминала и корупције, а посебно је наглашена њихова прилагодљивост постојећим друштвеним условима, као и појава нових облика ових друштвено штетних појава, чему глобализација нарочито погодује.

Сузбијање ових негативних појава до границе прихватљивости је услов без кога се држава не може легитимисати као држава владавине права. Политичке промене из 2000. године пробудиле су велика очекивања у погледу борбе против ових негативних појава, посебно имајући у виду да им је претходило дуготрајно незадовољство системом у коме је корупција била начин функционисања у многим сегментима друштва, а црно финансијско тржиште је било доминантно. Међутим, досадашња борба против ових негативних појава углавном се бавила унапређењем законског и институционалног облика. Често су предлагани закони који подразумевају оснивање нових институција. Након ових демократских промена у Србији и формирања владе у јануару 2001. године, донесено је неколико стотина закона којима су регулисане до тада нерегулисане области. Мењањем законских оквира и јачањем репресивних органа

у ситуацији занемаривања превентивног деловања и недостатка адекватних надзорних механизма и одговорности не може се очекивати битан напредак у решењу проблема. Напредак је остварен, али борба против ових негативних појава није дала довољне резултате и реформа пореског система тек предстоји.

Борбу против ових негативних појава отежава то што се морају разјашњавати и доказивати везе и спреге међу њима, односно између привредног криминала и органа власти, државних и других политичких, привредних и финансијских органа. Најчешћи начин успостављања тих веза је подмићивање, мада су присутни и бројни други начини корумпирања, о којима је у овом раду било речи. Због тога је било битно указати на повезаност ових појава и разјаснити начин и области успостављања ових веза, какву корист имају обе стране и који све уступци, односно злоупотребе се врше. Пошто се ради о појавама које имају корене у недостатку система потребно је организовано деловање свих надлежних органа јер се на тај начин сужава простор за постојање ових негативних појава, лакше се уочавају њихови почетни облици и њихови носиоци. Са становишта друштва, требало би, дакле, да сви друштвени чиниоци, знатно више него до сада, систематски и организовано предузимају све потребне мере на праћењу стања у овој области и проблема у откривању и отклањању узрока који погодују пореској евазији и спрези са разним облицима привредног криминала и корупције.

Према томе, избегавање плаћања пореза, као и привредни криминал и корупција и њихова спрега су редовно проблеми недостатака у систему, пре свега надзорних механизма и одговорности, чиме је потврђена полазна хипотеза у овом истраживању. За успешно супротстављање оваквим злоупотребама, од виталног значаја су суштинске системске промене које ће омогућити независност учесника у њиховом сузбијању и повећање њихове одговорности.

Резултати истраживања потврдили су и полазну хипотезу да специфичност система и његова примена могу подстаћи пореске обвезнике да прикрију и нетачно прикажу своје активности, односно да владајући концепт пореског система погодује одређеним облицима законите неприхватљиве евазије и незаконите евазије пореза. У раду је анализирана регулатива и могућности које пружа за злоупотребе код појединих пореских облика, посебно бројна прописана пореска ослобођења и олакшице. Потребна је јасна регулатива која не оставља простора за злоупотребе и која омогућава доследније спровођење ових института у пракси.

Успешно супротстављање захтева делатност свих бројних учесника, о којима је било речи у овом раду, транспарентност у њиховом поступању и ограничавање дискреционих овлашћења у откривању и разјашњењу појавних облика избегавања плаћања пореза, чиме се омогућује квалитетно прикупљање доказа. Коначно, последња фаза у успешној борби се огледа кроз процесуирање ових злоупотреба и пресуђење, чиме се врши репресивно деловање, али и спречавање будућег вршења ових појава у контексту специјалне и генералне превенције. У том циљу за сузбијање привредног

криминала и корупције потребно је повезано деловање свих државних органа, и ефикасније кривичноправно реаговање на корупцију.

Међутим, борба против ових негативних појава се често своди на бројне промене закона, на хапшења и сензационалистичке наслове у медијима, при чему се занемарује превентивни сегмент, пре свега, кроз примену закона у пракси. При том, откривени случајеви не служе за извлачење поука и за измене регулативе како би се уочене грешке у систему отклониле. На пример, када се ухапси једна криминална група, то даље не повлачи истраживање у другим случајевима из исте привредне области, па не долази до покретања поступака у другим сличним случајевима. До промена у законодавству углавном долази услед усаглашавања са међународним конвенцијама, али и даље су присутна нека решења, на пример у кривичноправној области, која су превазиђена и нису дуго мењана у складу са убрзаним променама у друштвено-економском и политичком систему. Због тога је од значаја познавање начина извршења пореске евазије, како би се што реалније сагледало стање у овом домену и како би се идентификовали сви облици појављивања у пракси, па и нови облици који раније нису постојали. Овакво поступање представља основу за ефикаснија законска решења, бољу примену закона у пракси и предузимање мера у циљу спречавања и откривања злоупотреба, чиме је уједно потврђена и ова полазна хипотеза у нашем истраживању.

У пракси се често не поклања довољно пажње откривању, гоњењу и кажњаву ових негативних појава због чега значајан број случајева остаје неоткривен. Приказана статистика у овом раду указује да је тамна бројка криминалитета у овом домену веома изражена, посебно када за позадину има корупцију. У том смислу је од виталног значаја да се предузму превентивне мере које ће обезбедити да свако ко има нека сазнања о злоупотребама може слободно да се обрати тужилаштву, полицији или другим органима, без страха да ће имати последице услед тога, као и да ти органи имају самосталност у раду како би свој посао могли да обављају на начин који не би фаворизовао одређене појединце и скупине. Ипак, код нас особе које проговоре о овим проблемима, посебно ако се у позадини налази корупција, не уживају адекватну заштиту од дискриминације и одмазде оних чије злоупотребе откривају. Због тога је неопходно да се успостави ефикаснија заштита узбуњивача кроз детаљно законско регулисање заштите таквих лица како у јавном тако и у приватном сектору.

Стратегија која се ослања првенствено на репресивни приступ није довољна нити се проблеми привредног криминала и корупције могу решавати једноставним откривањем и процесуирањем. Према томе, успешност у борби кроз репресивне механизме може се значајно повећати ако се делује превентивним мерама и ако се не занемарује примена прописа, чиме је доказана и ова полазна хипотеза. Значајна превентивна мера је и процена угрожености од корупције појединих радних места у циљу бољег стратегијског и тактичког планирања супротстављања, као и смањивање дискреционог одлучивања, повећање транспарентности процедура и појачана контрола и одговорност.

За обезбеђење транспарентности државних органа од великог су значаја Повереник за информације од јавног значаја и заштиту података личности, Заштитник грађана, Агенција за борбу против корупције, Државна ревизорска институција. Међутим, независни државни органи и самосталне невладине организације које су значајне у борби против корупције не располажу адекватним просторним и техничким условима, нити имају потребне надлежности које би обезбедиле ефикасност њиховог рада.

Темељ за већу транспарентност је политичка воља да се одлучно демонстрира нулта толеранција на корупцију. Појединачном акцијом се ове појаве неће спречити уколико та акција није део системског приступа који захтева реформе финансијског система, пореског законодавства, правосуђа и сарадњу надлежних институција. Такви напори ће уз подршку медија имати велику улогу у обликовању перцепције грађана. Медији имају значајну улогу у подизању свести јавности о постојању и озбиљности последица привредног криминала и корупције, при чему је од великог значаја истраживачко новинарство, без тежње ка сензационализму, које није селективно и површно, па је од великог значаја постојање слободе штампе и независност медија. Све наведено је потребно утолико пре што се у јавности пореска утаја не осуђује адекватно, односно њен став је много блажи када се ради о повреди прописа којима се регулише пореска материја, него када се ради о повреди других прописа. Не може се очекивати само од надлежних органа да сузбијају ове негативне појаве без подизања свести пореских обвезника да своје пореске обавезе уредно извршавају, нити се порески морал може побољшати независно од општег стања морала. Претња санкцијом, такође, мора постати озбиљна. Према томе, превентивне и репресивне мере треба стално да се усавршавају уз коришћење научних достигнућа, јер само откривање и кривично гоњење учинилаца не спречава даље појављивање ових злоупотреба.

Постојање проблема и недостатака у овој области има различите последице на фискалном и социјално-политичком плану и води даљем нарушавању функционисања привредног система. Имајући у виду уочене проблеме у наставку излагања ћемо навести предлоге мера за њихово решавање које сматрамо да је потребно посебно нагласити:

1. Институционалне

Потребна је даља реформа пореске администрације и односа са пореским обвезницима, што је од великог значаја за успех пореске реформе у целини. Без добро организоване пореске контроле ни један порески систем не може успешно да функционише. Контролу може побољшати поједностављење пореских процедура. У том циљу потребно је даље унапређивање информационог система Пореске управе како би се сваки порески обвезник могао боље повезати са свим његовим обавезама, као и умрежавање тог система са системима других органа како би се побољшала

свеобухватност података од значаја за опорезивање. Уласком у такву базу података јасно би се могла видети евиденција некретнина и имовине пореског обвезника као и преглед његових прихода. Њихова несразмера је јасан индикатор корупције. Постојеће стање не омогућава потпуно и ефикасно праћење и контролу постављених и именованих лица, запослених у јавним службама, као ни контролу финансирања политичких странака, а што све даје шири простор за корупцију. Због тога је потребна боља сарадња Пореске управе са другим органима у погледу размене информација и активности на терену, чиме би се побољшала и обухватност пореза на имовину, имајући у виду да велики број непокретности у Србији није регистрован. Све то ће допринети ефикаснијој контроли која треба да више обухвати домен сиве економије. До сада су предмет контроле били они који измирују пореске обавезе, а ван контроле су остајали они који немају регистровано пословање.

Унапређење сарадње од значаја је и за успешно примењивање унакрсне процене имовине и дохотка грађана. Приликом куповине вредних некретнина, предузећа, луксузних аутомобила и других покретних и непокретних ствари не врши се од стране пореске управе провера извора прихода и поред могућности унакрсног процењивања пореске основице или примене индицијарне методе за утврђивање минималног пореза на доходак грађана (индиције луксузног животног стила пореског обвезника) предвиђене Законом о пореском поступку и пореској администрацији. Такве активности у склопу превентивног деловања би ставиле до знања утајивачима пореза да се контроле врше плански и да у сваком моменту могу бити откривени.

Унапређење информационог система је потребно и у домену електронског евидентирања извршених контрола, што ће омогућити јасан увид у број и предмете извршених контрола као и боље сагледавање где се налазе главни ризици по приходе. Ово може допринети бољој анализи и процени утајеног пореза, сагледавању ризичне групе пореских обвезника, а сами тим и њиховој чешћој контроли и праћењу њихових пореских пријава. Потпуније сагледавање и праћење прихода и имовине пореских обвезника је од кључног значаја за процену ризика, за уочавање фиксалне недисциплине и за унапређење методологије одабира предмета контроле. Истовремено, овако конципиран информациони систем би омогућио и већу транспарентност управног поступка. Због свега наведеног, један од битних сегмената је боља техничка опремљеност пореске администрације која би омогућила квалитетан приступ у поступку контроле.

У циљу побољшања односа са пореским обвезницима потребно је помоћи пореским обвезницима да што једноставније плаћају своје пореске обавезе стављајући им на располагање разне услуге и сервисе. Тиме ће се не само побољшати комуникација пореских обвезника са пореском администрацијом него и боље сагледати проблеми са којима се порески обвезници суочавају у пореском поступку. Како би се то постигло, као и поједностављење свих процеса рада Пореске управе, од значаја је примена индикатора учинака у раду на чему треба засновати систем награђивања.

Примена ових индикатора, који представљају међународни стандард, омогућује и бољу организацију и равномернији распоред послова у оквиру Пореска управе.

Од значаја је и унапређење управљања дуговима, односно неизмиреним пореским обавезама у Пореској управи, како би се могао имати увид у право стање неизмирених обавеза и како би се могла проценити њихова наплативост. Дешава се, на пример, да се као велики порески дужници воде правна лица која више не постоје, односно чији дуг није наплатив, чиме се искривљује статистика.

Велику пажњу треба посветити и унутрашњој контроли. Од значаја су и адекватна примања, односно материјални положај запослених, како би се и на тај начин смањило простор за злоупотребу. Јасни етички кодекси и правила понашања као и пажљивија селекција кадра, посебно руководећег, може обесхрабрити коруптивно понашање. Осим тога, од великог значаја је и стално усавршавање знања службеника кроз семинаре пореске тематике и слично, као и специјализација кадрова модерним техничким средствима, како би могли успешно пратити савремена кретања у пореској области, посебно имајући у виду погодности које пружају савремене информационо-комуникационе технологије за избегавање плаћања пореза, привредни криминал и корупцију, као и да носиоци ових штетних појава често располажу завидним нивоом знања и при том имају и пореске саветнике који прате промене у овој области.

2. Правне

Пореско-правни прописи се често мењају, што подрива њихову стабилност и континуитет и доприноси правној несигурности, а при томе изостаје свеобухватна анализа последица које ће изазвати промена прописа или доношење нових закона, те како ће те промене утицати на пореске обвезнике. Уколико би доношењу закона претходила анализа његовог ефекта и свеобухватнија јавна расправа то би свакако допринело да такав закон буде ефикаснији. Осим тога, у законодавном поступку није предвиђена обавеза да се приликом измена или доношења нових закона сагледавају ефекти на корупцију, а што би било од великог значаја, посебно имајући у виду повезаност између корупције и избегавања плаћања пореза. У циљу успешнијег супротстављања овим негативним појавама требало би извршити измене у поступку доношења прописа како би постојала обавеза предлагача закона и других прописа да се изврши анализа ризика на корупцију и да се то наведе у образложењу предлога.

Како се овим негативним појавама не може супротставити само репресивним мерама, него су потребне и превентивне мере, чији смо значај нагласили у претходном излагању, потребно је да се законски регулише превенција, што би допринело ефикасности примене превентивних мера. Такође, треба потенцирати и увођење антикорупционих програма и ригорозних система контроле државних службеника, као

и такав правни оквир који би омогућио грађанима да могу слободно да укажу на неправилности рада државних органа разним институцијама на разним нивоима.

Имајући у виду да је тешко одредити границу између законите и незаконите пореске евазије, као и између законите прихватљиве и неприхватљиве пореске евазије, потребно је да се пореско-правним прописима ова граница дефинише што би допринело ефикаснијем супротстављању избегавању плаћања пореза. Различита тумачења пореских прописа погодују не само незаконитој него и законитој неприхватљивој пореској евазији.

Порески систем у Србији је значајно реформисан и најзначајни напредак је остварен код пореза на потрошњу, мањи код опорезивања дохотка, а најмањи код опорезивања имовине. Најпре, треба поћи од бројних измена прописа у овој области, што је од значаја са становишта законите неприхватљиве пореске евазије и незаконите пореске евазије. После прве свеобухватне фискалне реформе 1991. године, друга је извршена 2001. године када су донети бројни закони у овој области. У међувремену сви порески закони су имали више измена и допуна. Упркос томе могу се уочити бројне неусаглашености са другим прописима, неразумљивост, конфузност, а што све отежава њихову примену у пракси. Овакво стање доприноси не само незаконитој пореској евазији него и законитој неприхватљивој пореској евазији, која је захтевнија за споровођење у пракси и којој управо погодоје неразумљивост пореских прописа, њихове честе измене и допуне и нетранспарентан порески систем.

На основу статистичких података који су изложени у овом раду, посматрајући структуру пореских прихода у Србији, може се закључити да је уочљива доминација пореза на додату вредност и акциза, дакле посредних пореза, а потом следи порез на доходак, порез на добит и имовину. Таква структура је другачија у односу на земље у Европској унији где су најзаступљенији порези на доходак. По правилу највише се избегавају порез на додату вредност, порези по одбитку и акцизе. На основу свих емпиријских истраживања и примера обрађених у пракси може се закључити да је на нашим просторима пореска евазија највише изражена код пореза на додату вредност.

У наставку излагања критички ћемо се осврнути на поједина решења у пореско-правном систему Србије у контексту избегавања плаћања пореза, односно законите неприхватљиве пореске евазије и незаконите пореске евазије.

Порез на добит пружа бројне могућности за закониту неприхватљиву и незакониту евазију пореза, које су анализирани у овом раду. Код пословања компанија веома је тешко утврдити закониту неприхватљиву евазију пореза. Послује се у границама закона али је циљ да се помоћу разних конструкција оствари пореска уштеда супротно сврси коју је законодавац имао у виду. Често се, при том, користе празнине у закону и различита мишљења и тумачења. Проблем представља и чињеница што се порески обвезници често позивају да се ради о грешци у рачуноводственим евиденцијама, а до нетачних података у пореској пријави може доћи као резултат сложености прописа који ову област регулишу и њиховог неадекватног тумачења. Због

тога, битну улогу у смањивању незаконите, али и законите неприхватљиве евазије пореза има поједностављење пореских прописа, без честих имена и допуна, разних подзаконских аката и различитих тумачења.

Закон о порезу на добит правних лица и поред више измена и даље садржи непотпуне одредбе које се у пракси могу различити тумачити, а што погодује законитој неприхватљивој пореској евазији. То је на пример случај са чл. 7а наведеног Закона који се односи на то шта се признаје на терет расхода. За поједине од набројаних расхода је потребно прецизирати шта они обухватају, о којим се тачно трошковима ради, јер то пружа могућност различитих тумачења и различитог утврђивања опорезиве добити, а што је од значаја за пореску евазију. У поменутој одредби се, између осталог, наводе трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности па би њихово прецизирање у законском тексту или у подзаконском акту било од значаја са становишта законите неприхватљиве пореске евазије. Нејасно је и шта обухватају трошкови рекламе, пропаганде и презентације (у смислу чл. 15. ст. 6. и 7. наведеног Закона), који се као расход у пореском билансу обвезника признају у одређеном проценту од укупног прихода, при чему се као расход пропаганде признају само они поклони и други расходи који служе промоцији пословања пореског обвезника. Промоција је појам који се веома широко може тумачити од стране пореских обвезника и пореске управе, па то води у пракси различитом утврђивању расхода и опорезиве добити и отвара могућност за злоупотребе.

Нејасноће постоје и у Закону о порезу на додату вредност. Пример за то се односи на нејасно дефинисање пореског дужника према чл. 10. наведеног Закона, а посебно када се ради о примаоцу добара и услуга у случају када страном лице не одреди пореског пуномоћника. Место промета услуга је према чл. 12. наведеног закона изузетно компликовано и нејасно, па такве нејасноће отежавају примену у пракси и отварају простор за злоупотребе. Осим тога, није регулисана мера јемства за неплаћени порез учесника друге трансакције у оквиру истог прометног циклуса, односно сауговорача, чиме би се могла надокнадити штета која је проузрокована пореском евазијом за фискаса.

Опорезивање дохотка физичких лица у Србији је изузетно гломазно и компликовано, а није дошло до планиране примене синтетичког опорезивања. Разлике између различитих прихода постоје у погледу начина обрачуна, пореских стопа, олакшица, кредита и сл. што све овај закон чини конфузним и тешким за примену у пракси. Осим тога, код пореза на зараде се бројна пореска ослобођења злоупотребљавају у пракси по основу запошљавања одређене категорије физичких лица. То отвара простор не само за незакониту пореску евазију него и за закониту неприхватљиву пореску евазију. Појам зараде је, при том, веома широко дефинисан од исплате у новцу до примања у облику бонова, чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга и сл. што је предмет честих злоупотреба у пракси. Није прихватљиво ни генерално неопорезивање прихода од пољопривреде, што се често злоупотребљава и код избегавања плаћања пореза на додату вредност, како је то у претходном излагању у

овом раду детаљно описано. Бројни случајеви злоупотребе паушалног опорезивања намећу потребу законских измена и у овом погледу, како би све професије биле третиране једнако. У појединим делатностима, које су разврстане за паушално плаћање пореза, остварују се изузетно високи приходи, па се према постојећем законском решењу плаћа знатно мањи порез у односу на доходак који се оствари, што дискриминише обвезнике са истим или нижим примањима који плаћају порез на стварно остварен приход. Пореска евазија код овог пореског облика је изражена и због тога што је у условима кризе један део привредне активности пресељен у нелегални сектор, па су добра законска решења у овој области значајна и са становишта сузбијања сиве економије. Годишњи порез на доходак грађана се најчешће избегава неподношењем пореске пријаве, док обвезници који се паушално опорезују често остварују веома високе приходе, па значајан инструмент у борби против пореске евазије у овом домену представља вођење јединствене евиденције за пореске обвезнике у погледу њихове имовине и прихода и поменуто метода унакрсне процене вредности имовине и пријављеног дохотка, а која се не примењује.

Недостаци законских решења код опорезивања имовине су бројни и детаљно су анализирани код излагања овог пореског облика. Проблем је у различитом третману правних и физичких лица без јасног оправдања, при чему су порске стопе за физичка лица високо прогресивне, што доприноси избегавању плаћања пореза, а за правна лица пропорционалне, што ставља у неравноправни положај правна и физичка лица и озбиљно доводи у питање правичност оваквог система, па је одређивање пореске стопе лоше регулисано. Различит је третман пореске основице правних и физичких лица, а разлике између основице пореза на имовину и стварне тржишне вредности су често велике. Пореска основица је потцењена посебно код правних лица, а највише код опорезовања пољопривредног земљишта. Потребна је реалнија процена пореске основице и њено довођење у тешњу везу са тржишном ценом некретнина. Постојеће решење код кога пореска обавеза пореза на имовину за лица која воде пословне књиге представља вредност у њиховим књигама тренутно је извор значајне пореске евазије јер порески обвезници потцењују вредност у пословним књигама из пореских разлога. Веома бројна пореска ослобођења, за која се може поставити питање њихове оправданости, пружају могућност злоупотребе. При том, посебно је компликовано одређивање основице што све отвара простор за пореску евазију и корупцију. Ови недостаци треба да буду предмет разматрања неке будуће измене овог закона. Због свега наведеног, потребна је ефикаснија контрола и боље евиденције, као и вођење јединствене евиденције пореских обвезника.

Закон о акцизама је претрпео бројне измене и од 2001. године је мењан двадесет три пута. Честе промене и нејасна законска регулатива свакако погодују повећању злоупотреба са акцизним производима. Конфузна регулатива која је, при том, неусклађена са другим прописима погодује законитој неприхватљивој пореској евазији и незаконитој пореској евазији. Пример за то у конкретном случају се односи на нејасноће у погледу основних елемената пореског облика предмета опорезивања и пореског обвезника. Наиме, према поменутом закону, између осталог, опорезују се

алкохолна пића, док је порески обвезник произвођач. Према томе, произвођач алкохолних пића и порески обвезник може бити физичко лице. Међутим, према чл. 9 Закону о ракији и другим алкохолним пићима („Сл. гласник РС“ бр. 41/09) произвођач не може бити физичко лице, него то може бити само правно лице и предузетник који је регистрован у Регистар привредних субјеката и уписан у Регистар произвођача ракије и других алкохолних пића. Иста је ситуација према чл. 17. Закона о вину („Сл. гласник РС „, бр. 42/09 и 93/12).

Законом о пореском поступку и пореској администрацији се на јединствен начин регулише порескоправни однос. Овај закон је такође претрпео бројне измене, али и даље поседује недостатке. Битно је јасно регулисати рокове за поступање пореске администрације, трајање теренске контроле пореског обвезника, права и обавезе пореских обвезника и пореске администрације, прописати санкције у случају неблаговременог доношења решења о теренској контроли што све даље води једнообразном поступању пореске администрације у контроли и правној сигурности пореских обвезника, а значајно би се смањило и простор за корупцију. Осим тога, потребно је поједноставити систем принудне наплата пореске обавезе из имовине пореског обвезника, што подразумева јасно одређивање критеријума за рангирање приоритета за принудну наплату. Поменути Закон поседује и добра решења али која нису реализована у пракси. У том контексту занимљиво је поменути да је према одредби чл. 17. наведеног Закона дефинисан порески саветник као лице које обавља послове пореског саветовања пореског обвезника у пореском поступку и прописано је да ће се обављање делатности пореског саветовања уредити посебним законом, а што није учињено до данас.

Правна помоћ у пореским стварима је посебно регулисана у поменутом закону (чл. 155-159 б) и може бити унутрашња правна помоћ (коју државни органи и организације, органи локалне аутономије и локалне самоуправе пружају Пореској управи) и међународна правна помоћ (право Пореске управе да се обрати иностраном пореском органу и обавеза да такву помоћ пружи) која се заснива на међународним уговорима. Међутим, примена ових одредаба у пракси захтева побољшање ове сарадње што је од великог значаја за спречавање незаконите пореске евазије.

У основи решења треба да буду најбоља светска искуства прилагођена специфичностима нашег друштвено-економског система. Неопходно је да се у нашој земљи успостави правна регулатива која је усаглашена са међународним стандардима, али која је, поред тога, прилагођена специфичностима наших друштвено-економских услова. При том, на међународном плану је важна улога међународних организација, попут ОЕЦД, у осмишљавању одређених стандарда и принципа, како би се утицало на смањење пореске евазије. Поред тога, у циљу успешнијег превентивног деловања мора се побољшати наша административна сарадња са другим државама, поред јачања сопствених административних капацитета. У том циљу потребно је комплетирати мрежу уговора као што је закључивање билатералних споразума о размени информација у пореским стварима у складу са ОЕЦД моделом.

У домену међународне сарадње од посебног је значаја сарадња у пореским стварима земаља Балкана, пре свега везано за пореску контролу, имајући у виду да велики број лица из наше земље послује у другим земљама региона, па би се закључивањем мултилатералних споразума на регионалном нивоу створио ефикасан правни механизам за супротстављање пореској евазији резидентних лица у иностранству, а то би смањило простор и за злоупотребе уговора о избегавању двоструког опорезивања.

Једнообразно поступање пореске администрације на целој територији Србије је такође од великог значаја у борби против ових негативних појава па је у том циљу потребно потенцирати доношење обавезујућих мишљења и упутстава како би пореска администрација и порески обвезници на исти начин примењивали прописе.

Реформа пореза која би обухватила постојеће недостатке довела би до повећања пореског прихода, поједностављења система опорезивања, смањења трошкова администрирања, а смањило би се и простор за закониту неприхватљиву и незакониту пореску евазију. Међутим, и најбољи закони неће дати резултате уколико се не примењују и уколико се не прати њихова примена у пракси, у циљу уочавања евентуалних проблема у њиховој примени, како би се пронашла боља решења која су применљивија у пракси. Уколико регулатива садржи механизме који спречавају разне облике пореске евазије и то како незаконите, тако и законите неприхватљиве евазије, као и уколико прописује адекватне казне, то је добра основа за спречавање ових негативних појава и свођење истих што ближе границама прихватљиве евазије пореза.

3. Социо-економске

Повећање свести грађана и формирање ставова јавног мњења о овим негативним појава је од великог значаја. У томе велику улогу имају средства јавног информисања па је због тога битно организовати кампање како би грађани били више информисани о функционисању пореског система, његовој сврси, као и начину трошења пореских прихода. Изградњи пореског морала доприноси боља информисаност пореских обвезника о њиховим правима и обавезама. При том, посебан акценат у едукацији треба ставити на права узбуњивача, на препознавање сукоба интереса и на боље упознавање са свим елементима крупције. Подизање свести о штетности избегавања пореза и са њим повезаним феноменима ствара и повећану интолеранцију према њима у јавном мњењу.

Дакле, као и свака земља у транзицији и Србија се суочава са високим степеном пореске евазије, односно привредног криминала и корупције, па је борба против ових штетних појава њен национални интерес. Посебно имајући у виду да се Србија определила за европске интеграције, борба против ових негативних појава је у тесној вези и са тим опредељењем. У том смислу мора да испуњава европске норме и

стандарде. У процесу придруживања ЕУ стално се инсистира на борби против ових негативних појава. Осим тога, супротстављање овим појавама је и међународна обавеза која произилази из међународних конвенција које је наша земља ратификовала, а о чему је било речи у претходном излагању. Србија мора да испуњава и обавезе које има као земља чланица Уједињених нација. Од степена успешности постојећих реформи и владавине права зависи њена подобност за пријем у чланство ЕУ, као и за даље реформе и будуће интеграције. Процес европских интеграција, услед тога, има значајан утицај на питање законодавног система, јер прикључивање ЕУ повлачи са собом обавезу усаглашавања законодавства са прописима ЕУ, односно реформе у правном и институционалном систему, па се и реформе нашег пореског система спроводе у циљу хармонизације прописа са прописима ЕУ.

Полазећи од свега изнетог, логично је претпоставити да ће пореска евазија настојати не само да опстане, него и да се даље развија у нове форме, покушавајући да заузме што боље позиције у друштвено-економској и политичкој структури, односно да створи преко коруптивних спрега одговарајуће везе са појединим политичким, привредним и финансијским субјектима. Посебно треба имати у виду да се привредни криминал већ данас јавља у новим појавним облицима, имајући у виду пре свега утицај глобализације, развој технике и нова технолошка достигнућа, тако да се у будућности можемо суочити са великим проблемом организованог криминала у области привреде.

Чињеница је да борба против привредног криминалитета и корупције представља приоритетни задатак, али је овај задатак због сложености и присутних околности тешко успешно реализовати. Посебно овој сложености погодује тешко откривање оваквих злоупотреба јер су њихови извршиоци стручна лица, или се користе услуге стручњака разних профила, што им помаже да злоупотребе врше на такав начин да им је готово немогуће ући у траг. При том, када се има у виду да се у позадини већине облика привредног криминала налази корупција, све већа сложеност финансијских трансакција и испреплетаност легалног и илегалног пословања, па када се још поврх тога успоставе и јаке спреге са представницима власти, јасна је озбиљност овог проблема у националним и међународним оквирима.

Утолико пре, озбиљност и сложеност овог проблема, као и његова актуелност, обавезује да му свеобухватније посветимо посебну пажњу, са различитих аспеката и кроз анализу бројних појавних облика, како би спречавање и откривање таквих негативних појава било успешније, а овим радом смо настојали да допринесемо томе.

III ЛИТЕРАТУРА

КЊИГЕ, МОНОГРАФИЈЕ, ЧЛАНЦИ И ДРУГО

Adams C., *For Good and Evil, The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, Madison Books, London-New York-Lanham, 1993;

Alexander B.J., *Future war*, Thomas Dunne Kooks, New York, 1999;

Allen R. ynd Tommasi D. (editors), *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*, OECD, The SIGMA Programme, Paris, 2001;

Alm J. and B. Tolgler, *Do Etihics Matter?: Tax Compliance and Morality*, Tulane Economis Working Paper Series, Working paper 1207, Tulane University, July 2012;

Almy R., Introducing Market-Value Based Property Tax System in Ex-Communist Countries, *Journal of Property Tax Assessment and Administration*, Vol. 7, 2004;

Алексић Ж. и М. Гашић, *Улога финансијске полиције у откривању криминалитета и других злоупотреба*, у зборнику: Актуелни проблеми сузбијања криминалитета, Институт за криминолошка социолошка истраживања, Београд, 1993;

Alheim M. et al., *Tax reform for countries in transition to market economies*, Lucius & Lucius, Stuttgart, 1999;

Alesina A. et.al., Regulation And Investment, *Journal of the European Economic Association, MIT Press*, vol. 3(4), 2005;

Амицић П.К. и др., *Порез на додану вриједност*, ТЕБ-пословно савјетовање, Загреб, 2008;

Анђелковић М., *Пореско право-теоријски аспекти и пореске реформе*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш, 1999;

Анђелковић М., Корпоративно управљање и опорезивање, *Право и привреда*, бр. 5-8, 2008;

Анђелковић М., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет у Универзитета и Нишу, Ниш, 2012;

Анђелковић М., Сива економија као глобални друштвено-економски феномен, *Правни живот*, Vol. 51, бр. 10, 2002, Београд;

Анђелковић М. и М. Димитријевић, *Пореско право Србије*, Правни факултет у Нишу, Ниш, 2009;

- Анђелковић М. и Д. Јовашевић, *Избегавање плаћања пореза-фискални и кривично-правни аспект*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш, 2006;
- Anderson R., *Business law*, South-Western Publishing Co., Cincinnati, 1987;
- Арлов О., Криминалне радње у контексту ревизије, *Безбедност*, бр. 3, 2009;
- Арбутина Х. и К. Otto, *Порезни лексикон с вишејезичним рјечником*, Институт за јавне финансије, Загреб, 1999;
- Arvay J. and A. Vertes, *The Share of the Private Sector and Hidden Economy in Hungary*, Budapest, GKI Economic Research Company, 1995;
- Arnold J., *Do tax structures affect aggregate economic growth?: Empirical evidence from a panel of OECD countries*, *OECD Economics Department Working Paper* br. 643, Pariz, OECD Publishing, 2008;
- Арсид М., *Међународно двоструко опорезивање и његово избегавање*, Институт Г17 и КИМГ, Београд, 2002;
- Арсид М. и др., *Пореска политика у Србији: поглед у напред*, УСАИД Сега пројекат, Београд, 2010;
- Asprey K. W. and R. Parsons, *Taxation Review Committee*, University of Sydney Library 2001;
- Ackerman R. S., *Corruption and Government: Causes, Consequences and Reform*, Cambridge University Press, Cambridge, 1999;
- Arye L.H., *Financing government in the transition: Bulgaria: the political economy of tax policies, tax bases and tax evasion*, World Bank, Washington, 1995;
- Atkinson P. and Noord P., *Managing Public Expenditure: Some Emerging Policy Issues and a Framework for Analysis*, OECD Economics Department Working Papers No. 285, OECD, Paris, 2001;
- Auerbach A., *Fiscal Policy, Past and Present*, University of California, Berkeley, 2003;
- Бабић Б., *Водич кроз прво Европске уније*, Институт за међународну политику и привреду, Правни факултет, Београд, 2009;
- Бабић С. и М. Савић, *Акциза и порез на промет*, Привредни саветни, Београд, 1994;
- Бановић Б., *Појам, обим, структура и друге карактеристике привредног криминалитета у СР Југославији*, у зборнику: Привредни криминал и корупција, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2001;
- Бановић Б., *Обезбеђење доказа у криминалистичкој обради кривичних дела привредног криминалитета*, Виша школа унутрашњих послова, Београд, 2002;

Бараћ Верица и др., *Корупција, власт, држава: полазиште и правац деловања Савета за борбу против корупције*, Res publica, Београд, 2004;

Barbone L. and Polackova H., *Public finances and Economic Transition*, The World Bank Policy Research Working Paper, No. 1585, The World Bank, Washington D.C., 1996;

Bawly D., *The Subterranean Economy*, McGraw Hill, New York, 1982;

Bahl R., et. al., *Making the Property Tax Work – Experiences in Developing and Transitional Countries*, Boston, USA, Lincoln Institute of Land Policy, 2008;

Bahl, R., et. al., *Challengin the Conventional Wisdom on the Property Tax*, Boston, USA; Lincoln Institute of Land Policy, 2010;

Begg I., *EU Investment Grants Review*, The World Bank Technical Paper, No. 435, The World Bank, Washington D.C., 1999;

Беговић Б. и др., *Корупција у правосуђу*, Центар за либерално-демократске студије, Београд, 2004;

Беговић Б. и други, *Корупција у Србији пет година касније*, Центар за либерално-демократске студије, Београд, 2007;

Беговић Б. и други, *Реформа пореског система*, Центар за либерално-демократске студије, Београд, 2003;

Беговић Б. и други, *Корупција на царини*, Центар за либерално-демократске студије, Београд, 2002;

Беговић Б. и други, *Економија за правнике*, Правни факултет, Београд, 2008;

Беговић Б., *Економска анализа корупције*, Центар за либерално-демократске студије, Београд, 2007;

Беговић Б., *Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе*, *Финансије* I-6/2005;

Begeer W., Tuinen V.H.K., *The Statistical Representation of the Informal Economy*, Quarterly Journal of the Central Bureau of Statistics, Vol. 1, broj 3/1986. год.;

Bellak C. And Leibrecht M., *Do Low Corporate Income Tax Rates Attract FDI? Evidence from Eight Central-and East European Countries*, The University of Nottingham Research Paper No. 2005/143, 2005;

Bell M.E., *Designing and Implementing a Property Tax System: Policy and Administrative Issues*, Washington, World Bank, Economic Development Institute. 2003;

Bergman Paul and J. S. Berman, *The Criminal Law*, Consolidated printers Inc., Berkeley, 2008;

Bibbe A. and Goglio A., *Public Spending in Italy: Policies to Enhance its Effectiveness*, Economics Department Working Paper, No. 324, 2002;

Библија или Свето писмо Старога и Новога завијета, Библијско друштво, Љубљана, 1973;

Bird R. M., *Threading the Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization*, *National Tax Journal*, Vol.46, бр. 2, 1993;

Bird R. M. and Slack E., *International Handbook of Land and Property Taxation*, Cheltenham, Edward Elgar, 2004;

Biro A. and Kovacs P. (editors), *Diversity in Action: Local Public Management of Multi-Ethnic Communities in Central and Eastern Europe*, OSI/LGI, Budapest, 2000;

Blommestein H., *Introduction and Overview of OECD Bond Markets*, Working Paper for Second International Roundtable on Securities Markets in China, June 6-7, 2002, Shanghai;

Бејатовић С., Зборник радова: *Примена новог законика о кривичном поступку*, скуп Копаоник 2007. године;

Благојевић М., *Соће-основни порез средњовековне Србије:једна перпера и кабао жита*, Српска академија наука и уметности, 2001, Београд;

Благојевић О., Развој финансија и финансијске науке, *Финансије*, бр. 3-4, 1991;

Blyth M. and R. Katz, *From Catch-all Politics to Cartelisation: The Political Economy of the Cartel Party*, *West European Politics*, 28 (1), 2005;

Бјелајац Ж., Корупција као вид организованог криминала, *Право: теорија и пракса*, бр. 3-4, 2008,

Бјелајац Ж., *Степен хуманог развоја и владавине права у Републици Србији*, *Право: теорија и пракса*, Нови Сад, год. 25, бр. 7/08, (2008),

Voeijen-Ostaszewska O., *European Tax Handbook*, Amsterdam: IBFD, 2011;

Богоев К., *Локалне финансије Југославије*, Савез економиста Југославије, Београд, 1964;

Богоев К. и др., *Локалне финансије – порески систем и пореска политика у Новом Саду*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 1990;

Богоев К., *Опорезивање добити у савременим фискалним системима*, Институт за јавне финансије, Загреб, 1990;

Бодирога В.Н., Посебности правне природе ЕУ, *Зборник радова правног факултета у Сплиту* бр.38/2001;

Braithwaite V.A., *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate publishing limited, Aldershot, 2004;

Бошњак М., *Резултати и изазови економских реформи у Србији у транзиционом периоду 2001-2008. година*, Министарство финансија РС, Београд, 2011;

Бошковић Г., *Корупција у приватизацији*, у зборнику *Корупција у јавној управи*, Криминалистичко-полицијска академија, Београд, 2011;

Бошковић Г., *Финансијски и монетарни менаџмент*, Графос, Београд, 2007;

Бошковић, М. *Криминалистичка методика I*, Полицијска академија, Београд, 1998;

Бошковић М., *Криминолошки лексикон*, Матица Српска, Нови Сад, 1999;

Бошковић М., *Методика откривања и доказивања кривичних дела корупције*, *Безбедност*, 1/04, Београд;

Бошковић М., *Криминалистика-методика*, Полицијска академија, Београд, 2005;

Бошковић М., *Организовани криминалитет*, Полицијска академија, Београд, 2001;

Бошковић М., *Актуелни проблеми сузбијања корупције*, Полицијска академија, Београд, 2000;

Бошковић М., *Криминологија*, Правни факултет Универзитета у Новом Саду, Нови Сад, 2006;

Бошковић М. и Б. Бановић, *Криминалистичка методика*, Грмеч, 2001;

Бошковић М. и Б. Бановић, *Криминалистичка методика*, Виша школа унутрашњих послова Београд, 1995;

Braswell Milnes B., *Tax competition: Harmful or beneficial*, Intertax, vol. 27, Issue 3, 1999;

Brosens L., *Thin capitalization rules and EU Law*, *EC Tax Review*, 4, 2004;

Brummerhoff D., *Јавне финансије*, превод Сандра Шваљек, МАТЕ, Zagreb, 1997;

Building Integrity and Reducing Corruption in Defence: a compedium of best practices, Geneva Centre of Democratic Control of Armed Forces, Geneva, 2010;

Buettner T., et. al., *The impact of thin-capitalization rules on multinationals' financing and investment decisions*, Deutsche Bundesbank Eurosystem, Frankfurt, Discussion Paper Series 1: Economic Studies, No 03/2008;

Булатовић А. и С. Кораћ, *Корупција и развој модерне српске државе*, Центар за менаџмент, Београд, 2006;

Burke Martin at al., *Taxation of Individual Income*, LexisNexis, 2002;

Burns A. and Kwang-Yeol Y., *Public Expenditure Management in Poland*, Economics Department Working Papers No. 346, Paris, 2002;

Gerston L. N., *Public Policy Making*, M.E. Sharp, Armonk, New York, 1997;

Gupta S. and Associates, *Expenditure Composition, Fiscal Adjustment and Growth in Low-Income Countries*, IMF Working paper 02/77, International Monetary Fund, Washington D.C., 2002;

Varga C., *Transition to rule of law: on the democratic transformation in Hungary*, Lorand Eotvos Univesity, Budapest, 1995;

Васиљевић М., *Компанијско право*, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд, 2009;

Весић Д., Привредна кривична дела у транзицији: избегавање плаћања пореза, *Економски видици*, Београд, бр.2(2006);

Врховшек М., „Закон о потврђивању конвенција донетих на међународном плану у области кривичног права“, *Human Rights*, Београд, бр.7-8/02;

Врховшек М., „Нешто више о ратификованим међународним конвенцијама у области кривичног права“, *Право, теорија и пракса*, Нови Сад, бр.11/2002;

Врховшек М. и В. Чавић, Порез на додату вредност-практична примена у пракси, *Избор судске праксе*, Београд, бр.7/8 (2008);

Вуковић Д., *Друштвене основе правне државе: пример Србије*, *Социолошки преглед*, vol. XLV, бр. 3;

Вуковић М., *Пореска утаја у полицијској и судској пракси*, Београд, ЈП “Службени гласник”, Београд, 2009;

Вуковић М., *Откривње и превенција привредног криминала*, у зборнику: Привредни криминал и корупција, Институт за социолошка и криминолошка истраживања, Београд, 2001;

Вуковић С., *Право, морал и корупција*, Филип Вишњић и Институт друштвених наука, Београд, 2005;

Вуковић С., Узроци корупције, *Наука-Безбедбост-Полиција*, год.12, бр. 1, 2007;

Вукови С., *Корупција и владавина права*, ИДН Драганић, Београд, 2003;

Вуковић С., *Транзиција и корупција*, Институт друштвених наука, Београд, 2007;

Вучићевић М., Економска димензија корупције, *Економски видици*, бр.3 (2005);

Wamser G., *The Impact of Thin-Capitalization Rules on External Debt Usage – A Propensity Score Matching Approach*, Ifo Institute for Economic Research at the University of Munich, Ifo Working Paper No. 62, October 2008;

Weber D., *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Kluwer Law International, The Hague, 2005;

Weber S., Thin capitalization and interest deduction rules: A world wide survey, *Tax Notes International*, vol. 60, br. 9, 2010;

Webley P. et al., *Tax Evasion: an experimental approach*, Cambridge University Press, Cambridge, 1991;

Williams W.D., *Trends in International Taxation*, IBFD, Amsterdam, 1991;

World Bank, *Expenditure Policies Toward EU Accession*, World Bank Technical Paper No. 535, Europe and Central Asia Poverty reduction and Economic Management Series, edited by Bernard Funck, Washington D.C, 2002;

World Bank, *Serbia and Montenegro: Public Expenditures and Institutional Review, Volume I: Executive Summary*, Washington D.C, 2003;

World Bank, *Serbia and Montenegro: Public Expenditures and Institutional Review, Volume II: Serbia*, Washington D.C, 2003;

Zapico Goni E., *Budget for Results in Spain: Lessons Learned After Two Decades of Reform*, OECD, Paris;

Gao G., *Causes of Corruption and Its Preventing Measures*, Seventh International Anti-Corruption Conference, Peking, 1995;

Guodao H., *On the Prevention of the Organized Corrupt Crime*, Seventh International Anti-Corruption Conference, Peking, 1995;

Гатарих Ђ., *Уставне промјене и њихов утјецај на организацију и функције управа друштвених прихода*, Институт за јавне финансије, Загреб, 1988;

Гњатовић Д., *Финансије и финансијско право*, Полицијска академија, Београд, 1999;

Горчић Ј., *Финансије и финансијско право*, Радничка штампа, Београд, 1994;

Горчић Ј. и М. Анђелковић, *Јавне финансије, финансијско право и економија јавног сектора*, Проником, Београд, 2005;

Gorter J. and Perikh A., How Sensitive is FDI to Differences in Corporate Income Taxation Within the EU, *De Economist 151*, No. 2, 2003, Springer Netherlands, 2004;

Goode R., *Government finance in developing countries*, The Brookings Institution., Washington, D.C., 1984;

Della Porta D. and A. Vannucci, *Corrupt Exchanges: Actors, Resources and Mechanisms of Political Corruption*, Walter de Gruyter, New York, 1999;

Gillman M. and M. Kejak, *Accounting for Corruption: The Effect of Tax Evasion and Inflation on Growth*;

Guidelines for Fiscal Adjustment, International Monetary Found, Washington, D.C., March 2000;

Gummet P., *Globalization and Public Policy*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 1996;

Dabla-Norris E. and Matovu J., *Composition of Government Expenditures and Demand for Education in Developing Countries*, IMF Working Paper 02/78, International Monetary Fund, Washington D.C., 2002;

Давидовић Д., *Привредни криминалитет и улога друштвене контроле у његовом сузбијању*, Институт за криминолошка и криминалистичка истраживања, Београд, 1965;

Dallagio B. and Mittone L. (editors), *Economic Institutions, Markets and Competition: Centralization and Decentralization in the Transformation of Economic Systems*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, Brookfield, US, 1996;

Daseking C. and Associates, *Republic of Poland: Selected Issues*, IMF Staff Country Report, No. 00/60, International Monetary Fund, Washington D.C., 2000;

Даутбашић И., *Финансије и финансијско право*, Свјетлост, Сарајево, 1980;

Даутбашић И., *Положај република и покрајина у пореском систему Југославије*, Правни факултет Загреб, Загреб, 1985;

Дејановић Д., *Порези на добит корпорација у Републици Србији*, Проником, Београд, 1995;

Derek M., *The Economic system in the UK*, Oxford University Press, Oxford, 1977;

Деренчиновић Д., *Мит о корупцији*, *Зборник правног факултета у Загребу*, Загреб, бр.6/2001;

Decentralization in Central and Eastern Europe, Review Draft, The Urban Institute, Washington D.C., September 2000;

Decressin J. and Associates, *Selected Euro-Area Countries: Rules-Based Fiscal Policy and Job-Rich Growth in France, Germany, Italy and Spain – Report with Supplementary Information*, IMF Staff Country Report, No. 01/203, International Monetary Fund, Washington D.C., 2001;

Димитријевић Д., *Привредно кривично дело*, *Архив за правне и друштвене науке*, бр. 3-4/54, Београд, 1954;

Димитријевић М., Правна заштита обвезника пореза, *Правни живот*, бр. 12, 2009, Београд;

Димитријевић М., *Обележја права на добру ураву у пореском поступку*, Зборник радова Правног факултета у Нишу, ЛП, Ниш, 2008;

Durbin E., *Economics and the Public Sector*, UAPA Publications, Kyev, 1997;

Ђорђевић Д., *Јавне финансије и финансијско право*, Привредна академија Нови Сад, Нови Сад, 2005;

Ђокић З., *Корупција у привреди*, у зборнику: *Корупција: основни појмови и механизми за борбу*, Правни факултет Универзитета у Београду, 2007;

Ђокић З., Актуелно стање корупције у Републици Србији са посебним освртом на корупцију у привреди, *Безбедност*, бр. 2, 2007;

Ђинђић С., Принципи опорезивања корпорација развијених земаља света, *Финансије*, бр. 11-12, 1995;

Ђурић З., *Сива економија и корупција као глобални проблем*, Економски факултет, Приштина, 2003;

Ђурић А., „Пореска кривична дела у Србији“, *Економика-међународни часопис за економску теорију и праксу и друштвена питања*, бр.1/2 (2007);

Ђурић Б., *Пореска реформа за људска права*, Београдски центар за људска права, Београд, 2006;

Ђурић Ж. и други, *Корупција: изазов демократији*, Институт за политичке студије, Београд, 2007;

Ebrill L., et.al., *The Modern Vat*, International Monetary Fund, Washington D.C., 2001;

Ellert C.J., *Impact of Inflation Financial Health*, IMD, Lausanne, 1992;

Eurostat, *Taxation trends in the European Union*, (European Commission), Publications office of the European Union, 2012;

Ивошевић Д., *Појам привредног криминалитета*, у зборнику: *Привредни криминалитет*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 1977;

Игњатовић Ђ., *Криминолошки значај транзиције*, зборник: *Криминалитет у транзицији: феноменологија, превенција и државна реакција*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2008;

Игњатовић Ђ., *Криминологија*, ЛП „службени гласник“, Београд, 2006;

Илић В., *Порез на додату вредност и ниво цена у Србији*, *Економика*, Београд, број 2/2011;

- Илић Г., *Корупција: основни појмови и механизми за борбу*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2007;
- Илић Г., *Привредни преступи и прекршаји као облик сузбијања привредног криминала*, Привредни криминал и корупција, XIII семинар права, 2001;
- Илић Попов Г., *Порески систем у Србији у условима својинског плурализма*, *Правни живот*, Београд, књига 419, број 10/95;
- Илић Попов Г., *Основица пореза на добит корпорација*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 1995;
- Илић Попов Г., *Пореско право Европске Уније*, ЈП „Службени гласник“, Београд, 2004;
- Илић Попов Г., *Трансферне цене у међународном пореском праву*, *Financing*, бр. 11/97,
- Илић Попов Г., *Еколошки порези*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2000;
- Илић Попов Г., *Опорезивање и корупција*, *Право и привреда*, бр. 5/6, 2006;
- IMF Institute, *Course on Financial Programming and Policies, Volume I: Macroeconomic Accounts, Analysis and Forecasting*, Belgrade, October 29-November 9, 2001;
- International Tax Glossary*, edited by S. Lyons, IBFD, Amsterdam, 1996;
- Исаиловић З., *Наука о порезима и пореско право*, Свен, Ниш, 2005;
- Исаиловић З., *Финансије и финансијско право*, Јединство, Приштина, 1993;
- Исаиловић З., *Порез на промет у европском и нашем праву*, *Право и привреда*, Београд, бр.5/8 (2001);
- Исаиловић З., *Евазија пореза*, *Правни живот*, Београд, књ. 494, бр.10 (2005);
- Institute for Fiscal Studies, *Dimensions of Tax Design – the Mirrlees Review*, Oxford University Press, 2010;
- International Tax Avoidance and Evasion*, Colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg, IBFD, Amsterdam 1981;
- Јелчић Ба., *Јавне финансије*, Информатор, Загреб, 1997;
- Јелчић Б., *Наука о финансијама и финансијско право*, Информатор, Загреб, 1983;
- Јелчић Б., *Наука о финансијама и финансијско право*, Информатор, Загреб, 1988;
- Јелчић Б., *Развој јавних финансија у Југославији*, Правни факултет Универзитета у Загребу, Загреб, 1985;

- Јелчић Б., *Рјечник јавних финансија и финансијског права*, Информатор, Загреб, 1981;
- Јелчић Б., *Основе порезног система савремене државе, нове тенденције у јавним финансијама и финансијском праву*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 1998;
- Јелчић Б., *Финансијско право и финансијака знаност*, Биротехника, Загреб, 1994;
- Јелчић Ба. и Б. Јелчић, *Порезни сустав и порезна политика*, Информатор, Загреб, 1998;
- Јелчић Ба. и Б. Јелчић, *Порез на промет производа у теорији и пракси*, Привредни вјесник, Загреб, 1977;
- Јелачић М., *Корупција: друштвено-правни аспекти и методи супротстављања*, Министарство унутрашњих послова Републике Србије, Београд, 1996;
- Јелачић М., *Психолошки аспекти корупције, Наука-Безбедност-Полиција*, Полицијска академија, Београд, бр. 1/03;
- Јелачић М. и Н. Теофиловић, *Спречавање, откривање и доказивање кривичних Дела корупције и прања новца*, Полицијска академија, Београд, 2006;
- Јовановић Љ. и Д. Јовашевић, *Кривично право*, Општи део, Номос, Београд, 2002;
- Јовановић Љ. и В. Ђурђевић, *Кривично право*, Посебни део, ЈП “Службени гласник“, Београд, 2004;
- Јовановић М., *Финансије у теорији и пракси*, Економски факултет, Ниш, 1996;
- Јовановић М., *Европска економска интеграција*, Економски факултет Београд, Београд, 2004;
- Јовашевић Д., *Пореска евазија и пореска кривична дела, облици испољавања пореске евазије, Безбедност*, бр. 4/05;
- Јовашевић Д., *Злоупотреба службеног положаја и корупција*, Номос, Београд, 2005;
- Јовашевић Д., *Систем пореских деликата*, Номос, Београд, 2004;
- Јовашевић Д., *Основи искључења кривичног дела*, Номос, Београд, 2001;
- Јовашевић Д., *Кривична дела корупције, Судска пракса*, бр.1 (2008);
- Јовашевић Д. и М. Гајић-Гламочија, *Пореска утаја*, Беосинг, Београд, 2008;
- Јовашевић Д. и З. Николић, *Пореска утаја као облик угрожавања функција социјалне државе, Политичка ревија*, бр. 4, 2009;
- Јовашевић Д. и Т. Хашимбеговић, *Систем пореских деликата*, Intertex, Београд, 2004;

- Јовашевић Д. и Т. Хашимбеговић, *Кривично дело пореска утаја*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2001;
- Johannson A. et. al., *Taxation and Economic Growth*, OECD Economic Department Working Paper, 2008, No 620, OECD Publishing;
- Johannson A. et. al., *Taxation and Economic Growth*, OECD Economic Department Working Paper, 2013;
- Joumard I. and Giorno C., *Enhancing the Effectiveness of Public Spending in Switzerland*, Economics Department Working Paper, No. 332, OECD, Paris, 2002;
- Камбовски В., Превенција и репресија корпоративног економског криминала, *Промене у правном систему РС*, Нови Сад, 1/2008;
- Кањевац М., *Финансије*, Савремена администрација, Београд, 1992;
- Кањевац М., *Пословне финансије*, Економика, Београд, 1992;
- Kay J.A. and M.A. King, *The British Tax System*, Oxford Univ.Press, Oxford, 1979;
- Karey D., *Tax Reform in Belgium*, Economics Department Working Paper, No. 354, OECD, Paris, 2003;
- Keefer P., *Contracting Out: An Opportunity for Public Sector Reform*, Issues of Restructuring in the Transition Economies, No. 18560, The World Bank, Washington D.C., 1998;
- Кривокапић В., *Превенција криминалитета*, Полицијска академија, Београд, 2002;
- Касагић Р., Глобализација у теорији и економској политици, *Годишњак Правног факултета Универзитета у Бања Луци*, бр. 31/32, Бања Лука, 2010;
- Michael Keen, Stephen Smith, VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can be Done?, International Monetary Fund, WP/07/31;
- Комљеновић- Махаловић М., *Информацијски сустав и поресна евазија-улога менаџера података*, Зборник Економског факултета у Загребу, година 7, бр. 1, 2009;
- Куран, Оријентални инстирут, Сарајево, 1977;
- Korn R. and McCorkle L, *Criminology and Penology*, New York, London, 1964;
- Комазец С. и други, *Функционалне јавне финансије*, Јантар, Београд, 1998;
- Комазец С. и Ж Ристић, *Монетарне и јавне финансије*, Чигоја, Београд, 1999;
- Ковачевић Ј., *Порез на добит предузећа*, Институт за јавне финансије, Загреб, 1992;
- Кораћ Х. и др., *Превенција криминалитета*, Универзитет у Новом Пазару, Нови Пазар, 2010;

- Knechtle A.A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, Deventer, 1979;
- Kranjczyk K. and Danninger S., *Switzerland: Selected Issues*, IMF Staff Country Report, No. 01/75, International Monetary Fund, Washington D.C., 2001;
- Крстић О., *Криминалистичка превенција и прогностика*, Виша школа унутрашњих послова, Бања Лука, 2005
- Кулић М., *Пореска утаја и кријумчарење*, БМГ, Београд, 1999;
- Кулић М., Економско-социјални аспект евазије пореза, *Мегатренд ревија*, Београд, бр.1 (2005);
- Кулић М., Порескоправна пракса Републичке управе јавних прихода и сива економија, *Право и привреда*, Београд, бр. 3-6, 1995;
- Кулић М., Финансијска и економска начела опорезивања, *Школа бизниса*, Нови Сад, бр. 2, 2009;
- Кулунџић З., *Политика и корупција у краљевској Југославији*, Стварност, Загреб, 1968;
- Лабудовић Ј., Порез на додату вредност и продуктивност рада, *Слободе и рава човека и грађанина у концепту новог законодавства Републике Србије*, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, 2002, књ.1;
- Лазаревић Љ., *Кривично право, Посеби део*, Савремена администрација, Београд, 1993;
- Lang M. et al., *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Spiramus press, Wien, 2008;
- Levitas A. i G.Petery, *Реформе финансирања између различитих нивоа власти у централној Европи, реформа система финансирања локалне самоуправе*, Палго центар, Београд, 2001;
- Леинтер А., *Увод у студиј порезног права*, Властита наклада, Загреб, 1939;
- Lenain P. and Bartoszyk L., *The Polish Tax Reform*, Economics Department Working Papers, No. 234, OECD, Paris, 2000;
- Leff N., *Economic Development through Bureaucratic Corruption*, American Behavioral Scientist, 1964;
- Lambsdorf J. G., *Узроци и последице корупције: шта знамо из укривања података из разних земаља?*, у зборнику: Економија корупције, ЈП „Службени гласник“, 2008;
- Lambsdorf J. G., *The Institutional Economics of Corruption and Reform: Theory, Evidence and Policy*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007;
- Lankester T., *Conflict of Interest: A Historical and Comparative Perspective*, University of Oxford, Oxford, 2007;

- Ловчевић Ј., *Институције јавних финансија*, ЈП „Службени лист СФРЈ“, Београд, 1975;
- Ловчевић Ј., *Институције јавних финансија*, ЈП „Службени лист СФРЈ“, 1991;
- Logue D. K. , *Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Insurance*, (2005-2006) 25 *Virginia Tax Review*;
- Луковић В., *Економија јавног сектора: јавне финансије*, Виша струковна школа за предузетништво, Београд, 2008;
- Лончаревић Х. и О. Арбутина, *Основе међународног порезног права*, Народне новине, Загреб, 2007;
- Lymer A. i J.Hasseldine, *The International Taxation System*, Kluwer Academic Publishers, Boston, 2002;
- Љутић И., Правни аспекти трансферних цена и пореска евазија, *Правни информатор*, Београд, бр 1, 2011;
- Mair P. and R. Katz, *The Cartel Party Thesis: A Restatement, Perspectives on Politics*, 7 (4), 2009;
- Makin J., *Real tax reform: replacing the income tax*, American Enterprise Institute for Public Policy Research, Washington, 1985;
- Марјановић Д., Избегавање плаћања пореза на додату вредност у Републици Србији, *Avoiding the Value-Added tax Paying in Republic of Serbia*, *Анали Економског факултета у Суботици*, Суботица, бр.21 (2009);
- Марковић Р., *Уставно право и политичке институције*, ЈП “Службени гласник“, Београд, 1995;
- Martinez-Vasquez J. and McNab R., *Tax Systems in Transition Economies*, Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies, International Studies Program, Working Paper 97-1, Atlanta, Georgia, USA, 1997;
- Marson J., *Business law*, Scottish edition, Edinburg, 2009;
- Маџар Л., *Политика конкуренције као фактор интеграција Србије у ЕУ*, *Школа бизниса*, бр. 3, Нови Сад, 2011;
- Маџар Љ., *Политички и економски корени корупције*, Институт друштвених наука, Београд, 2000;
- Мрвић-Петровић Н., *Кривично право*, Правни факултет Универзитета Унион, Београд, 2008
- Мрвић-Петровић Н., *Стратегија сузбијања корупције, Избор судске праксе*, бр. 2/2002
- Moerman S., *The main characteristics of tax havens*, *Intertax*, vol. 27, Issue 10;

Модалитети пореске утаје, Централа Пореске управе Министарства финансија РС, интерно издање, 2011;

Михаљевић Д., Положај и улога offshore финансијских центара у финансијској глобализацији, *Економска мисао и пракса*, Дубровник, бр. 21 (2012) 2;

Mair P. and R. Katz, *The Cartel Party Thesis: A Restatement, Perspectives on Politics*, 7 (4), 2009;

Милутиновић М., *Криминологија*, Савремена администрација, Београд, 1985

Митровић М., *Друштвени сукоби и криминалитет, Стање криминалитета у Србији и правна средства реаговања*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2007

Маринковић Р., *Формирање цена у тржишној економији*, Економски факултет, Институт за економска истраживања, Крагујевац, 1998,

Милошевић Г., *Јавне и монетарне финансије*, Криминалистичко-полицијска академија, 2010;

Милошевић Г., *Порез и избегавање пореза*, ЈП „Службени лист СЦГ“, Београд, 2005;

Милошевић Г., Евазија пореза, *Наука, безбедност, полиција*, часопис Полицијске академије, Vol. 11, по. 2, Београд, 2006,

Милошевић Г., Економски аспект евазије пореза, *Економски хоризонти*, бр. 1/2, 2006;

Милошевић Г. и Голубовић Н., *Пореска инцидентца, Култура полиса*, год. VIII, бр.15, 2011,

Милошевић Г. и Кулић М., Сузбијање пореске евазије као фактор изградње безбедности, зборник радова: *Изградња капацитета система безбедности*, 2011;

Мисхра А., *Корупција, хијерахије и бирократска структура*, у зборнику: Економија корупције: међународни приручник, ЈП „Службени гласник“, Београд, 2008,

Митровић М., *Друштвени сукоби и криминалитет у Србији*, зборник: Стање криминалитета у Србији и правна средства реаговања, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2007,

McLure C, *The Theory of Tax Incidence with Imperfect Factor Mobility*, *Financarchiv Band*, 30, 1971, pp.27-48.

Militello H., *Towards European Criminal Law Against Organised Crime*, Institut International de Finances Publiques, Frieiburg, 2001;

Милосављевић Б., *Социјална патологија*, Свјетлост, Сарајево, 1986;

- Митровић Љ., Упоредно правни аспекти корупције, *Пословна економија*, Београд, бр.3 (2008);
- Митровић Љ., Приватизација, транзиција и облици испољавања корупције, *Пословна економија*, бр.2 (2010), стр.107-127;
- Monitoring the EU Accession Process: Corruption and Anti-Corruption Policy*, Open Society Institut, Budapest, 2002;
- Мршавић З., *Организовани криминал*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 1993;
- Musgrave R., *Теорија јавних финансија*, Научна књига Београд, Београд, 1973;
- Musgrave R., *Fiscal Systems*, New Haven and London Yale University, London, 1971;
- Musgrave R., *Essays in Fiscal Federalism*, The Brookings Institution, Washington D.C., 1965;
- Musgrave R. And P. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Company, Inc., USA, 1989;
- Myles G., *Public Economics*, Cambridge University Press, Cambridge, UK, 1997;
- McDermott J., and Wescott R., *Fiscal Reforms that Work*, Economic Issues No. 4, International Monetary Fund, Washington D.C., 1996;
- Nagy T., *The Role of Financial Law in the Implementation of Financial Policy*, Institut International de Finances Publiques, Paris, Saarburucken, 1996;
- Nemec J. i G. Wright (editori), *Javne finansije-teorija i praksa u centralno-evropskim zemljama u tranziciji*, Magna agenda, Београд, 1999;
- Ненадић Н., Појам и узроци корупције, Зборник радова: *Корупција, основни појмови и механизми за борбу*, Београд, 2007;
- Ненадић Н., Системска корупција у Србији-кључни и актуелни проблеми, *Изазови европских интеграција*, Београд, бр.13 (2011);
- Ненадић Н., Корупција као проблем на путу приступања ЕУ и приступање као подстицај за сузбијање корупције у Србији, *Изазови европских интеграција*, Београд, бр.2 (2008);
- Neumayer E., Do Double Taxation Treaties Increase Foreign Direct Investment to Developing Countries?, *Journal of Development Studies*, 43 (8), 2007;
- Нинчић Ж., *Србија и корупција*, Задужбина Андрејевић, 2010;
- Newburn T., *Criminology*, Wilan Publishing, Portland, Oregon, 2007;

- Нови завет*, Јеванђеље по Луки, Библијско друштво, Београд, 1990;
- Нови завет*, Јеванђеље по Матеју, Библијско друштво, Београд, 1990;
- Николић В., *Порез на промет производа и услуга*, Информатор, Загреб, 1982;
- Николић З., *Криминологија са социјалном патологијом*, Народна књига, Београд, 2000;
- Николић З., *Корупција у Србији-социјални-психолошки аспекти*, *Ревуја за криминологију и кривично право*, Београд, бр.1 (2006);
- Новаковић Ђ. и М. Кулић, *Нови порески систем и његова примена*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 1994;
- Noord P., *Managing Public Expenditure: The UK Approach*, OECD Economics Department Working Papers No. 341, OECD, Paris, 2002;
- Noyelle T. J., *International Trade in Business Services :accounting, advertising, law, and management consulting*, Ballinger Publishing Company, Cambridge, 1988;
- Огњановић В., *Јавне финансије*, Факултет за трговину и банкарство, Нови Сад, 2002;
- OECD, *Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues Taxation trends in the European Union*, 2010 Edition;
- Orow N., *General Anti-Avoidance Rules: A Comparative International Analysis*, Bristol: Jordan Publishing Ltd., 2000;
- Павловић Д., *Порески систем*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2005;
- Palast G., *The best democracy money can buy: an investigative reporter exposes the truth about globalization, corporate cons and high-finance fraudsters*, Robinson, London, 2003;
- Parsons W., *Public Policy*, Edward Elgar, Cheltenham, UK, 1997;
- Петровић М., *Избегавање плаћања пореза (евазија)*, *Финансије*, Београд, бр.1-2 (1989);
- Попов Ђ., *Неке карактеристике офшор пословања*, у зборнику: *Recueil des travaux*, бр. 1, Правни факултет у Новом Саду, 2011
- Поповић М., *Економска анализа корупције*, *Безбедност*, бр. 3, 2003;
- Поповић М., *Методика откривања о доказивања кривичних дела корупције*, *Безбедност*, бр. 1/04, 2004;
- Pangestu E. Mari, *Managing Conflict of Interest-Framework, Tooles and Instruments for Preventing, Detecting and Managing Conflict of Interest*, Proceedings of the 5th Regional seminar on making international anti-corruption standards operational, Indonesia, August 2007;

- Пејић Л. и др., *Оцена бонитета предузећа*, Привредни преглед, Београд, 1991;
- Перић А., *Финансијска теорија и политика*, Савремена администрација, Београд, 1987;
- Перовић М., Постоји ли корелативан однос између професије и криминалитета, *Адвокат*, бр. 1-2, 1995;
- Петровић М., Смисао и корист од рачуноводствених стандарда, *Примена Међународних рачуноводствених стандарда*, Књига II, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2002;
- Петровић М., *Финасије и финасијско право*, Зборник радова, Осигек, 1982;
- Петровић М. и др., *Основе концепције реформе фискалног система*, *Финансије*, бр.7-8, Београд, 1989;
- Петровић Д., *Морал у кривичном праву, посебно у питањима у вези са корупцијом*, *Безбедност*, бр. 5/03;
- Пихлер С., *Ка савременој концепцији економског криминалитета*, у зборнику: *Актуелни проблеми сузбијања криминалитета*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 1993;
- Пихлер С., *Слобода медија као фактор борбе против корупције*, у зборнику: *Привредни криминал и корупција*, XIII семинар права, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2001;
- Поповић Д., *Наука о порезима и пореско право*, COLPI, Будимпешта и Савремена администрација, Београд, 1997;
- Поповић Д., *Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Sekos In, Београд, 2003;
- Поповић Д., *Порез на добит корпорација*, Економски институт, Београд, 1991;
- Поповић Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник“, Београд, 2009;
- Поповић Д., *Порески систем*, Досије, Београд, 1999;
- Поповић Д., *Економски ефекти посредних пореза*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 1983;
- Поповић Д., *Пореска реформа у Србији 2001-2003*, Економски институт Београд, Београд, 2004;
- Поповић Д. и С. Костић, (Зло)употреба страних правних лица за избегавање пореза у Србији, *Анали правног факултета у Београду*, бр.2 (2010);

Поповић Д.и С. Алексић, *Примена закона о порезу на додату вредност*, SEKOS IN, Београд, 2006;

Пешић В., *Привредни криминалитет*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 1977;

Pierre P. (editor), *Public Finance in a World of Transition*, Proceedings of the 47th Congress of the International Institute of Public Finance, St. Petersburg, 1991, A Supplement to Volume 47/1992 of Public Finance, Foundation Journal Public Finance, the Hague, 1992;

Пилић Р.В., *Економија у сенци*, Univerzal, Тузла, 1990;

Pillay S., Dorasamy N., Linking cultural dimensions with the nature of corruption: An institutional theory perspective, *International Journal of Cross Cultural Management*, 10(3), 2010;

Пјановић В., *Унутрашња и спољна контрола у превенцији привредног криминала*, у зборнику: Привредни криминал и корупција, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2001;

Purfield C., *Fiscal Adjustment in Transition Countries: Evidence from the 1990s*, IMF Working Paper 03/36, International Monetary Fund, Washington D.C., 2003;

Поповић Драг., *Стварање модерне државе*, Издавачка агенција Драганић, Београд, 1994;

Првуловић В., *Економска дипломатија*, Грмеч, Београд, 2001;

Пурић С., *Порески систем у условима значајног присуства сиве економије*, Правни живот, Београд, 2002;

Phyllis L.M., *Tax Avoidance and Anti-Avoidance Measures in Major Developing Economies*, Greenwood publishing group, 2003;

Радовановић Д., *Привредни криминал и корупција*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2001;

Радовановић Д. и А. Булатовић, *Корупција*, Центар за менаџмент и Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2005;

Раичевић Б., *Особености развоја фискалног система у условима федеративног уређења Југославије*, Економски институт, Београд, 1977;

Раичевић Б., Нови порески систем Републике Србије, *Часопис за економику индустрије*, бр.4, 1991;

Раичевић Б., *Јавне финансије*, Центар за издавачку делатност Економског факултета, Београд, 2008;

Раичевић Б. и Б. Гагић, *Утврђивање и наплата јавних прихода*, Виша пословна школа, Београд, 1997;

Раичевић Б. и други, *Систем јавних прихода и јавних расхода у Републици Србији*, ЈП „Службени гласник РС“, Београд, 1994;

Ракић В., Процесуирање коруптивних кривичних дела: однос јавног тужилаштва и полиције, *Изазови европских интеграција*, бр.16 (2011);

Ранковић Ј., *Теорија биланса*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд, 1992;

Ранковић Ј., *Управљање финансијама предузећа*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд, 1991;

Reviglio F., *Budgetary Transparency for Public Expenditure Control*, IMF Working Paper 01/08, International Monetary Fund, Washington D.C., 2001;

Радоњић С., *Пореска управа*, реферат на семинару: Прикупљање и анализа доказа у предметима финансијског привредног криминала и корупције, Златибор, 15-16. октобар, 2009;

Ранковић М., Пореско право Европске уније, *Српска правна мисао*, Бања Лука, бр. 42-43, 2010;

Радичић М. и Б. Раичевић, *Јавне финансије теорија и пракса*, Дата статус, Нови Сад, 2011;

Randak H., *Public Sector Economics*, Pearson, New Jersey, 2006;

Раковић М., Финансије и финансијско право, Правни факултет, Бања Лука, 2007;

Раковић М., Незаконита пореска евазија код индиректних пореза, *Правни живот*, Београд, бр.11 (2007);

Рањеловић С., Смањење евазије пореза на рад као инструмент фискалне консолидације, *Квартални мониторинг*, бр. 25-26, април-септембар 2011

Rey M., Estimating Tax Evasions: the Example of the Italian General Sales Tax, *Public Finance*, The Hague, 1965, 3-4;

Ристић Ж., *Фискална економија и менаџмент јавног сектора*, Либер, Београд, 2008;

Ристић Ж. и др., *Буџетска економија и дефицитарно финансирање*, Етностил, Београд, 2012;

Ристић Ж., *Фискална економија*, Савремена администрација, Београд, 1991;

Ристић Ж., *Фискални менаџмент*, Савремена администрација, Београд, 1998;

- Ристић Ж. и Д. Јовановић, *Компаративни фискални систем*, НИУ „Службени лист СРЈ“, Београд, 1992;
- Ристић Ж. и други, *Порески менаџмент и буџетски инжењеринг*, Чигоја, Београд, 1998;
- Rifkin J., *The European Dream*, Polity, Cambridge, 2004;
- Roller D. i M. Roller, *Porez na dodatu vrijednost*, Informator, Zagreb, 1997;
- Rosen H., *Public Finance*, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Boston, USA, 1992;
- Russo A. i F. Steves, *Ефикасност програма за борбу против корупције: прелиминарни докази из поскомунистичких земаља у транзицији*, у зборнику: Економија корупције, Службени гласник, 2008;
- Савић М. и Ј. Чанак, *Порез на добит предузећа, Порез на приходе од самосталне делатности*, Рачуноводствена пракса, Београд, 2002;
- Sandford C., *Key issues in tax reform*, Fiscal Publications, Bath, 1993;
- Sandford C., *More key issues in the tax reform*, Fiscal Publications, Bath, 1995;
- Samuelson P.A. and W. Nordhaus, *Economy*, Mate, Zagreb; 2000;
- Santoro E., Transfer pricing and value added tax in the European Community: Is there room for interaction and, if so where?, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 14, br. 3, IBFD, 2007;
- Секуловић М., *Транзиција и корупција*, Јунир, Ниш, 2000;
- Szarek M.P., *The European Union's fight against corruption: the evolving policy towards Member States and candidate countries*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010;
- Симеуновић Д., *Новосветски поредак и национална држава*, Ферко, Београд, 1995;
- Симеуновић Д., *Политичко насиље*, Радничка штампа, Београд, 1989;
- Slaper G. i S. Tombos, *Corporate crime*, Longman, Harlow, 1999;
- Симић С., *Монетарне и јавне финансије*, Мегатренд, Београд, 2002;
- Симић И. и Д. Јовашевић, Кривична дела корупције и казнена политика судова у Републици Србији, *Безбедност*, бр. 4, 2008,
- Симоновић Б., *Криминалистика*, Правни факултет у Крагујевцу, Крагујевац, 2004;
- Storck A., The financing of multinational companies and taxes: An overview of issues and suggestions for solutions and improvements, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, br. 1, 2011;

Sent Esther Mirjam, *Behavioral Economics: How Psychology Made Its (Limited) Way Back into Economics*, History of Political Economy, Volume 36, Number 4, 2004;

Соковић С., *Алтернативне кривичне санкције, релевантни међународни правни стандарди и ново кривично законодавство*, у зборнику: Правни систем Србије и стандарди Европске уније и Савета Европе, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Институт за правне и друштвене науке, Крагујевац, 2007;

Соковић С., *Искусства ЕУ у сузбијању тежких облика криминалитета*, у зборнику: Тешки облици криминала, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2004;

Соковић С., *Контрола криминалитета у праву Европске уније*, у зборнику: Стратегија државног реаговања против криминала, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Виша школа унутрашњих послова, Београд, 2003;

Соковић С., *Кривичне санкције и успешност борбе против криминалитета*, у зборнику: Криминалитет у транзицији: феноменологине, превенција и државна реакција, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд, 2007;

Србљановић Р. и др., *Типологије прања новца у Републици Србији*, Мисија OEBS у Србији, 2011;

Steichen A., *Tax Competition in Europe or the Timing of Leviathan*, *Tax Competition in Europe*, IBFD, Amsterdam, 2003

Срзентић Н. Проблеми привредних деликата, *Архив за правне и друштвене науке*, бр. 3-4/54, Београд, 1954;

Станојевић П., Утицај економске кризе на пораст привредног криминалитета, *Зборник радова Правног факултета у Приштини*, 2010;

Стевовић-Буха Ј., *Европска унија и придруживање*, Економски факултет Суботица, Суботица, 2007

Стојановић З., *Кривично право: општи део*, Правна књига, Београд, 2005,

Стојановић З., *Тенденције у савременој науци кривичног права и нека питања нашег материјалног кривичног законодавства*, Intermex, Београд, 2005;

Стојановић А., *Порески системи земаља у транзицији*, Revison, Сарајево, 2007;

Стојановић С., *Финансирање Европске уније*, Институт за упоредно право и ЈП“Службени гласник“, Београд, 2008;

Стојановић С., *Неправична пореска конкуренција у Европској унији*, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Крагујевац, 2010;

Стојиљковић З., Политичка корупција и слаба држава, зборник радова: *Филозофија и друштво*, бр. 1, 2013;

Стојиљковић З., *Држава и корупција*, Чигоја штампа, Београд, 2013;

Schneider F. and A. Buehn, *Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What are the Driving Forces?*, Discussion Paper, No. 6891, October 2012;

Schneider F., *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts*;

Sutherland E.H., *White Collar Crime*, Druden, New York, 1949;

Sutherland E.H., *On Analyzing Crime*, Chicago, 1973;

Stiglitz E.J., *Economics of the Public Sector*, 3rd edition, W.W. Norton & Company, New York, 2000;

Stoltz O., *Revenue Sharing: Legal and Policy Analysis*, Praeger Publishers, New York, Washington, London, 1974;

Swianiewicz P., *Intergovernmental Finance System in Poland*, Working Paper prepared for the Technical Conference on Intergovernmental Finance Reform in Serbia, Belgrade, June 24, 2003;

Swamy A., et. al., Gender and Corruption, *Journal of Development Economics*, 64, 2001;

Taft D., *Criminology*, The Macmillan Company, New York, 1956;

Tanzi V., *Fiscal Policies in Economies in Transition*, IMF, Washington, 1992;

Tanzi V. and Tisbouris G., *Fiscal Reform Over Ten Years of Transition*, IMF Working Paper No. 00/113; International Monetary Fund, Washington D.C., 2000;

Tanzi V. and Zee H., *Tax Policy for Developing Countries*, Economic Issues No. 27, International Monetary Fund, Washington D.C., 2001;

Tanzi V. and Prakash T., *The Cost of Government and the Misuse of Public Assets*, Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies, International Studies Program, Paper prepared for the Conference on Public Finance in Developing and Transition Countries, Atlanta, Georgia, USA, 2001;

Tanzi V., *Corruption around the World: Causes, Scope and Cures*, International Monetary Fund Staff Papers, Vol. 45, No. 4, 1998;

Tanzi V. and H. Zee, *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*, IMF Working paper, No. 00/35, March 2000;

Tait A. Alan, *The Value-Added Tax: International Practice and Problems*, IMF, Washington, D. C., 1988;

Tatić M., *Порески систем у Републици Србији*, Савремена администрација, Београд, 1993;

Тановић Р., *Корупција и борба против корупције, Криминалистичке теме*, Сарајево, бр.1-2/05;

Тишма Т., *Јавне финансије*, Информатор, Загреб, 1964;

Теофиловић Н. и Јелачић М., *Спречавање, откривање и доказивање кривичних дела корупције и прања новца*, Полицијска академија, Београд, 2006

Типологије прања новца у Републици Србији, Министарство финансија, Управа за спречавање прања новца/ Мисија ОЕБС у Србији, група аутора, 2011

Terra V. and J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, Amsterdam, 2010

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

Тркуља М., *Финансијско право*, Правни факултет Универзитета у Новом Саду, Нови Сад, 1998;

The OECD Interpretative Guide;

The Value Added Tax, Experiences and Issues, Background paper prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT; Rome, March 2005.,

The Cost of Tax Abuse, a briefing paper on the cost of tax evasion worldwide, *The Tax Justice Network*, November, 2011.

Ткалец Д., *Порез на промет*, Информатор, Загреб, 1968;

Томић Р. З., *Управно право – систем*, ЈП “Службени лист СРЈ”, Београд, 1998;

Томљеновић Д., *Финансијска теорија и политика*, Савремена администрација, Београд, 1990;

Тркуља М., *Финансијско право*, Правни факултет Универзитета у Новом Саду, Нови Сад, 1998;

Tsiopoulos T. and J. Mintz, *Corporate income taxation and foreign direct investment in central and eastern Europe*, The World Bank, Washington, 1992;

The group of authors, *Public Grants & Private Investment in Solid Waste Management - Alfold, Hungary*, Discussion Papers, No. 19, OSI/LGI, Budapest, 2001;

- Thuronyi V., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague, 2003-IX;
- Ђирић Ј. и др., *Корупција-проблеми и превазилажење проблема*, Удружење јавних тужилаца и заменика јавних тужилаца, Београд, 2010;
- Hoffman S. L., *The law and business of international project finance : a resource for governments, sponsors, lenders, lawyers and project participants*, Kluwer Law International, The Hague, 1998;
- Holmes K., *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*, IBFD, Amsterdam, 2007;
- Carey D. and Associates, *Tax Reform in Belgium*, OECD, Economics Department Working Papers No. 354, Paris, 2003;
- Cekota J. and others, *Strengthening the Management of Public Spending in Hungary*, OECD Economics Department Working Paper, No. 336, OECD, Paris, 2002;
- Céspedes Louis F. and Hoffmaister A., *Spain: Selected Issues*, IMF Country Report No. 03/41, International Monetary Fund, Washington D.C., 2003;
- CLDS, *Reform of Taxation System*, Center for Liberal-Democratic Studies, Belgrade, 2003;
- CLDS, *Reform of Taxation System*, Center for Liberal-Democratic Studies, Belgrade, 2004;
- Clements B. and Associates, *Economic Determinants of Government Subsidies*, IMF Working Paper No. 98/166, International Monetary Fund, Washington D.C., 1998;
- Cifford W.J., „Resolving Judicial Corruption While Preserving Judicial Independence-Comparative Perspectives“, *California Western International Law Journal*, San Diego, no.2/98;
- Clotfelter C., *Tax evasion*, The Review of economics and statistics, Cambridge, 1993;
- Cobb C. and Forte F.K., *Taxation in Italy*, Harvard Law School, USA, 1964;
- Џвјетковић Ц., 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;
- Charlesworth J., *Charlesworth's Company Law*, Stevens and Sons, London, 1987;
- Charlesworth J. and M. Goeffrey, *Company Law*, Stevens and Sons, London, 1991;
- Cullis J., Jones P., *Public Finance and Public Choice*, Oxford University Press, Oxford, 1998;
- Фатић А., *Корупција*, Институт за криминолошка и социолошка истраживања и Центар за менаџмент, Београд, 2005;

Fedeli S. i F. Forte, *A Game Theoretic Approach to Cross-Border VAT Evasion within EU Member States and its Relationship with Black Economy*, *Economic Analysis & Policy*, Vol. 42, No. 2, September 2012;

Филиповић Х., *Наука о финансијама*, Веселин Маслеша, Сарајево, 1965;

Freedman J., et. al., *Alternative Approaches to Tax Risk and Tax Avoidance: Analysis of a Face-to-Face Corporate Survey*, (2008) Working Paper 08/14, Oxford University Centre for Business Taxation, 3;

Fundamental Reform of Personal Income Tax, OECD Tax Policy Studies, 206;

Хрустић Х., Европска унија – Пореска утаја у заједничком систему пореза, *Економска политика*, бр. 2396/98;

Huntington P. S., *Modernization and Corruption, Political Order in Changing Societies*, Yale University Press, New Haven, 1968;

Huberts L., et al., A study of the impact of three leadership styles on integrity violations committed by police officers, *Policing: An International Journal of Police Strategies and Management*, 4/2007;

Цвјетичанин Д. и др., Реализација програма економског опоравка, развој финансијског тржишта и финансијска дисциплина, *Финансијско тржиште у периоду транзиције*, Савез економиста Србије, II Милочерско саветовање, 1994;

Cobham A., *Tax Evasion, Tax Avoidance and Development Finance*, Working paper number 129, September 2005;

Communication from the Commission, *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*, COM(2012)722;

Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament: *A Package to Tackle Harmful Tax Competition in the European Union*, Brussels, 5.11.1997, COM(97) 564 final;

Шкулић М., Општа криминалистичка правила сузбијања привредног криминалитета, *Ревизија за криминологију и кривично право*, бр.3 (2010);

Шкулић М., *Међународни кривични суд*, Досије, Београд, 2005;

Шкулић М., *Коментар Законика о кривичном поступку*, Правни факултет Универзитета у Београду и ЈП „Службени гласник РС“, Београд, 2011;

Шкулић М., *Привредни криминалитет*, Факултет за пословни менаџмент, Бар, 2010 ;

Шуковић Д., Корупција као препрека економском развоју, *Изазови европских интеграција*, Београд, бр.16 (2011);

Шуковић Д., *Приватизација и транспарентност*, Transparency International Serbia, Београд, 2001;

Шуковић Д., *Корупција, морал и економија*, *Морал и економија*, Београд, 2008, стр.57-66;

Шурбатовић Г., *Како сазнати порески систем*, Грађевинска књига, Београд, 1992;

Шкроб К. М., *Што све треба знати о опорезивању некретнина*, *Newsletter Institut za javne finansije*, бр. 46, 2009;

Шимовић Ј. и Х. Шимовић, *Фискални сустав и фискална политика Европске уније*, Правни факултет Универзитета у Загребу, Загреб, 2006.

II СПИСАК ПРОПИСА И ДРУГИХ ДОКУМЕНАТА

Закон о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности, „Службени гласник РС“ бр. 37/01, 37/01, 17/02 и 18/02;

Закон о отпису камате не доспеле обавезе по основу одређених пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање, „Службени гласник РС“ бр.102/08;

Закон о порезима на имовину, „Службени гласник РС“ бр.118/07;

Закона о буџетском систему, „Службени гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12 и 62/13;

Закона о порезу на добит правних лица, „Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/2012, 47/2013 и 108/13;

Закон о порезу на добит корпорација, „Сл. гласник РС“ бр. 76/91;

Закон о порезу на додату вредност, „Службени гласник РС“ бр. 84/04, 86/04, 61/05 и 61/01, 93/12, 108/13;

Закон о порезу на промет, („Службени гласник РС“ бр. 19/94;

Уредба о утврђивању и плаћању пореза на промет за време примене санкција међународних организација, „Службени гласник РС“ бр. 8/94;

Закона о акцизама, „Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13 и 47/13;

Закон о рачуноводству, „Службени гласник РС“ бр. 62/13;

Закон о професионалној рехабилитацији и запошљавању особа са инвалидитетом, „Службени гласник РС“ бр. 36/09 и 32/13;

Закон о радном оспособљавању и запошљавању инвалида, „Службени гласник РС“ бр. 25/96 и 101/05;

Закон о порезу на добит предузећа, „Сл. гасник РС“ бр. 25/01, 80/02 и 43/03;

Царински закон, „Службени гласник РС“ бр. 18/10 и 111/12;

Закона о привредним друштвима, „Службени гласник РС“ бр. 36/11 и 99/11;

Закон о фискалним касама, „Службени гласник РС“ бр. 135/04 и 93/12;

Закон о порезу на доходак грађана, „Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 8/13, 47/13, 48/13 и 108/13;

Закон о пореском поступку и пореској администрацији, „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;

Закон о јавним набавкама, „Службени гласник РС“ бр. 39/02, 43/03, 55/04, 11/05 и 116/08;

Закон о спречавању сукоба интереса при вршењу јавних функција, „Службени гласник РС“ бр. 43/04;

Закон о Агенцији за борбу против корупције, „Службени гласник РС“ бр. 97/08;

Закон о слободном приступу информацијама од јавног значаја, „Службени гласник РС“ бр. 120/04, 54/07, 104/09 и 36/10;

Закон о заштитнику грађана, „Службени гласник РС“ бр. 79/05 и 54/07;

Закон о државној ревизорској институцији, „Службени гласник РС“ бр. 101/05, 54/07 и 36/10;

Кривични законик, „Службени гласник РС“ бр. 85/05, 107/05, 72/09, 11/09, 121/12 и 104/13;

Закона о уређењу судова, „Службени гласник РС“ бр. 116/08...101/13;

Закона о порезима на имовину, „Службени гласник РС“ бр. 26/01...47/13;

Етички кодекс, „Службени гласник РС“ бр. 96/10;

Закон о јавном тужилаштву, „Службени гласник РС“ бр. 116/08...101/13;

Закон о државном већу тужилаца, „Службени гласник РС“ бр. 116/08, 101/10 и 88/11;

Законом о полицији, „Службени гласник РС“ бр. 101/05, 63/09 и 92/11;

Законом о министарствима, „Службени гласник РС“ бр. 72/12 и 76/13;

Кодекс полицијске етике, Службени гласник РС“ бр. 92/06;

Закон о потврђивању Конвенције о признавању европских патената (Конвенција о Европском патенту), „Службени гласник РС-Међународни уговори“ бр. 5/10 и „Сл. гласник РС“ бр. 99/11;

Закона о агенцији за борбу против корупције, „Службени гласник РС“ бр. 97/08, 53/10 и 67/13;

Закон о финансирању политичких странака „Службени гласник РС“ бр. 73/00, 72/03 и 75/03;

Закон о спречавању сукоба интереса, Службени гласник РС“ бр. 43/04;

Закон о Агенцији за борбу против корупције, „Службени гласник РС“ бр. 97/08, 53/10 и 66/11, 67/13 и 112/13;

Правилник о начину обављања полицијских послова, „Службени гласник РС“ бр. 27/07;

Уредба о начелима за унутрашње уређење МУП, „Службени гласник РС“ бр. 8/06;

Правилник о полицијским овлашћењима, „Службени гласник РС“ бр. 19/07;

Правилник о поступку решавања притужби, „Службени гласник РС“ бр. 54/06;

Уредба о раду, овлашћењима и обележјима буџетске инспекције, „Службени гласник РС“ бр.10/04 и 84/07;

Закон о трговини, „Службени гласник РС“ бр. 53/10 и 10/13;

Закон о заштитнику грађана, „Службени гласник РС“ бр. 79/05 и 54/07;

Одлука о утврђивању Националне стратегије за борбу против корупције, „Службени гласник РС“ бр. 109/2005;

Правилника о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе, „Службени гласник РС“ бр. 116/2004 и 99/2010;

Закон о спречавању прања новца и финансирања тероризма, „Службени гласник РС“ бр. 20/09, 72/09 и 91/10;

Пројекат за борбу против прања новца и финансирања тероризма у Србији (MOLI Србија), Припремни извештај, 6. мај 2011. године;

Правилника о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем, „Службени гласник РС“, бр.103/2011, 10/2012, 18/2012, 95/2012, 99/2012, 22/2013, 48/2013, 61/2013, и 63/2013;

Закон о привременом изузимању од опорезивања порезом на доходак грађана одређених врста прихода, „Службени гласник РС“ бр.5/09;

Закон о јавним приходима и јавним расходима, „Службени гласник РС“ бр.76/91, 41/92, 18/93, 22/93, 37/93, 67/93, 45/94, 42/98, 54/99, 22/01, 33/04, 135/04 и 54/09;

Одлука о висини стопе пореза на имовину, „Службени лист града Београда“ бр.24/06;

Правилник о критеријумима за остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак, „Службени гласник РС“ бр.38/01;

Правилник о начину и поступку обрачунавања пореза на зараде у случају умањења пореске основице, „Службени гласник РС“ бр. 116/06 и 37/07;

Правилник о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом и без права на одбитак претходног пореза, „Службени гласник РС“ бр. 124/04, 140/04, 27/05, 54/05, 68/05, 58/06, 112/06, 63/07, 99/10, 4/11 и 24/11;

Правилник о начину и поступку утврђивања пореске основице пореза на доходак грађана на непријављене приходе унакрсном проценом, „Службени гласник РС“ бр. 61/06;

Правилник о начину остваривања права на одбитак пореза на промет код претходног пореза на ПДВ, „Службени гласник РС“ бр. 124/04;

Правилник о начину утврђивања пореза на имовину на права на непокретности, „Службени гласник РС“ бр. 38/01, 45/04 и 27/11;

Правилник о начину утврђивања, плаћања и евидентирања пореза по одбитку и о садржини збирне пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку, „Службени гласник РС“ бр. 137/04 и 82/06;

Правилник о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на имовину, „Службени гласник РС“ бр. 139/04, 63/07, 9/09 и 27/11;

Правилник о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на приходе грађана, „Службени гласник РС“ бр. 7/04, 19/07, 20/10, 23/10 и 8/11;

Правилник о обрасцу збирне пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу на добит по одбитку на приходе које остварују нерезидентни обвезници –правна лица, „Службени гласник РС“ бр. 116/04 и 20/10;

Правилник о обрасцу збирне пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку правним лицима, „Службени гласник РС“ бр. 33/03;

Правилник о плаћању појединих пореза преко пореске благајне, „Службени гласник РС“ бр. 61/03;

Правилник о поступку замене добара у гарантном року која се не сматра прометом добара у смислу Закона о порезу на додату вредност, „Службени гласник РС“ бр. 67/05;

Правилник о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит на приходе које по основу капиталних добитака остварују нерезидентни обвезници-правна лица, „Службени гласник РС“ бр. 20/10;

Правилник о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица, „Службени гласник РС“ бр. 99/11;

Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за утврђивање пореза на добит правних лица „Службени гласник РС“ бр. 99/11 и 8/11;

Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за утврђивање прихода на доходак грађана од прихода од самосталне делатности, „Службени гласник РС“ бр. 8/11;

Правилник о садржини пописних листи и начину утврђивања износа оствареног одбитка претходног пореза, „Службени гласник РС“ бр. 106/07;

Правилник о садржини пореске пријаве за утврђивање једнократног пореза на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебне погодности, „Службени гласник РС“ бр. 41/01;

Уредба о количини расхода (кало, растур, квар, лом) на који се не плаћа порез на додату вредност, „Службени гласник РС“ бр. 124/04;

Уредба о критеријумима на основу којих се утврђује шта се, у смислу Закона о порезу на додату вредност, сматра претежним прометом добара у иностранство, „Службени гласник РС“ бр. 124/04 и 27/05;

Уредба о висини трошкова принудне наплате, „Службени гласник РС“ бр. 63/03 и 51/10;

Усклађени динарски износи пореза на употребу, држање и ношење добара, „Службени гласник РС“ бр. 114/08;

Усклађени динарски износи пореза на употребу, држање и ношење добара, „Службени гласник РС“ бр. 95/10;

Усклађени динарски износи пореза на употребу, држање и ношење добара, „Службени гласник РС“ бр.118/07;

Решење о уступању царинске робе без накнаде Министарству финансија, „Службени гласник РС“ бр.23/06;

Решење о уступању царинске робе без накнаде Министарству финансија - Управи царина, „Службени гласник РС“ бр.57/08;

Правилник о пословима који су неспојиви са службеном дужношћу запослених у Министарству финансија-Пореска управа, „Службени гласник РС“ бр.26/11;

Правилник о књиговодству јавних прихода, „Службени гласник РС“ бр.17/96 и 9/99;

Уредба о условима за подизање робе испод царинског надзора пре уплате царине и других дажбина и о обезбеђењу наплате царине и других дажбина, „Службени гласник РС“ бр.48/03;

Извештај о напретку Србије за 2013. годину Европске комисије, Брисел, 16.10.2013. год.;

Уредба о обележавању (маркирању) деривата нафте, „Службени гласник РС“ бр. 46/13;

Правилником о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике, који воде пословне књиге по систему двојног књиговодства, „Службени гласник РС“ бр114/06, 119/08, 9/09, 4/10, 3/11 и 101/12;

Правилник о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза, „Службени гласник РС“ бр. 120/12;

Правилника о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем, „Службени гласник РС“, бр. 103/2011, 10/2012, 18/2012, 95/2012, 99/2012, 22/2013, 48/2013, 61/2013 и 63/2013;

Правилника о критеријумима за одређивање великих пореских обвезника по врстама пореза за које Центар за велике пореске обвезнике извршава послове из надлежности Пореске управе, „Службени гласник РС“ бр. 43/10;

Упутство А бр. 194/10 Републичког јавног тужилаштва;

First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71 of 14 April 1967;

Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes-Structures and procedures for the application of the common system of value added tax, OJ 71 of 14 April 1967;

Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of laws of the Member states relating to turnover taxes-Common system of value added tax:uniform basis of assessment, OJ L 145 of 13 June 1977;

Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Council Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, OJ L 376 of 31 December 1991;

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of the value added tax, OJ L 347 of 11 December 2006;

Смернице ОЕСД за примену правила о трансферним ценама за мултинационална предузећа и пореске управе, 22. јули 2010. године.

III СПИСАК ИНТЕРНЕТ ИЗВОРА

www.seio.gov.rs
<http://www.mfin.gov.rs>
<http://www.mfp.gov.rs>
<http://www.oecd-ilibrary.org>
<http://www.kpmg.com>
<http://www.rts.rs>
<http://www.gdeinvestirati.com>
<http://www.imf.org>
<http://ec.europa.eu>
<http://www.b92.net>
<http://www.politika.rs>
<http://www.fren.org.rs>
<http://www.akter.co.rs>
<http://www.oecd.org>
<http://investorplace.com>
<https://www.usatoday.com>
<http://www.econ.jku.at>
<http://www.wiwi.uni-regensburg.de>
<ftp://ftp.cordis.europa.eu>
<http://conventions.coe.int>
<http://www.transparentnost.org.rs>
<http://www.ius.bg.ac.rs>
<http://www.mogucasrbija.rs>
<http://grid3.rs>
<http://www.skgo.org>
<http://purs.gov.rs>
<http://www.zarkoristic.com>
<http://www.becei.org>
<http://www.coe.int>
www.undp.org.rs
<http://www.mup.gov.rs>
www.coe.int/moneyval
<http://www.ombudsman.rs>
<http://www.keepeek.com>
<http://www.acas.rs>
<http://www.lexonline.paragraf.rs>
<http://adc.library.usyd.edu.au>
<https://books.google.rs>
<http://core.ac.uk>
<http://www.tackletaxhavens.com>
<http://www.fpn.bg.ac.rs>
<http://ftp.iza.org>
<http://www.godisnjakpf.rs>
<http://www.vps.ns.ac.rs>
<https://www.kluwerlawonline.com>
<http://www.jura.kg.ac.rs>

<http://www.nsk.hr>
<http://www.ificr.org>
<http://bs.wikipedia.org>
<http://www.cesifo-group.de>
<http://worldroom.tamu.edu>
<http://omdonfg.com>
<http://www.nsk.hr>
<http://www.ijf.hr>
www.undp.org.rs
<https://www.ncjrs.gov>
<http://www.upravacarina.rs>
<http://kpolisa.com>