

УНИВЕРЗИТЕТ ПРИВРЕДНА АКАДЕМИЈА У НОВОМ САДУ
**ФАКУЛТЕТ ЗА ПРИМЕЊЕНИ МЕНАѢМЕНТ,
ЕКОНОМИЈУ И ФИНАНСИЈЕ, БЕОГРАД**

**ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА У СРБИЈИ – ОСНОВНИ
ГЕНЕРАТОР ПРИВРЕДНЕ НЕСТАБИЛНОСТИ**

Докторска дисертација

Ментор:

Проф. др Предраг Јовићевић

Кандидат:

Дејан Каравелић, маг. екон.

Бр. досијеа 35/2013

Београд, 2022. година

УНИВЕРЗИТЕТ ПРИВРЕДНА АКАДЕМИЈА У НОВОМ САДУ
 ФАКУЛТЕТ ЗА ПРИМЕЊЕНИ МЕНАЏМЕНТ, ЕКОНОМИЈУ И
 ФИНАНСИЈЕ, БЕОГРАД

КЉУЧНИ ПОДАЦИ О ЗАВРШНОМ РАДУ

Врста рада:	Докторска дисертација
Име и презиме аутора:	Дејан Каравелић, маг. екон.
Ментор (титула, име, презиме, звање, институција)	Проф. др Предраг Јовићевић, редовни професор, Универзитет Привредна академија у Новом Саду, Факултет за примењени менаџмент, економију и финансије, Београд.
Наслов рада:	„ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА У СРБИЈИ - ОСНОВНИ ГЕНЕРАТОР ПРИВРЕДНЕ НЕСТАБИЛНОСТИ“
Језик публикације(писмо):	Српски, ћирилица
Физички опис рада:	Унети број: Страница 231 Поглавља 11 Референци 113 Табела 31 Слика 3 Графикона 53 Прилога 2
Научна област:	Менаџмент и бизнис
Предметна одредница, кључне речи:	порези, јавни приходи, јавни расходи, пореска евазија, ПДВ, порез на добит, порез на доходак грађана, порески закони, пореска хармонизација, порески систем.
Извод (апстракт или резиме) на језику завршног рада	Свака држава мора да остварује приходе којима ће финансирати јавне расходе, односно јавну потрошњу. Држава убира фискалне јавне приходе на основу свог фискалног суверенитета, прописаног одговарајућим пореским законима. У том смислу, држава успоставља такав порески систем, који ће бити оптималан, подношљив за пореске обвезнике, али и ефикасан, тако да порески приходи буду што већи, а трошкови при наплати и отпор

	<p>пореских обвезника што мањи. С обзиром да порески систем непосредно оптерећује економску снагу пореског обвезника, јавља се отпор ка плаћању пореза. Та јачина отпора зависи и од других фактора: фискалне пресије, перцепције јавности о правичности појединих пореских облика и др. Међутим, настанак пореске евазије подстичу два основна фактора: објективни и субјективни фактори. У објективне факторе спадају: политичко уређење земље, степен привредне развијености, фискална пресија, порески облици, начин трошења средстава, суд и оцена јавности о правичности пореских облика и др. У субјективне факторе спадају: степен развијености пореске културе, развијена свест о самом појму пореза и његовој основној улози у самом друштву. У истраживачком делу рада, извршена је анализа пореског обвезника и дефинисање кључног момента када порески обвезник доноси одлуку да утаји порез. Тиме је осветљена и она психолошка страна која касније, доводи до утаје пореза и сиве економије и која утиче на ниво привредне нестабилности земље. Резултати су показали да су потврђене основна и четири помоћне хипотезе рада. Верификован је и теоријски модел истраживања, по коме зависна варијабла истраживања- пореска евазија и привредна нестабилност, значајно зависи од четири независне варијабле: сиве економије, ефикасне пореске администрације, објективних и субјективних фактора пореске евазије.</p>
<p>Датум одбране: (Попуњава накнадно одговарајућа служба)</p>	
<p>Чланови комисије: (титула, име, презиме, звање, институција)</p>	<p>Председник: Проф. др Татјана Драгичевић Радичевић, редовни професор, Универзитет Привредна академија у Новом Саду, Факултет за примењени менаџмент, економију и финансије, Београд.</p>

	<p>Ментор: Проф. др Предраг Јовићевић, редовни професор, Универзитет Привредна академија у Новом Саду, Факултет за примењени менаџмент, економију и финансије, Београд.</p> <p>Члан: Проф. др Ивана Симеуновић, редовни професор, Београдска банкарска академија - Факултет за банкарство, осигурање и финансије, Универзитет Унион у Београду.</p>
<p>Напомена:</p>	<p>Аутор докторске дисертације потписао је следеће изјаве:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Изјава о ауторству 2. Изјава о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада и 3. Изјава о коришћењу. <p>Ове изјаве се чувају на Факултету у штампаном и електронском облику.</p>

UNIVERSITY BUSINESS ACADEMY IN NOVI SAD
FACULTY OF APPLIED MANAGEMENT, ECONOMICS AND
FINANCE, BELGRADE

KEY DATA ON THE FINAL WORK

Work Type:	Doctoral dissertation														
Name and surname of the author:	Dejan Karavelic, Master in Economics														
Mentor (title name, surname, position, institution)	PhD Predrag Jovićević, Full professor, University Business Academy in Novi Sad, Faculty of Applied Management, Economics and Finance, Belgrade.														
Work title:	„TAX EVASION IN SERBIA – THE MAIN GENERATOR OF ECONOMIC INSTABILITY“														
Language of the work (script):	Serbian, Cyrillic														
Description of the work:	<p>Fill with numbers:</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">Page</td> <td style="text-align: right;">231</td> </tr> <tr> <td>Headers</td> <td style="text-align: right;">11</td> </tr> <tr> <td>Reference</td> <td style="text-align: right;">113</td> </tr> <tr> <td>Table</td> <td style="text-align: right;">31</td> </tr> <tr> <td>Picture</td> <td style="text-align: right;">3</td> </tr> <tr> <td>Charts</td> <td style="text-align: right;">53</td> </tr> <tr> <td>Attachment</td> <td style="text-align: right;">2</td> </tr> </table>	Page	231	Headers	11	Reference	113	Table	31	Picture	3	Charts	53	Attachment	2
Page	231														
Headers	11														
Reference	113														
Table	31														
Picture	3														
Charts	53														
Attachment	2														
Research field:	Management and business														
Subject heading keywords:	taxes, public revenues, public expenditures tax evasion, VAT, profit tax, personal income tax, tax laws, tax harmonization, tax system														
Except (abstract of summary) in the language of the final work:	In order to function, each state must generate revenues that will finance public expenditures, ie public spending. The state collects fiscal public revenues on the basis of its fiscal sovereignty, prescribed by the relevant laws in this area. In that sense, the state establishes such a tax system, which will be optimal, bearable for taxpayers and which will be efficient, so that tax revenues are as high as possible and collection costs and resistance of taxpayers are as low as possible. Since the tax system directly burdens the economic power of the taxpayer, there is an individual's resistance to paying taxes. That strength of resistance also depends on other factors: fiscal pressure,														

	<p>public perceptions of the fairness of certain tax forms, etc. However, the emergence of tax evasion is driven by two basic factors: objective and subjective factors Objective factors include: political organization of the country, level of economic development, fiscal pressure, tax forms, manner of spending funds, court and public assessment of the fairness of tax forms. Subjective factors include: the degree of development of tax culture, developed awareness of the concept of tax and its basic role in society itself. In the part of the research, the analysis of the taxpayer and the definition of the key moment when the taxpayer makes the decision to evade the tax were performed. This sheds light on the psychological side that later led to tax evasion and the gray economy, which affects the level of economic instability in the country. The results showed that the research data were fulfilled, which confirmed the basic and four auxiliary hypotheses of the work. The theoretical research model was also verified, according to which the dependent research variable - tax evasion and economic instability, significantly depends on independent variables - gray economy, efficient tax administration, objective and subjective factors of tax evasion.</p>
<p>Date of Defense: (To be completed subsequently by the appropriate service)</p>	
<p>Members of the Commission: (Title, name, surname, title, position, institution)</p>	<p>President: PhD Tatjana Dragičević Radičević, Full professor, University Business Academy in Novi Sad, Faculty of Applied Management, Economics and Finance, Belgrade. Mentor: PhD Predrag Jovičević, Full professor, University Business Academy in Novi Sad, Faculty of Applied Management, Economics and Finance, Belgrade. Member: PhD Ivana Simeunović, Full professor, Belgrade Banking Academy – Faculty of Banking, Insurance and Finance, Union University in Belgrade.</p>

Note:

The author of doctoral dissertation has signed the Following Statements:

1. Statement on the authority
2. Statement that the printed and e-version of doctoral dissertation are identical and
3. Statement on copyright.

The paper and e-versions of Statements are held at the faculty.

САДРЖАЈ

1. УВОД.....	12
1.1. ПРЕДМЕТ ИСТРАЖИВАЊА	19
1.2. ЦИЉ ИСТРАЖИВАЊА	19
1.3. ПРОБЛЕМ ИСТРАЖИВАЊА.....	19
1.4. ЗАДАЦИ И ХИПОТЕЗЕ ИСТРАЖИВАЊА.....	20
1.5. МЕТОДОЛОГИЈА ИСТРАЖИВАЊА.....	21
1.6. НАУЧНИ И ПРАКТИЧНИ ДОПРИНОС ИСТРАЖИВАЊА.....	22
2. ЈАВНИ ПРИХОДИ	23
2.1. ПОЈАМ И КАРАКТЕРИСТИКЕ ЈАВНИХ ПРИХОДА	23
2.2. КЛАСИФИКАЦИЈА ЈАВНИХ ПРИХОДА.....	24
2.3. МЕЂУНАРОДНА ПОДЕЛА ЈАВНИХ ПРИХОДА.....	26
2.4. ОБИМ ЈАВНИХ ПРИХОДА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ	27
3. ЈАВНИ РАСХОДИ	28
3.1. ПОЈАМ И КАРАКТЕРИСТИКЕ ЈАВНИХ РАСХОДА.....	28
3.2. ТЕОРИЈСКИ, ОПШТЕ ПОДЕЛЕ ЈАВНИХ РАСХОДА	29
3.3. ОБИМ ЈАВНИХ РАСХОДА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ	31
3.4. ФУНКЦИОНАЛНА И ЕКОНОМСКА КЛАСИФИКАЦИЈА ЈАВНИХ РАСХОДА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ.....	31
3.5. КОНСОЛИДОВАНИ БИЛАНС ЈАВНОГ СЕКТОРА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ	32
4. ПОРЕЗИ.....	34
4.1. ПОЈАМ, ДЕФИНИЦИЈА И КАРАКТЕРИСТИКЕ ПОРЕЗА	34
4.2. ЕФЕКТИ ОПОРЕЗИВАЊА	35
4.2.1. Економски ефекти опорезивања.....	36
4.3. ПОРЕСКИ ОБЛИЦИ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ.....	36
4.3.1. Порез на додату вредност (ПДВ).....	39
4.3.2. Порез на добит правних лица.....	42
4.3.3. Порез на доходак грађана	43
4.3.4. Порези на имовину	44
4.3.4.1. Порез на имовину	45
4.3.4.2. Порез на наслеђе и поклон.....	45
4.3.4.3. Порез на пренос апсолутних права	46

4.4. АКЦИЗЕ.....	47
5.1. ЕКОНОМСКЕ И ФИНАНСИЈСКЕ ТЕОРИЈЕ ПОРЕЗА	48
5.1.1. Теорија бенефита	54
5.1.2. Теорија трошкова услуге	54
5.1.3. Теорија платежне способности	55
5.1.4. Теорија пропорционалног приступа	56
5.2. ПОРЕСКИ ЕФЕКТИ НА ЦЕНЕ	56
5.3. ЕФЕКАТ ЦЕНОВНЕ ЕЛАСТИЧНОСТИ	58
5.4. ФИСКАЛНО ОПТЕРЕЂЕЊЕ	59
5.5. ПОРЕСКИ ПРИНЦИПИ (НАЧЕЛА)	61
5.5.1. Финансијски порески принципи	63
5.5.1.1. Принцип (начело) еластичности	63
5.5.2. Економски порески принципи	63
5.5.2.1. Принцип (начело) ефикасности	64
5.5.2.2. Принцип (начело) умерености пореског оптерећења.....	64
5.5.2.3. Принцип (начело) избора пореског извора	65
5.5.2.4. Принцип (начело) стабилности пореског система	66
5.5.3. Социјално-политички принцип (начела).....	66
5.5.3.1. Принцип (начело) општости пореске обавезе.....	66
5.5.3.2. Принцип (начело) равномерности у опорезивању	67
5.5.4. Финансијско-административни принципи (начела).....	67
5.5.4.1. Принцип (начело) законитости пореза	67
5.5.4.2. Принцип (начело) минимизације административних трошкова	68
5.6. ПОРЕСКИ СИСТЕМИ У ЗАВИСНОСТИ ОД БРОЈА ПОРЕСКИХ ОБЛИКА	68
6. РЕФОРМА ПОРЕСКОГ СИСТЕМА СРБИЈЕ	70
6.1. ПОРЕСКИ СИСТЕМ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ	70
6.2. РЕФОРМА ПОРЕСКОГ СИСТЕМА РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ (2001-2005)	73
6.3. ДАЉИ ПРАВЦИ РЕФОРМЕ ПОРЕСКОГ СИСТЕМА	75
6.3.1. Фискална децентрализација	75
6.3.2. Приходи Буџета Републике Србије	77
6.3.3. Приходи који припадају локалним самоуправама	77
6.4. НАСТАВАК ПОРЕСКИХ РЕФОРМИ ПОСЛЕ 2010. ГОДИНЕ	78
6.5. ФИСКАЛНИ СИСТЕМ И ФИСКАЛНА ПОЛИТИКА	83
6.6. ПОРЕСКИ СИСТЕМ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ У ОКВИРУ ПРАВНОГ СИСТЕМА.....	83
6.7. РЕФОРМА ПОРЕСКЕ УПРАВЕ - ПОРЕСКЕ АДМИНИСТРАЦИЈЕ.....	85
6.7.1. Информативно-комуникациона технологија у функцији ефикасности пореске администрације	85
7. ПОРЕЗИ И ПОРЕСКА ПОЛИТИКА У ЕУ	88

7.1. УСКЛАЂИВАЊЕ ПОРЕЗА У ЕУ	88
7.2. ПОРЕСКИ ПРИХОДИ У ЕУ	92
7.3. ПОРЕСКА КОНКУРЕНЦИЈА.....	93
7.4. ПРЕДНОСТИ ПОРЕСКЕ КОНКУРЕНЦИЈЕ	94
7.5. ПОРЕСКА ПОЛИТИКА ЕУ	95
7.6. ПЕТ ПОРЕСКИХ ПРИОРИТЕТА У ЕУ	96
7.7. КОМБИНАЦИЈА ПОРЕЗА У ЕУ	99
7.8. ПОРЕСКА СИГУРНОСТ	100
7.9. НЕЈЕДНАКОСТИ И СОЦИЈАЛНА МОБИЛНОСТ У ЕУ.....	101
7.10. НОВЕ ПОРЕСКЕ РЕФОРМЕ У ЕУ.....	102
8. ЕВАЗИЈА ПОРЕЗА	105
8.1. ПОЈАМ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ.....	105
8.2. ОБЛИЦИ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ.....	105
8.2.1. Дозвољена (законита) пореска евазија.....	106
8.2.2. Недозвољена (незаконита) пореска евазија.....	106
8.3. УЗРОЦИ НАСТАНКА ЕВАЗИЈЕ ПОРЕЗА	106
8.4. МОДАЛИТЕТИ ЕВАЗИЈЕ ПОРЕЗА.....	107
8.5. ПОСЛЕДИЦЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ.....	108
8.6. ТЕОРИЈЕ И ЛИТЕРАТУРА О ЕВАЗИЈИ ПОРЕЗА.....	109
8.6.1. Теорија рутинских активности	111
8.6.2. Теорија о евазији и избегавању пореза.....	113
8.6.3. Вероватноћа ендогене детекције (откривања).....	117
8.6.4. Пореска евазија и рад на црном тржишту	120
8.6.5. Евазија од стране привредних друштава.....	122
8.6.6. Евазија пореза у социјалном контексту	123
9. ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ	127
9.1. Од којих фактора зависи ниво сиве економије у Републици Србији.....	128
9.2. Појавни облици евазије пореза	130
9.2.1. ПДВ евазија.....	130
9.2.1.1. Неподношење ПДВ пријава	131
9.2.1.2. Лажни подаци о чињеничном стању, значајном за обрачун и плаћање ПДВ	131
9.2.1.3. Невођење евиденције укупног промета у циљу умањења пореске обавезе	132
9.2.1.4. Коришћење лажних фактура, ради умањења ПДВ обавезе.....	132
9.2.1.5. Утаја ПДВ код незаконитог располагања готовим новцем.....	134
9.2.1.6. Избегавање ПДВ-а фалсификовањем личних исправа	135
9.2.1.7. Неосновано исказивање изјава за повраћај ПДВ.....	136
9.2.1.8. Избегавање ПДВ приликом продаје производа и услуга у малопродаји	136

9.2.1.9. Пореска превара код извоза добара или услуга	136
9.2.2. Избегавање акцизе.....	137
9.2.3. Евазија пореза на доходак грађана	138
9.2.3.1. Евазија пореза на остале приходе код различитих облика исплата.....	138
9.2.3.2. Евазија пореза код подизања готовине с рачуна привредног друштва	139
9.2.3.3. Исплата преко паушалних пореских обвезника	139
9.2.3.4. Евазија пореза код наплате и неевидентираних промета добара и услуга у готовом новцу	140
9.2.4. Утаја пореза на добит правних лица	140
9.2.4.1. Трансферне цене и евазија пореза на добит привредног друштва.....	141
9.3. УТВРЂИВАЊЕ ПОРЕЗА.....	142
9.4. НАЧИНИ ИЗВРШЕЊА КРИВИЧНОГ ДЕЛА ПОРЕСКЕ УТАЈЕ.....	143
9.4.1. Пријављивање фиктивних података о нелегалним приходима	143
9.4.2. Непријављивање стечених прихода	144
9.5. САНКЦИОНИСАЊЕ ЕВАЗИЈЕ ПОРЕЗА	144
10. ЕМПИРИЈСКО ИСТРАЖИВАЊЕ СТАВОВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА О УТИЦАЈУ ЕКОНОМСКИХ И НЕЕКОНОМСКИХ ФАКТОРА НА ПОРЕСКУ ЕВАЗИЈУ И ПРИВРЕДНУ НЕСТАБИЛНОСТ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ....	147
10.1. ОПИС И ЦИЉЕВИ ИСТРАЖИВАЊА.....	147
10.2. МЕТОДОЛОГИЈА ИСТРАЖИВАЊА.....	149
10.3. ДЕФИНИЦИЈА ОСНОВНИХ ФАКТОРА ИСТРАЖИВАЊА У ОДНОСУ НА ПОСТАВЉЕНЕ ХИПОТЕЗЕ РАДА	150
10.4. РЕЗУЛТАТИ ИСТРАЖИВАЊА – ПРОФИЛА ИСПИТАНИКА	150
10.4.1. Профил испитаника.....	150
10.5. РЕЗУЛТАТИ ИСТРАЖИВАЊА - II ДЕО.....	155
10.5.1. Тврдње по групама фактора утицаја на пореску евазију и привредну нестабилност	155
10.5.2. Резултати истраживања варијабли	156
10.5.3. Одређивање поузданости варијабли у постављеном моделу	183
10.5.4. Корелациона и регресиона анализа	185
10.5.5. Корелациона и регресиона анализа варијабли А и Е	187
10.5.6. Корелациона и регресиона анализа варијабли Б и Е	188
10.5.7. Корелациона и регресиона анализа варијабли Ц и Е.....	190
10.5.8. Корелациона и регресиона анализа варијабли Д и Е.....	192
10.5.9. Вишеструка корелациона и регресиона анализа за варијаблу Е.....	194
10.6. ДИСКУСИЈА РЕЗУЛТАТА ИСТРАЖИВАЊА.....	196
11. ЗАКЉУЧАК.....	204
ЛИТЕРАТУРА.....	214
СПИСАК КОРИШЋЕНИХ ЗАКОНА	220
ПРИЛОЗИ.....	221

ПРИЛОГ 1. ТАБЕЛЕ, ГРАФИКОНИ, СЛИКЕ.....	221
ПРИЛОГ 2. ИНСТРУМЕНТ ЗА КОЛЕКЦИЈУ ПОДАТКА ЕМПИРИЈСКОГ ИСТРАЖИВАЊА.....	226

1. УВОД

Порески систем је тесно повезан са државом и њеним државним уређењем. Да би држава могла да функционише мора да остварује приходе којима ће финансирати укупне јавне потребе, односно јавну потрошњу. Како ће бити успостављен порески систем једне земље, зависи пре свега од њених прокламованих политичких, економских, социјалних и других постављених циљева. Порески систем као интегрални део сваког привредног система, један је сложен и свеобухватан механизам, којим се убирају јавни приходи. Што је држава на вишем степену развоја, то има постављене више циљеве, а као резултат тога и порески систем у њој бива комплекснији, с обзиром да треба да одговори свим захтевима државе у подмиривању јавних прихода, односно јавне потрошње. Порези су најважнији фискални јавни приходи.

Историјски посматрано, основне карактеристике и сама улога пореза су се мењали. На пример, у античкој Грчкој, порез се на почетку добровољно плаћао од стране слободних грађана. Они су по свом избору давали прилог држави у облику поклона, да би касније, у свим цивилизацијама, порез постао обавезно, наметнуто давање, по основу силе. Као спорадично давање, порез временом постаје и обавезно давање држави, с обзиром на убрзани развој државе, а самим тим и потребе за све већим финансирањем јавне потрошње. Посматрано кроз историју, порески систем је прешао од пореског система који је био заснован на једном пореском облику тзв. пореском монизму, па све до пореског система који је заснован на већем броју пореских облика, тзв. пореском плурализму.

Два основна субјекта су укључена у порески систем. На једној страни налази се први субјекат, то је држава, док је на другој страни физичко, правно или друго лице. Ток пореза креће се од пореског обвезника ка држави. Порески систем је тако постављен, да се ослања на субјекте који плаћају порез, док се на врху налази држава. Из претходног објашњења начина функционисања пореског система, може се закључити да порез оптерећује економску снагу физичких и правних лица, који део своје новостворене вредности пребацују на другог субјекта – државу. На овај начин увиђамо и другу основну карактеристику пореског система, а то је једносмерни правац кретања дела новостворене вредности од појединца ка држави, односно фискусу. На основу тога, јасно се могу видети сукобљени интереси два основна субјекта пореског система. Како би држава могла да даље настави са финансирањем својих потреба, које су у функцији остваривања њених постављаних циљева, њој се намеће више задатака, а то је да успостави такав порески систем који ће моћи да обухвати сва лица, систем

који ће бити оптималан, односно подношљив за пореске обвезнике и који ће бити ефикасан, у смислу да приходи од пореза буду што већи, а трошкови при наплати и отпор пореских обвезника што мањи.

С обзиром да порески систем, непосредно оптерећује пореског обвезника, смањујући његову економску снагу, а самим тим потрошњу и штедњу, јавља се природна реакција – отпор појединца ка плаћању пореза. Други фактори утичу на то колики ће бити интензитет, односно јачина тог отпора. Ти фактори могу бити: виша или мања пореска стопа (фискална пресија), на који начин ће се користити и трошити порезом прикупљена средства, перцепција јавности о правичности појединих пореских облика и др. Збирно гледано, наведени фактори утичу на интензитет отпора који већ постоји, или се може очекивати.

Уколико порески обвезник намерно избегне плаћање пореза, чини кривично дело под називом пореска утаја, што ће бити једна од тема овог рада. Настанак пореске евазије подстичу два основна фактора: објективни и субјективни фактори. С обзиром да порески систем зависи од политичког уређења, нивоа развијености привреде, фискалне пресије, пореских облика, начина трошења средстава насталих убирањем свих врста пореза, доношења суда и оцене јавности о правичности пореских облика, намеће се закључак да је сама евазија пореза уско повезана за постојећи порески систем једне земље, односно да она представља производ свих фактора који се могу назвати објективним факторима. С друге стране, настанак пореске евазије могу условити и субјективни фактори. Овде се ради о нивоу развијене пореске културе, односно о развијеној свести о самом појму пореза и његовој основној функцији у друштву.

Порези су најважнији фискални јавни приход буџета из којих се подмирују сви јавни расходи једне земље. По дефиницији, порез представља обавезно давање држави у новцу, натури и чинидби. На основу свог фискалног суверенитета, држава порезе прикупља принудним путем, на основу одговарајућих законских прописа који регулишу ову област. Међутим, као последица тога, код већине пореских обвезника јавља се тежња да се избегне или умањи порески терет, односно јавља се отпор према плаћању свих врста фискалних давања.

По природи свога деловања и манифестација, пореска евазија често иде дотле, да може да изазове низ поремећаја у економији једне земље, односно може бити један од главних генератора економске кризе и привредне нестабилности.

Стога, она има веома негативне последице, како на смањени приход буџетских средстава, тако и на социјално-политичком плану. Неплаћање пореза у основи нарушава

основне друштвене вредности, са негативним импликацијама на моралном, правном и економском терену.

Учестале финансијске трансакције, са циљем вршења пореске евазије, главна су карактеристика сиве економије. У сивој економији новац и роба, циркулишу нелегално и без адекватне контроле. То се одражава на знатно смањени обим прикупљања пореских и других фискалитета, што доводи до неконзистентне расподеле дохотка на јавну потрошњу и инвестиције, гледано у оквиру постављеног плана и друштвених циљева који се желе постићи. Обим инвестиција се смањује, како се смањују јавни приходи. Буџет није развојни и има све мању развојну компоненту, односно има непродуктивну потрошњу, а све то се одражава на успорени привредни раст и развој. Овакви трендови изазивају макроекономску нестабилност. У ситуацији буџетског дефицита, држава је принуђена да се све више задужује, често високим каматним стопама, чиме се додатно погоршава стање у буџету.

Нелегална или сива економија улази у ред највећих проблема с којим се, већ дуги низ година, суочава економија Србије. Њена негативна дејства, посебно се испољавају у евазији пореза, нелојалној конкуренцији, нарушавању закона понуде и тражње у нарушавању тржишта, итд. Евазија пореза је у Србији значајна препрека за заштиту привредних субјеката, за изградњу функционалне тржишне економије.

Рад је структуриран у десет делова. У првом, уводном делу рада, дати су: предмет, циљ, проблем истраживања, задаци, хипотезе и методологија истраживања и на крају научни и практични допринос истраживања.

Други део рада анализира јавне приходе, убирање јавних прихода, чији је циљ прикупљање јавних прихода ради подмиривања јавних расхода, односно финансирања јавне потрошње. Убирање јавних прихода, утиче на прераспodelу националног дохотка, због чега јавни приходи представљају и инструмент економске политике, путем којег се може битно утицати на промене националног дохотка, привредног раста и развоја, запослености и уопште на стање привредне стабилности.

У трећем делу рада анализирани су јавни расходи који су лимитирани обимом јавних прихода. Постоји директна условљеност јавних прихода и расхода. Промене на страни акцелерације економских активности условљене технолошким и друштвеним променама, условиле су евидентан и сталан раст јавних расхода у већини земаља. Стварни узроци пораста јавних расхода имају углавном економски, политички, социјални и финансијски карактер.

Када говоримо о јавним расходима, условљеним економским факторима, онда је реч о инвестицијама и државним интервенцијама у сфери привредног раста и развоја националне економије, што је једно од најзначајнијих питања економске политике земље.

На повећање јавних расхода директно делују и политички фактори који могу бити унутрашњи (облик владавине у једној држави), и спољашњи (несређени међународни и политички односи, терористичке претње, повећање расхода за одбрану земље и сл.).

Стварни узроци пораста јавних расхода могу бити и расходи социјалне природе. Ради се о повећању расхода за пензије, разне врсте социјалних издатака за најсиромашније и др.

У оквиру финансијских узрока раста јавних расхода постоје две групе јавних расхода: отплате јавних дугова и у случају буџетског суфицита лоше управљање јавним финансијама.

У четвртом делу рада анализирани су порези и потребе вођења активне пореске политике. Разлике које постоје у конципирању, креирању и спровођењу мера пореске политике међу земљама, углавном су резултат разлика између њихових друштвено-економских уређења и нивоа развијености. У зависности од фискалних и других економских циљева, у неким периодима се повећавају порези на потрошњу, док се у другим повећавају порези на доходак. Некада се повећава прогресивност, док се у другом периоду смањује прогресивност пореза. Анализа пореза и пореског система у Србији, показала је да порези имају истакнуту улогу на привредна кретања у земљи, а следствено томе, и пореска евазија, односно избегавање плаћања пореза се одражава на укупну привредну (не)стабилност.

У петом делу рада приказане су теорије о порезима. У досадашњем степену развоја економске науке, појавило се много теорија о порезима. Неки аутори апострофирају значај следећих теорија о порезима: теорија силе, теорија еквиваленције, теорија жртве, теорија суверенитета, савремене грађанске теорије и др. У различитим временским периодима, у литератури су се могле наћи и друге поделе теорија о опорезивању. На пример, у литератури се могу наћи и теорија користи, теорије трошкова, услуга, теорија угодности плаћања, теорија пропорционалног приступа и др. Међутим, данас је опште прихваћена теорија суверенитета, утемељена на праву државе да врши опорезивање на основу њеног суверенитета, из чега проистиче и фискални суверенитет при утврђивању различитих врста пореза, пореских елемената, рокова плаћања пореза и др. Ради се о најдоминантнијој теорији, која се заснива на ставу да порез мора да се плаћа према економским способностима пореског обвезника. Теорија суверенитета је на страни пореза, као нужног добра и оправдава их државним интервенционизмом, односно активном улогом државе, чиме остварује опште привредне циљеве. У овом делу рада описани су порески принципи (начела), порески

монизам и порески плурализам, ефекти пореза и субвенција на цене и ефекат ценовне еластичности.

У шестом делу рада анализиран је развој пореског система Србије у последњих двадесет година, у периодима: 2001-2005., 2005-2010. и 2010-2020. Основни критеријум на основу којих је извршена подела на наведене периоде су периоди у којима су донети системски закони из пореске области: Закон о пореском поступку и пореској администрацији (2002), Закон о порезу на додату вредност (2004), Закон о финансирању локалне самоуправе (2006) и Закон о локалној самоуправи (2007). Период после 2010. године узет је у обзир, зато што је у том периоду вођена политика смањене јавне потрошње и јавног дуга, затим, повећања стопе запослености, путем смањене стопе пореза на зараде на 10% (2012), повећања пореских прихода, путем повећане стопе пореза на добит на 15% (2013) итд.

Порески системи настају и мењају се у зависности од договора и различитих компромиса у једној држави, као и жељом и исказаном потребом за новим изворима и повећањем јавних прихода, ради финансирања јавних потреба, односно јавне потрошње. Порески систем је суштински реформисан доношењем Закона о порезу на додату вредност (2004.) и његовим ступањем на снагу 1. јануара 2005. године. Овим се дошло до укидања пореза на промет производа и услуга.

Друго, 2007. године приступило се фискалној децентрализацији, у оквиру које су донети Закон о финансирању локалне самоуправе (2006) и Закон о локалној самоуправи (2007).

У оквиру фискалне децентрализације предвиђено је да:

- 40% пореза на доходак грађана, остварених на локалној територији, припада локалној самоуправи;
- порез на имовину одређује и администрира локална самоуправа;
- 1,7% БДП трансферише се локалним самоуправама;
- ако је приход по глави становника од пореза, мањи од 90%, од републичког просека по глави становника, локалне самоуправе остварују право на трансфер ради уједначавања.

У оквиру пореске реформе, прва значајнија промена десила се крајем 2012. године, повећањем пореских стопа. Према Закону о порезу на добит правних лица, који је донет крајем 2012. године, стопа пореза на добит повећана је са 10% на 15%.

Суштинске новине у нашем пореском систему појављују се код опорезивања зарада. Некадашња лична примања која су поред зарада обухватала и друга примања, морала су да се опорезују путем пореза на зараде и пореза на остале приходе.

Порез на зараде регулисан је Законом о порезу на доходак грађана. До маја 2013. године зараде у Србији су биле опорезоване пропорционално уз пореску стопу од 12%. Бруто зарада запосленог је чинила основицу за обрачун пореза. Међутим, променом наведеног Закона из маја 2013. године, смањена је стопа пореза на зараде на 10% (Алтипармаков и др., 2013:6).

Овим променама ишло се на побољшање услова на тржишту рада и повећање запослености, чиме би се смањила утаја пореза у овој сфери пословања. Смањени порези на зараде, аутоматски би се рефлектовали на већи обим тражње за радном снагом, на смањену незапосленост и смањење пореске утаје. Међутим, постоји и други начин утаје пореза у овој области у Србији, када се део зарада исплаћује готовински, нелегалним путем. На тај начин код привредних субјеката постоји пореска евазија на исплаћене зараде запослених. Да би привредни субјект избегао пореско оптерећење, често радника пријављује на минимални опорезиви износ, који се као такав евидентира у пословној евиденцији привредног субјекта, иако је у обавези да када пријављује раднике, на прописану основицу плати и доприносе за ПИО. Дакле, овим реформама тежило се да се дође до смањења сиве економије у сфери исплата зарада. На овај начин, акценат је стављен на побољшање привредних услова, односно на убрзанији привредни раст и развој и запошљавање.

У седмом делу рада приказани су порези и пореска политика ЕУ. С једне стране, акценат је стављен на непосредне порезе, који су хармонизовани у земљама ЕУ, док су посредни порези, с друге стране, приказани у оквиру избегавања двоструког опорезивања. У овом делу рада, приказано је и заједничко деловање и сарадња пореских органа земаља ЕУ. Најдаље се отишло у хармонизацији посредних пореза, односно пореза на додату вредност и акцизе. У земљама чланицама ЕУ разликују се два концепта фискалне интеграције, неолиберални и интервенционистички регуларни приступ. Код неолибералног концепта акценат је стављен на јачање конкурентности међу државама ЕУ. Интервенционистички приступ заснива се на становишту усвајања и фаворизовања наднационалних органа.

Креатори пореске политике ЕУ сматрају да се у садашњем тренутку може успоставити нови курс пореског система Уније, деловањем на три нивоа и то: међународном, ЕУ и националном. Интенција је да пореске политике створе ново окружење. С тим у вези, пореска политика ЕУ тежи да се заснива на пет пореских приоритета, и то: подстицању инвестиција,

побољшању пореске администрације и пореске сигурности, повећању запослености, смањењу неједнакости и осигурању поштовања пореза.

У осмом и деветом делу рада уопштено је приказана евазија пореза, с посебним освртом на пореску евазију у Србији. Повећањем пореског оптерећења долази до делимичног или потпуног избегавања пореских обавеза. На овај начин врши се прерасподела укупног пореског дуга, с обзиром да велики број правних лица не обрачунава и не измирује своје пореске обавезе. Стога, пореска евазија има и своју социјалну димензију. Она је пре свега условљена нивоом фискалне пресије, наменом трошења средстава прикупљених од пореза, судом јавности о прихватљивости и правичности појединих пореских облика у оквиру пореског система и др.

Бројни су узроци евазије пореза у Републици Србији. Почетком 90-тих година прошлог века, узроци сиве економије могу се тражити, пре свега у распаду земље, ратним збивањима у земљи и окружењу, наметнутим економским санкцијама, хиперинфлацији, ратним миграцијама итд. У последњих 30 година, највећи степен сиве економије забележен је током 1993. године и касније. То је био знак закржљалости привредног система на овим просторима, што је значило да је свако даље одржавање пословања у сивој зони било погубно по економију и да је држава морала предузети опште и ригорозне мере за отклањање ове веома негативне и штетне појаве, тако да је она представљала системски проблем и питање које је требало брзо решавати.

У десетом делу рада, сагласно постављеним циљевима истраживања, приступило се избору концепта истраживања пореске евазије у Републици Србији, стављајући у разматрање и дискусију, само оно што је релевантно за одређени аспект истраживања и анализе.

У раду су успостављени и коришћени категоријални апарати, који обрађују основне појмове као што су порези и други појмови везани за порезе, да би се са друге стране сагледала и психолошка страна, која касније доводи до евазије пореза. То је анализа пореског обвезника и дефинисање кључног момента када порески обвезник доноси одлуку да утаји порез.

На крају рада дати су закључак, списак литературе, коришћене у раду у Харвард стилу референцирања и прилози.

1.1. Предмет истраживања

Предмет истраживања као и мотив избора теме овог рада су све специфичности и карактеристике пореза и евазије пореза, који су имали утицаја на опредељеност за израду овог рада.

С тим у вези, у раду су шире разматрани фактори који доводе до евазије пореза, који имају великог утицаја на динамику и степен развоја националне економије, односно на стабилност земље.

1.2. Циљ истраживања

Рад има научни, друштвени и практични циљ истраживања.

Научни циљ истраживања је научна дескрипција реалног пореског система из којег проистиче „прихватљив“ реални модел система пореске евазије, са тежњом да се добијени резултати истраживања у погледу понашања релевантних пореских институција и пореских обвезника, истраже до нивоа научног објашњења. Теоријски ставови и резултати истраживања, требало би да дају одређене закључке и путоказе о правцима деловања институција пореског система, задужених за обрачун, контролу и плаћање пореза, пре свега пореских органа, органа локалне самоуправе и других институција пореског система у циљу стварања здравог и реалног пореског система.

Овај рад ће остварити друштвени циљ, уколико нова, додатна сазнања и корисне информације буду од користи свима, које ова област интересује, нарочито онима који се буду бавили феноменом пореске евазије. Такође, овај рад ће остварити друштвени циљ, уколико пружи нова корисна сазнања носиоцима економске, пре свега пореске политике, у креирању и спровођењу пореских реформи, у правцу постизања позитивних ефеката пореског система и целокупног финансијског система земље.

1.3. Проблем истраживања

Акцент проблема истраживања је на специфичностима и узроцима пореске евазије у Србији, с једне стране, и последицама које пореска евазија има на целокупну привреду, односно на генерисање привредне нестабилности земље, с друге стране.

Проблем истраживања лежи пре свега, у оквиру фактора који узрокују пореску евазију (субјективни или објективни фактори). Приступ проблему истраживања пореске евазије, заснива се пре свега на анализи понашања пореских обвезника, физичких или правних лица, односно, како порески инструменти које прописује држава, имају утицаја на пореске обвезнике, односно њихове економске прилике. То је економски приступ проблему пореске евазије. Систем опорезивања и висина пореских стопа, могу на извештан начин утицати на пореске обвезнике да фиктивно представе своје пословање у циљу прикривања својих прихода, односно необрачунавања или смањивања својих пореских обавеза, пре свега, због недоречености или недовољне прецизности одговарајућих закона који регулишу пореску област.

Проблем у свим транзиционим друштвима, па и у Републици Србији је што се на основу разних баријера (националних, политичких, припадности у капиталу), порези у неким случајевима селективно наплаћују. Кључни проблем у свим транзиционим економијама је селективност у плаћању пореза, која је изнад владавине права.

1.4. Задаци и хипотезе истраживања

Задаци истраживања су:

- Утврдити да ли, и у којој мери, ниво сиве економије утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Србији?
- Утврдити да ли је ниво ефикасности пореске администрације од утицаја на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Србији?
- Утврдити да ли ниво објективних фактора пореског система утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Србији?
- Утврдити да ли ниво субјективних фактора пореских обвезника утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Србији?

Крајњи задатак истраживања је:

- Утврдити да ли нивои: сиве економије, ефикасности пореске администрације, објективних фактора пореског система и субјективних фактора пореских обвезника значајно утичу на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Србији?

Хипотезе истраживања су:

Основна хипотеза рада гласи:

X0: Ниво сиве економије, ефикасности пореске администрације, објективних фактора пореског система и субјективних фактора пореских обвезника утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Републици Србији.

Помоћне хипотезе су:

X1 – Ниво сиве економије утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности;

X2 – Ефикасност пореске администрације утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности;

X3 – Објективни фактори пореског система утичу на ниво пореске евазије и привредне нестабилности;

X4 – Субјективни фактори пореских обвезника утичу на ниво пореске евазије и привредне нестабилности.

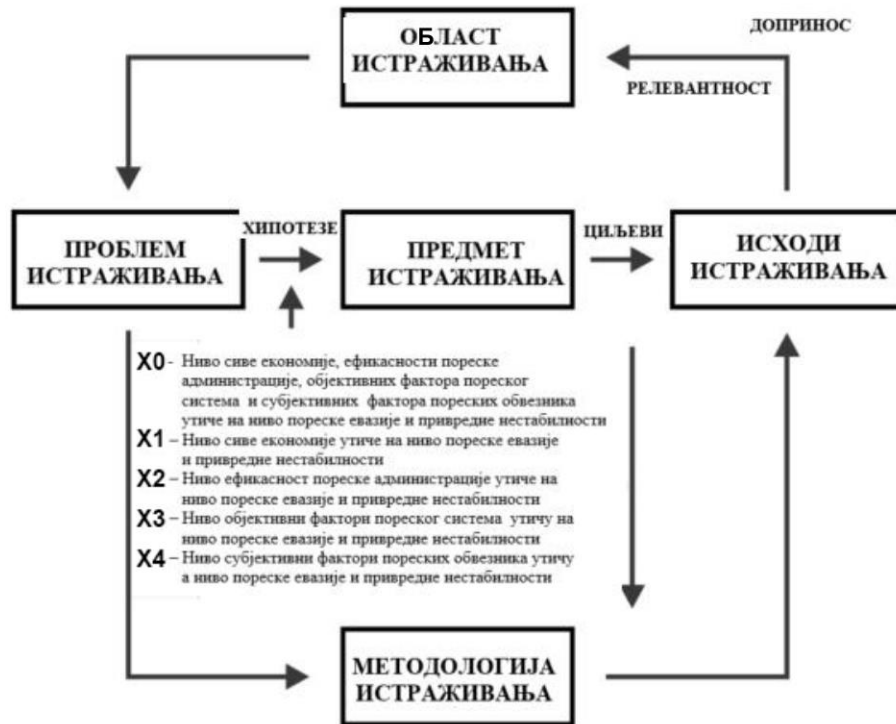
1.5. Методологија истраживања

У раду су коришћене научне методе истраживања:

- основне аналитичке методе,
- основне синтетичке методе,
- опште научне методе,
- емпиријске основне методе: сређивање и груписање података и обрада података методом статистичке анализе; интерпретација добијених података.

Коришћењем наведених метода истраживања, дошло се до очекиваних циљева истраживања. Ниједној научној методи се није давала искључива предност, све су подједнако коришћене и заступљене у складу са основним циљевима, тако да је у раду заступљен, свеобухватни, методолошки приступ.

Графикон 1: Ток истраживања



Извор: Аутор

1.6. Научни и практични допринос истраживања

Научни допринос овог рада базира се на сазнањима о свим релевантним питањима која се тичу основних узрока, карактеристика и специфичности евазије пореза. Овим истраживањем су дефинисани основни разлози и предуслови који доводе до пореске утаје, односно разлози који доводе пореског обвезника на такву врсту понашања, са крајњим последицама на привредну нестабилност. Креирање новог модела сузбијања пореске евазије је главни научни допринос овог рада.

Дефинисање основних индикатора и кључних фактора, који утичу на пореску евазију, представља практичан допринос рада. Добијене информације са подацима, указаће на даље правце у предузимању мера како би се пореска евазија свела на најмањи ниво.

2. ЈАВНИ ПРИХОДИ

2.1. Појам и карактеристике јавних прихода

Да би се извршило финансирање општих расхода, како на нивоу централне тако и на нивоу локалне власти, потребни су одређени приходи. Ти приходи су средства која се користе у сврху јавних потреба, односно јавне потрошње. Убирање јавних прихода, утиче на прераспodelу националног дохотка, због чега јавни приходи представљају и инструмент економске политике, путем којег се може битно утицати на структуру националног дохотка, привредног раста и развоја, запослености и уопште на привредну стабилност. Јавни приходи, у суштини представљају трансакције прикупљања средстава, од којих су најважнији порези, који се уводе законом. Плаћање пореза сматра се трансакцијом, иако је у питању обавезно давање, с обзиром да су порези најиздашнији фискални јавни приходи.

Сви јавни приходи уређују се одговарајућим пореским законима (Закон о ПДВ, Закон порезу на добит правних лица, Закон о порезу на доходак грађана, Закон о порезима на имовину и др.), којима се уводи и уређује одређена врста јавних прихода.

Главне специфичности јавних прихода су:

- углавном се убирају новчано,
- обавезност плаћања,
- редовност наплате (периодично и константно),
- користе се за подмиривање јавне потрошње.

Циљеви убирања јавних прихода су:

- подстицање привредног развоја,
- економска и социјална стабилност,
- прераспodelа националног дохотка,
- алокација привредних ресурса (Радичић, Раичевић, 2008: 60).

У којој мери ће бити остварен обим и које су врсте јавних прихода, зависи од разних фактора, пре свега од:

- економске моћи државе,
- економских односа у одређеној држави,

- врсте и броја функција државе.

Историјски гледано, јавни приходи су били предмет бројних промена и појављивали су се у бројним облицима и модалитетима. Неки облици јавних прихода, временом су нестајали, односно трансформисали су се у нове, сходно новим друштвено-економским и политичким ситуацијама.

Међутим, данас постоје различити облици јавних прихода, под различитим називима. У укупној структури јавних прихода, порези у највећем броју земаља, по свом билансном значају, најзначајнији су фискални приходи.

2.2. Класификација јавних прихода

Јавни приходи се деле према различитим критеријумима, зато постоје различите класификације јавних прихода. У литератури и теорији јавних финансија, постоји следећа подела јавних прихода (Беслаћ, 2018:52):

- изворни,
- дериватни,
- редовни и нередовни,
- приходи од привредних субјеката и приходи од становништва,
- неповратни и повратни,
- наменски или ненаменски,
- приходи у новцу или у роби,
- еквивалентни и нееквивалентни и
- нефискални и фискални.

Изворни јавни приходи остварују се економском активношћу и правом власништва државе над својом имовином. Држава остварује приходе и на добит јавних субјеката у њеној својини, тржишном реализацијом својих производа и др.

Дериватне приходе држава убира на основу свог фискалног, односно пореског суверенитета. Дериватни јавни приходи могу бити фискални и нефискални јавни приходи.

Под редовним јавним приходима подразумевају се они приходи који се прикупљају континуирано. Овим приходима подмирују се редовне јавне потребе, односно редовни јавни расходи. Редовни јавни приходи могу бити фискални и нефискални. Фискални јавни приходи

се остварују принудним путем, на основу пореских закона и других прописа. Нефискалне јавне приходе, држава остварује од државне имовине (закуп), прихода државних привредних субјеката (дивиденде) и др. Основна разлика између фискалних и нефискалних прихода лежи у томе што се нефискални приходи не остварују принудним путем.

Нередовне јавне приходе, држава остварује повремено, све у циљу покривања ванредних јавних расхода, насталих за време одређених ванредних околности. Ванредне јавне приходе често чине нефискални јавни приходи. Примарна емисија је такође једна врста ванредног јавног прихода.

Приходи од становништва су они приходи које грађани плаћају држави из својих остварених прихода или по основу имовине.

Приходи од правних лица су приходи који се плаћају држави ради задовољавања јавних потреба. Правна лица, на основу одређених законских прописа, издвајају држави одређена средства у виду јавних прихода, обично од разних пореских облика.

Средства која порески обвезници уплаћују држави, као јавне приходе државе, по правилу су неповратна средства. Међутим, у одређеним случајевима, грађани могу принудно или добровољно издвајати одређена средства која имају форму јавних прихода државе. То су, на пример јавни зајмови, које држава уводи, а који се после одређеног времена враћају становништву или правним лицима, уз камату.

Ненаменски или недестинирани јавни приходи јесу јавни приходи који немају унапред дефинисану намену. Међутим, када држава у одређеним случајевима распише одређене зајмове, или врши издавање обвезница ради извршења одређеног циља (изградња аутопута, електрификације, водовода и сл.), ради се о наменским или недестинираним јавним приходима.

Јавни приходи се готово увек прикупљају у новцу. У природи се ретко прикупљају. Прикупљање јавних прихода врши се у природи у случајевима одузимања незаконито стечене имовине, пленидбе имовине у циљу измирења одређених давања држави и сл. И у тим случајевима, на јавним лицитацијама они се по правилу претварају у приходе у новцу.

Плаћањем еквивалентних јавних прихода, физичка лица имају право на одређену противуслугу, на пример доприноси за обавезно социјално осигурање, којима се под одређеним општим условима стиче право на пензију. Код ових прихода не постоји пуна еквивалентност између плаћених средстава и вредности коришћене услуге (пензије).

Основна карактеристика нееквивалентних јавних прихода је, да су то приходи опште намене, да су неповратни, обавезни, нееквивалентни, јер порески обвезници не стичу и право да у сразмери плаћања обавеза користе и јавна добра и јавне услуге.

У фискалне јавне приходе спадају порези, таксе, накнаде и доприноси. Држава ове приходе остварује захваљујући свом фискалном суверенитету, обавезним давањем, на основу остварених прихода или дохотка, по основу разних трансакција и поседовања имовине пореских обвезника, а све на основу одговарајућих пореских закона.

Код нефискалних јавних прихода, држава јавне приходе обезбеђује на посредан начин, наметањем обавеза пореским обвезницима (на пример, новчане казне по разним основама и др.).

2.3. Међународна подела јавних прихода

У литератури јавних финансија постоје четири врсте међународних јавних прихода, и то (Радичић, Раичевић, 2008:63):

- Систем националних рачуна (енг. *SNA – Systems of National Accounts*) је класификација Уједињених нација о обрачуну друштвеног производа. Међутим, није нашла у пракси значајнију примену.
- Европски систем интегрисаних економских рачуна. Ни ова подела није се значајније примењивала у пракси.
- Међународни монетарни фонд (ММФ) је за своје потребе извршио поделу јавних прихода, која је и данас веома актуелна и у великој је примени .
- Почетком 70-их година прошлог века, Организација за економску сарадњу и развој (ОЕЦД) је сачинила стандардну класификацију и она је данас у широкој примени. Према овој подели, јавни приходи имају карактер фискалних давања, без обавезе било какве непосредне противнакнаде или противуслуге од стране државе, већ су исти искључиво у функцији јавне потрошње. Ту пре свега спадају приходи од пореза и остали фискални приходи. То је једна од најпоузданијих класификација пореских прихода.

2.4. Обим јавних прихода у Републици Србији

Према Закону о буџетском систему у Републици Србији, јавни приходи су порези, доприноси за обавезно социјално осигурање, самодопринос, донације, трансфери и финансијска помоћ Европске уније, примања од продаје нефинансијске имовине, примања од задуживања и примања од продаје финансијске имовине.¹

У табели 1. приказани су јавни приходи у Републици Србији (2014-2020) у мил. динара. Укупни јавни приходи су подељени на текуће приходе и донације. Текући приходи су приказани кроз пореске и непореске приходе. Укупни јавни приходи са донацијама у мил. динара евидентирани су по годинама: 1.620.752 (2014), 1.694.831 (2015), 1.842.612 (2016), 1.973.408 (2017), 2.105.267 (2018), 2.278.558 (2019) и 2.254.959 (2020). Од свих јавних прихода, евидентно је да су највећи порески приходи, који бележе константан годишњи раст. У 2014. години евидентирано је 1.439.037 мил. динара пореских прихода, док је истих прихода у 2020. години евидентирано 1.990.771 мил. динара. Такође, и други јавни приходи (непорески приходи) и донације у посматраном периоду, расли су континуирано из године у годину.

Табела 1. Обим јавних прихода у Србији (2014 - 2020) у мил. динара

	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.
Јавни приходи (са донацијама)	1.620,752	1.694.831	1.842.612	1.973.408	2.105.267	2.278.558	2.254.959
1. Текући приходи	1.611,812	1.687.614	1.833.249	1.964.871	2.090.598	2.263.694	2.243.802
1.1. Порески приход	1.439.037	1.409.590	1.585.767	1.717.897	1.822.237	1.993.672	1.990.771
1.2. Непорески приход	172.775	224.024	247.482	246.973	268.362	270.017	253.031
2. Донације	8.960	7.217	9.703	8.132	14.669	14.884	11.157

Извор: Обрадио аутор, МИФ, Билтен јавних финансија, фебруар, 2021.год.

¹ Члан 14. Закона о буџетском систему, „Сл. гласник РС“, бр. 54/2009... 149/2000, 118/2021.

3. ЈАВНИ РАСХОДИ

3.1. Појам и карактеристике јавних расхода

Од величине јавних расхода, зависи износ јавних прихода који треба прикупити. Стога су јавни расходи лимитирани обимом јавних прихода.

У новијој економској и финансијској теорији, није прихватљив став, да само ако су минимални, јавни расходи су пожељни и добри и да већи јавни расходи само оптерећују привреду. Јавни расходи су увек прихватљиви, ако су продуктивни, без обзира колико су високи (Јелчић, 1997:341).

У скоро свим земљама, евидентан је стални пораст јавних расхода. На тај пораст утиче проширење државних функција и многи други фактори. Историјски гледано, велики број аутора се бавио истраживањем импозантног раста јавних расхода. Као резултат тога, никле су бројне теорије и донети закони о све већем расту јавних расхода. Најпознатији је Вагнеров закон (*A. Wagner*) и Пикок-Визманов закон (*Pikok, Vizman*) који се убрајајају у законе савремених теоретичара фискалне економије. Основни смисао ових закона, лежи у чињеници да јавни расходи расту брже од јавних прихода, а јавни приходи расту зато што расту јавни расходи. Међутим, стварни узроци пораста јавних расхода су бројни. Углавном се свде на: економске, политичке, социјалне и финансијске природе.

Када су у питању фактори економске природе, онда је реч о инвестицијама и интервенцијама економске природе. Зашто се држава укључује у привреду једне земље? То су пре свега разлози који су у функцији привредног развоја и државне интервенције, посебно у сфери спољноекономских односа, све у функцији јачања државног сектора у привреди (Јелчић, 1997: 341-342).

Политички фактори, такође утичу на повећање јавних расхода. Ти фактори могу бити унутрашњи и спољашњи. Унутрашњи фактори пре свега зависе од облика владавине у једној држави.

С друге стране, политички фактори утичу и на повећање јавних расхода услед дејства фактора, спољнополитичке природе. Најважнији су они који произилазе из нестабилних међународних политичких односа.

У финансијске узроке повећања раста јавних расхода спадају две групе фактора: јавни дугови, односно њихова отплата и лоше управљање јавним финансијама. То се пре свега односи у случају настанка буџетског суфицита.

На крају, често се говори да се реални узрок раста јавних расхода налази у социјалној сфери, с обзиром да у савременим условима добар део расхода иде на социјално осигурање.

Данас се пуно говори о заштити животне средине. Економије већине земаља света се данас суочавају са озбиљним растом јавних расхода намењених заштити животне средине.

Постоје и друге класификације раста јавних расхода. Посебно се наводи класификација и узроци пораста јавних расхода у САД (*Shulc & Haris, 1954:13-19*). (преузето: Радичић, Раичевић, 2008: 51-52). Анализирајући рапидан пораст јавних расхода у САД, цитирани аутори закључују да је пораст последица деловања следећих узрока: рата, припрема за рат, пораста броја становника и урбанизације, пораста цена, усложњавања јавних функција, повећања привредних функција државе и организовања пословних институција од стране државе. Ови узроци се искључиво везују за конкретну ситуацију у САД.

По Ловчевићу, не треба безрезервно прихватити став да постоји закон о порасту јавних расхода (Ловчевић, 1997:96). Према поменутом аутору, постоји циклично кретање јавних расхода, са краћим или дужим паузама, али се може рећи да постоји одређени општи тренд пораста јавних расхода.

3.2. Теоријски, опште поделе јавних расхода

У теорији и политици јавних финансија најчешћа подела јавних расхода је (Ловчевић, 1997:33):

- редовни и нередовни,
- према објекту трошења,
- према субјекту трошења,
- производни и непроизводни,
- новчани и робни и
- одложиви и неодложиви.

Јавни расходи могу бити: редовни и нередовни. Основни критеријум поделе на редовне и нередовне јавне расходе, јесте сама динамика трошења. Таква подела јавних расхода је од раније присутна. Основна карактеристика редовних јавних расхода је да се стално могу предвидети, да настају редовно, да су стабилни. То су расходи за зараде запослених, расходи за енергију и сл.

Нередовни јавни расходи немају наведене карактеристике, нису увек предвидљиви и нису стабилни по обиму и висини. У оквиру нередовних јавних расхода могу настати

ванредни јавни расходи. Они се разликују по томе, што се нередовни ипак могу предвидети, док ванредни јавни расходи су потпуно непредвидљиви.

Основни критеријум поделе јавних прихода на личне и материјалне је објекат трошења јавних расхода.

Лични јавни расходи подразумевају јавне расходе којима се издржавају запослени у јавној управи, војсци, полицији, пензије, инвалиднине, социјалне и друге помоћи и др. Материјални јавни расходи представљају јавне расходе који служе за покриће рада органа јавних функција. У њих убрајамо средства за канцеларијски материјал, средства за набавку војне и полицијске опреме и других материјалних трошкова, средства за инвестиције и слично.

Према субјекту трошења постоје: расходи централне власти, расходи регионалне власти и расходи локалне власти. Расходи централне, регионалне и локалне власти везани су за надлежност ових власти. Како би се ти расходи покрили, потребна је надлежност у прикупљању прихода, с једне стране, или расподела и трансфер прихода са нивоа централне власти на остале нивое власти, у циљу покрића трошкова из надлежности ових власти. Проблем убирања јавних прихода и подмиривање јавних расхода, значајан је за државе федеративног уређења. Међутим, питање убирања јавних прихода и покривање јавних расхода у условима децентрализације, није ништа мање сложено питање, с обзиром да се мора пронаћи компромисно решење, односно баланс између јавних прихода који убрајају централна и нижи нивои власти.

Уколико јавни расходи имају производне ефекте и делују на повећање производње и прихода, то су производни јавни расходи. У оквиру производних јавних расхода, постоје директни производни расходи. Ради се о новим инвестиционим улагањима или улагањима у реконструкцију и модернизацију машина, опреме и других производних капацитета. Међутим, производни јавни расходи могу и на индиректан начин да доведу до повећања производних капацитета или прихода. Ови расходи везани су за улагања у инфраструктурне објекте, чијим се коришћењем остварују приходи.

Непроизводни или непродуктивни јавни расходи су расходи који ни на који начин не доводе до повећања капацитета, нити прихода. То су расходи у државној или другој администрацији, за војску или полицију.

Подела на одложиве или неодложиве јавне расходе врши се по критеријуму динамике плаћања. Расходи који се извршавају на основу Устава или закона представљају неодложиве јавне расходе. Исплата зарада државним чиновницима, исплата пензија, мора се обавити

тачно утврђеног датума, Уколико се јавни расходи могу одлагати привремено или трајно, ради се о одложивим јавним расходима.

Према Ричарду Масгрејву, узроци пораста јавних расхода налазе се у жељи државе за државним интервенионизмом, које он сврстава у техничко-демографске и социолошке факторе (*Musgrave, 1969:69-71*). Према овом аутору, пораст јавних расхода условљен је економским растом и привредним развојем, као и техничко-технолошким прогресом, растом пољопривредног сектора, изменом социолошких категорија становништва, растом животног стандарда, растом здравствене и опште културе, потребом за већом социјалном заштитом и сл.

3.3. Обим јавних расхода у Републици Србији

У Табели 2. приказан је обим јавних расхода у Србији у периоду 2014-2020. кога чине текући и капитални расходи, активирани гаранције и буџетске позајмице.

Табела 2. Обим јавних расхода у Републици Србији (2014-2020) у мил. дин.

	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.
Јавни расходи	1.878.789	1.846.965	1.896.659	1.921.100	2.073.042	2.289.672	2.697.745
1. Текући расходи	1.697.715	1.696.603	1.714.884	1.745.250	1.847.242	2.001.740	2.352.861
2. Капитални расходи	96.660	114.527	139.326	133.862	199.263	266.245	293.221
3. Активирани гаранције	29.601	30.107	39.117	28.809	19.727	10.788	7.473
4. Буџетске позајмице	55.373	2.728	3.333	13.178	6.809	10.890	44.182

Извор: Обрадио аутор, МИФ, Билтен јавних финансија, фебруар, 2021. год.

Јавни расходи у Републици Србији су у наведеном периоду, расли из године у годину, највећи су били у току 2019. и 2020. године. Јавни расходи евидентирани по годинама у периоду 2014-2020. имају следећи обим, исказан у милионима динара: 1.878.789 (2014), 1.846.965 (2015), 1.896.659 (2016), 1.921.100 (2017), 2.073.042 (2018), 2.289.672 (2019), и 2.697.745 (2020).

3.4. Функционална и економска класификација јавних расхода у Републици Србији

Према Закону о буџетском систему, буџет се припрема и извршава на основу буџетске класификације. Она обухвата економску класификацију прихода и расхода, функционалну

класификацију, програмску класификацију и класификацију расхода и издатака према изворима финансирања.

Држава годишње објављује расходе по функционалној и економској класификацији. У оквиру функционалне класификације јавних расхода, сврстани су јавни расходи према намени, као што су:²

- одбрана, унутрашња безбедност, административне,
- новије: пензије, здравствена заштита, образовање, социјална заштита, екологија и др.

Кад је у питању економска подела, јавни расходи се деле на текуће и капиталне расходе. У текуће расходе спадају, расходи за запослене, робе и услуге, отплата камата, субвенције, социјално осигурање и социјална помоћ - пензије.

3.5. Консолидовани биланс јавног сектора у Републици Србији

Према поменутом Закону у консолидовани биланс државе улазе приходи и расходи свих нивоа државе: буџета Републике, фондова социјалног осигурања, аутономних покрајина, независних агенција градова и општина, умањених за међусобне трансфере.³ Најважнији трансфери су из буџета Републике према свим осталим нивоима државе. При утврђивању консолидованог биланса, најважнији трансфери су трансфери буџета Републике фондовима социјалног осигурања и локалним заједницама, доприноси на терет послодавца које плаћа држава за запослене у јавном сектору.

Табела 3. Консолидовани биланс државе у периоду 2014-2020. године у мил. дин.

	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.
1. Јавни приходи (са донацијама)	1.620.752	1.629.831	1.842.652	1.973.403	2.105.267	2.278.558	2.254.959
2. Јавни расходи	1.878.878	1.843.966	1.896.659	1.921.100	2.073.042	2.289.672	2.697.745
3. Консолидовани биланс (1-2)	-258.126	-149.134	-54.008	52.303	32.225	-11.114	-442.786

Извор: Обрадио аутор, МИФ, Билтен јавних финансија, фебруар, 2021, год.

² Исто, чл. 29.

³ Исто, чл. 2.

У табели 3. приказан је консолидовани биланс Републике Србије (2014-2020), у милионима динара. Наведени подаци указују, у 2014. години, укупни јавни расходи су били већи од укупних јавних прихода за 258.126 мил. динара, што значи да је консолидовани биланс те године био -258.126 мил. динара. Консолидовани биланс по годинама (у милионима динара): -258.126 (2014), -149.134 (2015), -54.008 (2016), 52.303 (2017), 32.225 (2018), -11.114 (2019) и -442.786 (2020).

Позитивне консолидоване билансе смо имали у наведеном периоду само у 2017. и 2018. години, док је највећи негативни консолидовани биланс евидентиран у 2020. години.

4. ПОРЕЗИ

4.1. Појам, дефиниција и карактеристике пореза

Историјски посматрано, порези постоје и везују се за настанак државе. У средњем веку, порези нису имали значајну улогу. Порези на земљу, порези у облику главарине, на наслеђе и сл. били су доминантни порези државе у то време. У Пруској, први пут је 1853. године уведен порез на доходак, који је касније уведен у Великој Британији 1907., САД 1913., Француској 1917. године, итд.

Касније, појавом ратова, настала је потреба за већим државним приходима. Ратна дејства у Првом и Другом светско рату, изазвала су велике скокове опорезивања.

Дакле, порези су настали и увођени су ради формирања и финансирања заједничких потреба државе. Историјски гледано, велики број аутора бавио се питањима пореза, од давнина до данас.

С обзиром да постоји велики број теорија, које се баве објашњавањем пореза, не постоји јединствен став и дефиниција пореза. Опште прихваћена дефиниција је да су порези фискална категорија, где се плаћање држави врши принудно, без противнакнаде или противуслуге, на законит начин, у циљу задовољавања јавне потрошње, односно јавних потреба. У зависности од времена у којем су настале, у великој мери се разликују дефиниције пореза (Томљановић, 1990:45).

Према дефиницији појединих аутора (Поповић, и др. 1995:1), порези представљају инструмент фискалних јавних прихода, којим држава од субјеката под њеном фискалном јурисдикцијом, принудно убира новчана средства, без непосредне противуслуге и противнакнаде, са циљем подмиривања својих јавних расхода, и остваривања других, првенствено економских и социјалних циљева, све на основу донетих закона из ове области.

Из приказаних дефиниција пореза, следи неколико главних карактеристика пореза које их одвајају од других јавних прихода. То су:

- Деривативност пореза. Ова карактеристика произилази из пореског суверенитета државе. За пореске приходе кажемо да су деривативни приходи државе, с обзиром да нису настали из њених економских активности. Држава на основу свог фискалног суверенитета, од пореских обвезника одузима део новостворене вредности које користи за финансирање јавних расхода;

- Обавезност (принудност) плаћања. Држава на основу свог фискалног суверенитета, узима од пореских обвезника плаћањем део прихода, принудним путем. Порески обвезници плаћају принудно држави порезе путем институционалних органа, уколико их не измире. Стога, основна карактеристика пореза, у свим савременим државама је принудност наплате пореза, на основу одговарајућих пореских закона;
- Одсуство директне противуслуге или противнакнаде. У случају пореза, држава не даје непосредну противуслугу, односно противнакнаду оном ко је платио порез. Дакле, код плаћања пореза не постоји никаква корелација између висине исплаћеног пореза, времена или основе плаћања и користи које порески обвезник има од коришћења јавних услуга или добара;
- Порез се плаћа углавном у новцу. Док су се раније порези убирали у натури, у савременим економијама, порези се углавном утврђују и убирају у новцу;
- Порези су намењени за финансирање јавних расхода. Пореским приходима се финансирају јавна добра чији су корисници опет лица која су обезбедила те приходе, односно платила порез;
- Редовност наплате пореза. Да би се јавне потребе односно јавна потрошња константно обављала, мора да постоји редовност у наплати пореза.

Порезима се утиче на прераспodelу БДП на све привредне активности, на који начин утичу на развојне токове националне економије. Дакле, порези служе за јавне расходе државе, економски раст и развој и смањење неједнакости у дистрибуцији националног дохотка.

4.2. Ефекти опорезивања

У теорији фискалне економије, доста се пажње поклања сагледавању ефеката опорезивања. Економска снага пореског обвезника се смањује плаћањем пореза, што по правилу доводи до промене његовог статуса. Природно је да у том случају, порески обвезници реагују на саме последице које производи порез.

Опорезивањем настају две врсте ефеката: микроекономски и макроекономски ефекти. Када услед промена пореске политике и пореског система, порески обвезници мењају свој рад и понашање, онда се имају у виду микроекономски ефекти опорезивања. Међутим, уколико се ове промене одражавају на збирне, агрегатне макроекономске величине, на који

начин се нарушава или успоставља тржишна равнотежа, онда се ради о макроекономским ефектима опорезивања.

Ефекти опорезивања се испољавају кроз евазију пореза и преваљивање пореза. Опширније о овим темама, биће речи у посебном делу овог рада.

4.2.1. Економски ефекти опорезивања

Порези имају велики значај на економију једне земље. Порези делују на: потрошњу, инвестиције, привредну структуру, национални доходак, платни биланс.

Нижим пореским оптерећењем стимулише се штедња, а дестимулише потрошња.

Порези такође стимулишу или дестимулишу инвестиције. Повећањем пореских стопа, смањују се средства за инвестиције и обрнуто, њиховим смањењем расположива средства се повећавају за инвестирање. Дакле, порезима се значајно регулише обим инвестиција, односно делује се на инвестирање, стимулативно или дестимулативно.

Висином пореског оптерећења, односно повећањем или смањењем пореских стопа, у знатној мери се може деловати на саму привредну структуру. На пример, уколико се у једној привредној грани повећа пореско оптерећење, а у другој смањи, онда се привредна активност из гране где је високо пореско оптерећење премешта у привредне гране са ниским пореским оптерећењем.

На основу тога, може се закључити да порези могу да утичу на бржи или спорији развој одређених привредних грана, промену структуре запослености, дислокацију и промену структуре производње, платни биланс преко трговинског биланса, стимулисање или дестимулисање извоза или увоза. Пореским оптерећењем дохотка привредног субјекта, утиче се на његову прерасподелу, односно директно на сам национални доходак, а посредно и на динамику и ниво привредног раста и развоја националне економије.

4.3. Порески облици у Републици Србији

Наведеним Законом о буџетском систему прописано је увођење свих пореских облика на: потрошњу, доходак, добит, имовину.⁴

⁴ Исто, чл. 15.

Порески системи развијених држава, али и Републике Србије обухватају велики број пореских облика, заснованих на концепту пореског плурализма. У таквим условима бројне су квалификације пореза које се заснивају на различитим критеријумима. Једна од основних подела пореза је (Поповић., 1997:317):

- директни и индиректни порези;
- објективни (реални) и субјективни (персонални порези);
- аналитички и синтетички;
- ненаменски и наменски порези;
- претпостављени и фактички порези;
- *Ad valorem* и специфични порези;
- фондирани и нефондирани порези;
- редовни и ванредни;
- репартициони и квотитетни порези;
- централни и локални;
- класификација пореза ОЕЦД

По критеријуму преваљивости, порези се плаћају на два начина, директно и индиректно. Порези који се директно наплаћују од пореских дестинатора, зову се директни или непосредни порези (на пример порез на имовину), и обрнуто, ако порези не терете пореског дестинатора, већ треће лице на које је порез преваљен, представљају индиректне или посредне порезе.

Непосредни порез плаћају порески обвезници пре трошења дохотка, док посредне порезе плаћају при трошењу дохотка.

Критеријум за поделу објективних (реалних) и субјективних (персоналних) пореза је предмет опорезивања. Објективни (реални) порези опорезују појединачне приходе грађана (имовина, доходак, капитални добитак, приходи од капитала). Ови приходи не улазе у профил пореског обвезника нити третирају његову укупну економску снагу.

У субјективне порезе спадају порез на годишњи доходак грађана, порез на укупну нето имовину. За разлику од објективног (реалног) опорезивања, код субјективног (персоналног) пореза, увек се има у виду укупна економска снага пореског обвезника.

Што се тиче поделе на аналитички и синтетички порез, основни критеријум по којем је извршена ова подела је колико је обухваћена одређена пореска ситуација. Аналитички порези погађају једну врсту прихода, док синтетички порези, укупну економску снагу

обвезника, на пример, укупан остварени промет, укупан приход, приход на укупну имовину и сл.

Код ненаменских (општих) и наменских пореза, основни критеријуми поделе је везаност убраних прихода за финансирање конкретног јавног расхода. Код наменског пореза постоји директна веза између јавног прихода и конкретног јавног расхода, док општи или ненаменски порез, не везује се за конкретни јавни расход.

Начин на који се утврђује пореска основица, представља основни критеријум поделе на претпостављене и фактичке порезе (Поповић, 1997:51).

Сама претпоставка да је порески обвезник остварио одређени приход или га је могао да оствари, утврђује пореску основицу код претпостављених пореза. Порез се у овом случају утврђује по два основа. Порески орган утврђује пореску основицу, када порески обвезник не подноси пореску пријаву. У другом случају порез се утврђује паушално. Уколико се ради о подацима са стварно оствареним приходима, на основу којих се утврђује пореска основица, онда је реч о фактичким порезима.

Подела на неспецифичне (*Ad valorem*) и специфичне порезе извршена је по критеријуму исказивања пореске основице. Ако се иста исказује у новцу, такви порези називају се неспецифични порези и углавном су присутни у развијеним земљама. Уколико се пореске основице представљају у апсолутним мерним јединицама, ради се о специфичним порезима.

Фундирани и нефундирани порези разликују се по томе, да ли су приходи остварени по основу власничких права или су приходи остварени личним радом. Фундирани приходи су приходи од имовине, хартија од вредности, опреме, односно сви они приходи који су остварени без рада, док нефундирани порези су они којима се опорезују приходи остварени личним радом.

Код репартиционих пореза, пореска власт утврђује износ пореза који се распоређује на уже територијално-политичке јединице, који тај износ даље распоређују на индивидуалне, односно конкретне пореске обвезнике. Код квотитетних пореза, унапред се зна само пореска стопа (квота).

Подела на централне и локалне порезе је присутна у земљама са федеративним уређењем. Централни порези настају на основу одлука државних централних органа, док одлукама органа локалне самоуправе уводе се локални порези.

Класификација ОЕЦД пореза обухвата доприносе за обавезно социјално осигурање и све порезе разврстане у зависности од основице на коју се уводи порез.

У табели 4. дат је табеларни приказ структуре пореза у Републици Србији по годинама (2011-2020).

Табела 4. Порески приходи буџета Републике Србије (2011-2020) у мил. динарима

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1. Порески приходи	646.598	686.828	723.390	770.959	979.169	887.981	969.103	1.006.879	1.103.672	1.099.026
1.1. Порез на доходак грађана	70.285	46.432	43.377	44.821	44.825	47.675	55.561	59.203	69.054	65.893
1.2. Порез на добит правних лица	34.208	48.803	53.214	63.790	56.961	74.239	103.319	102.212	115.981	113.228
1.3. Порез на додату вредност	342.446	367.472	380.624	409.564	416.056	453.503	479.266	499.828	550.563	549.291
1.4. Акцизе	152.425	180.628	204.761	212.473	235.781	265.606	279.934	290.039	306.546	306.037
1.5. Царине	38.815	35.783	32.504	31.026	33.321	36.427	39.708	43.650	48.093	51.922
1.6. Остали порески приходи	8.429	7.710	8.909	9.283	10.226	10.531	11.314	11.948	13.435	12.654

Извор: Обрадио аутор, МИФ, Билтен јавних финансија, март, 2021. год.

У табели 4. евидентан је пораст пореских прихода (2011-2020). Највећи пораст, односно приход средстава по годинама, евидентиран је код пореза на додату вредност и акциза. На другом месту је порез на добит правних лица, затим порез на доходак грађана, царине, и на крају остали јавни приходи.

Порез на доходак грађана је био већи од пореза на добит у 2011. години. Долази до промене у 2012. години, а разлог те промене се налази пре свега у повећању стопе пореза на добит, са 10% на 15%.

У наредној тачки описани су најзначајнији порески облици: порез на додату вредност (ПДВ), порез на добит правних лица, порез на доходак грађана, порези на имовину и акцизе.

4.3.1. Порез на додату вредност (ПДВ)

Порез на додату вредност (ПДВ) је најприсутнији порез, којим се опорезују промет производа и услуга. Примењује се у преко 130 држава у свету. Примењују га све земље ОЕЦД, осим САД и све земље ЕУ. ПДВ први пут је примењен у Француској 1954. године (Радичић, Раичевић, 2008:150).

Србија је једна од две земље у Европи, која је последња увела ПДВ, иако је било доста покушаја да се ПДВ uvede у порески систем Републике Србије. ПДВ је ушао у ошту примену опорезивања, 01.01.2005. године.

Последњи покушај да се ПДВ уведе у порески систем Србије, учињен је усвајањем Закона о порезу на додату вредност крајем 90-их година прошлог века. Почетак примене усвојеног Закона је више пута одлаган, а распад Савезне Републике Југославије значио је и одустајање од његове примене.

Његово касније увођење у порески систем Србије, било је мотивисано, пре свега због јасно постављеног циља да се наш порески систем хармонизује са осталим пореским системима држава чланица ЕУ, с једне стране, и бржег приступања ЕУ, с друге стране.

Зашто је уведен ПДВ:

- због опорезивања промета у свим фазама производног и прометног циклуса,
- због смањења незаконите евазије,
- због прилагођавања пореских прописа са пореским прописима ЕУ

С обзиром да је наш модел ПДВ идентичан са моделом ПДВ у ЕУ, који одговара VI директиви ЕУ о заједничком систему ПДВ држава чланица, може се закључити да је наш концепт ПДВ сасвим прихватљив.

Законом о ПДВ, предмет опорезивања ПДВ⁵ су: испоручена добара и пружене услуге уз накнаду, у оквиру регистроване делатности које порески обвезник изврши у Републици, и увоз добара у Републику.

У Републици Србији утврђене су две пореске стопе при обрачунавању и плаћању ПДВ.⁶ То су: општа стопа од 20% и посебна стопа од 10%.

ПДВ се заснива на принципима самоопорезивања, фактурисане реализације и самоконтроле, где учесници у ланцу, у систему ПДВ, међусобно се контролишу, захтевајући пријем и издавање фактура, јер само на основу њих се има право на одбитак претходног пореза.

Законом су дефинисана пореска ослобођења:⁷

- пореска ослобођења са правом на одбитак претходног пореза ,
- пореска ослобођења без права на одбитак претходног пореза.

⁵ Члан 3. Закона о порезу на додату вредност, „Сл. гласник РС“, бр. 84/2004... 72/2019, 153/2020.

⁶ Исто, чл. 23.

⁷ Исто, чл. 24. и 25.

У Србији се примењује индиректна метода код обрачуна и плаћања ПДВ. Та метода подразумева умањење претходно плаћеног бруто пореза од укупног промета у свакој фази прометног циклуса.

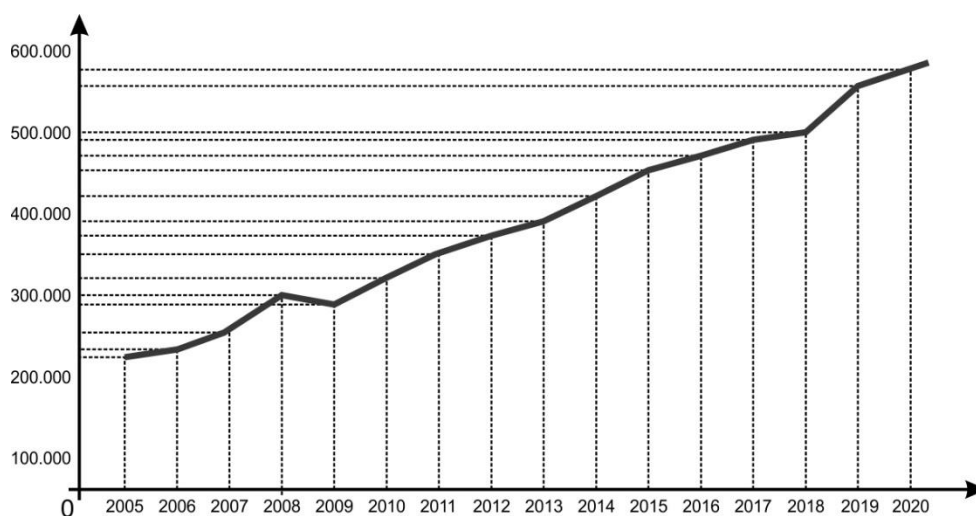
Табела 5. ПДВ у Србији (2005-2020) у мил. динара

Период	ПДВ	ПДВ у земљи	ПДВ из увоза	Други порези на добра и услуге
	1	2	3	4
2005.	216.007	70.441	121.680	23.886
2006.	225.197	68.494	150.235	6.467
2007.	265.465	81.678	179.238	4.548
2008.	301.689	88.699	209.067	3.923
2009.	296.927	120.665	173.349	2.918
2010.	319.369	109.087	207.650	2.632
2011.	342.446	113.431	226.368	2.647
2012.	367.472	114.548	250.453	2.470
2013.	380.624	110.141	267.845	2.638
2014.	409.564	111.454	295.501	2.609
2015.	516.058	97.287	315.924	2.846
2016.	453.503	112.648	337.899	2.955
2017.	479.266	86.690	389.424	3.152
2018.	499.828	62.994	433.407	3.427
2019.	550.563	70.092	476.816	3.655
2020.	549.291	91.386	454.128	3.777

Извор: Обрадио аутор, МИФ, Билтен јавних финансија, март 2021. год.

Основна карактеристика ПДВ је његов фискални значај, стабилност извора и присуство одређеног степена угодности приликом плаћања овог пореза. Поједини аутори, тврде да ПДВ доводи до нижег нивоа благостања, (*Piggot & Whaltec, 2001:1085-1095*), што су касније у својим анализама потврдили и други аутори (*Shahe & Stiglitz, 2005:600-624*). Порез на додату вредност је најприсутнији у свим пореским системима (*Johansson et al., 2008:620*). Међутим, поједини аутори (Арсич, Алтипармоков 2013:172-187) заступају став о прецењеној регресивности овог пореског облика.

Графикон 2. Приходи од ПДВ-а у Републици Србији (2005-2020)



Извор: Обрадио аутор, сходно табели 5.

На графикону 2. приказан је смер кретања прихода од ПДВ-а по годинама, на основу којег се може констатовати да је имао тренд раста у читавом посматраном периоду, осим у 2009. години. У табели 5. и графикону 2. евидентно је кумулативно повећање ПДВ-а, почев од 2005. године, у износу од 216.000 мил. динара, при чему је у 2020. години достигнут максималан износ прихода од 549.241 мил. динара. Најнижи ниво пореских прихода достигнут је 2009. године, 296.927 мил. динара. То је у директној корелацији са светском економском кризом, започетој у 2008. години, која је и у Републици Србији имала за последицу успоравање економских токова. Приходи од ПДВ-а су најосетљивији приликом промене БДП (*Emin et al., 2007:25-51*).

Дакле, у посматраном периоду у Србији је постојао позитиван тренд прихода од ПДВ-а, осим у 2009. години, при чему је остварен просечан раст око 6% за временски период 2005 - 2020. године.

4.3.2. Порез на добит правних лица

Систем опорезивања добити правних лица, са незнатним променама, на снази је још од 1. јануара 1992. године.

Порезом је обухваћена опорезива добит.⁸ Два су основна документа код обрачуна пореза на добит правних лица: биланс успеха и порески биланс.

⁸ Чл. 6. Закона о порезу на добит правних лица, „Сл. гласник РС“, бр. 25/2001... 153/2020, 118/2021.

У складу са Законом о порезу на добит, у сегменту усклађивања прихода и усклађивања расхода⁹ у пореском билансу, трошкови зарада иду на терет пословних расхода. Амортизација сталних средстава такође представља расходну ставку.

Сви приходи се у пореском билансу уз могуће корекције признају у износима утврђеним у билансу успеха.

Законом су дефинисани капитални добици и губици.¹⁰ Капитални добитак обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду. Капитални добитак представља разлику између продајне и набавне цене имовине и хартије од вредности (ХОВ).

Законом је заступљен принцип самоопорезивања.¹¹ То значи да правно лице само врши обрачунавање пореза и подноси пореску пријаву пореском органу, за претходну пословну годину. Порез се плаћа у виду месечних аконтација, чија се висина утврђује на основу пореске пријаве.

Основица за опорезивање се утврђује у пореском билансу, а на основу исказане добити у билансу успеха. Пореска стопа пореза на добит износи 15%.¹²

Законом о порезу на добит, садржани су између осталог и услови за пореска ослобођења.¹³ Тако на пример, овим Законом је дефинисано да порески обвезник који додатно запосли најмање 100 запослених лица или инвестира у своја основна средства више од једне милијарде динара, ослобађа се плаћања пореза у периоду од десет година, сразмерно том улагању. Ова ослобођења су првенствено била намењена великим пореским обвезницима, док нису намењена малим и средњим правним лицима, који су доминантни и чине окосницу свих правних лица.

4.3.3. Порез на доходак грађана

Закон о порезу на доходак грађана дефинише порез који плаћају физичка лица, која остварују доходак.¹⁴ Овај Закон дефинише следеће приходе који подлежу опорезивању:¹⁵ 1)

⁹ Исто, чл. 23.

¹⁰ Исто, чл. 27.

¹¹ Исто, чл. 38.

¹² Исто, чл. 39.

¹³ Исто, чл. 44.

¹⁴ Чл. 1. Закона о порезу на доходак грађана, „Сл. гласник РС“ бр. 24/2021... 10/2022.

¹⁵ Исто, чл. 3.

зараде; 2) приходи од самосталне делатности; 3) приходи од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине; 4) приходи од капитала; 5) приходи од непокретности; 6) капитални добици; 7) остали приходи.

Наведеним Законом, предвиђен је мешовити систем опорезивања дохотка грађана, односно цедуларно или појединачно и глобално опорезивање. Сви приходи грађана, односно физичких лица, опорезују се цедуларно, односно појединачно, и глобално и то само на почетку године за претходну годину. Глобално (годишњи порез на доходак грађана) опорезивање се врши у случајевима када порески обвезник оствари доходак преко одређеног лимита, који се утврђује законом. Разлика између укупних прихода и трошкова које је порески обвезник имао при остварењу прихода, представља опорезиви приход. Доходак представља суму свих опорезивих прихода које порески обвезник, физичко лице, оствари у току једне календарске године.

Од сваког оствареног прихода, обвезник је у обавези да плати порез по одбитку на приходе, на основу решења које доноси порески орган. Решење за плаћање годишњег пореза на доходак, остварен у току календарске године у складу са Законом, доноси надлежан порески орган. Постоји годишњи лимит укупних прихода, одређен Законом, преко којег износа порески обвезник, физичко лице, у обавези је да поднесе пореску пријаву, а порески орган ће донети решење о плаћању пореза, преко износа који је законом одређен.

Пореска основица код овог пореза је разлика између личних одбитака и опорезивог дохотка, односно приход који чини разлика између дохотка за опорезивање и личних одбитака.

Закон дефинише различите стопе у зависности од врсте оствареног дохотка.¹⁶ Пореска стопа је прогресивна и креће се у распону од 10% до 15% и утврђује се тако што до шестоструко просечне годишње зараде, стопа је 10%, а преко тог износа је 15%.

Обрачун и плаћање пореза врши се по принципу самоопорезивања.

4.3.4. Порези на имовину

Законом о порезима на имовину¹⁷ прописано је да се порезима на имовину сматрају:

¹⁶ Исто, чл. 16.

¹⁷ Чл. 1. Закона о порезима на имовину, „Сл. Гласник РС“, бр. 26/2001... 144/2020, 118/2021.

- порез на имовину,
- порез на наслеђе и поклон,
- порез на пренос апсолутних права

Први порески облик се односи на имовину у њеном статичном виду, а друга два на имовину у њеној динамици (Радичић, Раичевић, 2008:110-111).

4.3.4.1. Порез на имовину

Физичко или правно лице је титулар одређених, законом утврђених стварних права на непокретности и уједно то лице је обвезник пореза на имовину. Ради се о непокретностима које се налазе на територији Републике Србије.

Уколико порески обвезник води пословне књиге, за пољопривредно и шумско земљиште и друге непокретности, основицу пореза чини њихова вредност из пословних књига, у складу са важећим прописима, уколико не води пословне књиге, локалне јединице утврђују тржишну вредност непокретности.¹⁸

Табела 6. Пореске основице и пореске стопе на непокретности пореског обвезника који не води пореске књиге, осим на земљишту

ПОРЕСКА ОСНОВИЦА У ДИН.	ПОРЕЗ
(1) ДО 10.000.000 ДИН.	ДО 0,4%
(2) ОД 20.000.000 ДО 25.000.000 ДИН.	ПОРЕЗ ИЗ (1) + ДО 0,6% НА ИЗНОС ПРЕКО 10.000.000
(3) ОД 25.000.000 ДО 50.000.000 ДИН.	ПОРЕЗ ИЗ (2) + ДО 1,00% НА ИЗНОС ПРЕКО 25.000.000
(4) ПРЕКО 50.000.000 ДИН.	ПОРЕЗ ИЗ (3) + 2,0% НА ИЗНОС ПРЕКО 50.000.000

Извор: Обрадио аутор, сходно чл. 11. Закона о порезима на имовину

4.3.4.2. Порез на наслеђе и поклон

Порезом на наслеђе и поклон плаћа се пренос права својине на непокретности и пренос других права својине (новац, депозит у банци, штедни улог, новчано потраживање, право и интелектуална својина, права на другим покретним стварима), које наследници наследе у оставинској расправи, или поклонопримци приме на поклон.¹⁹

¹⁸ Исто, чл. 5.

¹⁹ Исто, чл. 14.

Резидент и нерезидент Републике Србије, као наследник или прималац поклона је порески обвезник пореза на поклон и наслеђе.²⁰

Тржишна вредност поклоњене или наслеђене имовине, коју одређује порески орган, чини пореску основицу пореза на поклон и пореза на наслеђе. Од тржишне вредности наслеђене или поклоњене имовине, одбијају се трошкови, дугови и друге обавезе, односно терети, које је имао оставилац наслеђене или поклоњене имовине, након чега се утврђује пореска основица.²¹

Пореске стопе наведених пореских облика су пропорционалне.²²

Постоје законска ослобођења за лица која не плаћају порез на наслеђе и поклон.²³

4.3.4.3. Порез на пренос апсолутних права

Порезом на пренос апсолутних права, опорезује се пренос апсолутних права уз накнаду, и то:²⁴

- права својине на непокретности,
- права својине на моторном возилу – осим на мопеду, трактору, мотокултиватору, радној машини, права својине на ваздухоплову, на пловилу,
- права интелектуалне својине,
- права коришћења грађевинског земљишта

Уколико уговорена цена није нижа од тржишне цене, она чини основицу пореза на пренос апсолутних права, док порески обвезник овог вида пореза је продавац, као преносилац права.²⁵

Пореске стопе код овог пореског облика су пропорционалне и диференциране.²⁶

У одређеним случајевима порез на пренос апсолутних права се не плаћа, на пример код преноса апсолутних права код првог наследног реда и др.²⁷

²⁰ Исто, чл. 15.

²¹ Исто, чл. 16.

²² Исто, чл. 18.

²³ Исто, чл. 21.

²⁴ Исто, чл. 23.

²⁵ Исто, чл. 27.

²⁶ Исто, чл. 30.

²⁷ Исто, чл. 31.

4.4. Акцизе

С обзиром да Република Србија већ дужи низ година тежи ка чланству у ЕУ, извршен је низ промена пореских прописа које су имале за циљ доследно остваривање хармонизације пореских прописа са прописима који су у примени у ЕУ, елиминисање или смањење сиве економије, ради обезбеђивања средстава у буџет Републике.

Често се каже да су акцизе специфичан порез, који се уводи на одређене монополске производе, због тога акцизе имају изразито фискални, односно билансни значај. Стога је након 2001. године, овај порез добио назив акцизе. Обрачун и наплата акциза дефинисана је Законом о акцизама.

Акцизама се опорезују: деривати нафте, дуванске прерађевине, алкохолна пића, увозни производи (освежавајућа безалкохолна пића, воћни сокови, концентрати воћних сокова), кафа (сирова, пржена, млевена и екстракт кафе).²⁸

Обавезе по основу акцизе настају:

- када су акцизни производи произведени у Републици Србији,
- када су увезени у Републику Србију.

Произвођач односно увозник акцизних производа је уједно и обвезник акцизе.

Основица за обрачун акцизе чини јединица мере, док за обрачун акцизе при увозу кафе чини вредност производа по царинском пропису, увећаним за износ пореза и других увозних трошкова.²⁹

Произвођач и увозник акцизних производа су у обавези да цигарете и алкохолна пића, осим пива, обележе контролним акцизним маркицама, и то појединачно сваки производ.³⁰

²⁸ Члан 2. Закона о акцизама, „Сл. гласник РС“, бр. 22/2001...153/2020, 11/2021.

²⁹ Исто, чл. 8.

³⁰ Исто, чл. 18.

5. ТЕОРИЈЕ О ПОРЕЗИМА

5.1. Економске и финансијске теорије пореза

У досадашњем степену развоја економске науке и јавних финансија постоји више теорија којим се објашњава оправданост пореза као најзначајнијих фискалних јавних прихода. То су теорија силе, теорија еквиваленције, теорија жртве, теорија суверенитета, савремена грађанска теорија, итд. (Беслаћ, 2018:59).

По теорији силе, постоје схватања по којима се порези оправдавају и настају на основу права јачег, да господари слабијим. У старом и средњем веку, опорезивање је обављано у складу са овом теоријом, када је владалац имао неприкосновено право и апсолутну моћ да доноси све одлуке, па и одлуке о пореским обавезама. Код појединих аутора преовладава став да код пореза има елемената силе у дужем историјском раздобљу, па чак и данас. Али, елементи силе код пореза, у дужем временском раздобљу били су заступљени у условима, другачијим од робовласничких, феудалних, апсолутистичких (Тркља, 1995:11).

Теорија еквиваленције је теорија оправдања пореза, која је настала и највећи домет доживела у 18. веку. Полази од претпоставке да постоји друштвени уговор између појединца и државе по питању размене по принципу роба за робу, услуга за услугу. У центру пажње ове теорије је такса као фискални приход, а не порез као најважнији фискални приход, чија је једна од основних карактеристика одсуство директне противнакнаде или противуслуге. Теорија еквиваленције занемарује чињеницу да одговарајући порез и пореску стопу одређује држава, да држава сама одлучује за које ће намене утрошити прикупљени порез, да она принудно наплаћује порески дуг. Не постоји потпуна еквиваленција између висине пореског дуга који плаћају порески обвезници и услуга за то, које добијају од државе.

Теорија жртве је настала у другој половини 19. века, у време монополског капитализма. Порески обвезник плаћа порез, који представља жртву у општем интересу. Теорија жртве има три различите варијанте: теорија апсолутно једнаке жртве, теорија пропорционално једнаке жртве и теорија минималне жртве (Радичевић, Раичевић, 2008:72).

По теорији апсолутно једнаке жртве, и сиромашни и богати у истом износу плаћају порез, без обзира на њихову економску снагу.

Кад је у питању теорија пропорционално једнаке жртве, обавеза је пореских обвезника да порез измирују од своје основице у једнаким процентима. Закључак је да ова теорија не заступа принцип правичности.

Међутим, теорија минималне жртве уважава принцип праведности. Ова теорија заступа принцип да највећи део пореских давања треба да сnose они који и остварују највеће приходе. Препорука је да најбогатији треба да највише плате, односно ова теорија препоручује метод прогресивног опорезивања, тиме што се и стопе опорезивања повећавају, повећањем пореске основице.

Једна од најприхваћенијих теорија у фискалној економији и јавним финансијама је теорија суверенитета, заснована на праву државе да врши опорезивање на основу њеног суверенитета из чега проистиче и фискални суверенитет, који подразумева утврђивање различитих пореских облика, одређивање пореских стопа, пореске основице, начина извршавања и динамику плаћања пореских обавеза. Она се заснива на томе да се порез плаћа, искључиво, према економској снази пореског обвезника. Колика је пореска способност неког пореског обвезника, одређује се различито, на пример по имовини, доходу, потрошњи, итд. Стога, за пореску способност се каже да је то појам који има своје димензије, а то није случај са субјективним осећајем жртве (Ловчевић, 1997:96).

Савремена грађанска теорија полази од тога и заступа став да је држава основни покретач и да сноси сву одговорност за привредна кретања, односно привредни развој. Пореска политика има утицаја на запосленост, цене, увоз, извоз, акумулацију капитала.

Ова теорија, порезе оправдава државним интервенционизмом, односно активном улогом државе у стварању оквира за здрав и убрзани економски развој у циљу реализације општих економских циљева.

Поред ове поделе, у литератури се могу срести и друге теорије опорезивања, присутне у разним временским периодима, ради постизања правде или праведности у опорезивању. Међу овим теоријама треба споменути теорију користи, теорију трошкова услуга, теорију могућности плаћања, теорију пропорционалног принципа (*Samuelson, 2012*).

Према теорији користи, држава треба да обрачуна порез субјектима, пропорционално користима које имају од државе. Корист од државе је у директној корелацији, са плаћањем пореза појединаца. Што више користи има појединац од државе, треба да плати више пореза. Међутим, ова теорија има низ негативних страна и зато је изложена критици из следећих разлога:

- основни принцип плаћања пореза је тиме нарушен, јер плаћањем пореза покривају се општи интереси друштва, односно јавна потрошња, а овом теоријом успоставља се супротно начело, да држава треба да обрачуна порез на појединце, сразмерно користи који им чини држава,

- није могуће проценити корист коју одређено лице ужива сваке године,
- уколико би се ова теорија применила у пракси, то би значило да сиромашни слојеви друштва би морали да плаћају највеће порезе, с обзиром да су они највећи уживаоци државних услуга. Овде би свакако био нарушен принцип праведности.

Према теорији трошкова услуга, услуге које чини држава појединцима, могу се донекле применити у оним случајевима, када се услуге пружају по ценама и релативно лако их је одредити, на пример услуге снабдевања електричном енергијом, услуге јавног градског превоза, услуге ПТТ саобраћаја и др.

Међутим, проблем настаје када се већина расхода које има држава не може лако одредити. Из тих разлога многи економисти су одбацили ову теорију.

Теорија могућности плаћања, прихвата начело праведности у опорезивању, те да грађани земље треба да плаћају порез држави у складу са њиховом могућношћу, односно способношћу да могу да плате порез. На пример, ако једно лице има већи опорезиви капацитет од другог лица, од првог треба тражити да плати више пореза. Међутим, проблем настаје приликом одређивања платежне моћи појединаца. Аутори нису сагласни и немају исти став шта би требало бити основно мерило платежне способности неке особе да плати порез. Поједини економисти заговарају став да основна мерила платежне способности појединаца да могу да плате порез су: власништво над имовином, порез на основу расхода и приход као основа плаћања. Међутим, и ови ставови имају извесних недостатака (Ловчевић, 1997:96):

- Велики број аутора сматра да власништво над имовином је добра основа за мерење његове платежне способности. Али и овај став има својих недостатака, с обзиром да одређена лица доста приходују, али не купују имовину, па самим тим су поштеђени опорезивања. То је апсурдна ситуација, да лица која остварују велике приходе, не плаћају порезе, а лица која мање приходују али купују имовину, плаћају порезе.
- Порез на основу расхода, полази од тога, да она лица која имају више расхода треба да плате више пореза и обрнуто. И ово мерило је неприхватљиво, с обзиром да постоје многочлане породице, па су и расходи за издржавање те породице много већи од мањих породица, што доводи до апсурда. Дакле, и овај став је неоправдан.
- Приход као основа мерила платежне способности појединаца је опште прихваћено мерило у савременом пореском систему. Начело праведности је у овом случају

евидентно, с обзиром да лица која више приходују, треба да сносе већи порески терет од лица са мањим приходима.

- По пропорционалној теорији опорезивања, неки класични економисти заговарају став пропорционалног опорезивања, који је заснован на томе, ако се порези убирају сразмерно приходима појединаца, сносиће се једнака жртва. Међутим, савремени економисти не заступају ово гледиште. Они сматрају да када се приход повећава, гранична корисност прихода опада. Заступају став прогресивног система опорезивања, да особе са високим приходима се опорезују по вишим стопама, а особе са нижим приходима по нижим стопама.

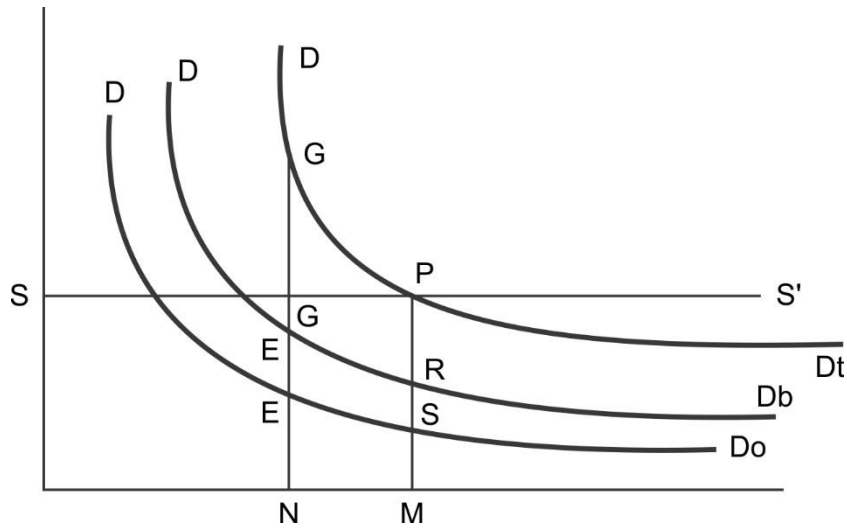
У литератури о фискалној, односно јавној економији, постоји још неколико теорија опорезивања. На свим нивоима власти, држава прикупља приходе из различитих извора. Прикупљеним средствима државе финансирају се потребе јавног сектора.

Адам Смит је написао: „Ствари попут одбране земље и одржавања институција власти, су од опште користи за јавност. Зато је разумљиво да становништво у потпуности измирује пореске обавезе. Такође је логично захтевати и извесну правичност пореског система - да плаћање пореза појединаца, буде у корелацији са њиховом способношћу плаћања. Постоје четири услова за „добре“ порезе. То су: (1) пропорционалност пореза са оствареним дохотком (2) одређени, а не произвољни порези, (3) погодност плаћања пореских обвезника сходно времену и начину плаћања и (4) што мањи порез изнад онога што се уноси у „државну ризницу“ (*Smith A. [1776], 2015:423-429*).

У јавним финансијама постоје два питања: ко може да има користи (принцип користи) и ко може да плати порез (принцип способности). По овим питањима развиле су се две теорије: Теорија способности, коју представља *Arthur Cecil Pigou*, и теорија користи коју је представио *Erik Lindahl*. Постоји каснија верзија теорије позната као теорија „добровољне размене“ (*Giersch, Thorsten, 2007*).

Према теорији користи (*Lindahl & Bowel*), висина пореза се по аутоматизму одређује, с обзиром да порески обвезници плаћају порезе у сразмери са бенефитима које добијају коришћењем јавних услуга. То значи да највише пореза плаћају они који највише користе благодети јавних добара и јавних услуга. Овде се разматрају два модела, који усвајају приступ користи: Линдалов и Бовенов модел.

Графикон 3. Линдалов модел, понуда и тражња за јавним добрима и услугама



Извор: *Giersh, Thorsten, 2007.*

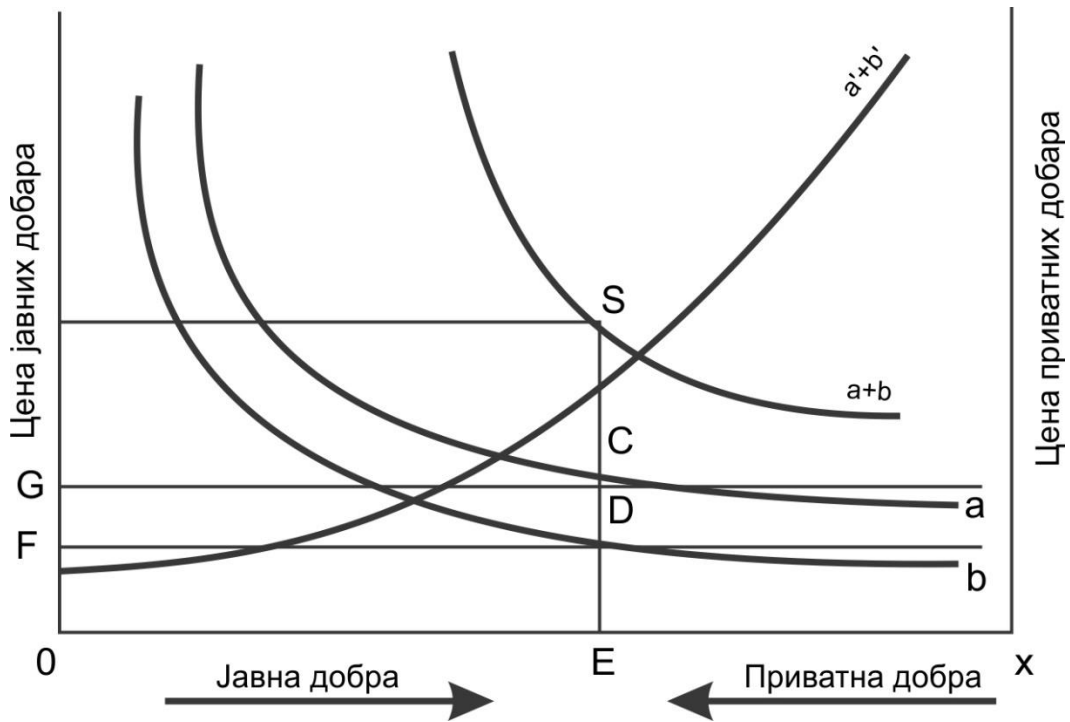
Линдал покушава да реши три проблема:

- ниво државне активности,
- расподелу укупних трошкова између различитих добара и услуга, и
- расподелу пореског терета.

Ако је SS крива понуде државних услуга, претпоставља се да је производња друштвених добара линеарна и хомогена. DDa је крива потражње пореског обвезника А, а DDb је крива потражње пореског обвезника В. Хоризонтални збир две криве потражње, резултира укупним распоредом потражње заједнице за државним услугама.

Линдалова равнотежа сугерише да лица финансирају обезбеђивање јавног добра у складу са својим граничним бенефитима које имају од тога, у циљу утврђивања ефикасног нивоа обезбеђених јавних добара. У том стању, свим појединцима је на располагању иста количина јавних добара, са могућношћу наиласка на различите цене, с обзиром да одређена група људи се сусреће са различитим нивоом цена, због тога што они неко добро могу ценити више од других. Линдалова равнотежна цена је резултат који је у ствари износ, који лице плаћа за јавна добра за која се одлучи.

Графикон 4. Бовенов модел



Извор: *Samuelson Pauel (2012)*

Бовенов модел показује предвидљивост опортунитетног трошка приватних добара, када друштвена добра настају у условима растућих трошкова. На графикону 4. представљена је крива потражње и понуде за јавним добрима и крива понуде и потражње за јавним добрима обележених са $a+b$ односно са $a'+b'$. Значи, хипотетички имамо једно јавно добро и два пореска обвезника обележених са A и B . Пресек кривих одређује како дати национални приход треба поделити између друштвених и приватних добара. Укупан порески захтев је део, из које је A спреман да плати $GCEO$, а B је спреман да плати $FDEO$.

Позитивна страна ове теорије лежи у директној каузалној вези приходне и расходне стране у буџету. То указује на тенденцију тржишног понашања у поступцима расподеле јавног сектора. Иако, једноставна у примени, теорија користи има и недостатака:

- ограничава обим државних активности,
- држава не може помоћи сиромашном слоју становништва нити стабилизovati економију,
- применљиво само када се директно посматрају корисници,
- опорезивање, сходно принципу користи, оставило би непроменљиву расподелу стварних прихода.

Економисти су у различитим временским периодима изнели многе теорије или принципе опорезивања, како би државу водили ка постизању правде или правичности у опорезивању. Поједини економисти врше поделу главних теорија или принципа на: теорију бенефита, теорију трошкова услуга, теорију платежне способности и теорију пропорционалног приступа.

5.1.1. Теорија бенефита

Према овој теорији, држава треба да обрачунава порез на појединце у складу са бенефитима који им се додељују. Што више бенефита појединац има од активности државе, то више треба да плати пореза држави. Овај принцип је изложен жестокој критици из следећих разлога:

- Прво, ако држава одржава одређену везу између додељених и остварених бенефита, то би било против основног начела опорезивања. Порез је, као што се зна, обавезни допринос јавним властима да подмири државне трошкове и потребе од опште користи.
- Друго, већина издатака државе је за општу добробит њених грађана. Није могуће проценити бенефит који ужива одређени појединац сваке године.
- Треће, ако се примени овај принцип у пракси, тада ће сиромашни морати да плате највеће порезе, јер имају већу корист од државних услуга. Ако од сиромашних добијемо више путем пореза, то је против начела правичности.

5.1.2. Теорија трошкова услуге

Према овој теорији, држава ће, ако наплати стварни трошак услуге од људи, задовољити идеју о правичности или праведности у опорезивању. Начело трошкова услуге може се несумњиво применити у извесној мери у оним случајевима када се услуге пружају по ценама и које се могу лако одредити, на пример, поштанске и железничке услуге, снабдевање електричном енергијом итд. Али, већина издатака које држава има, не може се везати за сваког појединца. На пример, како можемо измерити трошкове услуга полиције, оружаних снага, судства појединцима? Ова теорија је такође од многих аутора одбачена.

5.1.3. Теорија платежне способности

Најпопуларнији и најчешће прихваћени принцип правичности или праведности у опорезивању је, да грађани треба да плаћају порез држави у складу са њиховом платежном способношћу (*Arthur Cecil Pigou*). Чини се врло разумним и праведним да порез треба наплаћивати на основу опорезиве способности појединца. На пример, ако је опорезиви капацитет особе А већи од особе Б, од прве треба тражити да плати више пореза од друге.

Уколико се порези наплаћују по горе наведеном принципу, онда се може постићи праведност, али се јављају нове дилеме и ограничења. Нови проблем који настаје је дефиниција платежне способности. Економисти нису сложни око тога шта би требало да буде тачно мерило платежне способности појединца. Главне афирмативне тачке гледишта у вези с тим су следеће:

- Власништво над имовином: неки економисти сматрају да је власништво над имовином врло добра основа за мерење нечије платежне способности. Ова идеја се с правом одбацује, с образложењем да ће, ако неко лице оствари велики приход, али не троши на куповину имовине, избећи опорезивање. С друге стране, друго лице које зарађује и купује имовину, биће подложно опорезивању. Није ли апсурдно и неоправдано да је особа која остварује велике приходе ослобођена пореза, а друга особа са мањим приходима опорезована?
- Порез на основу издатака: на основу ове тврдње, способност или моћ плаћања пореза требало би да се процењује према издацима које особа сноси. Што су већи издаци, већи би требало бити порез и обрнуто. Становиште је неразумно и неправедно у сваком погледу. Особа која има велику породицу за издржавање мора да потроши више од оне која има малу породицу. Ако издатак учинимо тестом нечије платежне способности, прва особа која је већ оптерећена многим издржаваним члановима, мораће да плати више пореза од друге која има мањи број издржаванх лица. Дакле, становиште је неоправдано.
- Приход као основа: велики број економиста сматра да би приход требало да буде основа за мерење платежне способности човека. Изгледа врло праведно и поштено, да ако је приход једне особе већи од прихода друге, од прве се треба тражити да више плати за подршку државе од друге. Због тога је у савременим пореским системима земаља света, приход прихваћен као најбољи тест за мерење платежне способности особе.

- Државни приходи и расходи се тумаче и приказују одвојено у приступу платежне способности. Порези се заснивају на платежној способности пореских обвезника.

Порески обвезници на плаћени порез гледају као на жртву, што покреће питање каква треба да буде жртва сваког пореског обвезника и како треба да се мери:

- једнака жртва: укупни губитак бенефита, требало би да буде једнак за све у ланцу опорезивања (сиромашни ће бити опорезовани мање од богатијих),
- једнака пропорционална жртва: Пропорционални губитак бенефита на крају опорезивања као резултат опорезивања, требало би да буде за све опорезоване,
- једнака маргинална жртва: тренутни губитак корисности, на крају опорезивања требало би да буде исти за све опорезоване субјекте. Стога, ово ће подразумевати најмању агрегатну жртву (укупно жртвовање ће бити најмање).

5.1.4. Теорија пропорционалног приступа

Да би задовољили идеју правде у опорезивању неки класични економисти предложили су принцип пропорционалности у опорезивању. Ови економисти су били мишљења да ће се поднети једнака жртва, ако се порези обрачунавају пропорционално приходима појединаца. Међутим, савремени економисти, имају другачије становиште. Они тврде да када се приход повећа, гранична корисност прихода опада. Једнакост жртвовања постиже се искључиво, ако се лица са високим приходима опорезују по вишим стопама, и обрнуто, лица са нижим примањима по нижим пореским стопама. Они фаворизују прогресивни систем опорезивања у свим модерним пореским системима.

5.2. Порески ефекти на цене

Порези и субвенције мењају цену робе и услуга и као резултат тога имамо већи утрошак робе и већи обим извршених услуга.

Постоји разлика између пореза на вредност (*ad valorem*) и специфичних пореза. Та разлика има одређених ефеката на цене. На цену робе и услуга крајњи ефекат је исти.

На крају, наплата пореза помера тржиште у нову равнотежу, где цена робе, коју плаћају купци, расте, а цена коју добијају продавци, опада. Динамика и учесталост пореза није у корелацији са стањем опорезивости купаца и продаваца. Већина пореског терета пада

на мање еластичну страну тржишта, због ниже способности да се порезу одговори променом продате или купљене количине робе.

С друге стране, увођење субвенције, снижава цену производње, што подстиче производна привредна друштва да производе више. Таква политика је корисна како за произвођаче, тако и за купце који робу могу купити по нижој цени.

Утицај и учинак одређеног пореза може се поделити у три правца:

- Први, у случају одређеног пореза непосредан утицај пореза погађа продавца. Потражња за производима је иста за дати ниво цена, па се крива тражње не мења. С друге стране, порез продавца у ствари поскупљује. То практично значи да је тај посао, односно производња, мање исплатива за дати ниво цене, и да се крива понуде у том случају помера навише.
- Други, увећани трошкови инпута, односно улазних елемената производње робе, смањују количину испоручене робе по било којој датој цени. Крива понуде померена према горе, паралелна је са оригиналном кривом понуде, јер без обзира на испоручену количину, трошкови у производњи продавца су исти. Зато је разлика, односно удаљеност између постојеће оригиналне и нове померене криве, једнака износу одређеног, наметнутог пореза. Без обзира на цену робе, цена по којој продавци продају робу је ефективно нижа за сами износ пореза. Да би се испоручила одређена количина робе, сама тржишна цена мора да буде већа за износ пореза, тако да ће порез извршити надокнаду цене.
- Трећи, након разматрања криве понуде, уочава се разлика између почетне равнотеже и равнотеже након опорезивања. Ценовна еластичност понуде и потражње одређује раст тржишне цене. Уколико је потражња еластичнија од понуде, пореско оптерећење, односно пореска стопа, више је на терету продавца, а код потрошача се осећа мањи раст цена и обрнуто. У оба сучаја, продавци добијају у старту више новца с обзиром да купци, односно потрошачи, сразмерно плаћају робу по вишој цени, док након обрачуна пореза, продавцима остаје мање новца, пре обрачуна пореза (*Mankijev. G, 2014:205-208*).

Истовремено, порез подиже цену за коју купци купују робу, а смањује цену за коју произвођачи продају робу. Међутим, разлика између две цене остаје иста, без обзира ко сноси већи део пореза. Само наметање пореза увек утиче и на купца и на продавца.

Што се тиче пореза на вредност (*ad valorem*) и његовог утицаја и учинка, слично као у претходном случају, ефекат се може поделити у три фазе:

- Прво, порез опет утиче на продавца. Тражена количина производа, по датој цени остаје иста односно непромењена, и крива тражње остаје иста. Опет, продавац мора да скупље производи, али за сваки ниво цена ефекат је различит. Порастом цене, расте и порез, обзиром да представља одређени проценат цене. Крива понуде се помера нагоре, али она није паралелна са оригиналном, постојећом кривом понуде.
- Друго, као и код специфичних пореза, и код *ad valorem* пореског утицаја, порез повећава трошкове производње, али износ пореза варира у зависности од нивоа цена. Крива понуде која се помера према горе, праћена је померањем према горе и лево од постојеће, оригиналне криве понуде тако да је разлика, односно вертикална удаљеност између две криве понуде једнака процентуалном износу пореза. За продавца ће ефективна цена бити опет нижа и то за износ пореза, тако да ће они испоручивати робу по нижој цени за износ пореза.

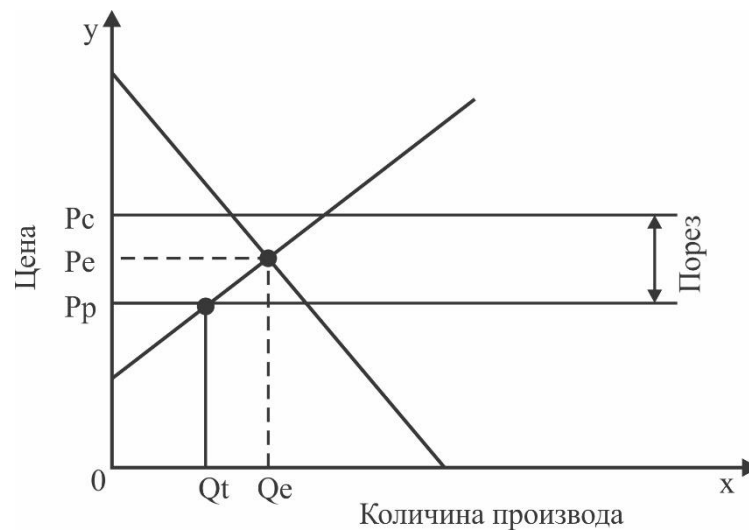
Посматрањем и анализом укупног утицаја пореза, долази се до закључка, да равнотежна цена производа расте, а равнотежна количина опада. Продавци и купци опет деле терет пореза у односу на њихову еластичност цена. Купци су принуђени да плате више за производе, а продавци ће добити мање новца због увођења пореза.

5.3. Ефекат ценовне еластичности

Када је крива понуде мање еластична од криве тражње, произвођачи сnose већи порез и добијају више субвенција од потрошача, с обзиром да је разлика између цена коју произвођачи добијају и почетне тржишне цене, већа од разлике коју сnose потрошачи. Тамо где је крива тражње нееластичнија од криве понуде, купци сnose већи порез и добијају више субвенције, с обзиром да је разлика између цене коју потрошачи плаћају и почетне тржишне цене, већа од разлике коју сnose сами произвођачи.

На класичном дијаграму понуде и тражње може се приказати ефекат ове врсте пореза.

Графикон 5. Ефекат ценовне еластичности понуде и тражње



Извор: Обрадио аутор

Без пореза равнотежна цена биће на P_e , а равнотежна количина производа на Q_e .

Након увођења пореза, потрошачи ће плаћати цену која ће се померати на P_c , а цена коју ће произвођачи (понуђачи робе) добијати на P_p . Продајна цена биће једнака произвођачкој цени плус порез. С обзиром да ће купци куповати мање по вишој продајној цени (P_c), а произвођачи ће продавати мање по нижој произвођачкој цени (P_p), продата количина ће пасти са Q_e на Q_t .

5.4. Фискално оптерећење

У економској теорији и литератури, поједини аутори говоре о фискалном притиску, други о фискалном оптерећењу, неки користе термин коефицијент фискалног оптерећења. У економији, фискално, односно пореско оптерећење, се често назива пореском учесталашћу. Међутим, поједини, малобројни аутори наведеном проблему прилазе периферно, томе уопште не придају пажњу или не придају посебну пажњу.

Према неким ауторима (Трклја et al., 2000:68), фискално оптерећење је фискални притисак, при чему констатују да термин фискални притисак има низ недостатака будући да упућује само на фискалитете (порезе и друге дажбине), мада стварно обухвата и парафискалне, односно сва обавезна давања за задовољавање општих, односно јавних расхода.

Коефицијент фискалног оптерећења користи Поповић, под којим подразумева меру фискалне пресије, као однос свих фискалних јавних прихода у једној држави (порези, таксе, доприноси за обавезно социјално осигурање, царине) и других обавезних фискалитета и БДП (Поповић, 1997:7).

Фискално оптерећење, представља однос јавних прихода и бруто домаћег производа једне земље у једној календарској години, према следећој формули (Радичић, Раичевић, 2008:19), $F_o = Sd/BDP \times 100$. Међутим, Ловчевић под фискалним оптерећењем подразумева однос националног дохотка са укупним фискалним давањем (Ловчевић, 1997:14-15)

Поставља се питање колико ће потрошачи и произвођачи бити оптерећени опорезивањем. Еластичност криве тражње и понуде предвиђа и пружа одговор на то питање. У случају када је крива тражње стрмија у односу на криву понуде, већи део пореза биће пребачен на терет потрошача, и обрнуто, када је крива понуде стрмија од криве тражње, у том случају већи део пореза сносиће произвођачи.

Без обзира на ниво цена, произвођач као нееластична категорија, производиће исту количину производа. Међутим, са становишта тражње, благи пораст цена одразиће се на пад тражње производа. У овом случају постоје потрошачи као еластична категорија и произвођачи као нееластична категорија на тржишту. Произвођач није у могућности да пребаци порез на потрошача и он сноси порески терет. У теорији јавних финансија, овај случај је познат као преваљивање пореза уназад. Произвођач смањује свој порески терет, често прибегава куповини јефтинијих улазних елемената процеса рада, смањењу зарада запослених и сл.

С друге стране ако је потрошач нееластична категорија на тржишту, захтеваће исту количину робе без обзира на цену. У овом случају произвођач је еластична категорија и веома је осетљив на цену. Уведеним порезом, повећаће се тржишна цена, на који начин произвођач преноси на потрошача читав износ пореза, укалкулисан у цену производа. У овом случају терет пореза пада на купца, што се у пракси и теорији јавних финансија назива „померање пореза унапред“. Дакле, постоји преваљивање пореза уназад и унапред (Беслаћ, 2018:58).

На крају се порез дели између произвођача и потрошача у различитим пропорцијама, иако се већина тржишта налази између ове две крајности.

Фискално оптерећење, претходно приказано, представља, у ствари, глобално фискално оптерећење, с обзиром да разматра фискално оптерећење на нивоу једне националне економије, за једну календарску годину.

Осим глобалног, фискално оптерећење се може посматрати и као парцијално фискално оптерећење, у оквиру којих наводимо три врсте потенцијалног фискалног оптерећења (Перић,1976:372-377):

- Прва група парцијалног фискалног оптерећења утврђује, колико је БДП једне земље фискално оптерећен једном врстом фискалног јавног прихода. Другим речима, то је однос БДП једне земље и одређене врсте фискалног јавног прихода. Тај податак се релативно лако утврђује, а кога често као статистички податак објављују земље чланице ОЕЦД-а.
- Друга група потенцијалног фискалног оптерећења, приказује однос бруто домаћег производа региона, општине или града и фискалних оптерећења којима је оптерећен тај регион, општина, или град. У овом случају, појављују се проблеми који су везани за утврђивање и бруто домаћег производа на нивоу региона, општине и града, с обзиром да се ови подаци обрачунавају са одређеним временским закашњењем. Такође, постоје проблеми везани за утврђивање фискалних давања, јер неки од прихода региона, општина или градова представљају изворне приходе, а неки се прикупљају са више нивоа (Беслаћ, 2018:21).
- Трећа врста парцијалног фискалног оптерећења може се изразити као однос БДП и фискалних оптерећења неког правног или физичког лица. Код ове врсте потенцијалног фискалног оптерећења, фискално оптерећење се утврђује на начин да би се упоредили укупни дажбински јавни приходи и збир његових нето прихода. Ова врста парцијалног фискалног оптерећења веома је значајна за правна лица, који је обрачунавају и користе у својим интерним анализама, односно као аргументе у захтевима које упућују законодавним органима за смањивање фискалног оптерећења привредних субјеката (Радичић и др., 2008:21).

5.5. Порески принципи (начела)

Порески системи свих земаља везују се за одређене пореске принципе (начела). Пореским принципима остварују се одређени циљеви пореске политике, који су актуелни у датом тренутку (Ловчевић,1997:96).

Прву систематизацију пореских принципа сачинио је Адам Смит (*Adam Smith*), представник класичне политичке економије. Проблем опорезивања поставио је на четири основна принципа, и то (Радичић, Раичевић, 2008:73):

- принцип правде, који се односи на правичност пореског оптерећења,
- плаћање пореза, порески обвезник треба да доживи као угодан чин, а не као терет,
- наплата пореза од стране пореске администрације, да буде што јефтинија,
- порез буде тачно утврђен,

Очигледно је, да на основу наведених принципа, Адам Смит, имао позитиван став о праведном опорезивању. Из наведене класификације, евидентно је да је он придавао највећи значај само једном принципу, принципу правде, у смислу опште обавезе и три пословно-техничка правила.

Дефинисањем пореских принципа, бавили су се многи аутори. Међутим, важно је рећи да порески принципи нису везани појединачно за одређен порески облик, већ за целовит порески систем.

Садржина појединих пореских принципа, датих у теоријским оквирима, у пракси је стално подложна проверама. Зато се они не смеју посматрати и постављати апстрактно. Порески принципи морају у датом времену да буду одраз објективно датих друштвено-економских, социјалних, политичких и других услова, који у том тренутку одсликавају и одређују сам карактер пореза. Међутим, порески принципи, обрнуто, не треба само да изражавају праксу, већ и да пружају основ за теоријско унапређивање праксе (Тркља, 1995:122).

Садржину ових начела, пореска теорија треба да уобличава у складу са приликама присутним у једном друштву. Међутим, и поред идеалних прокламованих начела опорезивања, сасвим је јасно да тај идеал није могуће сасвим достићи и треба имати у виду да до одређених одступања мора доћи (Поповић, 1997:270-271).

Касније, разврставање пореских принципа, извршио је Адолф Вагнер (*Adolf Wagner*). Његова подела пореских принципа и данас је веома актуелна. Он је извршио поделу пореских принципа на четири групе: финансијске, економске, социјално-политичке и правно-административне (Радичић и др., 2008:74).

5.5.1. Финансијски порески принципи

Порески приходи државе би требало да буду издашни како би могли да покрију све јавне расходе. Порески приходи требају бити еластични применом финансијског начела, односно зависно од јавне потрошње, требало би да буду такви да се могу смањивати или повећавати. У ову групу принципа спадају: принцип издашности и принцип еластичности. Порески систем у целини, садржи принцип издашности. То значи да укупан порески систем задовољава овај порески принцип, без обзира на издашност појединих пореских облика.

5.5.1.1. Принцип (начело) еластичности

Под принципом еластичности подразумева се усклађивање пореза са променама у висини јавних расхода. Често долази до повећане јавне потрошње у редовним или ванредним околностима. То подразумева и захтев да се и порези мењају, односно прилагођавају (промена пореске стопе, евентуално увођење нових пореских облика и др.) променама у висини јавне потрошње, односно јавних расхода. У условима привредне експанзије, еластичност пореза посебно долази до изражаја. Привредни раст захтева и значи да треба улагати у привредну инфраструктуру. Пораст пореских прихода има за последицу смањење потребе повећања пореских стопа. Као што је познато, повећање пореских стопа, не утиче повољно на општу инвестициону климу.

У литератури, постоји подела на легалну и економску еластичност пореза (Раичевић, 2008:113). Уколико се законским решењима повећава или смањује број пореских облика, повећавају се или смањују пореске стопе или пореске основице у циљу уравнотежења прихода и расхода, онда се има у виду легална еластичност. Под економском еластичношћу има се у виду ситуација, када држава не мора да мења елементе пореза (промена пореских облика, стопе, основице), већ раст расхода по аутоматизму прати раст прихода, и обрнуто.

5.5.2. Економски порески принципи

Утицајем пореза на величину агрегатне тражње, порези имају и макроекономско дејство. Принципи економског опорезивања чине да методи опорезивања треба да буду такви да се омогући стабилан привредни раст и развој и да се, пре свега, не угрожава опстанак пореских обвезника и саме привреде.

Економски принципи се деле на: принцип ефикасности, принцип умерености пореског оптерећења, принцип избора пореског извора, принцип стабилности пореског система.

5.5.2.1. Принцип (начело) ефикасности

Уколико порези немају, или веома мало имају утицаја на одлуке привредних субјеката на промену свог начина пословања, понашања на тржишту, онда се ради о принципу ефикасности пореза, односно захтеву да порези имају што мање утицаја на наведене одлуке привредних субјеката.

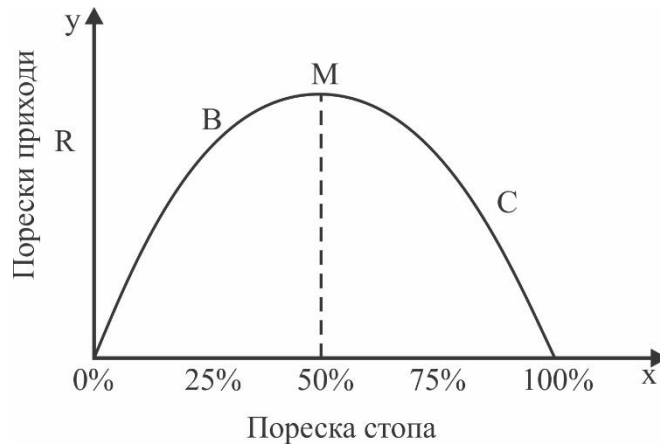
Када порески обвезник, код обрачуна пореза, предузима или не предузима одређене радње, умањује своје пореске обавезе, или их се потпуно ослобађа, такви порези су дисторзивни порези. Код ових пореза се јавља ефекат дохотка и ефекат супституције (Радичић и др., 2008:75-76). Ако су порези такви да пореског обвезника мотивишу на рад у циљу смањења негативних ефеката пореза, односно пореске обавезе, тада имамо ефекат дохотка.

Ефекат супституције подразумева ситуацију када су порези такви, да пореског обвезника демотивишу за његову изабрану привредну активност која је опорезива, већ се задовољава са активношћу која има мали порески терет, који је ниско профитабилан и када бира дестинације где није уведен порез.

5.5.2.2. Принцип (начело) умерености пореског оптерећења

Када порези, односно пореске стопе и пореске основице нису превисоки, онда се има у виду принцип или начело умерености пореског оптерећења. Овај принцип (начело) пореског оптерећења у основи подразумева да постоји порески лимит чије би прекорачење допринело смањењу, а не повећању пореских прихода, на шта указује Лаферова крива.

Графикон 6. Лаферова крива



Извор: Беслаћ, 2018:51

Кад говоримо о принципу умерености пореског оптерећења, онда мислимо пре свега на замишљени, виртуелни порески лимит, односно колико је тим лимитом порески оптерећен БДП. Ако би се ишло на даље повећање пореске пресије кроз разне форме пореског оптерећења, на пример, кроз повећање пореских стопа, кроз увођење нових пореских облика, то би значило да се сва та пореска повећања не би одразила на увећања државних пореских прихода, што је приказано на графикону 4. Лаферовом кривом.

Дакле, Лаферова крива објашњава ову појаву и на неки начин сугерише креаторима економске, пре свега фискалне политике, на умереност фискалног оптерећења. У супротном, принципи издашности и ефикасности били би у супротности са прокламованом пореском политиком.

5.5.2.3. Принцип (начело) избора пореског извора

Држава мора да има стабилно финансирање како би могла континуирано да извршава своје обавезе. Да би држава могла да оствари овај циљ, мора да правилно изабере порески извор. То су они извори који се стално обнављају (доходак). Опорезивање дохотка уз поштовање принципа умерености, омогућава пореском обвезнику увећање дохотка и поред плаћања пореских обавеза. С обзиром да имовина представља акумулирани доходак из неког ранијег периода, она не представља стабилан и трајан извор прихода. До смањења мотивације за рад или отуђење имовине долази уколико би се држава определила да имовину опорезује у износу који омогућава задовољење јавних потреба.

5.5.2.4. Принцип (начело) стабилности пореског система

Неопходност постојања стабилних пореза, без честих промена, које би довеле до поремећаја услова рада, односно привређивања, изазвала нестабилност и промену понашања пореског обвезника, у основи регулише принцип (начело) стабилности пореског система.

Принцип стабилности пореског система, указује да често не треба вршити промене, односно реформу пореског система, било да су те промене велике, од суштинског значаја, било да су мале, тзв. „козметичке промене“.

5.5.3. Социјално-политички принцип (начела)

Принцип праведности пореског система обухвата равномерно и опште опорезивање, односно, по овом принципу сваки порески обвезник мора бити обухваћен опорезивањем. Социјално-политички принципи, поред социјалних, зависе и од политичког приступа овом питању. Дакле, постоје два облика ових принципа (начела): први је принцип општости пореске обавезе, док је други, принцип равномерности у опорезивању.

5.5.3.1. Принцип (начело) општости пореске обавезе

Сви порески обвезници, резиденти одређене државе или нерезиденти у држави у којој остварују приход, треба да буду опорезовани. Сви порески обвезници морају плаћати порезе без изузетка. Међутим, порески системи многих земаља садрже велики број значајних пореских ослобађања, разврстаних кроз:

- политичка ослобађања;
- економско-политичка ослобађања (ослобађање посебно од пореза на добит правних лица за новоосноване привредне субјекте (Хрустић и др., 2018);
- пореско-техничка ослобађања (буџетских корисника);
- финансијска ослобађања;
- социјално-политичка ослобађања;

5.5.3.2. Принцип (начело) равномерности у опорезивању

Равномерност у опорезивању представља материјалну претпоставку правичног опорезивања. Овај принцип подразумева такво пореско оптерећење којим се пореске обавезе распоређују према економским могућностима, односно према економској снази пореских обвезника.

С обзиром, да се принцип равноправности може посматрати у контексту принципа правичности, а принцип правичности се може посматрати као хоризонтална и вертикална правичност. Хоризонтална правичност подразумева такво пореско оптерећење, да сви порески обвезници, са истом пореском снагом, плаћају исти ниво пореза, док вертикална правичност подразумева прогресивно опорезивање, односно да веће пореско оптерећење буде заступљено код већих пореских обвезника, са већим пореским капацитетом и обрнуто.

5.5.4. Финансијско-административни принципи (начела)

Ови принципи подразумевају да се порези уређују прописима, с једне стране, и да за убирање пореза нису потребни високи трошкови, с друге стране. У финансијско-административне пореске принципе спадају следећи принципи: принцип законитости пореза, принцип минимизације административних трошкова, односно наплате пореза.

5.5.4.1. Принцип (начело) законитости пореза

Под принципом законитости пореза подразумева се да се порези уводе и плаћају на основу закона. Овај принцип подразумева и принцип недопустивости ретроактивног дејства пореских закона, што значи да правно дејство пореских обавеза почиње даном ступања на снагу одговарајућег пореског закона. Правна сигурност грађана, представља једно од основних начела правне државе и то би, у ствари, било политичко значење принципа законитости. Правно значење заснива се на уважавању неких захтева, на пример да се извори пореског права, одређеност пореза, недопуштеност ретроактивности (повратног дејства) и др., искључиво регулишу законским и подзаконским актима.

5.5.4.2 Принцип (начело) минимизације административних трошкова

У ову групу пореских начела спада: начело одређености пореза, начело угодности плаћања пореза и начело економичности убирања пореза.

Начело одређености пореза дефинише захтев да порези треба да буду одређени, односно јасни и прецизни на основу пореске законске регулативе, који такође треба да буду јасни, прецизни и сасвим разумљиви.

По принципу угодности плаћања пореза, исти се утврђују, контролишу и плаћају када то највише одговара пореском обвезнику. Интенција је да поступак опорезивања буде једноставан и разумљив за пореског обвезника.

Начело економичности наплате пореза, односи се на захтев да наплата пореза буде што економичнија, да трошкови буду што мањи, како би ефекат опорезивања био што већи.

5.6. Порески системи у зависности од броја пореских облика

У финансијској теорији, релативно су подељена мишљења о томе да ли порески систем треба да се састоји од једног или више пореских облика. У том смислу, говори се о пореском монизму, у којем постоји само један порески облик, односно пореском плурализму у којем постоји више пореских облика.

Порески монизам је опорезивање само једним пореским обликом, дакле ради се о пореском систему само са једном врстом пореза. Ова идеја стара је неколико векова, датира још из времена физиократа, односно везана је за земљишну ренту чију је идеју после Давида Рикарда (*David Ricardo*), касније заступао и амерички социјалиста Хенри Џорџ (*Henry George*).

Крајем 20. века поново се сусрећемо са идејама које су по суштини и карактеру сличне идеји карактеру пореског монизма.

Порески монизам има извесних предности у нижим административним трошковима, једноставности убирања једне врсте пореза, олакшаној пореској контроли и сл. С друге стране, порески монизам има низ недостатака. Ти недостаци се састоје у високој пореској стопи, која се доноси ради већег прилива пореског прихода. Следствено томе, услед повећаних пореских стопа, долази до повећања евазије пореза. Стога, порески монизам није нашао практичну примену, с обзиром да један порез никада не доводи до финансијске издашности, те као такав у многим земљама није више заступљен.

Међутим, данас је у економској и финансијској литератури, присутно уверење о потреби постојања мноштва пореза у једном пореском систему у којем постоје више пореских облика, с обзиром да као такав, омогућава знатно веће приходе и много већу праведност (*Tixier & Gest, 1981:48.*).

Системом пореског плурализма остварују се како фискални циљеви једне земље, тако и екстрафискални циљеви (економски, социјални, политички) и други циљеви земље.

Порески плурализам је савременији облик пореског система, који је у примени скоро у свим развијеним земљама. Порески плурализам је у великој предности у односу на порески монизам, зато што је билансно значајнији, зато што се порески приходи убирају уз мање пореске стопе, па је отпор плаћању пореза мањи. С друге стране, превелики број пореских облика чини порески систем нетранспарентним, док су трошкови плаћања пореза високи.

6. РЕФОРМА ПОРЕСКОГ СИСТЕМА СРБИЈЕ

6.1. Порески систем Републике Србије

Због сталних теоријских и политичких преиспитивања пореских система, у већини земаља се врше суштинске или значајне промене у пореским системима. Често се догађа да реформисани порески системи нису у духу вођења политике једне земље. Порези на потрошњу и порез на доходак су подложни најчешћим променама. Некад, у зависности од исказаних потреба за већим или мањим износима пореза, порези на потрошњу се смањују у односу на порез на доходак, и обрнуто, некада се због друге оријентације пореске политике, повећавају порези на доходак у односу на порезе на потрошњу.

Промене у привреди, глобализација, економске интеграције, фискална децентрализација и др. главни су покретачи пореских реформи. Од свих набројаних фактора, глобализација је највише утицала на промену, односно ревизију теоријских ставова и промену законских решења у пореској области. Порези на приходе од рада и капитала сразмерно расту са растом глобалистичких процеса. То неминовно доводи до смањења конкурентности, што има за последицу да се задњих година знатно смањују порези на приходе од два фактора, рада и капитала, у односу на приходе на потрошњу.

Промене и развој пореских система иду упоредо са променама циљева опорезивања. Настанком капиталистичког уређења друштва и убрзавањем економских активности, утврђивање пореза све више захтева системски приступ. Порески системи у развијеним економијама се разликују од других пореских система, када су у питању врсте пореских облика и њихова структура, што је везано са економским развојем и нивоом развијености тих економија.

Свака промена пореских облика има за последицу промене на запосленост, доходак, цене, инвестиције и потрошњу и др. Дакле, порески облици, у оквиру пореског система, знатно утичу на темпо развоја националне економије, односно на ефикасност сваке економије (*Popa & Codreanu., 2010:17*). Порески приходи су значајни и због покривања јавне потрошње, односно јавних расхода (Калаш и др. 2016:10-15).

Сваки порески облик је значајан онолико колико се њиме прикупи јавних прихода, потребних за финансирање јавних расхода. По појединим ауторима (*Bernardu, & Chandleru, 2005:25*), основна улога пореза је финансирање јавне потрошње или јавних потреба.

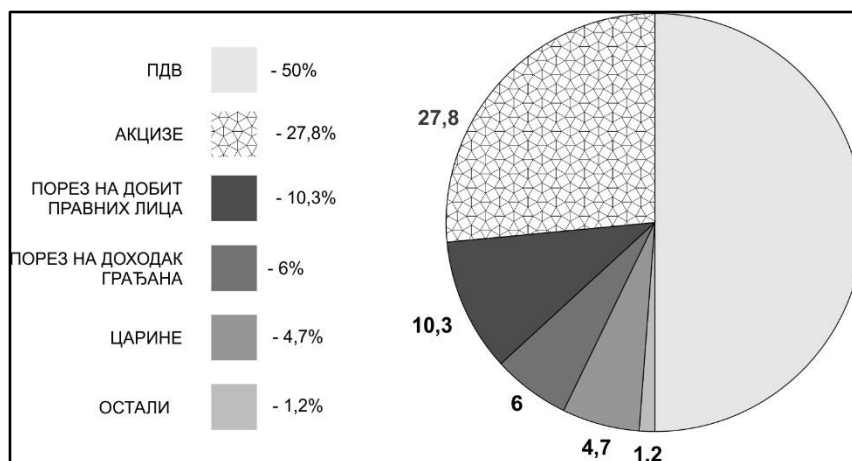
Међутим, за неке ауторе (*Chigbua et al., 2012:30-39*), порези су главни инструмент Владе ради остваривања основних фискалних циљева, а то је прикупљање јавних прихода.

Табела 7. Учешће пореских прихода у Републици Србији за 2020. годину у мил. динара

	Порез на доходак грађана	Порез на добит правних лица	Порез на додату вредност	Акцизе	Царине	Остали приходи
2020.	65.893,4	113.228,4	549.190,9	306.037,0	51.922,2	12.654,4
УКУПНО	1.099.026,3					

Извор: Обрадио аутор (МИФ, Билтен јавних финансија, фебруар 2021:35)

Графикон 7. Учешће пореских прихода у Републици Србији у 2020. години



Извор: Обрадио аутор, сходно табели 7.

У току 2020. године, порез на додату вредност је имао највећи фискални значај у укупним пореским приходима, са 549.190,9 милијарди динара или процентуално са око 50%. Следе акцизе са 306.037,0 мил. динара (27,8%), затим, порез на добит правних лица са 113.228,4 мил. динара (10,3%), порез на доходак грађана са 65,893,4 мил. динара (6%), царине са 51.912 мил. динара (4,7%), остали приходи 12.654,4 милијарди динара (1,2%).

У последње две деценије овог века, порески систем у Србији, претрпео је значајне измене. Међутим, степен реформи код појединих пореских облика није био исти. Интензитет промена је био навећи код пореза на потрошњу, мањи код пореза на доходак и најмањи код пореза на имовину.

Основне промене десиле су се усвајањем Закона о порезу на додату вредност – ПДВ (2004) и његовом применом од 1. јануара 2005. године, Закона о финансирању локалне самоуправе (2006) и Закона о локалној самоуправи 2007. године.

Поменуте реформе пореског система, компатибилне су са многим важећим одређењима креатора пореске политике у земљама ЕУ, као и са актуелним теоријским ставовима по овом питању. Основни захтев и циљ последњег реструктурирања пореског система у протеклој деценији, био је да се са нижим фискалним оптерећењем рада, дође до смањења цене рада, што би имало за последицу да се повећаном тражњом за радном снагом, дође по повећане запослености и амбијента за страна улагања у Србији, као и ценовне конкурентности својих производа на страним тржиштима.

Порески систем у једној земљи је резултат многобројних фактора, као што су: ниво привредне развијености, спољни утицаји, историјске околности, економска структура земље, број становника, друштвено уређење и други фактори.

У прикупљању јавних прихода, постоји синхронизовано деловање државних институција. Пореска политика и порески систем, у оквиру целокупног економског система, омогућавају заједничко и синхронизовано деловање државних институција у прикупљању јавних прихода и финансирања јавних расхода.

У једној држави, порески систем представља одговор на економску снагу пореских обвезника са циљем увећања јавних прихода, ради финансирања јавних расхода и сл. Фактори који утичу на сложеност пореског система једне државе, могу бити: развијеност привреде, друштвеног, политичког и економског уређења, структуре радне снаге, флексибилности појединих пореза и степена отворености економије (Кулић, М. 2006:15-17) Свакако да више нивоа власти чини сложенијим један порески систем. Обиље и разноврсност пореских облика, чини их сложенијим, с обзиром на несклад пореза са аспекта различитих пореских власти.

Један од веома озбиљних проблема Пореског система у Србији је преовлађујуће индиректно опорезивање. То није пракса других развијених земаља Европе. Од свих пореза, у нашем пореском систему, доминантни су индиректни порези, односно ПДВ, акцизе, царине, чиме се подстиче порез на потрошњу. Овој врсти опорезивања прибегава се из неколико разлога:

- зато што су најлакши за убирање;
- зато што су веома ефикасни;
- зато што су веома издашни;
- зато што је степен сиве економије код њих најмањи;

С друге стране, став је многих аутора, да су индиректни порези неправедни у односу на директне порезе, којима се опорезује имовина, приходи по разним основама итд.

Анализом структуре директних и индиректних пореза, евидентно је да су директни порези далеко мање заступљени у Србији него, на пример, у Великој Британији, Немачкој и другим земљама чланицама ЕУ (Алексић В., 2018:84).

6.2. Реформа пореског система Републике Србије (2001-2005)

Промена политичког система увек утиче и на промену пореског система. Ту се пре свега мисли на промену и доношење новог Устава, привредне реформе, након стварања нове државе, на пример Савезне Републике Југославије и државе Србије и Црне Горе, итд.

За све реформе пореског система било је карактеристично вршење прерасподеле пореског терета између привреде и становништва.

Све државе имају исти основ промена пореског система. С једне стране, то је потреба за обезбеђењем средстава, пре свега пореских прихода, за јачање одбрамбене моћи и унутрашње безбедности земље и јачања привреде кроз државни интервенционизам, образовање, физичку културу, социјалну заштиту грађана и др.

Фискална реформа која је започета у Републици Србији 1991. године, није окончана, а нова реформа започета је у првој половини 2001. године. Ова реформа требало је да буде окончана у неколико фаза. Ради обезбеђења неопходних средстава за јавне расходе, на самом почетку те реформе, донети су нови порески закони. У овом периоду донета су три закона, и то Закон о изменама и допунама закона о јавним приходима и јавним расходима, Закон о изменама и допунама Закона о локалној самоуправи и Закон о обиму средстава и учешћу општина и градова у порезу на промет у 2001. години.

Овим се настојало да се у порески систем уместо већ постојећих, уведу нови порески облици. Такође, на изванредан начин, извршена је децентрализација расподеле, односно прерасподела јавних прихода између Републике, АП Војводине, градова и општина.

Овим законима утврђена су нова решења око прерасподеле пореза: порез на добит, порез на доходак грађана и порез на промет, Република дели са АП Војводином, градовима и општинама. Републици остају акцизе, а добија и два нова пореска облика: порез на финансијске трансакције и порез на употребу, држање и ношење добара.

Овим изменама, АП Војводина, од успостављања новог фискалног система, од 1992. године, први пут добија сопствене приходе у облику покрајинских административних такса, прихода од камата, прихода од промета непокретности, покретних ствари, рентирања од непокретности, прихода које остваре покрајински органи својом делатношћу, од донација.

Градови и општине деле приходе од пореза на имовину и боравишне таксе и од пореза на фонд зарада. Накнада за коришћење комуналних добара је замењена приходима од пореза на фонд зарада.

Почетком 2001. године, у новом пореском систему Србије било је заступљено неколико пореских облика (8), и то: порез на доходак грађана, порез на добит привредног друштва, порез на промет производа и услуга, акцизе, порез на имовину, порез на употребу, држање и ношење добара, порез на зараде и порез на финансијске трансакције.

Неки ранији порески облици су укинати, а уведени су порез на употребу, држање и ношење добара, порез на зараде и порез на финансијске трансакције. Остали порески облици постојали су и раније.

Извршена је припрема за прелазак на ПДВ. Додата су нова, а задржана нека стара решења у Закону о порезу на промет производа и услуга, која би омогућила прелазак на нови облик пореза, ПДВ. Све пореске стопе обједињене су у јединствену пореску стопу 20%.

У Закон о акцизама уведена је једна новина, тако што су обједињене све пореске обавезе на акцизне производе.

Закон о порезу на доходак грађана требало је да садржи тзв. синтетички порез на доходак грађана, али он није уграђен у овај закон из одређених објективних разлога, па је задржано само цедуларно опорезивње.

Закон о порезу на добит, није претрпео неке битне измене, па ни у погледу пореске стопе, која је остала на истом нивоу.

Законом о порезима на имовину, уведена су три облика пореза на имовину: порез на имовину, порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права.

Прикупљана средства, усмеравана за солидарну стамбену изградњу и накнаде за коришћење комуналних добара од општег интереса, замењени су порезом на фонд зарада, Закон који се односи на овај порески облик, уводи нови локални приход. То је обавеза послодавца да на исплаћене зараде плаћа порез. По овом закону, стопа пореза на фонд зарада, могла је да износи највише 3,5%.

У плану је било, да се у другој фази пореске реформе, усвоје нови Закон о играма на срећу и Закон о буџетском систему. После тога, било је планирано увођење синтетичког пореза и ПДВ. У току 2002. године, донет је Закон о буџетском систему, формиран је трезор, остали закони који уређују ову област, нису донети.

Након доношења Закона о ПДВ (2005), порески систем Србије је имао следеће пореске облике: ПДВ, порез на добит, порез на доходак грађана, порез на имовину, порез на употребу, држање и ношење добара, порез на премије неживотних осигурања.

6.3. Даљи правци реформе пореског система

6.3.1. Фискална децентрализација

Закон о порезу на додату вредност ступио је на снагу 2005. године, и то је била једна од суштинских промена у нашем пореском систему. Тај порески облик заменио је вишедеценијски порез на промет производа и услуга.

Велики проблем у наведеном периоду настаје приликом расподеле јавних прихода између централне и локалне власти. Децентрализација је у Европи, један од кључних концепата управљања. Један од најважнијих докумената којим се врши подстицај развоју локалне самоуправе, а тиме и фискалне децентрализације је „Европска повеља о локалној самоуправи“. Ова повеља омогућава право грађанима да воде јавне послове на локалном нивоу, на који начин се остварује локална демократија и остварују основна људска права. Аутономност финансија локалних самоуправа је основ ове повеље. Да би локалне самоуправе могле да утврде које обавезе имају, морају да изврше анализу прихода, који припадају локалним самоуправама. Основно питање фискалне децентрализације је, које врсте јавних прихода убира централна власт, а које локална власт, односно које врсте јавног добра треба да обезбеди централна власт, а које локална власт.

Тај однос, може се посматрати кроз два тренда, и то један у периоду 2001- 2008. и други у периоду 2008-2020. године.

У првој фази фискалне децентрализације усвојена су два најважнија закона за локалну самоуправу: Закон о финансирању локалне самоуправе (2006)³¹ и Закон о локалној самоуправи (2006).³² За овај период је карактеристично да јача улога градова и општина у погледу фискалне аутономије. У другој фази фискалне децентрализације (2009-2015), долази до постепеног укидања Закона о финансирању локалне самоуправе. Континуирано се

³¹ Закон о финансирању локалне самоуправе, „Сл. гласник РС“, 62/2006... 99/2021, 111/2021.

³² Закон о локалној самоуправи, „Сл. гласник РС“, бр. 129/2007... 47/2019, 111/2021.

долазило до умањења буџета градова и општина, самим урушавањем система локалних финансија.

За разлику од многих земаља Европе, које у временима кризе чине велике напоре и помоћ својим локалним самоуправама да превазиђу кризу, централне власти у Србији, у време велике економске кризе, боре се против локалне самоуправе, а не за њихов развој, тако да су се многи градови буквално претворили у села.

Пре 2007. године, годишњим Законом о буџету, износ који су централне власти од пореза уступале локалним самоуправама, мењао се константно из године у годину. Већ након усвајања Закона о финансирању локалне самоуправе, ова пракса је промењена 2007. године, тако да су укупни приходи локалне самоуправе повећани за 9%. Такав тренд прихода локалних самоуправа прекинут је већ почетком 2009. године. Због глобалне економске кризе, обустављена је примена поменутог закона, тако да је скресан у знатној мери и систем трансфера, за око 15 милијарди динара. Тај систем смањења трансфера је настављен и 2010. и 2011. године, чиме је нормалан рад многих општина доведен у питање.

Најчешће се говори о два основна разлога за оправдање фискалне децентрализације. То су практични и политички разлози. Када се говори о практичним разлозима, онда се увек мисли на то да централна власт нема довољно слуха за потребе локалне самоуправе. С друге стране, уколико у једној земљи постоји хетерогено становништво са етичким, расним, језичким и културним разликама, онда се мисли на политичке разлоге оправдања процеса фискалне децентрализације.

Осим политичких, односно економских разлога за оправдање фискалне децентрализације, постоје и разлози који ограничавају процес фискалне децентрализације. Наведени су неки од тих разлога:

- процес децентрализације повећава административни апарат, те мало има оправдања увођење фискалне децентрализације, уколико нису изведене пореске и друге реформе у држави,
- уколико нема средстава у буџету локалне самоуправе, мањак ће се надоместити повећањем локалних такси. То ће се десити уколико се не спроведу свеукупне реформе,
- процес децентрализације повећава степен корупције и др.

Из побројаних разлога за оправдање и оспоравање фискалне децентрализације, види се да фискална децентрализација има добре и лоше стране. Негативни ефекти фискалне

децентрализације морају да буду што мање присутни. Ти узроци и негативни ефекти најбоље ће се отклањати реформама.

6.3.2. Приходи Буџета Републике Србије

У Закону о јавним приходима и јавним расходима, који је укинут 2001. године, било је утврђено који јавни приходи у потпуности припадају Буџету Републике Србије.³³ То су: ПДВ, акцизе, порез на годишњи доходак грађана, порез на употребу, држање и ношење одређених добара, царине, републичке административне таксе, судске таксе, регистрационе таксе, јавни зајмови, донације и трансфери, остали јавни приходи и трансфери.

Међутим, данас постоје јавни приходи који у потпуности припадају буџету Републике, док с друге стране, група јавних прихода се дели са буџетом АП Војводине (порез на добит), а постоје и јавни приходи који у целини припадају АП Војводини, о чему је претходно опширније писано. У наредној тачки описани су јавни приходи који припадају буџету локалне самоуправе.

6.3.3. Приходи који припадају локалним самоуправама

Изворни приходи буџета локалних самоуправа дефинисани су Законом о финансирању локалне самоуправе. Јединице локалне самоуправе, самостално утврђују стопе, порез, таксе и друге приходе. Локалној самоуправи припадају следећи приходи: порез на имовину, без пореза на пренос апсолутних права и пореза на наслеђе и поклон, локалне административне и комуналне таксе, накнада за уређивање и коришћење грађевинског земљишта, боравишна такса, накнаде за заштиту и унапређење животне средине, приходи од концесионих накнада и концесионих послова и други приходи утврђени Законом о финансирању локалне самоуправе.

Главни извори буџета локалних самоуправа су јавни приходи од пореза на имовину и приходи од комуналних такса.

Међутим, често изворни приходи за локалне самоуправе нису довољни за подмиривање њихових потреба, те се из буџета Републике уступају одређени јавни приходи, ради финансирања локалне власти.

³³ Закон о јавним приходима и јавним расходима, „Сл. гласник РС“, бр. 42/1988, 54/1999.

Осим тога, јединицама локалне самоуправе, у целини припадају порези који су настали у њеним територијалним оквирима. Ради се о порезу на доходак грађана. Овим порезом се обрачунавају приходи од давања у закуп непокретности и покретних ствари, самосталне делатности, пољопривреде и шумарства, осигурања лица. Локалним самоуправама, од пореза на зараде и других прихода на које се плаћа порез на доходак грађана, порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права, плаћа се 80% према пребивалишту запослених.

Табела 8. Укупна примања буџета општина и градова у мил. динара у периоду 2015 -2020.

Период	буџетска примања Укупно	Порези Укупно	Порези на доходак	Порези на имовину	Други порези	Донације и трансфери	Остали приходи	Приходи од задуживања	Приходи од продаје финансијске имовине
2015	247.867	150.197	97.143	40.769	12.285	42.673	44.578	10.001	418
2016	276.109	159.086	102.381	42.379	14.236	46.271	59.214	11.225	313
2017	287.604	167.405	106.829	45.652	14.924	53.424	59.688	6.782	304
2018	307.252	179.528	114.347	49.529	15.652	61.232	59.566	6.704	185
2019	335.910	196.756	128.064	53.116	15.576	31.777	67.907	9.120	349
2020	336.660	201.463	131.394	54.647	15.425	59.141	61.833	4.138	85

Извор: Обрадио аутор, МИФ, Билтен јавних финансија, март 2021. година

Табела 8. указује на благу тенденцију раста укупних примања буџета општина и градова у наведеном периоду. Поред пандемије COVID 19 и уведеног ванредног стања (2020) у Републици Србији, евидентан је благи пораст укупних буџетских примања општина и градова, са 335.910 мил. динара (2019), на 326.660 мил. динара (2020). Што се тиче укупних пореских примања, евидентно је да су исти у овом периоду, по годинама имали константан раст. Порези на доходак, порези на имовину, донације и трансфери и остали приходи су у наведеном периоду, по годинама имали тенденцију раста.

6.4. Наставак пореских реформи после 2010. године

Наставак пореских реформи настављен је крајем 2012. године и углавном се односио на повећање стопа јавних прихода, док у области јавних расхода није било посебно значајнијих промена. Две године касније (2014), поплаве у Србији су разориле више насеља и градова што је у значајној мери имало одраза на српску економију, а следствено томе и на

буџет. Имајући то у виду, и поред свих предузетих мера, остварени резултати нису дали жељене ефекте, а и ниво јавног дуга наставио је са растом.

Да би се српска економија покренула, настављено је са започетим реформама, посебно у области јавних финансија и буџетирања. Фискална реформа се односила обострано, и на приходну и на расходну страну буџета. У контексту ових реформи, значајно место су заузимале промене пореских прописа, у функцији обезбеђења што више буџетских прихода, као и хармонизација пореза са порезима у Европској унији (ЕУ). То је уједно један од главних услова за чланство наше земље у ЕУ. Стога је 2015. године усвојен Национални програм економских реформи за период 2015-2017. У овом документу, за разлику од раније вођене експанзивне фискалне политике, захтева се на вођењу рестриктивне фискалне политике, с акцентом на смањивање јавне потрошње и јавног дуга, као и повећање јавних прихода. У остварењу тог циља, повећане су пореске стопе код неких пореза, који су значајни по својим приходима. Предузет је низ мера ради боље наплате свих пореза. С тим у вези, измењени су Закон о порезу на доходак грађана и Закон о пореском поступку и пореској администрацији. Овим изменама, циљ је да се дође до повећане стопе запослености и убрзани развој националне економије.

Значајне измене претрпео је порез на доходак грађана, нарочито у висини стопа, посебно на приходе физичких лица. У току 2013. године, стопа је снижена са 12% на 10%. Ради повећања нивоа запослености и пријаве новозапослених радника, без рада на црно, дошло је до измена Закона о порезу на доходак грађана, односно извесних корекција пореских стопа на друге појединачне приходе физичких лица: на зараде (10%), самосталне делатности (10%), капиталне добитке (15%), издавања непокретности (20%), приходе од капитала (15%), ауторских права, и права индустријске својине (20%), и других прихода (20%).³⁴

Такође, једна од новина овог пореза лежи у промени рока подношења пореске пријаве, када се ради о укупном порезу на доходак грађана на годишњем нивоу. Док је раније тај рок био до 15. марта наредне године, сада је рок померен за 15. мај за обавезу из претходне календарске године (пореске године).

По први пут, пореска пријава се доставља пореском органу електронски, у већ познатој форми, регистравањем и директним слањем. За друге пореске облике прописани су други рокови слања пореских пријава, од када се (2015) пореске пријаве шаљу искључиво у

³⁴ Чл. 89. Закона о порезу на доходак грађана „Сл. гласник РС“, бр. 24/2001... 10/2022.

електронском облику. Електронско слање пореских пријава ће са аспекта пореске политике поједноставити процедуре, повећати степен контроле и наплате пореза, с једне стране, и смањити степен пореске утаје и сиве економије, с друге стране. Стопа доприноса за ПИО повећана је на 24% (2013), док је стопа пореза на зараде смањена на 10%.³⁵ Уследило је још једно повећање збирне стопе доприноса за обавезно социјално осигурање на 26% (2014), по 14% на терет запосленог и 12% на терет послодавца, што значи да је укупна, односно да је збирна стопа доприноса на терет запосленог и послодавца 26% по Закону о доприносима за обавезно социјално осигурање.

У овом периоду, збирна стопа доприноса за здравствено осигурање износила је 10,3% од које се на терет послодавца и запосленог односи идентично по 5,15%, док збирна стоп доприноса за случај незапослености је 1,5%, од чега половина те стопе иде на терет послодавца, а друга на терет запосленог.

С обзиром да је код обрачуна и плаћања доприноса у области социјалног осигурања, присутно највише злоупотреба и незаконитог пословања, приступило се подношењу електронских пријава радника односно, јединствених електронских пореских пријава.

У периоду 2012-2014. дошло је и до промене пореске стопе код пореза на додатну вредност. Прво је (2012) повећана општа стопа на 20% док је касније (2014), повећана и посебна стопа на 10%. Од 1. јула 2014. године уведено је подношење пореских пријава у електронској форми. Код акциза, било је присутно повећање стопа код дуванских прерађевина, нафте и нафтних деривата. Међутим, знатно су мањи приходи од акциза у односу на приходе од ПДВ.

Код пореза на имовину, пореске стопе, претрпеле су такође извесне промене, односно дошло је до повећања пореских стопа. То повећање имало је пуно ефеката касније, почев од 2014. године. Још једна битна промена код овог пореског облика извршена је почетком 2014. године. Порез на имовину се плаћа према тржишној вредности имовине а не као до тада, по књиговодственој вредности.

У порезу на добит правних лица, дошло је до низа промена: прво, у току 2013. године повећана је стопа пореза на 15%. Друго, бројне олакшице, када су у питању концесиона улагања, укинуте су. Привредни субјекти били су до тада ослобођени пореза на добит по основу прихода од концесија за период од 10 година. Треће, укинути су порески кредити на

³⁵ Чл. 44, Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, „Сл. гласник РС“, бр. 84/2004... 118/2021, 20/2022.

добит стечену у новоформираним привредним субјектима у неразвијеним подручјима, код улагања у основна средства и за новопримљене раднике. Четврто, бројне пореске олакшице и порески кредити су укинута, због разних злоупотреба у нетачно приказиваним подацима код остваривања ових права, пре свега услед неусклађености и недоречености пореских прописа. Међутим, због конкурентности, инвестиција и улагања у привреду земље, задржани су порески подстицаји који се одобравају код улагања у Републику Србију. Пето, укинут је подстицај за мала улагања, преко 6 милиона динара у основна средства. Пореско ослобађање одобравало се на краћи период, највише до пет година, почев од прве године када је настала добит која се опорезује. Код ове врсте улагања, морало је да се већи део средстава (око 80%) пласира на рурална, односно неразвијена подручја, значајна за равномерни привредни развој Републике, и друго, привредни субјект био је у обавези да на неодређено време запосли најмање пет радника. Овај порески подстицај за мала улагања, укинут је овим изменама закона због многобројних злоупотреба пореских обвезника код ових врста подстицаја.

С друге стране, наведеним изменама закона, задржан је порески подстицај за тзв. велика улагања са преко 600 милиона динара, за ослобођење од пореских обавеза на период од десет година, почев од прве године, када је остварена добит, уз обавезу запошљавања 100 радника на неодређено време. И код овог пореског облика, уведена је обавеза електронског подношења пореске пријаве, почев од 1. априла 2015. године.

Од свих пореза, утаја пореза је најприсутнија код пореза на добит правних лица. Ради смањења пореске евазије код повезаних привредних субјеката, (2013) усвојен је Правилник о трансферним ценама. Трансферне цене се примењују код одређивања цене трансакције међу повезаним лицима, по принципу „ван дохвата руке“. Правилник је предвиђао обавезу подношења извештаја о трансферним ценама у оквиру пореског биланса, да сваки порески обвезник поднесе и извештај о трансферним ценама, у зависности да ли је ПДВ обвезник.

Царине нису у потпуности оствариле свој фискални циљ, с обзиром да су приходи по овом основу били мањи, од прихода из претходних година, а основни узрок таквог смањења прихода настао је пре свега применом Споразума о стабилизацији и придруживању о слободној трговини, и укидањем или смањењем појединих царинских стопа.³⁶

Сагледавање пореског система, односно појединих пореских облика, кроз пореске подстицаје и ослобођења или пореских оптерећења, било је у функцији реализације пореске

³⁶ Царински Закон, „Сл. гласник РС“, бр. 95/2018... 91/2019, 144/2020, 118/2021.

политике ради остваривања многобројних, пре свега економских, развојних и социјалних циљева (Вукша и др., 2013:28).

Генерално посматрано сви ти циљеви који се постижу опорезивањем могу се поделити у фискалне и нефискалне циљеве. Фискалним циљевима, опорезивањем се прикупљају јавни приходи неопходни за подмиривање јавних расхода, односно јавне потрошње. С друге стране, нефискални циљеви опорезивања имају друге циљеве, који се пре свега остварују у сфери запослености и домаће потрошње (Комазец, Ристић, 2009:464).

У оквиру економских циљева, микроекономски циљеви се односе на конкретни привредни субјект у вези његовог пословања, док макроекономски циљеви опорезивања обухватају и баве се макроекономским агрегатима, на пример увоз, извоз, платни биланс, пуна запосленост и др. (Јелчић, 1990:215).

Држава може да води експанзивну и рестриктивну пореску политику. Уколико држава прописује мере које воде ка смањењу пореског оптерећења, у том случају ради се о експанзивној пореској политици. С друге стране, уколико се код појединих пореза повећа пореско оптерећење, а смањује пореско ослобођење и олакшице, онда имамо рестриктивну пореску политику. Пореску политику одређује држава и њени органи на републичком и локалном нивоу.

Применом одговарајућих закона из ове области, државе и њени органи остварују три битне функције пореске политике: стабилизациону, алокативну и редистрибутивну. Основни циљ стабилизационе функције пореске политике је постизање пуне запослености, стабилност цена, уравнотежење платног биланса и др.

Алокативна функција пореске политике има циљ да изврши алокацију фактора производње, ради постизања оптималних резултата производње.

Задатак редистрибутивне функције је да изврши прерасподелу националног дохотка између различитих друштвених група (Дрљача, 2018:65).

На сваки покушај опорезивања (увођење новог пореског облика), од стране државе, умањује се пореска снага пореског обвезника. У том случају, порески обвезник ће реаговати на три начина (Поповић, 1997:29). Прво, порески обвезник ће се у циљу заштите окренути ка неопорезованом или мало опорезованом супституту (ефекат супституције). Друго, ако порески обвезник није могао да избегне порез, он ће настојати да тај порез превали на друго лице (ценовни ефекти). Треће, након друге фазе, преваљивања пореза, долази до промена, на пример у штедњи, запослености, нивоу цена, понуди рада и другим економским величинама.

6.5. Фискални систем и фискална политика

Већ је раније наведено да се под пореским системом једне земље подразумева скуп пореских облика, непосредних и посредних пореза, повезаних у један складан систем. Од нивоа бруто домаћег производа, величине територије једне земље, нивоа привредне развијености, увоза и извоза, броја становника, нивоа пореске културе и др., зависи какав ће порески систем бити у једној земљи.

Међутим, без обзира на бројне факторе који условљавају и дизајнирају један порески систем, у условима глобалистичких и интеграционих процеса, долази до хармонизације пореских система. Без обзира на разноликост пореских система, које карактерише различитост и бројност пореских облика по изворима опорезивања, по висини пореских стопа, по издашности пореских облика, намеће се потреба усклађивања пореских система земаља чланица многобројних интеграција, пре свега земаља чланица ЕУ.

Према једној дефиницији, фискална политика је шири појам од пореског система. Она подразумева скуп мера, инструмената, механизма и институција, којим се задовољавају заједничке потребе становништва и путем којих се остварују циљеви опште економске политике. Што се тиче оквира посматрања фискалне политике, она се у ужем смислу односи само на порезе (континентална Европа), док у ширем смислу, она се односи на укупне јавне приходе и јавне расходе (америчка и англосаксонска литература) (Јурковић, 1989:1).

Према појединим ауторима (Коњихоцић и др., 2003:302), фискална политика је део опште економске политике која представља скуп фискалних инструмената јавних расхода и прихода који се користе ради остваривања циљева економске политике.

6.6. Порески систем Републике Србије у оквиру правног система

У Савезној Републици Југославији, убирање јавних прихода и нови систем финансирања јавних расхода, започети су почетком 1992. године. По њему било је предвиђено, да начин финансирања буде такав да тада најважнији порез на промет производа и услуга и други фискални јавни приходи заједно са царином, буду главни извори прихода. У оквиру реформе пореског система, извршено је проширење пореских основица, проширене су пореске олакшице и ослобођења и снижен је одређени број пореских стопа код појединих пореских облика.

Дошло је до великог броја измена пореских и других закона, услед чега су предложени и усвојени нови порески закони. Наравно, спровођењем реформи пореског система, морало се водити рачуна и о правној хармонизацији, односно усклађивању са законодавством односно правним системом ЕУ, водећи рачуна о својим реалним могућностима остварења задатих циљева, економским потребама и могућности примене и спровођења нових законских решења у области пореза.

У току спровођења реформи, акценат је стављен на усклађивање пореза са порезима у ЕУ, пре свега на посредне порезе. Непосредни порези нису посебно обухваћени и хармонизовани са земљама чланицама ЕУ. Утицај ЕУ на наш порески систем, постаје веома интензиван од 2001. године. Та година се иначе сматра почетком најзначајнијих реформи пореског система, док су саме реформе започете далеке 1991. године .

У новом пореском систему, требало је испунити неке основне услове: прво, чланство Србије у ЕУ и друге европске организације, друго, праведнији порески систем, који би омогућио равномернији распоред пореских обавеза, треће, интензивније запошљавање, и четврто, предузимање свих мера на смањењу сиве економије.

Међутим, лоша наплата пореза због неефикасности институција које се тиме баве, те обимност пореске администрације, биле су камен спотицања у реализацији спровођења пореске реформе. Стога, неки порески облици су интензивније реформисани од других. Промене пореза на потрошњу, нису ишле у истом смеру као промене код пореза на доходак и имовину. Реформе пореза на потрошњу су ишле испред реформе пореза на доходак и имовину. Зато у структури прихода, доминантно место заузимају порези на потрошњу (посредни порези), док промене код пореза на доходак и имовину, услед малих промена, нису имале те ефекте.

Сви порези су одређени посебним законима. Законима је уређена и област царина као један од значајнијих фискалних јавних прихода. Главни закони који регулишу ову област су: Царински закон, Закон о царинској тарифи,³⁷ Закон о царинској служби.³⁸

Један од главних услова за успешно спровођење пореске реформе, започете у Србији 2001. године, је реформа пореског поступка и пореске администрације. То је условило доношење једног од најважнијих закона у пореској области, Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Његова примена започета је 01.01.2003. То је основни процесни

³⁷ Закон о царинској тарифи, „Сл. гласник РС“, бр. 62/2005... 91/2019.

³⁸ Закон о царинској служби, „Сл. гласник РС“, бр. 95/18... 144/20.

порески закон, заснован на највишим стандардима, примењиваним у сличним законима у развијеним земљама и земљама чланицама ЕУ.³⁹

6.7. Реформа Пореске управе - пореске администрације

У оквиру реформи пореског система и закона који уређују пореску област, треба споменути и реформу Пореске управе која је започета 2015. године. На основу извршених анализа рада Пореске управе, односно пореске администрације и након сагледавања стања од стране Међународног монетарног фонда, 2015. године, сачињена је стратегија реформе Пореске управе. На основу сугестија и препорука, Светске банке, ММФ-а (2017), усвојен је Петогодишњи план програма реформе Пореске управе (2018-2023). Ради успешности и ефикасности пословања планирано је било да се до средине 2019. године, изврши трансформација Пореске управе, тако што би се смањило, односно ревидирао одређени број филијала Пореске управе. Друга фаза процеса консолидације трајала би до 2023. године, где би се извршила едукација пореских службеника, у правцу ефикаснијег сузбијања и откривања сиве економије и побољшање наплате пореза.

За процесе администрирања пореза, након подношења пореских пријава, Србија је добила високо место по извештају Светске банке за 2019. годину.

Захваљујући дигитализацији, односно увођењу информационе технологије, пре свега унапређењу електронских система приликом подношења пореских пријава, плаћање пореза је много лакше него у претходном периоду.

6.7.1. Информативно-комуникациона технологија у функцији ефикасности пореске администрације

На економски раст, инвестиције, запошљавање, доминантан утицај имају и информационе технологије. С обзиром на значај развоја информационог друштва, предвиђено је да информационе технологије имају доминантну улогу у укупном економском развоју националне економије.

Имајући у виду динамику технолошких промена, пред креаторе пореских реформи у свакој земљи, поставља се основно питање информатичке опремљености пореске

³⁹ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, „Сл. гласник РС“, бр. 8/2002... 86/2019, 144/2020.

администрације. Тако на пример, ефекат директног опорезивања грађана зависи од ефикасности и информатичке опремљености пореских органа. Друго питање је колико су радници пореске администрације успешни, колико се образују и усавршавају у ери информатичко-комуникационих технологија. По сагледавању свих наведених аспеката, приступа се индиректном и директном опорезивању правних и физичких лица, пре свега дохотка и имовине. Како би прави порески информациони систем био од што веће користи, неопходна је паралелна и истовремена едукација како запослених у пореским органима, тако и пореских обвезника, правних и физичких лица. По плаћању пореза, кад су у питању пореске процедуре, Србија заузима високо место, у поређењу са другим земљама у окружењу и шире.

Пореској администрацији, информационе технологије омогућавају брже повезивање са базама података различитих органа и других служби. Такође, интернет омогућава брже повезивање, проналажење и опорезивање електронских трансакција. Постоје бројни проблеми у раду пореских органа у процесу самоопорезивања електронским путем, нарочито при повезивању ових информатичких (виртуелних) активности са стварним субјектима, који креирају и стоје иза ових послова. Тако на пример, Амазон је само у првом кварталу 2019. године зарадио 59,7 милијарди долара, док је у истом кварталу 2020. године зарадио чак 75,4 милијарди долара итд. (*Rifat, 2012:640-694*).

Највећа новина пореске информационе технологије је подношење пореских пријава електронским путем. Од 01. марта 2008. године, то је било искључиво обавеза за велике пореске обвезнике, а за остале категорије обвезника, електронско подношење пореских пријава било је право избора. Та пракса је промењена средином 2014. године, када је за све пореске обвезнике, подношење пореских пријава електронским путем постала обавеза. На тај начин су снижени трошкови администрирања, а истовремено је дошло до лакшег комуницирања са пореском администрацијом. На овај начин пореске пријаве подносиле су се брже. Период подношења пореских пријава је седам дана, током 24 сата. Свакако да је то допринело, осим нижих трошкова администрирања од стране пореске администрације, и нижим укупним трошковима пословања.

Информативно-комуникациона технологија мења устаљене шеме и традиционалне пословне моделе, олакшавајући пословање, чиме се знатно ефикасније и брже успоставља веза између пореских администрација широм света.

Нова ера дигитализације намеће потребу пореским администрацијама широм света да старе, традиционалне моделе пореске администрације замене новим моделима, заснованим на новим и великим количинама информација које управо пружају нове информационе

технологије. Наравно, у новој дигиталној пореској администрацији, не треба занемарити људски фактор, с обзиром да слабости рада и неусавршавање пореских извршитеља, те слаба организација пореске администрације, има негативне последице на прилив јавних прихода односно извршење буџета Републике Србије. Уколико изузмемо неке јавне приходе као што су царине, акцизе, разне позајмице и донације као и друге непореске приходе, онда долазимо до тога да порези и доприноси партиципирају у укупним приходима буџета Републике са фантастичних 88%. Стога, када се та чињеница има у виду, онда је јасно зашто се прво пореске администрације у свакој земљи реформишу и модернизују. Тај тренд реформи на нивоу Републике није остварен на нивоу локала. Стога се у документу Стратегија индустријске политике Републике Србије (2021–2030), посебно истичу проблеми бројних неусклађености различитих државних органа на нивоу локала.

У оквиру реформи и модернизације пореске администрације Републике Србије, Програмом трансформације (2015-2020), Пореска управа Републике Србије дефинисала је три стратешка циља:

- већа ефикасност рада, повећање процента наплате пореза;
- смањење трошкова приликом наплате пореза;
- успостављање здравог и модерног окружења и инфраструктуре, унутар организације.

7. ПОРЕЗИ И ПОРЕСКА ПОЛИТИКА У ЕУ

7.1. Усклађивање пореза у ЕУ

Питање пореске интеграције има веома значајно место на плану европских интеграција. Међутим, ово питање је имало супротне и контроверзне ставове, јер предлози, који су долазили из седишта ЕУ, врло често су доводили до јаких реакција држава чланица ЕУ.

Услед великих разлика које се појављују у земљама ЕУ по питању система индиректног опорезивања и пореских стопа, оријентација пореске политике ЕУ је да услед тих великих разлика, пореска конкурентност буде стабилна, без већих осцилација на њиховом унутрашњем тржишту.

Тежишни задаци из Уговора о оснивању ЕУ је оснивање јединственог тржишта, засновано на хармонизацији економских токова и политика земаља чланица ЕУ. Три су основна стуба постављена од стране ЕУ земљама Западног Балкана ка чланству у тај савез. То су реформе државне управе, владавина права и програм економског уређења, ради достизања одрживог привредног раста.

У условима постојања конкуренције, јединствено слободно тржиште подразумева слободан проток производа, услуга, људи и капитала.

С обзиром да постоје осетне разлике у појединим пореским системима и пореским политикама земаља чланица ЕУ и да изазивају одређене дискриминације, пореска хармонизација или одређени степен пореске хармонизације, постао је основни услов функционисања јединственог тржишта земаља чланица ЕУ.

Основни проблем пореске политике у земљама ЕУ лежи у нескладу пореске конкурентности и усклађености пореза у процесу успостављања јединствене пореске политике држава чланица ЕУ. Наравно, такав несклад има директног утицаја на одлуку о инвестирању у земље ЕУ. Због успостављања јединствене пореске политике држава чланица, која би директно утицала на одлуку о инвестирању у ЕУ, али и у целом свету, посебно се искристалисао проблем пореске конкуренције која је супротстављена пореској хармонизацији. Сигурно је, да је процес усклађивања делова пореских система у земљама ЕУ веома сложен и дуготрајан процес (Хрустић, 2011:6).

Четири основна питања се намећу као најважнија у самом процесу пореске хармонизације у земљама чланицама (Хрустић, 2011:52):

- усклађивање непосредних пореза,
- усклађивање посредних пореза,
- усклађивање у области сузбијања двоструког опорезивања,
- усклађивање у области сарадње пореских органа земаља чланица ЕУ

Имајући у виду све наведене тачке усклађивања, пореско усклађивање посредних пореза је било најинтензивније од свих побројаних тачака усклађивања односно пореске хармонизације. То се пре свега односи на порез на додату вредност и акцизе, као посредне порезе.

Кад је у питању начин фискалне интеграције разликујемо: интервенционистички регуларни приступ и неолиберални приступ (Хрустић, 2010:223).

Концепт интервенционистичког приступа фискалне хармонизације предлаже и акценат ставља на усвајање наднационалних прописа, на основу одлучивања квалификационе већине и захтева за јачањем наднационалних органа.

Неолиберални концепт заступа обрнуто становиште. По овом концепту, истиче се потреба јачања међудржавне конкурентности. Фискална конкурентност је основ овог концепта. Фискална конкурентност би довела до постепене усклађености пореских система држава чланица ЕУ. С друге стране, наднационалне институције своју активност могу да усмеравају на слободно кретање роба, услуга, људи и капитала, конкурентност у сфери монетарне политике и на јединственом тржишту.

Фискално усклађивање у ЕУ подразумева стварање таквог амбијента у коме ће се порески обвезници суочени са сличним или приближно истим пореским оптерећењем, понашати исто, без обзира у којој земљи чланици ЕУ живе, раде, купују, инвестирају и штеде. То је усклађивање одређених пореза, пореских елемената, пре свега пореских стопа, код држава у оквиру ЕУ, односно, интенција фискалне усклађености је укидање пореских разлика између држава чланица и прихватање заједничких правила у овој области, на нивоу Уније.

Према Мичелу, фискална хармонизација може имати неколико облика: експлицитан, имплицитан, мешовит, позитиван и негативан облик хармонизације (*Mitchell, D. et al, 2004:4*).

Код експлицитног облика ради се о увођењу пореза по истој или минималној пореској стопи у свим земљама чланицама ЕУ. У овом случају нема пореске конкурентности и наметања пореске конкурентности једне земље чланице другој, снижавањем или изједначавањем пореских стопа, порески обвезници нису у том случају у могућности да

користе конкурентну пореску политику у другим државама чланицама ЕУ. На пример, Директивом Савета ЕУ, код ПДВ, прописана је најмања стопа од 15%, што за последицу има слободно кретање производа и услуга на јединственом тржишту ЕУ.

Имплицитан облик пореске хармонизације, настаје када једна држава чланица ЕУ опорезује свога пореског обвезника за остварени доходак у другим државама чланицама ЕУ.

Мешовити облик пореске хармонизације, представља комбинацију експлицитног и имплицитног облика пореске хармонизације.

Када се води заједничка пореска политика, координација и сарадња у свим пореским областима, онда постоји случај позитивне фискалне хармонизације.

Негативна фискална хармонизација се односи на забрану свих видова понашања који доводе до нарушавања слободе протока производа, услуга, капитала и радне снаге.

Једном речју, процес пореске хармонизације обухвата четири основна сегмента пореске области и то: усаглашавање и хармонизација појединих пореза, непосредних пореза, спречавање двоструког опорезивања и сарадња пореских служби.

Хармонизација појединих пореза (Илић, Попов, 2004:105), започета је мноштвом донетих директива. Прва је остварена 1967. године. На основу много донетих директива, у неким земљама, чланицама ЕУ замењени су кумулативни свефазни порези на промет, док у другим земљама чланицама ЕУ и једнофазни порез на промет у малопродаји, јединственим ПДВ.

Прва фаза доношења овог пореског облика окончана је доношењем Шесте директиве 1977. године. Ова директива је претрпела више измена. Међутим, овом Директивом усклађени су углавном сви порески елементи: порески обвезник, пореске стопе, објект опорезивања, пореске основице, пореска ослобођења и др. Тако је настао ЕУ модел ПДВ, који постаје главни услов за чланство у ЕУ.

Посебном директивом из 1992. године, била је планирана хармонизација стопа ПДВ. Али у овом правцу није дошло до помака, с обзиром да нису постигнути очекивани резултати.

Међутим, релевантни подаци су указивали да се правила и принципи, утврђени директивама, када су у питању број и висина стопе, у довољној мери не поштују.

И поред проширења Уније од 2004. за 13 нових чланица, разлика је очигледна и то управо баш у време проширења Уније. На основу аналитичког сагледавања стања, од правила прописаних директивама, посебно одступају старије земље чланице Уније. Нове чланице Уније много више поштују правила прописана директивама.

Та правила су прописана и усвојена посебном директивом из 1992. године. Текст ове директиве је обједињен са текстом Шесте директиве, која је значајна по томе што је по њој било предвиђено усклађивање ПДВ-а. Општа стопа по овој директиви требало је да има прелазно решење са стопом од 15%, никако нижа, да више стопе буду укинуте, а дозвољена је примена највише две снижене стопе од најмање 5% (Радичић, Раичевић, 2008:99).

Државе чланице су могле да доносе појединачне одлуке о увођењу акциза и на друге производе. Услов за то је био да се не повећавају административни трошкови и процедуре, да се не сметано, унутар држава чланица одвија промет тих акцизних производа. Европска унија је прописала правила у домену акциза, која обухватају дефинисање акцизних производа, одређивање пореских основица, пореских ослобођења, прописивање минималних пореских стопа. Земљама чланицама је остављено дискреционо право да могу самостално да уводе пореске стопе.

Што се тиче осталих посредних пореза, било је покушаја хармонизације опорезивања у промету енергената, моторних возила, увећања капитала.

Међутим, на основу расположивих података у погледу усклађивања ПДВ и акцизе и поред неколико донетих директива на нивоу ЕУ, евидентно је да је постојао супротан тренд кретања, од прихваћених и донетих решења у одговарајућим документима Уније.

По усвајању Римског уговора, хармонизација непосредних пореза била је такође предмет интересовања носилаца и креатора пореске политике. Од хармонизације се одмах одустало код пореза на доходак грађана док порези на имовину нису били у сфери интересовања, те стога нису били разматрани због, пре свега, веома чврсте пореске основице.

Код опорезивања добити правних лица било је опречних и супростављених ставова. Једни су били за успостављање заједничке централизоване европске политике опорезивања добити компанија, са тежњом уравнотежења захтева за националним фискалним суверенитетом, с једне стране, и захтева за елиминацијом дискриминације евазије пореза, економског двоструког опорезивања и пореске конкуренције, с друге стране (Илић-Попов, 2004:105).

С обзиром на чињеницу да ЕУ има 27 земаља чланица, са 27 одвојених пореских система и пореских правила о опорезивању добити правних лица, са различитим обрачуном пореских основица, различитим административним трошковима, са проблемима у области трансферних цена, двоструког правног и економског опорезивања, различитим пореским системима у сфери опорезивања добити правних лица, ЕУ има два основна циља:

- да спречи штетну пореску конкурентност између држава чланица;

- да подржи принцип слободног кретања капитала.

Учињени напори у елиминисању двоструког опорезивања, имају двоструко дејство. Прво, усвојена је директива о опорезивању камата и ауторских хонорара између повезаних правних лица са седиштем у различитим државама чланицама. Стављен је на укидање пореза по одбитку на ове две врсте прихода, чиме би се елиминисало двоструко економско опорезивање. Друго, донета је директива о опорезивању камате као прихода од штедње (Цвјетковић, 2013). Настојања су била да се овом директивом омогући приход од штедње, на основу које би се кроз камату исплаћивало у једној држави чланици ЕУ, а као резидент друге државе чланице, био подвргнут ефективном опорезивању према закону земље чији је резидент прималац тог прихода.

Хармонизација код сарадње пореских администрација у оквиру чланица започета је 1977. године доношењем заједничке Директиве о узајамној помоћи надлежних пореских администрација држава чланица. Та сарадња се пре свега односила на непосредно опорезивање у области ПДВ. Иста је допуњена 1979. године. Разлог за допуну ове директиве лежи у чињеници да значајан део сопствених прихода ЕУ потиче од пореза на додатну вредност. Касније су овом директивом (1992) обухваћене и акцизе.

7.2. Порески приходи у ЕУ

Европска унија је регион специфичан по високом распону оптерећења. Високи збирни проценат прихода од пореза не значи аутоматски да све земље ЕУ имају високи проценат фискалне пресије у БДП, иако је висина пореског оптерећења, просечно гледано много већа него у САД, Јапану и неким другим државама, чланицама ОЕЦД.

Међутим, већина земаља настоји да преко смањених пореских стопа, смањи и пореско оптерећење. То се пре свега односи на неколико врста пореза, пре свега на порез на добит правних лица, порез на доходак грађана и доприносе за социјално осигурање. Велике су разлике између држава чланица у учешћу прихода од пореза. Сви показатељи упућују на то да се учешће прихода од пореза у земљама ЕУ није смањило, већ напротив, дошло је до повећања пореских прихода у БДП. Иако је дошло до смањења стопе и пореског оптерећења пореза на доходак, повећана стопа ПДВ знатно је допринела измени структуре пореских прихода, што значи да је дошло до преовладавања пореза на потрошњу (*Heady, 2002*).

Као и у свим државама, веома је важна структура пореских прихода. Она показује какав је порески систем, да ли је правичан и ко највише плаћа порез. Порези на потрошњу,

уопште гледано су регресивни, док су порези на доходак грађана, где је пореско оптерећење у каузалној вези са капацитетом и јачином пореског обвезника, прогресивни.

Највећи проценат пореских прихода потиче из пореза на доходак, пореза на потрошњу и доприноса за социјално осигурање. Државе чланице ЕУ су се у последње четири деценије ослањале углавном на ПДВ, као најдоминантнији порез на потрошњу, тако да је ПДВ је преовладавао у укупним пореским приходима. Повећање пореских прихода, настало повећањем индиректног опорезивања (ПДВ) у већини земаља чланица ЕУ, имало је тенденцију сталног раста, иако учешће пореских прихода од индиректних пореза (ПДВ, акцизе) варира између држава чланица.

7.3. Пореска конкуренција

Глобалистички процеси су такви процеси у којима државе не могу увек одржавати високе порезе, због тога што порески обвезници у таквим ситуацијама преусмеравају своја пословања, свој капитал или имовину на места са ниским пореским оптерећењима. У таквим случајевима глобално тржиште је конкурентније што мења слику појединих система држава, имајући у виду да се у великом броју држава пореске стопе смањују, а пореске основице проширују. То је условило да пореска конкуренција буде ефикасно средство глобалне економије у привлачењу инвестиција и штедњи, чиме се подржавају дугорочни привредни раст и животни стандард. Опште је познато да у случајевима раста пореза на доходак и капитала, имамо спорији раст акумулације капитала и привредног раста и развоја. Пореска конкурентност делује у правцу смањења јавних расхода и на вођење одговорне фискалне политике (*Tanzi et.al., 1997:44*).

Пореска конкуренција постоји када више супротних страна нуди квалитетније, исте или сличне производе по нижим ценама. Пословна конкуренција води ка иновацијама, нижим ценама и квалитетнијим производима и услугама. Главни услов за то је покретљивост капитала и рада, без икаквих ограничења и без икаквих или веома малих трошкова. Пореска конкуренција наметнута од стране многих држава има улогу да исувише не оптерети обвезнике, да не би дошло до сељења привредне активности, капитала и имовине обвезника, у друге земље. Пореска конкуренција је и питање да ли грађани имају право на слободан избор и више могућности. Она у ствари представља привлачење основних елемената процеса рада: радне снаге, предмета рада, мобилног капитала, уз смањење пореске стопе.

У пореској конкуренцији се огледа степен узајамности и међузависности одређивања пореских стопа и пореских основица. Пореска конкуренција утиче на смањење цена односно на повећање потрошње и понуде. На тај начин она подстиче привредни раст и веома је значајна за оне државе које желе сигуран и стабилан привредни развој. Свако занемаривање и одсуство пореске конкуренције у свим сферама привреде, може такође да се неповољно одрази на кретање капитала и запосленост.

Државе са високим пореским стопама константно губе пореске приходе, а што ће довести до мобилности, односно сељења пореских обвезника. Владе тих држава које у свом пореском систему имају високе пореске стопе, и сама чињеница да због тога губе пореске приходе, заступају став да не треба подржавати пореску конкуренцију и да је осуђују, односно владе тих земаља заговарају концепт смањења или елиминације пореске конкуренције. Зато многе развијене земље усклађују велики број пореза, како би се супротставиле разним видовима пореске конкуренције, а све са циљем очувања својих јавних прихода и јавних расхода.

Дакле, овде имамо две стране, државе које подржавају пореско усклађивање, с једне стране, и државе које су против пореског усклађивања, сматрајући да пореско усклађивање успорава привредни раст и развој, да је препрека ефикасној алокацији капитала и рада, да порески обвезници немају право на избор и било какве користи од пореске политике, с друге стране.

Један део стручне јавности истиче да је пореска конкуренција штетна само за оне државе које оспоравају законодавства са ниским порезима, да би задржале високе порезе и висок ниво јавне потрошње (*Tanzi, et.al., 1997:44*).

7.4. Предности пореске конкуренције

У условима глобалистичких процеса, пореска конкуренција може да буде позитивно средство глобалне економије, с обзиром да подстиче привредни раст и привредни развој, привлачећи инвестиције, рад, штедњу и иновације. Аутор Овенс заступа став да је тешко израчунати укупан губитак пореских прихода држава из којих се сели капитал из пореских разлога, или у којима њихови резиденти скривају остварене приходе у иностранству. Порески системи земаља чланица требало би да прате глобалистичке процесе и слободу тржишта, с обзиром да су многе корпорације прерасле у мултинационалне компаније,

односно глобализовале се, а порески системи, пореска политика и органи који спроводе ту политику, остали исти у оквирима националних граница. То се посебно односи на привредно развијене земље чланице ЕУ. Стога, закључак је да порески системи треба да прате глобалистичке процесе. Као резултат несагласности пореских система са процесом глобализације, постало је неопходно да сарадња између држава чланица буде интензивнија што би био један од адекватних одговора на глобализацију (*Owens, 2002:36*).

Сви извештаји *ОЕЦД* указивали су на то да је сарадња између пореских администрација држава критична, те решење проблема штетне, пореске конкуренције виде у међународној сарадњи.

7.5. Пореска политика ЕУ

Сматра се да ће у наредни период бити од пресудног значаја за пореску политику ЕУ. Пре свега, промене у клими, технологији и демократији, трансформисаће друштва, начин живота, а што ће свим грађанима ЕУ оставити забринутост за своју будућност. Пореска политика ће суочавајући се са овим изазовима, морати да игра важну улогу у прихватању и одржавању преласка на одрживу и дигиталну економију, усаглашену са принципима социјалне тржишне економије земаља ЕУ. Дакле, креатори пореске политике ЕУ сматрају да је сада тренутак да се успостави курс за порески систем који би могао да реши њихове савремене и будуће изазове.

Међутим, да би се овај циљ остварио, сигурно ће се деловати на три нивоа и то: међународном, ЕУ и националном. Овим се тежи да пореске политике створе боље окружење за читаво пословање на нивоу ЕУ. Успешни привредни субјекти би тиме унапредили европско технолошко и индустријско лидерство у међународном окружењу које се стално мења. Висок степен пореске сигурности, ефикасна пореска администрација у оквиру ЕУ, подстакло би улагања и конкурентност. Интенција пореске администрације је смањење трошкова везано за спровођење закона, с једне стране, и смањење административног оптерећења пореза, с друге стране.

Дигитализација и глобализација појачале су пореску конкуренцију за мобилније ресурсе. Нови облици пореске конкуренције који су се појавили, већ су почели да подривају земље у њиховој тежњи да креирају и дизајнирају своје пореске политике односно своје пореске системе. Иако је у ЕУ у последњим годинама постигнут велики напредак у дизајнирању пореске политике, значајни извори пореских прихода се смањују због пореских

превара, односно пореских евазија. Због тога један од кључних циљева пореске политике је појачана борба против пореских злоупотреба, које угрожавају праведнију поделу терета између пореских обвезника, а самим тим не успостављају једнаке услове за рад привредних субјеката на јединственом тржишту Европске уније. Циљ ЕУ је такође да порески системи у будућности морају бити у функцији доприноса преласку ка зеленој економији и решавању климатских промена, подстицањем паметних и зелених инвестиција.

И поред извесних учињених напора на променама и унапређењу својих пореских система у правцу ефикасности, бројних пореских олакшица, смањења фискалне пресије за лица са ниским примањима, односно побољшања социјалног статуса многих радника, борбе против пореске евазије и др., није дошло до значајнијих помака и побољшања ефикасности и праведности пореских система у земљама ЕУ, након спроведених пореских реформи у последње четири године.

Иако је на различите начине учињено да порески системи држава чланица буду поштенији и ефикаснији на различите начине, укључујући пореске олакшице, смањена пореска оптерећења за примаоце ниских примања, пореске политике за подстицање социјалне мобилности, и борбе против пореских превара и пореских евазија, није дошло до већих помака у погледу пореских реформи које су спроведене у државама чланицама ЕУ у току 2018, 2019. и 2020. године. Једна политика на нивоу ЕУ не одговара свима, стога, поједине политике у светлу ове чињенице сигурно морају у конципирању пореске реформе, пажљиво разматрати и узети у обзир националне околности и специфичности.

7.6. Пет пореских приоритета у ЕУ

Пореска политика у Европској унији заснива се на пет пореских приоритета:⁴⁰

- подстицање инвестиција и решавање позитивних и негативних спољних утицаја,
- побољшавање пореске администрације и пореске сигурности,
- повећање запослености,
- смањење неједнакости,
- осигурање поштовања пореза

⁴⁰ Годишњи извештај Европске комисије о пореским политикама у ЕУ, 2020. године

Опорезивање је важан елемент доброг пословног окружења које подржава улагања и иновације. Како би се тај циљ постигао, порески систем може подстаћи исплативе инвестиције, смањењем пореских стопа. Стога је неколико држава чланица снизило пореске стопе на добит правних лица. Просечна стопа добити у ЕУ је у последње три године имала благи тренд пада, што је било условљено усвајањем политике усмерене на подстицање инвестиција.

Нарочито треба истаћи подстицање алтернативних извора финансирања и преузимање ризика, фокусирање на мере ефикасности и осмишљавање бољих пореских подстицаја, подстицање инвестиција кроз капитал као комплементарни извор финансирања дуга, прелазак са амортизације на тренутно трошење инвестиција, побољшање ефикасности пореских подстицања за истраживање и развој, циљајући компаније на основу комбинације критеријума (на пример старости и величина), поједностављење пореских подстицаја који могу да подстакну стварне инвестиције и др.

Што се тиче побољшања пореске администрације и пореске сигурности, трошкови плаћања и измиривања пореских обавеза могу обесхрабрити оснивање и покретање рада привредних субјеката, подстаћи нелегалну економију, повећати неусклађеност, односно нанети штету у конкуренцији привредних субјеката и земаља. Сви ти трошкови се могу смањити кроз једноставне, стабилне пореске системе и ефикасне и ефективне пореске администрације. То значи, поштовање свих пореских прописа и брзо откривање свих злоупотреба пореза. Пореска администрација треба да омогући плаћање пореза што је могуће једноставније, уз висок морал пореских обвезника. То се постиже праведним пореским системом у који порески обвезници верују, као и висок ниво поверења у државу. Правна и пореска сигурност, стабилност, предвидљивост и једноставност пореских правила, такође утичу на одлуке привредних субјеката и инвеститора.

Развијање повољнијег окружења за запошљавање постиже се смањењем пореза на рад, посебно тамо где високи трошкови рада обесхрабрују запошљавање. Смањење пореза на рад може се финансирати путем пореске измене, смањењем употребе неекономичних пореских издатака, на пример пореских издатака повезаних са становањем или побољшањем алокације јавне потрошње.

Дизајн пореског система може имати утицаја како на потражњу радне снаге, тако и на понуду радне снаге, посебно у кратком року. Смањење пореског оптерећења рада може подржати отварање и запошљавање. Ово је првенствено случај са ниским примањима и онима који зарађују друго, који имају релативно високу еластичност понуде радне снаге. У

жижи интересовања настоји се да буде константна процена потребе смањивања пореза на рад, с обзиром да ово повећање може имати негативне импликације на могућност запошљавања.

У исправљању неједнакости и промовисању социјалне мобилности, порези имају централну улогу у обликовању фер друштва, на пример, обезбеђивањем праве комбинације прихода за финансирање јавних расхода, ублажавањем неједнакости и подршком социјалној мобилности и корекцији међу генерацијама. Ублажавање неједнакости и промовисање социјалне једнакости, захтева широку лепезу мера пореске политике, од начина наплате прихода до пружања јавних добара и циљане потрошње. Укупна структура пореских прихода у оквиру пореског система врло је важна у смањењу неједнакости и обезбеђењу социјалне стабилности. Прихватљиво пореско оптерећење с којим се грађани суочавају, у складу са својим изворима прихода, могу барем избећи погоршање неједнакости на тржишту и у најбољем случају бити од помоћи да се исправе.

Пореска евазија ограничава способност држава чланица ЕУ да прикупе приход за спровођење својих економских и социјалних циљева. Приликом преласка из једне државе у другу, избегавање пореза има јасне негативне ефекте тог преласка, будући да се профит пребацио у једну државу чланицу или кроз њу, то значи губитак пореске основице за другу државу чланицу. У еврозони је тај ефекат још већи. Ово се одражава на порески морал, односно угрожава сачињене и прихваћене уговоре, што све повећава неједнакост. Стабилност финансијског система је озбиљно угрожена у случају повезаности избегавања пореза са прањем новца. Тиме се стварају неједнаки услови пословања за многе компаније у земљама чланица ЕУ. Размере пореске утаје, избегавање плаћања пореза је тешко проценити, међутим, претпоставка је да се десетине милијарди евра изгуби сваке године.

Да би се осигурали планирани порески приходи, на нивоу ЕУ, односно држава чланица, приступило се решавању утаје пореза и пореских превара и уклањање „рупе“ у неусклађености у пореским законима. Порески приходи, као што се зна, и као што је претходно у раду више пута наглашавано, користе се за јавну потрошњу, пре свега за здравство, образовање, социјалну сигурност, безбедност земље, економски развој, али и за смањење пореског оптерећења за пореске обвезнике, који благовремено измирују своје пореске обавезе.

Стабилни порески системи коме тежи ЕУ, ограничава способност лица која врше пореске утаје да искористе финансијски систем, како би опрали приход од својих илегалних активности. Прекогранична природа пореске злоупотребе и економска интеграција држава

чланица, захтевају координисани приступ кроз иницијативе ЕУ и хармонизацију националних политика. Сигурно је да се државе чланице могу борити против свих врста пореских евазија и превара односно „сиве“ економије, изменама својих пореских закона, односно затварањем рупа у својим пореским законима, већом транспарентношћу, прекограничном и државном сарадњом, модернизацијом и дигитализацијом ових пореза модерним приступом и радом пореске администрације, промовисањем пореске културе и пореског морала, поштовањем закона који штите унутрашње тржиште од разних пореских злоупотреба.

Није једноставно испунити ове приоритете. Како би се испунили пет наведених пореских приоритета: 1) стимулисање инвестиција и решавање позитивних и негативних спољних утицаја, 2) побољшање пореске администрације и пореске сигурности, 3) подстицање запошљавања, 4) ублажавање неједнакости и 5) поштовање пореских закона у циљу спречавања пореских евазија, владе држава чланица морају пажљиво осмислити комбинацију, узимајући у обзир ефикасност, разматрање дистрибуције и аспекте пореске администрације и поштовања прописа. *OECD* је 2008. године објавила радни документ под називом „Порези и раст“ (*Arnold, et al., 2008*). Они су порезе рангирани према њиховом недовољном или дестимулативном утицају на привредни раст, вршећи поделу на порезе на доходак изнад потрошње, еколошке, и текуће порезе на имовину. Међутим, у новијој економској литератури могу се наћи ставови и мишљења и других аутора, који указују на различитост одговора када су у питању ефекти наведених пореза, односно на различиту амплитуду краткорочних и дугорочних ефеката ових пореза.

7.7. Комбинација пореза у ЕУ

На основу горе изведених закључака може се констатовати да су од 2007. године, приходи од пореза, у већем броју земаља чланица, изражени у процентима у односу на БДП, у успону и да имају тренд повећања. Међутим, ниво укупног опорезивања, знатно се разликује између земаља чланица ЕУ.

На нивоу ЕУ, од укупних прихода, директни порези учествују са више од 70%. Већи део ових прихода настаје из пореза на доходак грађана.

Што се тиче индиректних пореза, подела се може извршити на ПДВ и остале порезе на производњу. Свакако да је најзначајнији индиректан порез (ПДВ) с обзиром да исти има највећи фискални значај у укупном учешћу пореских прихода.

Приходи од пореза на потрошњу остали су релативно стабилни у последњих 15 година.

Постоји велики број подела пореза. Једна од њих је подела на директне и индиректне порезе и социјалне доприносе. Директни порези су заступљенији од индиректних пореза у пореским системима земаља чланица које су већ чиниле ЕУ.

Постоје и друге поделе пореза. То су порези на животну средину, порези на дуван и алкохол и порези на имовину. Порез на имовину је углавном директан, док су порези на животну средину и порези на дуван и алкохол индиректни порези на потрошњу.

Порез на животну средину обухвата порезе на енергију, транспорт, загађење и ресурсе. Поред повећања прихода, овај порез може допринети постизању циљева политике заштите животне средине и подстаћи промену понашања кроз „загађивач плаћа“. Све државе чланице ЕУ, углавном у одређеној мери користе и наплаћују ове порезе. Директива о порезу на енергију поставља минималне нивое за опорезивање енергије. Порески прописи који фаворизују технологију која загађује животну средину, могу довести до загађења животне средине, с једне стране, и негативно утицати на будуће пореске приходе, с друге стране. Државе чланице опорезују скупе облике одлагања отпада, на пример, депоније, спаљивање и специфичне производе (пластичне кесе), као и специфичне емисије, извора загађења, или вађење ресурса.

Опорезивање је ефикасно средство за смањење употребе дувана. Конзумирање дувана највећи је здравствени ризик који се може избећи и најзначајнији узрок преране смрти у ЕУ, одговоран за више стотина хиљада смрти годишње. Државе чланице су покушале да ограниче потрошњу дувана Законом, укључујући порез на дуван, препорукама и информацијама и разним другим кампањама. Светска здравствена организација примећује да су порези веома ефикасан начин смањења употребе дувана (Извештај СЗО, 2019).

7.8. Пореска сигурност

Пореска сигурност доприноси расту и трговини и постала је важан приоритет за владе земаља чланица ЕУ и пореске обвезнике. Из пословне перспективе, она произилази из окружења у којим је ризик повезан са нерешеним и несигурним пореским питањима. Пореска сигурност је брига влада, које желе предвидљиве и стабилне приходе, а истовремено и атрактивно пословно окружење. Концепт пореске несигурности је вишедимензионалан.

На првом месту ту је низ параметара, на пример, законска пореска стопа, пореска основица, време промене пореза, датум истека привремене пореске мере.

На другом месту је исправна примена пореског законодавства, затим развијање пословних модела - дигиталне компаније и платформе за удружено функционисање. Бројни су извори који могу проузроковати пореску несигурност. Типични извори на домаћем нивоу су сложеност пореског законодавства, неочекиване и честе пореске промене и недоследност у спровођењу пореских реформи.

На међународном нивоу, суживот различитих пореских система неминовно ствара несигурност за прекогранична улагања. Значајније пореске препреке за међудржавну прекограничну пословну активност, укључују могућност ослобођења двоструког опорезивања преко граничног дохотка и капитала, недоследност примене прописа у трансферним ценама међу властима, недостатак механизма за решавање спорова и недоследности или сукоби у пореским властима око тумачења пореских прописа. Проблеми могу настати и кроз интеракцију пореза, на пример ПДВ и директног пореза у међународним трансакцијама (Хрустић, 2008).

С обзиром да пореска несигурност често смањује инвестиције и трговину, вероватноћа је да би то могло да буде препрека економском расту. Висока правна пореска несигурност огледа се у инвентару држава чланица, у решавању спорова о двоструком опорезивању према Арбитражној комисији ЕУ.

Поједностављење пореских система у земљама чланицама, у смислу правила и поштовања може значајно повећати пореску сигурност. Најбољи одговор политике на међународном нивоу је побољшање сарадње у пореским питањима, не само разменом информација, већ и договором о правичној расподели пореских прихода од прекограничних инвестиција, и уопште о транспарентној и фер пореској конкуренцији.

Пореској сигурности допринеле су пореске иницијативе држава чланица које су се сложиле да побољшају систем за решавање спорова, на пример о двоструком опорезивању у оквиру пореских уговора и конвенције.

7.9. Неједнакости и социјална мобилност у ЕУ

Глобална неједнакост значајно је опала током последње три деценије. Међутим, на националном нивоу, неке земље чланице ЕУ су смањиле неједнакости, док су друге, развијеније забележиле значајнији раст од 1980. године. У погледу једнакости расположивог

дохотка, у земљама чланицама ЕУ постоји значајна неједнакост прихода и богатства. Све већа акумулација приватног богатства у ЕУ и пораст неједнакости у последњих 30-40 година, изазвали су интензивну јавну расправу о правичности пореских система.

Висока неједнакост може угрозити социјалну стабилност и знатно успорити привредни раст. То се може одразити и на политичке поделе, нарочито у делу разлике, односно неједнакости богатства који премашује разлику, тј. неједнакост дохотка. Веће богатство је у снажној каузалној вези са већим приходима на капитал (*Fagereing, et al., 2019*).

Према неким ауторима (*Alstadcaeteru, et al., 2017*), евазија пореза нагло расте са богатством. Одређене студије указују да богатство даје личну независност, моћ и утицај, што би могло да има за последицу и резултате избора на којем би се фаворизовали богати, а који би додатно могли концентрисати богатство (*Braga, et al., 2017*). Познато је да је извесна неједнакост неизбежна у тржишним економијама. Стога, опорезивање у ЕУ има значајну улогу у ублажавању неједнакости и подршци социјалној мобилности. У ЕУ постоје различити социјални модели и количина јавног, заједничког новца, која је потребна за њихово финансирање је често пута недовољна.

7.10. Нове пореске реформе у ЕУ

Интензивна приватна улагања, настала као резултат спроведених реформи, допринела су да један број држава чланица снизи пореске стопе на добит компанија. Ниједна земља чланица није повећала своју стопу пореза на добит. Ради подстицања политичких инвестиција, државе чланице су наставиле да код неких пореских облика смањују пореске стопе.

Порез на имовину код нас и у земљама ЕУ, убира се квартално или једном годишње. С обзиром на ову чињеницу, углавном се наилази на велике отпоре пореских обвезника, јер се ради о једнократном терету за пореског обвезника. Овај порески облик се разликује од других пореских облика по начину убирања пореза.

Имајући у виду бројне уочене недостатке код појединих пореских облика, па и код пореза на имовину, Европска комисија је препоручила земљама чланицама ЕУ да реформишу неке делове својих пореских система, у правцу њихове правичности и ефикасности. Апел Европске комисије, усмерен је на смањење фискалног оптерећења рада, и повећање фискалног оптерећења имовине и потрошње.

По тумачењу Европске комисије, једна од највећих препрека, лежи у смањењу ефикасности у прикупљању јавних прихода, пре свега пореза, и у повећању сиве економије, односно пореске утаје. Према неким истраживањима Европске комисије, порез на добит и порез на доходак, негативно утичу на раст БДП, док порези на имовину и потрошњу не одражавају се на привредни раст и немају тај негативан утицај (Рашић, Бакарић, 2014:384-414).

Реформе које су утицале на запосленост и разлике у порезу на доходак, генерално су имале тенденцију нижих стопа и смањење основице. Међутим, по броју, велике реформе су биле ограничене. На пример, Холандија је спровела реформу пореза на доходак, која је на снази од 2019. године, а која је смањила број пореских разреда са четири на два и повећала пореске олакшице за остварени приход. Најављено је повећање осталих пореза ради ублажавања губитка прихода. Финска је смањила основицу за порез на доходак. Такође, од 2019. године и Шведска је смањила порез на доходак.

Немачка је повећала основни лични доходак и додатак за децу и смањила већину социјалних доприноса како би смањила оптерећење на рад, пре свега, усмеравајући се на оне који зарађују и са ниским примањима. Грчка је снизила стопе пореза, за samozапослене и запослене млађе од 25 година. Кипар је повећао социјалне доприносе за пензијски систем за 2019. годину и увео обавезни допринос за финансирање недавно усвојеног Националног система здравственог осигурања у 2019. години. Аустрија је увела порески кредит у износу од 1.500 ЕУР за свако дете млађе од 18. година, заједно са накнадом за самохране родитеље. Ово замењује пореске олакшице, родитељске и бриге о деци. Данска тежи ублажавању пореза на доходак ради повећања олакшица при запошљавању. Шведска је повећала основни одбитак пореза на доходак за старије од 65 година, почев од 2019. године. Малта је повећала порески кредит за уплате у професионалне приватне пензионе шеме. Летонија је подигла неопорезиви минимум за пензионере итд.

Од стране неколико држава чланица, законом је усвојен посебан третман за одређене врсте дохотка или шема за одређене циљне групе. Италија је од 2019. године увела паушалне стопе за samozапослене и привредне субјекте који се опорезују ПДВ-ом. Грчка је снизила стопу пореза по одбитку на дивиденде са 15% на 10%, почев од 2019. године. Литванија је наставила да опорезује samozапослене по паушалној стопи, изузимајући их од свог прогресивног опорезивања. Португалија је увела посебан привредни порески план за оне који се врате, у 2019. и 2020. години, а нису боравили у земљи, у периоду од 2015. до 2018. године. Предвиђено је да ова мера даје око 50% олакшица у приходу од samozапошљавања и то пет

година узастопно. Као посебну меру у низу посебних пореских шема уведених последњих година, Италија је усвојила пореску стопу од 7% на приходе страних пензионера (из иностранства).

Што се тиче реформи алтернативних пореских основа, попут потрошње и пореза на животну средину, ове промене су биле незнатне у току 2018. и 2019. године. Ниједна држава чланица није променила своју стандардну стопу ПДВ-а, тако да се наставио релативно стабилан тренд последњих година. Велика промена односи се на смањење ПДВ на одређеним ставкама.

Поједине земље су повећале свој порез на имовину код пореза на пренос апсолутних права и на друге услуге.

Борба против пореске евазије и избегавања плаћања пореза је такође веома важно питање и подручје реформи на националном нивоу у земљама чланицама ЕУ (2018-2020). Националне реформе које се тичу борбе против пореских евазија и избегавање плаћања пореза интензивно су започете 2019. године. Постоје различите могућности реформи које су на располагању државама чланицама које желе да побољшају своје пореске системе узимајући у обзир оно што чини праведан и ефикасан порески систем.

8. ЕВАЗИЈА ПОРЕЗА

8.1. Појам пореске евазије

Постоје више дефиниција пореске евазије. У пореској терминологији често се под евазијом пореза подразумевају различити модалитети избегавања плаћања пореза, са различитим последицама које за собом остављају. Шта је то што пореског обвезника наводи на избегавање пореза? Да би се извршила анализа проблема пореске евазије мора се сагледати психолошко стање пореског обвезника, односно морају се сагледати фактори који утичу на његову природну склоност ка избегавању плаћања пореза. Та његова природна склоност, односно само понашање пореског обвезника, најчешће ће бити одређена висином пореских стопа, затим начином и механизмима примене пореских облика код утврђивања саме пореске обавезе. То ће увелико предодредити пореског обвезника, да ли ће делимично или у потпуности вршити избегавање плаћања пореза.

Међутим, има и других фактора који могу утицати на одлуку пореског обвезника да утаји порез. То су пре свега фактори психолошке, економске, правне, етичке и друге природе. Порески обвезник има отпор према извршавању својих пореских обавеза, те је пореска утаја директна последица тог отпора. Могло би се рећи да је то чињење или нечињење, усмерено у правцу предузимања или непредузимања одређених радњи пореског обвезника, ради неплаћања пореза. Порески обвезник се начешће одлучује за неплаћање, односно за потпуно или делимично избегавање пореза онда када му висок порез постане терет плаћања, или када му је пореска стопа такође висока. За пореску евазију се може рећи да је настала кад и држава, односно да је толико стара, с обзиром да су порески приходи најзначајнији јавни приходи буџета и да је висока наплата пореза, диктирана од стране државе, увек у корелацији са високом пореским евазијом.

8.2. Облици пореске евазије

У литератури постоје два облика евазије пореза:

- дозвољена (законита),
- Недозвољена (незаконита)

8.2.1. Дозвољена (законита) пореска евазија

За сваког пореског обвезника плаћање пореза представља трошак. Стога, интенција сваког пореског обвезника је покушај минимизације трошкова, односно делимично или потпуно избегавање плаћања пореза. Порески обвезници могу да на законит начин умање своје обавезе, при чему чине закониту пореску евазију. Дакле, у овом случају, имамо намеру законодавца којом се стварно одриче дела пореских прихода. То су у ствари, законске празнине тзв. „рупе“ у закону које порески обвезник користи, ради смањења својих пореских обавеза.

8.2.2. Недозвољена (незаконита) пореска евазија

У случајевима када порески обвезник, ради умањења својих пореских обавеза, поступа супротно пореским прописима, онда чини незакониту или недозвољену пореску евазију. У овом случају, постоји намера пореског обвезника да се разним радњама, свесно умањи пореска обавеза. На основу тога, може се закључити да постоји делимична или потпуна пореска евазија. Уколико порески обвезник свесно и намерно пропусти кроз пореску пријаву део свог прихода који подлеже опорезивању, онда је он извршилац делимичне пореске евазије. У случају када порески обвезник, у потпуности прикрије своје остварене приходе који су подложни опорезивању, онда постоји потпуна пореска евазија, као пореско кривично дело.

Када је реч о пореском криминалу (кривично дело пореске утаје), за разлику од других специфичних видова криминала, појам пореског криминала је релативно јасно дефинисан.

8.3. Узроци настанка евазије пореза

Држава настоји да фискалне јавне приходе оствари на основу свог фискалног суверенитета, кроз законске процедуре, на основу чега остварује право на наплату пореза, с једне стране, и предузимање низа мера у случају да може да оствари своја права на наплату пореза због отпора које поједини порески обвезници имају према плаћању пореза, с друге стране. Фактори који утичу на јачину отпора плаћања пореза, односно неплаћања пореза су: а) ниво пореског оптерећења, б) сврха трошења, наменско или ненаменско трошење

средстава од пореза, ц) суд јавности о праведности пореског система, пореским облицима, пореским стопама и др. (Поповић, 1997:7, 317).

Висина пореског оптерећења у директној је каузалној вези са отпором за плаћање пореза. Увођење нових пореских облика, виша пореска стопа, директно смањују економску снагу пореских обвезника. Као резултат тога јавља се његова природна реакција, као отпор плаћању пореза.

Најбољи пример за ову тврдњу, дат је раније, на графикону Лаферове криве, где након одређене тачке повећања пореског оптерећења (пореске стопе), свако даље повећање пореског оптерећења, води смањењу пореских прихода, на тај начин што ће порески обвезник у том случају, из легалне зоне пословања прећи у сиву зону пословања. Уколико су пореском обвезнику познате информације и ако је упознат са начином располагања и трошења прикупљених пореских прихода и уколико је намена тих средстава рационална и оправдана, самим тим и отпор плаћања пореза је мањи, и обрнуто.

Држава би требало да конципира такав порески систем, који би са становишта пореза и његових елемената, био сасвим прихватљив од стране пореских обвезника, а све у циљу смањења отпора плаћања пореза.

Отпори плаћања пореза су мањи у случају да су индиректни порези (ПДВ) заступљенији од директних пореза. У неразвијеним земљама индиректни порези (ПДВ) су заступљенији, зато је отпор плаћању пореза мањи. То је порез којим неразвијене државе често прибегавају, ради смањења отпора ка плаћању пореза, мада држава у оба случаја задржава исти ниво прихода.

Уколико је перцепција јавности тако постављена да је порез правичан, постојаће знатно мањи отпор плаћања пореза, и обрнуто. Уколико је свест друштва на високом нивоу, схватајући да је порез нешто добро, опште корисно, онда је отпор плаћања пореза минималан.

8.4. Модалитети евазије пореза

Учесници радњи којима се врше кривична пореска дела, често користе разне инструменте и методе које за последицу имају вршење пореских кривичних дела, остварујући на тај начин свој циљ избегавања плаћања пореза. Та лица, као порески обвезници или лица која помажу у извршењу ових недозвољених радњи, развили су читаве механизме и инструменте код готово свих постојећих пореских облика.

Укратко су дати карактеристични појавни облици пореске евазије код изабраних пореских облика (опширније у деветом делу рада):

а) Порез на добит правних лица:

- повећање расхода,
- неевидентирање укупних прихода,
- неосновано коришћење пореских подстицаја,
- комбиновани случајеви.

б) ПДВ:

- неподношење ПДВ пријаве,
- приказивање мање оствареног промета у трговини,
- сачињавање и приказ фиктивних фактура,
- приказ фиктивних података код увоза и извоза робе,
- сачињавање фиктивних фактура у вези са трансакцијама готовим новцем,
- сачињавање и презентовање фиктивних фактура у промету нафтних деривата,
- отварање и рад преко тзв. „фантомских“ привредних друштава, основаних ради прања новца

ц) Порез на доходак грађана:

- неподношење пријаве о стеченим приходима,
- сачињавање и подношење пореске пријаве неистинитог садржаја,
- исплате свих зарада, разних других додатака, накнада у новцу, без књиговодствене евиденције. Два елемента су посебно значајна код описа избегавања пореза. То су лица која треба идентификовати као учеснике у тим радњама и нове чињенице које раније нису биле познате код самог обрачуна пореза.

8.5. Последице пореске евазије

Бројне су негативне последице пореске евазије у оквиру једне привреде, како на економско-политичком, тако и на социјално-политичком плану.

Пореска евазија утиче на маркоекономску стабилност једне земље, стварајући бројне поремећаје монетарне и фискалне политике. У условима пореске евазије, када долази до сељења привредних активности у тзв. сиву зону, држава нема јасну представу о стварној

незапослединости у једној земљи, што такође изазива бројне поремећаје, а на основу нереалне слике и погрешно интерпретираног стања у држави.

Међутим, већина аутора истиче да пореска евазија утиче пре свега на економску неједнакост, с обзиром да лица која делимично или потпуно избегавају плаћање пореза имају много бољи и виши економски, односно животни стандард, имају исте користи од јавних добара са осталим лицима који пореске обавезе измирују благовремено.

Пореска евазија, има такође бројне импликације у социјалној сфери, испољавањем незадовољства грађана због новонасталих социјалних разлика у вођењу пореске политике и несанкционисању лица која делимично или потпуно избегавају плаћање пореза.

Евазија пореза у економском систему доводи до економског хаоса, стварајући основ за вршење и других разних незаконитих активности од стране појединаца и многих привредних субјеката.

Бројни су узроци настанка сиве економије. Међу главним узроцима наводимо финансијске проблеме, високе пореске обавезе, малу вероватноћу да ће лица која делимично или потпуно избегавају плаћање пореза бити откривена, процесуирана, санкционисана и др.

8.6. Теорије и литература о евазији пореза

Литература о евазији пореза је игнорисала ефекат евазије пореза од стране монополиста у регуларном окружењу. Међутим, када је држава обавештавана о захтевима и/или трошковима монополиста, привредни субјект може имати прилику да избегне регуларна ограничења и плаћање пореза. Прилагођавање регуларних ограничења тада ће директно утицати на пореске приходе државе, док промене у пореским политикама могу изменити ефективност и ефикасност резултата одређене регулаторне политике.

Да би се анализирила ова питања, разматрају се два облика регулисања, регулисање горње границе цена, и регулисање фиксног профита по јединици, у окружењу у којем је држава непотпуно обавештена о трошковној функцији монополиста. За регулацију горњег лимита цена, показује се да на одлуке о евазији пореза утичу варијације горње границе у смислу да повећање ефективног горњег нивоа цена доводи до углавном погрешно извештавања. Утврђено је да одлуке о евазији пореза не утичу на одлуке монополиста. Стога је оптимални горњи лимит цена у случају утаје, постављен на исти ниво као и без евазије пореза, тј. на тачки када је цена једнака очекиваним граничним трошковима. Оптималност у

овој економији може се постићи на више начина. Потпуна усклађеност је један од начина, али оптималност се може постићи и евазијом пореза. Када је разматрани облик регулације, фиксни профит по јединици, резултати се прилично разликују од горе наведених. Будући да држава може без трошкова да прати профит монополиста, фирме могу и саме обмањивати регулаторна ограничења. Тако ће производња и евазија пореза утицати на производњу монополиста.

Литература о евазији пореза (*Sengupta, 1991*), често је занемаривала чињеницу да се приход из различитих извора опорезује по различитим стопама и пружа различите могућности за погрешно пријављивање пореза. Једном када појединац стекне одређене вештине, његова флексибилност у замени послова ради евазије пореза, на приходе од зарада, постаје ограничена. Такође, чињеница да послодавац велики део прихода од зарада, на пример у САД, пријављује држави и често их задржава код извора, у великој мери ограничава могућност евазије пореза на зараде. Међутим, појединац се суочава са многим опцијама када одлучује о начину улагања своје уштеђевине, а приходи од барем неких од њих можда неће бити предмет задржавања и пријављивања пореза. Ова чињеница сугерише на то да на уштеду појединца могу утицати могућности пореске евазије.

Резултати показују да повећање санкција или вероватноће контроле, доводи до повећања уштеде појединца, с обзиром на неке претпоставке о преференцијама. Ова чињеница наводи на закључак да се уштеда смањује са могућношћу пореске евазије. Такође, уштеда би се могла повећати строжим спровођењем пореских закона. Из ове теорије, такође, није јасно која би била оптимална политика државе. Утврђено је да се штедња повећава с повећавањем или санкција или стопе контроле. У овој литератури наведена је и квантитативна теорија евазије пореза, где су дате њене основне карактеристике.

Основне карактеристике квантитативне теорије пореске евазије су:

- евазија пореза и неформална економија широко су заступљене у земљама у развоју,
- модел опште равнотеже са хетерогеним привредним субјектима, показује како привредни субјекти бирају формалну пореску евазију, испуњавање обавеза и статус неформалности (нелегалности),
- смањивање избегавања плаћања пореза може формалне (регуларне) привредне субјекте гурнути у нерегуларне привредне субјекте,
- како се економија развија, неформалност нестаје, али формална пореска евазија расте, чиме се ограничава потенцијална наплата.

Једноставан, јединствени приступ проучавању праксе пореске евазије, често се примећује у земљама у развоју. Неформални (нерегуларни) привредни субјекти избегавају порез, док већи, формални (регулаторни) привредни субјекти могу да се укључе и придруже скупу пореске евазије. У равнотежи, порески приходи се ослањају на средње велика привредна друштва, када су ретка. Како се економија развија, неформални сектор се смањује, док се сектор евазије пореза шири, ограничавајући тако потенцијалну наплату.

8.6.1. Теорија рутинских активности

Теорија рутинских активности објашњава пореску евазију, посматрајући је као конвергенцију мотивисаних пореских обвезника, атрактивне пореске уштеде и чувара (особе или предмети који заустављају или одвраћају од прекршаја) који нису у стању да зауставе или одврате евазију. Већа пореска оптерећења и велико ослањање на самопроцену, поспешују амбијент погодан за евазију.

Према теорији рутинске активности, пореска евазија се дешава када се три стања конвергирају: мотивисани преступник, привлачна мета и одсуство чувара (контролора). Могућност чињења кривичног дела, није пресудна; мотивисани преступници такође морају бити спремни на то. Прикладни циљеви су атрактивни и несигурни (рањиви).

За разлику од класичне криминологије, теорија рутинске активности проучава порески криминал у односу на његово окружење, избегавајући спекулације о мотивацији утајивача. Према теорији рутинских активности, пореска евазија је неизбежна и углавном је неоткривена. Увек ће постојати порески обвезници који покушавају да евазијом остваре пореску уштеду; нагађање о мотивацијама утајивача пореза је непродуктивно. Пореска уштеда је сама по себи атрактивна мета која постаје привлачнија што је већа пореска обавеза. Смањењем пореског оптерећења, пореска евазија чини се мање корисном. Мере попут пореског поједностављења и размене информација чине пореску евазију тежом и ризичнијом за потенцијалне утајиваче.

Поједини аутори (*Marcus Felson & Lawrence Cohen*) оснивачи су теорије рутинских активности, како би објаснили промене стопе криминала у САД између 1949. и 1974. године. Теорија рутинских активности претпоставља да на порески криминал не утичу социјални услови попут сиромаштва, неједнакости и незапослености. У ствари, просперитет ствара више могућности за појаву ове врсте криминала, објашњавајући зашто је порески криминал порастао након Другог светског рата, када су западне економије и државе благостања расле.

Другим речима, пореско кривично дело је функција могућности која не захтева опасне или зле људе. Ако је мета незаштићена и вреди награде, догодиће се пореска евазија. Већина евазије је свакодневна, ситна и непријављена.

Теорија евазије пореза знатно је новијег датума и почела је да се развија тек пре нешто више од 49 година. Њен почетак датира од 1972. објављивањем чланка „Пореска евазија на приход: теоријска анализа“, аутора (*Allingham & Sandmo, 1972:323-38*). Уследио је велики број прилога литературе, који су оригинални модел проширили у више праваца. Овај рад, иако не даје у потпуности преглед остале литературе, даје преглед главних проблема и кретања у теоријској литератури о евазији пореза и повезује их са другим питањима која су традиционално била централна у теорији јавних финансија.

У свом раду, наведени аутори описују и рад *Srinisavana (1973: 339-46)*, који је написан отприлике у исто време, претпоставља да је порески обвезник неутралан према ризику, максимизирајући очекивани приход након опорезивања, што је посебан случај А-S анализе. С друге стране, у овом раду се алудира да санкције од пореских прекршаја буду прогресивне, што је општије од формулације А-S.

Већ је познато, враћајући се барем до Адама Смита, да је један од захтева који се поставља за добар порески систем, да трошкови администрације буду ниски (*Smith A, 1776*). С једне стране, наплата пореза укључује трошкове које имају јавни порески органи у процени пореских обавеза, преиспитивању пореских пријава, откривању и процесуирању утајивача пореза, итд. Међутим, постоје и трошкови пореских обвезника који настају губљењем времена на разне активности (читање пореских закона и других прописа, попуњавање разних образаца који се тичу пореских пријава итд.). Привредни субјекти, највише времена троше на пружању индиректних пореза, пореза на зараде и на друге приходе.

Ако се приватни трошкови пореза разликују међу гранама индустрије, начинима пословања и личним занимањем, постоји основан разлог да се верује да ће ове разлике у трошковима утицати на избор људи и њихова занимања. За многе је дилема, да ли ће основати сопствени посао или прихватити рад за плату у великој компанији. Сигурно је да ће на његов избор утицати, у првој варијанти, његови трошкови пореског усклађивања, а у другој, могућности за избегавање плаћања и утају пореза.

Дакле, трошкови пореског усклађивања пореског обвезника, који чине део целокупне економије трошкова пореског система, вероватно ће утицати на структуру индустрије и занимања у земљи, а у следећем кругу и на повраћај на инвестиције и бруто зараде. Теорија оптималног опорезивања може се посматрати као рецепт за смањивање трошкова

опорезивања. Трошкови на које се ова литература фокусира су трошкови ефикасности искривљеног пореског система. Али, директнији трошкови администрације и усклађивања играју малу или никакву улогу у анализама, а теорије пореске евазије, упозоравају на неке од важних аспеката ових трошкова. До сада, потенцијалне користи и добици од коришћења увида у литературу о евазији пореза у проучавању оптималног опорезивања, нису у потпуности искоришћени, иако је за неке аспекте опорезивања, перспектива евазије очигледно изузетно релевантна.

То је тачно, барем донекле, у погледу степена прогресивности пореза на приход физичких лица, а још више у погледу међусобне повезаности пореза на приход физичких лица и привредних субјеката и степена диференцијације индиректног пореског система. Литературу о утаји пореза треба посматрати као начин да се питања пореске администрације ставе у фокус теоријске литературе о пореском дизајну.

8.6.2. Теорија о евазији и избегавању пореза

У литератури и у теорији о утаји пореза концептуална разлика између евазије пореза и избегавања пореза зависи од законитости поступања пореског обвезника. Евазија пореза представља кршење закона: када се порески обвезник уздржи од пријављивања прихода од рада или капитала, који је у принципу опорезив, он се бави незаконитом радњом, због које подлеже административним или правним поступцима пореске власти. Код евазије пореза, он се брине због могућности откривања његових поступака. С друге стране, избегавање пореза је у правном оквиру пореског закона.

Избегавање пореза најчешће настаје искоришћавањем мањкавости пореских закона а све у циљу смањења пореске обавезе. Класичан пример избегавања пореза је случај када се приход од рада трансформише у капитални приход, који је по нижој стопи опорезив. Укључујући се у избегавање пореза, порески обвезник нема разлога да брине због могућег откривања; управо супротно, често је императив да даје детаљну изјаву о својим трансакцијама како би се осигурало смањење пореза које жели.

Ако је избегавање пореза легално, која је разлика између избегавања пореза и реакције на високе порезе, која настаје због ефеката цене на тражњу и понуду? Претпоставимо да због већег пореза, неко престаје да пуши или да се због већег маргиналног

пореза на приход од рада, радне сате пребацује на слободне активности. Да ли се онда неко бави избегавањем пореза? Поједностављена дефиниција избегавања пореза је она која се фокусира на намеру законодаваца и каже да је избегавање, врста акције која је ненамерна, мада легална последица пореске политике. Према овој дефиницији, ефекте цена можда не би требало класификовати као избегавање. Али, када повећање пореза, доведе до смањења тражене и испоручене количине, и према томе, до нижег прихода од званичне процене, онда би се то могло класификовати као нежељени ефекат повећања пореза, тако да ефекат цене постане врста избегавања.

Јасно је да поједностављена дефиниција не успева да обухвати разлику између избегавања пореза као специфичне врсте активности и ефеката на тражњу и понуду путем релативних ефеката цена. Према појединим ауторима (*Slemord & Yitzaki, 2002:1423-70*), избегавање се састоји у радњама које не мењају потрошачку корпу (која вероватно укључује његову потрошњу слободног времена) и да га то разликује од стварних реакција замене. Ова дефиниција се фокусира на одсуство релативних промена цена робе широке потрошње, али занемарује ефекте прихода који произилазе из повећања расположивог дохотка. Можда граница између избегавања пореза и уобичајеног ефекта тражње и понуде мора нужно остати донекле нејасна. Не би било много разлога за забринутост због ових разлика, да нема чињенице да многи људи имају потешкоћа да са моралне тачке гледишта виде разлику између утаје пореза и избегавања плаћања пореза. На пример, мајстор који додатно ради у сивој економији крши закон, док богати инвеститор који ангажује пореског адвоката да тражи пореске оазе, то не чини.

Међутим, са моралне тачке гледишта њихови начини понашања можда се не чине толико различитим. Оно што је по многим морално, исправно или неисправно често се не поклапа са линијом између легалног и илегалног. Ово треба имати на уму када се разматра теоријска литература о утаји пореза, где је основна претпоставка да порески обвезник своје радње жели сакрити од порезника (пореског контролора).

Структура *Allingham-Sandmo* (A-S) модела је врло једноставна.

Нису од значаја „стварне“ одлуке пореског обвезника; његова понуда радне снаге и стога његова бруто зарада, узимају се као дате, а исто важи и за његов приход од капитала. Модел приказује пореског обвезника у тренутку попуњавања пријаве пореза на приход: колико свог прихода треба пријавити, а колико избећи? Нека је W бруто приход пореског обвезника. Постоји пропорционални порез на приход по стопи t . Утајени износ, односно непријављени износ је E , тако да је пријављени приход $W-E$. Ако пореска управа не открије

утају пореза, нето приход пореског обвезника је у складу са тим (*Allingham M.G. & Sandmo, 323.338*):

$$[1] Y = W - t(W - E) = (1 - t)W + tE.$$

Ако се, међутим, открије да је порески обвезник пријавио мањи приход, платиће казнену стопу пореза θ , на утајени износ, тако да је његов нето приход у овом случају:

$$[2] Z = (1 - t)W + tE - \theta E = (1 - t)W - (\theta - t)E.$$

Треба истаћи да је једно очигледно нереално поједностављење у овом моделу претпоставка да је сав приход подједнако непознат порезнику. То очигледно није случај; у већини земаља послодавац пореским властима пријављује зараду, тако да запослени заправо не може да не пријави овај део свог прихода – осим ако не делује у дослуху са својим послодавцем. Анализу, према томе треба тумачити тако да се односи на онај део његовог прихода, који порески обвезник у ствари може избећи, без сигурности откривања. Субјективна вероватноћа откривања пореског обвезника је p . Он бира утајени износ како би максимизирао своју очекивану корисност, а то је:

$$[3] V = (1 - p)U(Y) + pU(Z)$$

Претпоставља се да је U повећава, тако да порески обвезник нема склоност ка ризику. Услов првог реда за унутрашње решење је:

$$[4] (1 - p)U'(Y)t - pU'(Z)(\theta - 1) = 0,$$

или

$$[5] U'(Z)/U'(Y) = (1 - p)t / p(\theta - 1)$$

У поређењу са оригиналном А-S формулацијом, уведене су неке промене у математичку формулацију. Оне приближно одговарају ознакама које су коришћене у каснијем чланку (*Sandmo, 1981*). Он користи и износ утајеног прихода, пре него пријављеног, као променљиву одлуку пореског обвезника; ово се чини природнијом формулацијом и доводи до недвосмислених резултата. Употреба ове терминологије, постала је уобичајена, иако не одговара свакодневном значењу уобичајених санкција и висине казни, коју би пре требало поистовећивати са $\theta - t$.

Да би се виделе емпиријске импликације модела, треба разликовати услове првог реда у односу на егзогене променљиве W , t , θ и p . Испада да су знаци деривата $\partial E/\partial \theta$ и $\partial E/\partial p$ недвосмислено негативни; већа казна или већа вероватноћа откривања увек има тенденцију да обесхрабри утају пореза. Интуитивно се то види из [5] напомињући да се десна страна једначине може тумачити као релативна цена прихода у стањима откривања и неоткривања, а то негативно зависи од θ и p . Када се θ или p повећају, Z се повећава у односу на Y , што

подразумева да мора бити мање утаје. Чини се разумним претпоставити да ће већи бруто приход повећати утају ако се верује да људи постају спремнији да се баве ризичним активностима како постају богатији. Ово такође предвиђа модел ако се направи додатна и уобичајена претпоставка да се мера апсолутне аверзије према ризику (дефинисана као $-U''(\cdot) / U'(\cdot)$) смањује. Што се тиче ефекта редовне граничне пореске стопе, значајна карактеристика оригиналног A-S модела је да повећање пореске стопе има двосмислен ефекат на утају пореза. Постоји ефекат прихода који је негативан; већи порези чине пореског обвезника сиромашнијим, а самим тим и мање спремним за ризике. Али постоји и ефекат супституције који делује у правцу повећане евазије. У ствари, ефекат граничне пореске стопе на утају може се записати као:

$$[6] \partial E / \partial t = -(W - E) / (1 - t) (\partial E / \partial W) + S.$$

Овде је S ефекат супституције, који је позитиван. Први израз на десној страни је ефекат прихода, а то је негативно ако се евазија повећава са бруто приходом. Аутор (Yitzhaki, 1974: 201-202) је истакао да овај резултат пресудно зависи од претпоставке да се казна примењује на висину утајеног прихода. Ако се, уместо тога, уведе порез за утајени приход, као у случајевима америчких и израелских пореских закона, не би било ефекта замене и, сходно томе, нејасноћа. То се лако може видети ако се редефинише казнена стопа која се примењује на утајени порез, тако да казна коју треба платити износи θtE са $0 > 1$. Једначина [2] тада постаје:

$$[2a] Z = (1 - t)W - (0 - 1)tE.$$

Услов првог реда [5] тада мора бити преписан као:

$$[5a] U'(Z) / U'(Y) = (1 - p) / p(\theta - 1),$$

тако да је релативна цена прихода у две државе сада независна од t . Остаје само ефекат прихода који успоставља негативан однос између пореске стопе и износа утаје. Ефекат супституције у A-S моделу јавља се зато што се казнена стопа задржава фиксном, када се повећа редовна пореска стопа, тако да се разлика између казнене стопе и редовне пореске стопе смањује, а то повећава подстицај за непријављивање прихода. У Yitzhakijevom преформулисању, овај ефекат нестаје. Одсуство двосмислености у теоријским моделима често се сматра добром ствари, али у Yitzhakijevoj анализи постоји парадокс. Двосмисленост првобитне A-S анализе је уклоњена, али оно што је остало, резултат је који се директно коси са интуицијом већине људи о вези између маргиналне пореске стопе и висине утаје, као и против многих емпиријских доказа.

Чини се да је уобичајено веровање да високе граничне пореске стопе подстичу пореску евазију, јер се велика добит може задржати задржавањем прихода од порезника. Ово уверење није у складу са формулацијом *Yitzhakija*, јер се тамо казна повећава уједначено са пореском стопом. Насупрот томе, у А-S моделу постоји позитиван ефекат супституције на евазију, јер се нето казна – разлика између казнене стопе и редовне пореске стопе – смањује, када се пореска стопа повећа. Вреди напоменути да би овај ефекат супституције био присутан под општом, али слабијом претпоставком да се стопа санкција и казни повећава, мање него пропорционално пореској стопи. Можда је теоријска двосмисленост у овом случају репрезентативнија за тврђа веровања, а можда чак и за стварне пореске системе. С друге стране, овај тип модела може бити превише рестриктиван у својим претпоставкама, да би се суочио са емпиријским подацима о евазији, који такође одражавају присуство рада на црном тржишту. Ово захтева проширење модела како би се укључила варијабилна понуда радне снаге.

8.6.3. Вероватноћа ендogene детекције (откривања)

Чланак А-S модела (анализе), такође је разматрао случај, када вероватноћа откривања варира у зависности од пријављене количине, тако да је $p = p(W - E)$. Под претпоставком да је $p'(W - E) < 0$, показано је да су предвиђања модела која се тичу ефеката повећања стопе казне и позитивног помака у вероватноћи функције откривања и даље присутна; већа казна и већа вероватноћа да ће бити откривени, делују као одвраћање од евазије.

Функција вероватноће мора бити узета да одражава уверења пореског обвезника о политици коју следи порески орган, за наплату пореза. Како је оправдано ово уверење? А-S је дискутовао о обе алтернативе у погледу нагиба функције $p(W - E)$. У недостатку било каквих информација о W , можда би било разумно претпоставити $p'(W - E) > 0$, под претпоставком да се код наплате пореза верује да богати теже да избегну више. С друге стране, претпоставити да је порески орган потпуно неук у вези са W , може бити нереално; на пример, логично се може очекивати, да познаје професију пореског обвезника и нормалан ниво прихода, повезан са тим. Тада би за сваку врсту професије, природна хипотеза била $p'(W - E) < 0$; како се пријављени приход приближава или премашује нормалан ниво, вероватноћа откривања опада. Ово је мало *ad hoc*. То је учињено у бројним новијим радовима - почевши од неких аутора (*Reinganum, et al., 1986: 739-60*).

У овој литератури обично се претпоставља да је циљ пореских органа максимизирање очекиваних пореских прихода, мада је ово прилично посебна претпоставка гледано са становишта економије благостања. У случају, када се пореска власт може обавезати на правило ревизије, пре него што порески обвезници пријаве своје приходе, централни резултат који су установили (Reinganum & Wilde 1985), је да оптимална политика укључује граничну тачку при којој су све пријаве које пријављују приход, испод неког критичног нивоа, ревидирани са вероватноћом један, док они који пријаве приход већи од овог, уопште нису ревидирани. Ово правило равнотеже може се протумачити као екстремна верзија претпоставке A-S, иако се заснива на поједностављењу да су порески обвезници неутрални према ризику. Када се не може заложити за правило ревизије, као код (Reinganum & Wilde 1986), анализа постаје много компликованија и поприма облик игре секвенцијалних потеза са низом могућих равнотежа. На основу ових анализа тешко је доћи до разумно једноставних и проверивих закључака о облику вероватноће функције откривања. Можда ће главна вредност ове врсте анализе бити основа за интерну анализу дизајна политике пореским органима за наплату пореза.

У презентацији модела, претпостављено је да се порески обвезник у ствари укључује у пореску евазију; модел је онај са унутрашњим решењем у коме је $E > 0$. Али да ли је јасно да ће порески обвезник увек одлучити да избегне порез? Другим речима, да ли је увек оптимално прећи из стања без евазије ($E = 0$) у стање са позитивним нивоом евазије? Да бисмо видели шта модел говори о овоме, узмемо извод очекиване корисности при $E = 0$, где је $Y = Z = (1 - t)W$, да бисмо добили $\partial V / \partial E | E = 0 = (1 - p)U'((1 - t)W)t - pU'((1 - t)W)(\theta - t)$. Да би нека пореска евазија била оптимална, мора бити случај да је овај израз позитиван. Лако је уочити да је то само, ако се има:

$$[7] p \theta < t.$$

Да би пореска евазија била оптимална са становишта пореског обвезника, неопходан је и довољан услов да је очекивана казна мања од редовне пореске стопе. Ово стање представља нешто као емпиријску слагалицу. Очигледно је да се не зна колико људи избегава порез, али прилично је сигурно да постоји велики број људи који то не чине, иако имају прилику да то учине. Понашање ових људи може се објаснити моделом само ако се претпостави да је за њих неједнакост [7] обрнута. Да ли је то разумно? Уколико, на пример, стопа казне износи двоструко више од редовне пореске стопе, [7] подразумева да је вероватноћа откривања, која је довољно велика за спречавање пореске евазије, већа од 0,5. Овај број је далеко већи од већине емпиријских процена и поставља питање да ли модел

приказује људе или превише рационалним или превише циничним у поређењу са оним што се верује и зна о њиховом стварном понашању.

Постоји неколико начина за решавање ове загонетке. Пре свега, у практичној примени важно је разликовати различите врсте прихода који су, уколико су непријављени, подложни прилично различитим вероватноћама откривања. Обичне приходе од зараде, послодавац обично пријави порезнику, а покушај да их порески обвезник не пријави би према томе, био откривен са вероватноћом један; у том случају модел предвиђа да неће бити покушаја утаје. Штавише, важно је схватити да је вероватноћа која улази у услов [7], субјективна вероватноћа пореског обвезника, која није нужно једнака статистичкој учесталости са којом се проверавају пореске пријаве.

Емпиријске студије показују да људи имају тенденцију да прецењују вероватноћу откривања, што би могло ићи на неки начин ка објашњењу понашања без пореске евазије. Али ово објашњење није сасвим уверљиво. Искуства говоре да се многи дистанцирају од пореске евазије, не само због могућих казни, већ и из других разлога, повезаних са социјалним и моралним кодексима понашања.

Упоредни статистички резултати модела A-S, могу бити прилично неосетљиви на промене у претпоставкама о циљној функцији пореског обвезника. Већи изазов моделу је увођење већег избора за пореског обвезника, на пример, проучавањем интеракције између евазије пореза и понуде радне снаге. Кад људе питају о могућим оправдањима за утају пореза, уобичајен одговор је да се порески систем према њима односи неправично. Овај одговор би се лако могао сматрати само покушајем моралне одбране сопственог понашања, али учињено је неколико покушаја да се за њега понуде теоријска објашњења и истраже његове емпиријске импликације.

Један од аутора (*Bordignon, 1993:345-62*) претпоставља да су порески обвезници мотивисани разматрањима правичности у погледу услуга које држава пружа у замену за њихова плаћања пореза, као и пореске структуре и преваленције евазије од стране других пореских обвезника. Неки аутори примећују да порез на приход не прави разлику између људи који зарађују дати приход, радећи дуже са ниским платама или краће са високим платама, претпостављају да прва група себе сматра неправедно третираним и стога, оправданим у пореској евазији. Ова врста приступа је посебно занимљива по томе што пореску евазију, у основи, види као друштвени феномен, који се не може разумети само узимањем у обзир побуде појединца, такође треба узети у обзир интеракцију између пореских обвезника у друштвеном окружењу.

8.6.4. Пореска евазија и рад на црном тржишту

A-S модел, на одлуку о пореској евазији гледа изоловано од других врста економских избора. То може бити предност јер доводи до јасних и разумно недвосмислених хипотеза, али у исто време делује очигледно нереално. Неразумно је веровати да порески обвезник није размишљао о могућности избегавања плаћања пореза пре него што седне да попуни пријаву пореза на приход. Вероватније је да је о томе размишљао пре доношења одлука о расподели радног и слободног времена, или о саставу свог инвестиционог портфолија.

Нарочито је веза између пореске евазије и понуде радне снаге, оно што је привукло интерес економиста који раде у овој области. То је у много чему природно, јер се пажња јавности према скривеној, сивој економији усредредила на овај проблем, вероватно зато што, упркос свом имену, није далеко од већине људи, од којих многи имају лично искуство са црним тржиштем рада, било као продавци или као купци услуга рада.

Једном када повежемо износ пореске евазије са зарадом од рада на црном тржишту, јасно је да више не можемо заузети став A-S модела, да се одлуке о евазији пореза могу одложити за тренутак попуњавања пореске пријаве прихода. Уместо тога, такве одлуке су уско повезане са изборима на тржишту рада, тако да би одлуку о пореској евазији требало проучавати у контексту модела понуде радне снаге. У моделу, корисност је зависила само од прихода, који је, већином, еквивалентан потрошњи. Прво проширење модела мора бити омогућавање избора рада и слободног времена, тако да ће се то преписати основној функцији корисности као $U(C, L)$, где је C потрошња, а L слободно време.

Претпоставља се да функција корисности има уобичајене конвексне криве индиферентности, а такође је конкавна у C , тако да порески обвезник не жели да осцилира у нивоу потрошње. Протумачимо сада Y и Z , једначина [1] и [2], као нивое потрошње у два стања неоткривања и откривања. Очекивана корисност тада може бити записана као:

$$[8] V = (1 - p)U(Y, L) + pU(Z, L) .$$

Али ограничења се такође разликују од претходне формулације и у ствари се могу формулисати на неколико различитих начина. Она, која је по духу најближа идентификацији пореске евазије са радом на црном тржишту, започиње временским ограничењем које омогућава да се укупно расположиво време састоји од три дела – редовног радног времена на тржишту, радног времена на црном тржишту и слободног времена, ово се може написати као:

$$[9] H + h + L = T.$$

Бруто приход је тада:

$$[10] W = w_0H + w_1h,$$

где је w_0 стопа зараде на редовном тржишту рада, а w_1 зарада која се плаћа за рад на црном тржишту. Крајњи корак је идентификација зараде на црном тржишту са износом утајеног прихода, тако да:

$$[11] E = w_1h.$$

Другачији тип модела формулисали су аутори (*Pestieau, et al., 1991: 107-25*), који су проучавали везу између евазије пореза и избора занимања. Појединци могу бирати између радника који немају могућности за пореску евазију и предузетника који то имају. Што је строжа примена пореског закона, мањи је део популације који се одлучи да постане предузетник. Прилично другачија перспектива по овом питању је код аутора (*Kolma & Larsena 2004*), где се претпоставља да само физички радници имају приступ црном тржишту рада.

Према њиховом моделу, строже мере против црног тржишта рада, воде више физичких радника ка стицању образовања. Постоје прилично различите приче о пореској евазији и избору занимања, али колико су различите, очигледно зависи од тога, како неко идентификује занимања из стварног живота са теоријским концептима попут предузетника и физичког радника. Општа порука је јасна, да строжа политика спровођења закона може утицати на поштовање пореза, путем подстицаја за одабир занимања у којима је мање могућности за евазију пореза или бављење активностима на црном тржишту.

Теоријске анализе пореске евазије у контексту рада на црном тржишту фокусирају се на одлуку о понуди радне снаге. Али, не може бити активности на „скривеном“ тржишту рада, уколико тамо такође нема тражње за радном снагом. Тражња за радном снагом, долази делимично од других потрошача, који су заинтересовани за краткотрајно запошљавање некога, а делом од фирми које желе да искористе предности запошљавања радне снаге по плати „без пореза“.

Узимајући у обзир и понуду и тражњу на црном тржишту рада, поставља се проблем пореских стопа. Који су ефекти стопе пореза на приход, казнене стопе и вероватноће откривања зараде на црном тржишту рада, и како се ти ефекти шире на формирање зарада на редовном тржишту рада? То су питања која су до сада имала мало пажње у теоријској литератури.

У иначе конкурентном окружењу, природно је размишљати о ефектима нелегалне економије на следећи начин: када привредни субјекти и потрошачи унајмљују рад на црном

тржишту, то мора бити зато што је јефтиније; бруто зараде морају бити ниже него у редовној економији. Штавише, када појединци снабдевају „црну“ економију радном снагом, то мора бити зато што им се то плаћа; нето зараде морају бити веће него у редовној економији. Сходно томе, требало би да се очекује да се приватни добици од евазије пореза, поделе између послодаваца и радника, а прецизнија природа ове поделе мора зависити од еластичности тражње и понуде, баш као и у стандардној теорији пореза. Пребацивање пореза на рад, са прихода, на опорезивање зарада, под условом да су пореске основе исте, не би требало да има никакав ефекат на зараде и запосленост.

Привредни субјекти који редовно комерцијално послују на тржишту рада скривене економије, крше закон и ризикују законске санкције. Приватни потрошачи, који запошљавају раднике на црно, могу схватити да имају мању сигурност уговора него на редовном тржишту, а овај ризик долази уз ризике од санкција које су наметнуте од стране пореских власти.

Друга област од велике важности, односи се на ефекте утаје на расподелу личног прихода. Анализом А-S модела долази се до закључка да се са порастом бруто прихода, повећава и евазија, и да на ниво евазије утиче перцепција и склоност ка ризику за утајом пореза (*Allingham & Sandmo, 1972:329*); на пример ако је релативна аверзија према ризику константна, удео утајеног прихода биће константан. Међутим, овај резултат претпоставља да запажена вероватноћа откривања не варира у зависности од прихода. Постоје емпиријски докази који указују да је избегавање веће код прихода од самосталног пословања, него код зарада, а може бити и случај да људи са високим приходима троше више средстава на напоре да прикрију свој стварни приход. Ако је ово тачно, присуство пореске евазије може променити пропорционални законски порез на приход у регресивни или смањити ефективни степен прогресије.

8.6.5. Евазија од стране привредних друштава

Досадашњи анкетирани формални модели односе се на евазију од стране појединих пореских обвезника, док је улога привредних субјеката била у другом плану. Убрзо је примећена могућа улога привредних субјеката на црном тржишту рада, али привредни субјекти би такође могли да имају независну улогу у активностима пореске евазије, као утајивачи индиректних пореза, за које делују као сакупљачи пореза за државу. Ову улогу су у теоријском оквиру прво проучавали аутори (*Marrelli, et al., 1988: 739-60*), који су

проширили A-S модел на случај привредног субјекта ненаклоњеног ризику и успоставили резултате упоредне статистике, сличне по природи онима из A-S модела.

Marrelli је изричито проучио случај пореза *ad valorem* који није виђен у контексту система са додатом вредношћу. Систем са додатом вредношћу има самоконтролно својство тако што купци репроматеријала имају супротне интересе према продавцима, а то смањује опсег за индиректну евазију пореза. Према томе, главни проблем индиректне пореске евазије може бити у завршној фази производње, тј. при самој продаји готових производа. То је такође од потенцијалног значаја за области попут еколошких пореза, где загађивач може избећи порез на емисију. Постоји један резултат у теорији евазије индиректних пореза привредних субјеката, који је посебно занимљив и тиче се одвојености производње и одлука о евазији.

8.6.6. Евазија пореза у социјалном контексту

Већина теоријске литературе о евазији пореза разматра одлуке једног појединца, а емпиријска предвиђања о обиму евазије пореза узимају полазишта од хипотеза изведених из упоредне статистике модела, појединачног пореског обвезника.

Пажљивија анализа, озбиљније би схватила проблем агрегације и засновала предвиђања на моделу многих пореских обвезника, разликујући се у погледу прихода, и у погледу могућности евазије. Чак и такав модел можда неће узети у обзир евазију пореза као друштвени феномен. На основу многобројних истраживања и донетих закључака, указано је да сива економија, односно, износи избегнутог пореза и понашање на црном тржишту се значајно разликују од земље до земље, и далеко је од објашњења да се то може третирати разликама у пореским и казним параметрима.

Аутор *Cowell*, (1990) разматра бројна алтернативна објашњења евазије пореза као друштвеног феномена који захтева теорију социјалне интеракције. У свом раду је илустровао два канала, кроз која би се понашање пореске евазије могло проширити у популацији пореских обвезника. У A-S моделу са ендегеном вероватноћом откривања, претпоставља се да се вероватноћа откривања повећава са утајеним износом. Али, како порески обвезник формира своје мишљење о овој вероватноћи? Један извор информација о вероватноћи су сопствена запажања пореских обвезника о другим пореским обвезницима. То значи да би се

субјективна вероватноћа откривања пореског обвезника, могла представити у функцији сопствене евазије и његове процене износа евазије од стране других.

Претпоставимо сада да се његова перцепција износа који су други утајили повећала. Његова субјективна вероватноћа откривања пада, па он према томе, одлучује да избегне још. Други сада схватају да он више избегава, а самим тим и они сами избегавају више. Није тешко приметити да би оваква врста друштвеног процеса могла да укључује вишеструку равнотежу на тржишту, било са високом или ниском евазијом, са само малим разликама у пореским и казним подстицајима.

Други механизам који би могао довести до сличних резултата, долази од ефекта социјалне савести. Постоји неуобичајеност у утаји пореза, али она може бити мања ако се схвати да и многи други избегавају порез. Ако би се повећала перцепција појединца о утајивању других, на пример, као резултат повећане пажње на ове ствари у медијима, појединац би могао да одлучи да више избегава, што би опет могло да покрене још више евазије од стране других. Исто важи и за ефекат социјалне стигме оригиналног A-S модела; стигма везана за откривање евазије пореза мања је ако је ово честа појава. Ова скица анализе има заједничке елементе са студијом корупције (*Andviga & Moenea, 1990*).

Главна поента њиховог модела је да је појединачно, скупље је бити поштен када је корупција честа. Слично томе, можда је мање ризична пореска евазија, када је евазија широко распрострањена.

Када су у питању оптимална опорезивања, два главна елемента у моделу оптималног опорезивања су функција социјалне заштите и ограничење државног буџета. Оптималан проблем опорезивања поставља се као одабир низа пореских инструмената који максимизирају социјалну заштиту, подложно ограничењима државног буџета. Буџетско ограничење често има једноставан облик захтевајући дати порески приход; уопштеније, порески приходи би требали бити једнаки државним издацима за робе и услуге, који би такође могли бити предмет оптимизације у оквиру истог модела.

Што се тиче функције социјалне заштите, проблем се јавља с обзиром на принцип суверенитета потрошача или Парето принцип. Обично подразумевамо да би се функција социјалне заштите требало повећавати у појединачним користима. Сада претпоставимо да долази до егзогеног „побољшања“ – са становишта утајивача пореза – у могућностима евазије пореза, тако да вероватноћа откривања опада. Непосредан ефекат овога је повећање очекиване корисности свих утајивача пореза. Да ли би ово требало да се рачуна као побољшање благостања? Очигледно је реално претпоставити, да ће повећање очекиване

корисности утајивача пореза бити праћено смањењем корисности од стране оних који не избегавају порез; у овом конкретном примеру, они би на пример, морали да плате више пореза.

Али основно питање остаје исто: када се саберу добици и губици од благостања међу појединцима, да ли би се добици од евазије рачунали у рангу са добицима из других економских активности? Неки мисле да ће се морати посветити овом проблему, пре него што се формулише модел оптималног опорезивања са евазијом пореза. Проблем, с обзиром на ограничење државног буџета, је више техничке природе и лежи у чињеници да се стандардна формулација састоји у претпоставци да би порески приход требао бити једнак јавној потрошњи.

Ако порески обвезници покушају да избегну порез и њихова евазија се открије само са извесном вероватноћом, подразумева се да ће и порески приходи бити неизвесни. Ако се реално испостави да је приход мањи од расхода, тада се дефицит мора на неки начин финансирати, на пример, повећањем пореза, или јавним задуживањем. Али, тада би те методе финансирања требало да буду део проблема оптимизације од самог почетка. Суштина модела оптималног опорезивања је да разјасне одговарајућу улогу правичности и ефикасности у дизајнирању пореских система. Оквир у којем компромис у односу правичности и ефикасности постаје посебно транспарентан, је код избора оптималног линеарног пореза на приход (*Sandmoa, 1981: 265-88*).

Ова дискусија о оптималном проблему опорезивања бавила се искључиво утајом пореза на приход.

На крају, намеће се закључак да очигледно треба бити опрезан при доношењу закључака о политици из теоријске литературе у области у којој је наше емпиријско знање тако неизвесно. Ипак, дати су оквирни закључци. Први се заснива на теоријском увиду да су вероватноћа откривања (учесталост ревизија) и казна за евазију, замена за политику. Ако неко жели да постигне одређени степен одвраћања, то се може постићи великом вероватноћом и малим казнама, или малом вероватноћом и високим казнама. Брига за ниске трошкове пореске администрације, наводи на фаворизовање друге алтернативе.

Казне би такође могле бити постављене изнад њиховог нивоа максимизирања прихода, са негативним последицама по друштвену ефикасност, како је истакао Адам Смит у V књизи, део II, Богатства народа: „...губитком и другим казнама којима су изложени несрећни појединци који неуспешно покушају да избегну порез, то их често може упропастити и тиме окончати корист коју је заједница могла добити од запошљавања

њиховог капитала“ (*Smith, A., 1776; 1976:826*). Одлука о избегавању пореза може зависити од перцепције појединог пореског обвезника о понашању других.

Што је евазија распрострањенија, то социјално прихватљивија може бити, а субјективна вероватноћа да ће се открити је нижа. Ово је добар разлог за покушај контроле евазије, ослабљене мере политике у овој области могу ослободити механизме који воде до много нижег нивоа поштовања пореза. Која су главна питања која још увек чекају теоријско разјашњење? Широко гледајући на литературу, она погађа теоријски фокус на утају зараде од рада.

Чини се да емпиријски докази указују прилично снажно, да је непоштовање закона од веће квантитативне важности код прихода од капитала и независног пословања, ово до сада није оставило снажан траг у теорији у том подручју.

Једна перспектива избегавања пореза и нелегалне економије која заслужује више пажње јесте перспектива позитивне политичке економије. Нормативни јавни економски приступ извођењу оптималних политика за контролу евазије пореза је очигледно релевантан и важан, али је такође од великог интереса за постизање бољег разумевања политичких и економских снага које одређују политике које се заправо поштују.

На пример, низак степен примене пореског закона у неким секторима или земљама у потпуности је последица разматрања трошкова; то може бити и због тога што се бирачко тело заправо противи покушајима постизања веће стопе усклађености. Разлози који су у основи таквог отпора, могу бити различити, што одражава оба расуђивања о целокупној правичности пореског система и сопственом интересу људи у нестабилној политици примене, било као продаваца или као купаца услуга на црном тржишту. Ово је очигледно обећавајуће поље за даља истраживања (*Gasela Gamini Bandara, et al.,2019*).

9. ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Уколико се анализирају и траже узроци сиве економије у последњих 35 година у Републици Србији, онда се може рећи да је сива економија последица различитих фактора као што су распад земље, ратна збивања у земљи и окружењу, економске санкције, хиперинфлација, ратне миграције итд. У овом периоду, учешће сиве економије у укупној активности, достигло је забрињавајуће размере. Највећа инфлација у Србији је забележена 1993. године.

Овакво пословање у сивој зони значило је закржљалост привредног система. Свако даље одржавање пословања у сивој зони, био је јасан индикатор да држава мора предузети оштре и ригорозне мере за отклањање ове веома негативне и штетне појаве, тако да она представља системски проблем и питање које је требало брзо решавати.

После хиперинфлације из 1993. и до 24. јануара 1994. године, први озбиљнији пад сиве економије, регистрован је већ наредне 1994. године. Учешће сиве економије у укупној привредној активности било је наредних година све мање.

Постоје две методе за процену сиве економије. То су МИМИЦ метода и директна метода процене сиве економије. Наравно постоје значајне разлике у проценама ове две методе, међусобно упоређујући их. МИМИЦ метода, за разлику од директне методе, обухвата сиву економију свих привредних субјеката, дакле и оних нерегистрованих привредних субјеката. Поједини аутори,⁴¹ посебно су указали да је потребно кориговати процену сиве економије на основу МИМИЦ методе, због високо процењених износа. Следствено томе, обим сиве економије је смањен у 157 земаља за 35%. После овог ревидирања, сива економија је у Србији у просеку у периоду 1999-2013. износила 22,3%, док је само у 2013. години проценат сиве економије износио 18,1% БДП.

⁴¹ Hassan & Schneider, 2016, преузето из „Национални програм за сузбијање сиве економије у Србији 2019/2020“: https://naled.rs/images/preuzmite/Nacionalni_program_Akcioni_plan_SE_2019-2020.pdf

9.1. Од којих фактора зависи ниво сиве економије у Републици Србији

Много фактора утиче на пораст сиве економије у Републици Србији, а најважнији су:⁴²

- фискална пресија, односно висина пореског оптерећења,
- колико је пореска администрација ефикасна у наплати пореза,
- порески систем (сложеност и правичност) и
- казнена политика.

Сигурно је да су активности у неформалном сектору веома атрактивне и примамљиве у случају повећања пореског оптерећења привреде. Посматрајући пореску пресију, као однос пореских прихода и БДП, Република Србија има просек пореског оптерећења, упоређујући је са неким земљама Европе.

Пореска пресија у Републици Србији је умерена у односу на друге мање развијене земље Европе. На пореске обвезнике веома негативно делују честе и изненадне промене пореског оптерећења. Такве промене онемогућавају предвидљивост пословања, посебно када се имају у виду мала и средња привредна друштва. На основу наведеног, решење представља усвајање стратешких докумената са другорочним плановима који би онемогућили нагле промене пореског оптерећења. Шта чини да један порески систем буде сложен? Одговор је постојање много пореза, високих стопа пореза, што условљава сложеност а пре свега нефункционалност једног пореског система, који за последицу има сложен обрачун пореза, који доприноси сивој економији. Порески обвезници због неинформисаности о постојању више пореских облика, непоседовања знања о обрачуну пореза, избегавају да плате порез.

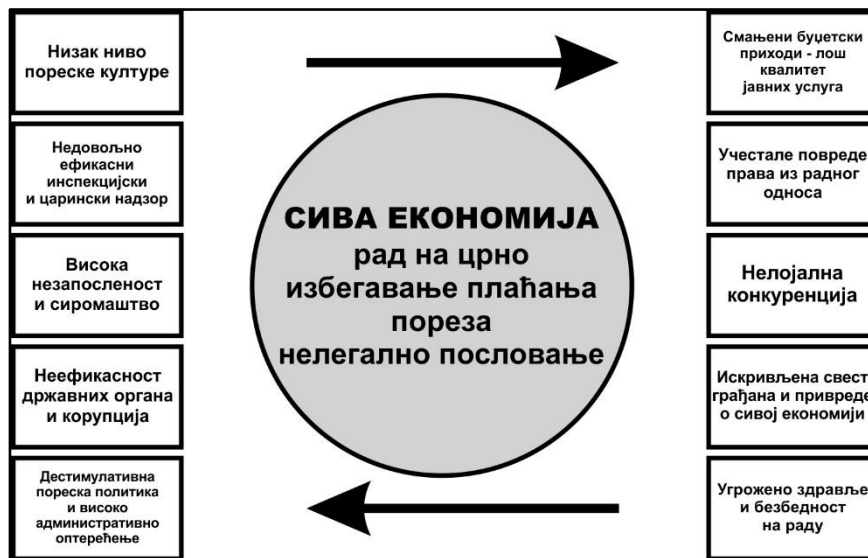
Велики број контрола је указао да порески обвезници који порез плаћају паушално и нису у систему ПДВ, пријављују много мање пазаре од реалног стања. Велики број пореских органа није логично разрадио систем паушалног опорезивања, тако да постоји веома неуједначена пракса паушалног опорезивања што доводи до знатног одлива средстава у нерегуларне токове економије.

Постоје одређени лимитирајући фактори који не доприносе остварењу жељених резултата. С тим у вези, када се имају у виду веома оскудни ресурси пореских органа,

⁴² Налед „Национални програм за сузбијање сиве економије у Србији 2019/2020“.

логично је очекивати да ће све напредне информационе технологије знатно допринети већој ефикасности у наплати јавних прихода и смањењу нивоа сиве економије.

Слика 1. Узрочно-последичне везе сиве економије



Извор: НАЛЕД, Национални програм за сузбијање сиве економије у Србији 2019/2020

На основу одређених истраживања ставова грађана (2018), за потребе НАЛЕД, и анализе података добијених од грађана и привреде, сиву економију подстичу: низак ниво пореског морала грађана и привредних субјеката, веома сложен и компликован регулаторни оквир за пословање, релативно високи порески и непорески терети, релативно висок ниво коруптивних радњи и незаинтересованост и толеранција државе према сивој економији у дужем временском периоду, затим незапосленост и сиромаштво и низ других негативности.⁴³

Сива економија оставља последице у виду отежаног пословања привредних субјеката који раде по прописима што често пута доводи до њиховог затварања, или трансформисања у нелегалне привредне субјекте и преласка у сиве токове економије, мањих буџетских прихода који се одражавају на лошије пружање услуга државних органа, нарушавање права радника у пензионим и здравственом осигурању и др.

С обзиром да до сада репресивне мере на дуги рок не дају жељене резултате, остаје да се оговарајућим фискалним и другим системским решењима и спровођењем истих, утиче на

⁴³ Исто.

дугорочно смањење сиве економије и њених разорних последица које имају на економију земље.

9.2. Појавни облици евазије пореза

У овом делу рада наведени су најчешћи видови избегавања пореза у којима се стичу обележја кривичног дела. С обзиром да је евазија пореза веома динамична област, подложна сталним променама на тај начин што се појављују нови модуси за избегавање плаћања пореза, а стари временом губе значај или нестају, фактички није могуће да се на једном месту прикажу сви појавни облици евазије пореза. Евазија пореза се прилагођава свим променама у друштву и користи сваку слабост система за профитом из незаконитих операција.

Постоје законита и незаконита евазија пореза.

Законита евазија настаје, када обвезник у циљу смањења својих пореских обавеза не повређује позитивне законске прописе. Међутим, када се избегавањем плаћања пореза чини повреда закона, односно врши прекршај или кривично дело, у том случају ради се о незаконитој евазији пореза (Кулић, 2006:103).

Поред позитивних ефеката у смањењу нивоа сиве економије, ипак се констатује да циљеви економског опоравка нису још у потпуности остварени. Након усвојених мера привредног опоравка, више од једне петине бруто домаћег производа земље, остало је у сивој зони. Пореска евазија је основни симптом лошег функционисања привредног система. Стога је неопходно, најпре се упознати са основним узроцима сиве економије, а онда предузети одговарајуће мере од стране државе, на плану сузбијања ове појаве.

У овом делу рада је указано на најчешће видове избегавања пореза, који подлежу сталним променама, у циљу што успешнијег, њеног инфилтрирања у формалну (легалну) економију.

9.2.1. ПДВ евазија

Бројни су модалитети избегавања ПДВ обавезе. Методи, начин извршења утаје и број се стално мењају. То је резултат нових облика трговинске размене (дигитализације трговине итд.), као и све већој инвентивности самих извршилаца.

Три су основне радње извршења утаје ПДВ:

- Изношење фиктивних података, који су битни за опорезивање;
- Неподношење ПДВ пријаве;
- Прикривање података од значаја за постојање и висину ПДВ обавезе.

Што се тиче прикривања података од значаја за постојање и висину ПДВ обавезе, постојале су извесне дилеме да ли се утаја ПДВ може извршити прикривањем, али је та дилема у судској пракси отклоњена. Анализирајући идентификоване и реализоване случајеве евазије ПДВ, може се закључити да се сви појавни облици у овој области, који имају веома бројне модалитете, сусрећу код поменутог, сва три облика радње извршења кривичног дела утаје пореза.

9.2.1.1. Неподношење ПДВ пријава

Непријављивање ПДВ обавезе, односно неподношење пореске пријаве, за период за који обвезник обрачунава ПДВ и подноси пореску пријаву, једна је од основних радњи избегавања ПДВ обавезе. Законом о ПДВ је предвиђен месечни и тромесечни период.

Неевидентирањем промета производа и услуга, привредни субјекти врше утају ПДВ, невођењем прописаних књиговодствених докумената, а самим тим неподношењем ПДВ пријава. На почетку примене ПДВ, радња извршења је била углавном присутна код мањих износа ПДВ. Међутим, касније су то постали знатно већи износи.

Како се у овом случају (неподношење ПДВ пријаве), ради о класичном модалитету утаје пореза, то увек за последицу има потпуно избегавање пореза за одговарајући порески период у време настанка пореске обавезе .

9.2.1.2. Лажни подаци о чињеничном стању, значајном за обрачун и плаћање ПДВ

Најчешћа радња извршења код утаје ПДВ је давање фиктивних, односно непостојећих података о чињеничном стању, значајном за обрачун и плаћање ПДВ. Најчешћи начини извршења ПДВ евазије могу се груписати у две основне категорије, и то: неевидентирање укупног промета ради умањења ПДВ обавезе и коришћење фиктивних фактура где се исказани ПДВ користи као претходни порез, такође ради умањења ПДВ обавезе.

9.2.1.3. Невођење евиденције укупног промета у циљу умањења пореске обавезе

Често пута утајивачи ПДВ, нетачно обрачунавају и исказују ПДВ, односно фиктивно стање пореских обавеза не одговара оствареној висини промета производа и услуга. Приказује се само део оствареног промета, или се уопште не приказује, односно не води се евиденција о укупном промету. У овом случају подноси се ПДВ пријава у коју се уносе лажни подаци, из којих произилази да за одговарајући календарски период, или уопште нема пореске обавезе, или је она приказана само делимично. Дакле, ПДВ обавеза се не приказује у потпуности, већ само делимично, на који начин се умањује стварно стање промета, што за последицу има и смањење пореза за одређени порески период.

У почетку примене ПДВ, овај начин избегавања пореза, најчешће се сретао код избегавања мањих износа ПДВ, да би касније, протеклих година примене ПДВ, постао појавни облик, помоћу кога се најчешће врше ПДВ утаје, са највећим износима ПДВ. Овај општи облик избегавања ПДВ, са коришћењем лажних фактура ради избегавања ПДВ, карактеристичан је начин вршења ПДВ евазија.

9.2.1.4. Коришћење лажних фактура, ради умањења ПДВ обавезе

Лажно фактурисање и коришћење лажних фактура, на одређени начин је присутно и код других модалитета избегавања ПДВ, с обзиром да је лажна улазна фактура са исказаним ПДВ, најједноставнији начин да се неосновано оствари право на претходни порез и на тај начин умањи и уопште не плати дуговани порез. Овај начин избегавања ПДВ има и своје друге специфичне модалитете избегавања ПДВ.

Неосновано остваривање права на претходни порез, најлакше се остварује преко лажног улазног рачуна са ПДВ. То је један од модалитета избегавања ПДВ, порез на лажни улазни рачун са ПДВ. Наведени модус извршења најчешће се среће и углавном је присутан и код других радњи извршења које имају за циљ утају ПДВ, с обзиром да је лажна улазна фактура са исказаним ПДВ најлакши и најједноставнији начин да се неосновано оствари право на претходни порез, а потом уопште не плати или знатно умањи ПДВ обавеза.

До лажних фактура се најчешће долази од фиктивних привредних субјеката, који се у пракси најчешће називају „фантомским“ привредним субјектима. Други начин је да се такве фактуре једноставно фалсификују и као такве се у пословним књигама привредних субјеката,

приказују као праве. Овде фиктиван рачун не прати промет производа и услуга, нити плаћање ПДВ у претходној фази промета, у којој је фиктиван рачун послужио за основну чињеницу да је такав промет и извршен.

„Фантомско“ привредно друштво које је недоступно контроли пореског органа, фактурише и доставља фиктивне, односно непостојеће фактуре са ПДВ, о фиктивно извршеним услугама, другом ПДВ обвезнику, посреднику, који је познат у пракси под називом привредни субјект „перач“. Привредни субјект, посредник тзв. „перач“ те услуге или остварени промет, такође, фиктивно фактурише, крајњем кориснику, трећем привредном субјекту, у овом случају регуларном привредном субјекту који врши безготовинско плаћање преко свог текућег рачуна.

Даљи ток код овог вида избегавања ПДВ, иде у правцу тога да наплаћени износ вредности фактуре, умањен за износ провизије која је већ раније договорена, привредни субјект „перач“ враћа у готовини трећем регуларном привредном субјекту.

Поставља се питање, који је основни циљ овакве трансакције. Одговор на ово питање јесте, да крајњи корисник у ланцу, регуларни привредни субјект, обезбеди готов новац који би се без пореских обавеза искористио за готовинске исплате, за накнаде за рад на „црно“, затим накнаде за извршене услуге од фиктивних привредних друштава, исплате неевидентираних зарада запосленима и др. Паралелно, и регуларно привредно друштво умањује своју ПДВ обавезу, с обзиром да из фиктивне фактуре користи претходни порез. Цео износ, по тој фиктивној фактури са ПДВ, уз одбитак раније договорене накнаде, враћен је у готовом новцу.

Субјект кога смо овде означили као „перач“, односно као посредник у оваквим трансакцијама избегавања ПДВ, такође незаконито користи претходни порез приказан у фиктивној фактури, фиктивног „фантомског“ привредног субјекта. Привредни субјект посредник, односно „перач“, неосновано умањује износ своје пореске обавезе, за тај износ претходног ПДВ.

У пракси је веома раширена појава да самосталне трговинске радње, производе које продају у својим продајним објектима, набављају са кванташких и зелених пијаца за готов новац. Ти добављачи (кванташке, зелене пијаце, пољопривредни произвођачи) нису регистровани као пољопривредни произвођачи. Куповином робе од нерегистрованих пољопривредних произвођача, најчешће не добијају фактуру којом би имали порекло робе коју стављају у промет у својим малопродајним објектима. Стога, обезбеђују лажне фактуре за целокупну набавну количину робе, од привредних субјеката који им издају лажне фактуре

о продатој роби, уз одговарајући износ провизије. Износ провизије се креће у зависности од износа који је исказан у фактури. Коришћење лажних фактура је једно од најраспрострањенијих радњи извршења ПДВ избегавања и присутна је у свим фазама промета.

Порески орган, за свако привредно друштво које се не налази на регистрованој адреси, које не поседује магацинске просторе, не подноси ПДВ пријаве, за одговорно лице које није доступно и сл. квалификује га као „фантомски“ привредни субјект.

Међутим, око те класификације постоји још увек дилема. С обзиром, да још увек нема јасних и на закону заснованих критеријума, на основу којих порески орган може неко привредно друштво оквалификовати као „фантомско“ привредно друштво. Али, независно од тога, свако пословање с таквим привредним друштвом сматра се симулирање, стога се свака фактура коју је издало такво привредно друштво сматра неверодостојном, односно фиктивном, са свим последицама везано за оспоравање претходног ПДВ-а, сваком пореском обвезнику код кога се контролом таква лажна фактура нађе.

Слика 2. Коришћење лажних фактура ради избегавања ПДВ



Извор: Аутор

9.2.1.5. Утаја ПДВ код незаконитог располагања готовим новцем

Власник привредног субјекта који подиже готов новац са рачуна и располаже тим новцем, врши утају пореза, док ако друго, одговорно лице у том привредном субјекту поступа на исти начин и располаже готовим новцем, оно чини неко друго кривично дело. Међутим, постоји ситуација када законски заступник, који није власник привредног субјекта, подиже, располаже и присваја новац. У том случају не постоји одређено пореско кривично дело, већ

се ради о кривичним делима из области привредног криминалитета, прописаних Кривичним закоником Републике Србије, већином проневери, злоупотреби службеног положаја и сл. Дакле, ради обележја кривичног дела пореске утаје, битно је имати у виду околност, ко незаконито располаже новцем с рачуна друштва, било да га присваја за сопствене потребе, било да то омогућава неком трећем лицу.

Овим радњама се обично врши „извлачење“ готовог новца из легалних новчаних токова, остварује евазија ПДВ и пореза на остале приходе грађана. Радње извршења утаје ПДВ-а код незаконитог располагања готовим новцем, тесно су повезане са утајом пореза на остале приходе грађана. Привредна друштва која послују на овакав начин, чине то пре свега, да би обезбедила готов новац за неке друге потребе, на пример за личне потребе власника или трећег лица, дакле потребе које нису повезане с пословањем привредног друштва. Често, готов новац из легалних токова, извлачи се посредством „фантомских“ привредних друштава уз договорену провизију.

Иако је овај појавни облик, специфичан наставак коришћења лажних фактура, ради избегавања ПДВ, ипак заслужује посебну пажњу, услед широке распрострањености у пословању на легалном и илегалном тржишту. Практично, овај модус је најбржи и најефикаснији начин извлачења готовог новца из регуларних токова, који се затим користи у разне сврхе, без плаћања пореза, што је основни циљ ових трансакција. Овим модусом избегавања ПДВ обавеза, уједно се успоставља и најбоља веза између легалне и нелегалне економије.

9.2.1.6. Избегавање ПДВ-а фалсификовањем личних исправа

Првих година примене ПДВ, овај модус је био један од честих облика евазије, временом је престао да буде актуелан. Избегавање ПДВ, фалсификовањем личних исправа пре свега је везано за коришћење фалсификованих личних докумената, приликом регистрације привредних друштава. Фалсификовање личних исправа користи се, осим приликом регистрације, и код отварања текућих и личних рачуна код пословних банака преко којих се касније извлачи готов новац. При томе, мора да постоји свест да се такав привредни субјект региструје искључиво ради вршења кривичног дела пореске утаје.

Када се код Агенције за привредне регистре, на основу фалсификованих исправа региструје привредни субјект, све касније трансакције преко њега су незаконите, с обзиром да им је крајњи циљ избегавање ПДВ и свих других пореских обавеза. Регистровани

привредни субјект, на овај начин послује као „фантомски“ привредни субјект. Погрешно је уверење да се овакви привредни субјекти користе за прање новца. Ово се може објаснити чињеницом да се сви „фантомски“ привредни субјекти користе у нелегалне трансакције у потпуно обрнутом смеру, ради извлачења готовог новца и његовог пласирања у нелегалне токове, без плаћања пореза. С друге стране, осим што привредни субјект, регистрован на овај начин не обрачунава и не плаћа своје порезе, оно истовремено помаже регистрованим привредним субјектима да избегну своје пореске обавезе, што је једини мотив њиховог пословања са „фантомским“ привредним субјектима.

9.2.1.7. Неосновано исказивање изјава за повраћај ПДВ

Остваривање пореског кредита је чести разлог да ПДВ обвезници избегавају овај порез. Ради се у ствари о пореском ослобођењу код неких врста увоза производа, опреме и др. на основу којег се врши повраћај претходног пореза и на тај начин остварује порески кредит, када у претходном промету није било основа за исказивање ПДВ.

9.2.1.8. Избегавање ПДВ приликом продаје производа и услуга у малопродаји

Основни модус код овог избегавања је када се врши продаја на више незаконитих начина. Прво, неиздавање фискалних рачуна приликом продаје, друго, продаја по знатно вишим ценама од прописаних, треће, фиктивно умањење промета и др.

Малопродајни објекти код којих се најчешће врше ове радње су угоститељски објекти. Они избегавање пореза углавном врше на два начина, када своје књиговодство воде помоћу специјално изграђених електронских програма, и на други једноставнији начин, издавањем нефискалних рачуна. Наравно, циљ ових трансакција је јасан, избегавање пореских обавеза.

9.2.1.9. Пореска превара код извоза добара или услуга

Значајан износ неоснованог повраћаја пореза могуће је остварити извозом добара набављених од привредних субјеката који су недоступни контроли, тзв. „фантома“. Непостојећи привредни субјект у свом рачуну исказује порез, на који начин други субјект

врши повраћај тог претходно исказаног пореза, који никада неће бити плаћен, овакви извозници наносе директну штету буџету Републике Србије.

Имајући у виду посебан начин регулисања промета са привредним субјектима са подручја Аутономне покрајине Косово и Метохија (АП КиМ) да се након испоруке добара и услуга, на то подручје може остварити право на повраћај ПДВ, тај промет је чест предмет злоупотреба. Радња се састоји у фиктивном приказу извоза робе на подручју АП КиМ, иако је роба продата у централној Србији. У овом случају постоји право повраћаја ПДВ, с обзиром да је приказано да је роба иступила на подручје АП КиМ.

9.2.2. Избегавање акцизе

Свака радња која је усмерена на избегавање акцизе практично представља радњу извршења кривичног дела Пореске утаје, регулисану Кривичним закоником РС. Радњама којима се усмерава избегавање акциза, често се истовремено постиже и избегавање плаћања ПДВ или неких других пореза и дажбина.

Модус извршења утаје код избегавања плаћања акциза није се значајно мењао. У последњих неколико година постоји тенденција смањења броја откривених случајева избегавања акцизе, као последица измењене законске регулативе, посебно код промета нафтних деривата. Код нафтних деривата био је највећи обим избегавања акцизе. Од краја деведесетих до данас, уочена је утаја акцизе, посебно при крају деведесетих, највише избегавана у промету цигарета и алкохолних пића. Почетком овог века, избегавање акцизе најчешће је било изражено у промету нафтних деривата. Последњих година је и тај вид избегавања акцизе опао. Без обзира на све те осцилације, код евазије акцизе, модус повећања пореске евазије код избегавања плаћања акцизе није се значајно мењао.

Код промета нафтних деривата, акциза се претежно избегава кад је у питању набавка са нелегалног тржишта. Нафтни деривати који се на црном тржишту пласирају преко кријумчарских канала из суседних земаља, убацују се преко одређених привредних субјеката на легално тржиште. „Фантомски“ привредни субјекти, које су наводни добављачи нафтних деривата, продају нафтне деривате за готов новац. Након такве куповине готовим новцем, у пословним књигама се приказује фиктивна, непостојећа набавка нафтних деривата од фиктивних добављача. „Фантомска“ фирма, на лажној фактури исказује акцизу и ПДВ.

Наравно, у великом броју случајева, та фактура се не плаћа већ се издаваоцу те фиктивне фактуре, плаћа одређени договорени износ провизије за издавање такве фактуре.

На овај начин, обезбеђена је улазна документација продавца о набавци добара, односно нафтних деривата, те се такви нафтни деривати сасвим слободно продају различитим купцима на легалном тржишту, као што су привредни субјекти који у свом саставу имају бензинске пумпе, транспортна привредна друштва, приватни ауто-превозници и сл.

На овај начин, регистровани привредни субјект, који врши продају нафтних деривата на легалном тржишту, у целости врши утају, односно избегава плаћање акцизе и ПДВ, јер на основу фактуре „фантомског“ привредног субјекта, избегава плаћање акцизе и незаконито користи приказани ПДВ, као претходни порез. И код других акцизних производа, на исти начин се избегава плаћање акцизе.

Према Закону о акцизама, произвођач је дужан да при производњи алкохолних пића, сваки производ посебно обележи контролним акцизним маркицама. Министарство Финансија, одобрава издавање контролних акцизних маркица, уједно води и њихову евиденцију. На исти начин се избегава плаћање акцизе и код дуванских прерађевина, које на легално тржиште долазе кријумчарењем или које потичу из нелегалне производње, која се организује у земљи. Као и алкохолна пића, и цигарете се обележавају акцизним маркицама.

9.2.3. Евазија пореза на доходак грађана

Пореска евазија на доходак грађана је такође чест случај избегавања пореза. Код овог пореског облика, бројни су модалитети евазије, с обиром на различитост прихода код овог пореза. С тим у вези, дати су само неки од њих, најпристунији у пракси.

9.2.3.1. Евазија пореза на остале приходе код различитих облика исплата

Код различитих облика исплата зарада и других исплата који имају третман зараде, који се сматрају осталим приходима, често пута долази до пореске евазије, неуплаћивањем пореза и доприноса. Уколико исплатилац (порески обвезник) не уплати порезе и доприносе по одбитку, таква радња се може сматрати пореским кривичним делом.

У моменту исплате, одређена новчана давања могу имати све одлике кредита. Уколико исплатилац, касније из било којих разлога и на било који начин, одустане од враћања датог кредита, таква исплата може се сматрати личним примањем.

Одређена исплата може се квалификовати као кредит, само уколико има све елементе кредита прописане законом, почев од уговора до овлашћења исплатилаца за бављење кредитним пословима. Сва друга плаћања опорезива су, уколико се не врше у пословне сврхе, односно уколико нису у оквиру регистроване делатности пореског обвезника.

Карактер зараде, односно осталих прихода, има свака исплатна трансакција из благајне привредног друштва, која нема покриће у одговарајућој пропратној документацији да је легална и извршена у сврхе пословне делатности. Ради се о исплатама за потребе власника, одговорног лица, запослене, оснивача, трећих лица, ван састава привредног друштва.

9.2.3.2. Евазија пореза код подизања готовине с рачуна привредног друштва

Чести су случајеви у пракси да правна лица подижу готов новац са својих рачуна приказујући фиктивне основе за то. Када има основа за подизање новца, онда нема плаћања пореза на остале приходе. То не подразумева обавезу плаћања пореза на остале приходе. Због тога се приказују разни основи подизања готовог новца. Међутим, новац се користи, за личне потребе власника, одговорних лица, оснивача, запослених и трећих лица. Код оваквих исплата са текућег рачуна привредног субјекта, не уплаћује се порез на остале приходе.

Има случајева да привредно друштво подиже готовину са свог рачуна, приказујући фиктивно да је за то основ, наводно модернизација, куповина опреме и други основи пословања, у којем случају подигнута готовина има третман опорезивог дохотка физичког лица.

9.2.3.3. Исплата преко паушалних пореских обвезника

Самосталне занатске радње (СЗР) су паушално опорезоване са укупним годишњим прометом до шест милиона динара. Готов новац је потребан одређеним привредним субјектима, а како би избегли плаћање пореза на остале приходе, често се обраћају СЗР за одређени износ новца до шест милиона динара, фингирајући да су за њих извршили неку услугу у вредности тог износа.

Тај износ уплаћеног новца паушалци подижу са свог рачуна, с обзиром да немају пореске обавезе по овом основу и поново га враћају уплатиоцима, за коју радњу добијају унапред договорену провизију.

9.2.3.4. Евазија пореза код наплате и неевидентираног промета добара и услуга у готовом новцу

Овај модалитет пореске евазије присутан је код готовинске наплате продатих производа и услуга, без прописаног евидентирања. И у овом случају износи наплаћеног новца се присвајају, док се зараде запослених и друга примања, исплаћују готовински, такође без евидентирања.

Ове трансакције су срачунате и све се врше како би се прикрио и избегао порез на остале приходе. Често је пореска евазија у оваквим ситуацијама, само последица обезбеђивања готовине за неке друге незаконите радње. Новац исплаћен у готовини није уплаћиван на пословни рачун, с обзиром да се искоришћава за уплату зараде запосленима као и за плаћање одређених обавеза трећим лицима. Све те исплате, обично се евидентирају у интерним евиденцијама. Те интерне евиденције се обично проналазе приликом претресања пословних просторија.

Поставља се питање доказне вредности интерних евиденција у кривичном поступку, за кривично дело пореске утаје. Такве (интерне) евиденције у кривичном поступку, не могу бити једини доказ за укупан обим неевидентираног промета добара или услуга. Оне се морају подударати са другим доказима, попут исказа купца добара или корисника услуга, исказ лица које је такву евиденцију водило и сл.

9.2.4. Утаја пореза на добит правних лица

Код утаје пореза на добит правних лица, углавном постоје два начина извршења. Један се односи на увећање расхода, док други начин извршења, на умањење прихода. У оба случаја, циљ је смањење висине опорезиве добити привредног друштва. Смањење основице пореза на добит, ради умањења добити за опрезивање, може се постићи фиктивним увећањем расхода привредног друштва. У билансу успеха и пореском билансу привредног друштва могу се увећавати расходи, приказивањем лажних рачуна. Тако умањена добит привредног друштва значиће и умањење пореза на добит.

Постоји мишљење да се утаја овог вида пореза релативно лако може открити. Међутим, ради се о погрешном схватању, с обзиром да је откривање и доказивање утаје код

овог пореза, доста сложено и веома тешко, на основу искуства контролора, вршећи често ове контроле. Стога је тешко доказати ово кривично дело, морају се обезбедити јасни докази о постојању намере, да се порез избегне на овај начин.

Често су ове контроле праћене озбиљним грешкама, нарочито у погледу трансферних цена. Код утврђивања пореза на добит, прво се утврђује пореска основица. Стопа пореза која се примењује на пореску основицу износи 15%. Није довољно утврдити само износ неосновано увећаних расхода. Морају се имати у виду бројне околности код утврђивања неосновано приказиваних расхода. Такође, мора се утврдити и укупан обим аконтација пореза на добит, које је привредно друштво платило, до момента утврђивања пореске обавезе и др.

Постоји и други начин избегавања пореза, који се врши умањењем, односно погрешним приказивањем прихода правног лица.

Ради утврђивања опорезиве добити исказане у пореском билансу, морају се тачно утврдити сви релевантни подаци из ставки приходне и расходне стране биланса успеха, сходно свим важећим законским и рачуноводственим прописима.

Поред свих прихода, порески обвезник овог пореског облика, дужан је да искаже и тачне податке о капиталним добицима, најчешће оствареним у разним купопродајним трансакцијама, пре свега продајом разних врста непокретности.

Међутим, често се дешава да када се избегавање пореза на добит чини умањењем прихода, истовремено се може догодити да се не приказују ни сви расходи и то они који су директно проистекли из остварених прихода који се покушавају прикрити. Зато, како би се тачно утврдио износ избегнутог пореза на добит правног лица, морају се истовремено узети у обзир, сви избегнути приходи и сви расходи који нису евидентирани из било ког разлога.

Грешка настала у књижењу, која има за последицу уношење података у пореском билансу, који ће довести до мање пореске обавезе овог облика пореза, неће неминовно довести до кривичног дела, с обзиром да се ради о ненамерној грешци, с обзиром да није постојао циљ да се умањи пореска обавеза.

9.2.4.1. Трансферне цене и евазија пореза на добит привредног друштва

Трансферна цена је цена настала трансакцијом средстава из које настаје обавеза између повезаних лица. Разликујемо трансакције међу повезаним и трансакције међу

неповезаним лицима, или трансакције „ван дохвата руке“ које се одвијају под тржишним условима. Трансакције међу повезаним лицима се могу контролисати и зато се називају контролисане трансакције, док се трансакције „ван дохвата руке“ не могу контролисати, зато што се одвијају под тржишним условима.

Трансферне цене међу повезаним лицима, могу у великој мери утицати на пословни резултат привредног друштва, како на висину исказане добити, тако и на губитак. То наравно опредељује и висину пореске обавезе, по оствареној добити привредног друштва. Сам договор повезаних лица у формирању трансферних цена, углавном искључује утицај тржишних фактора на формирање тих цена. То је главни основ за избегавање пореза на добит привредних друштава, која међусобно послују као повезана лица.

Свака евентуална разлика у ценама, мора се укључити у основицу пореза на добит.

Стога је тешко дати било какву процену о томе, да ли постоји пореска евазија и колики је њен обим у овој области, иако трансакције међу повезаним лицима и трансферне цене које се обрачунавају у тим трансакцијама, врше се свакодневно, те се не може ни тврдити да у овој области нема пореске евазије. Међутим, сасвим је евидентно да матичне компаније из иностранства, својим зависним привредним субјектима у земљи, фактуришу велики обим извршених услуга менаџмента које пружа матична страна компаније. Тешко је проценити да ли њихов обим извршених услуга, одговара износу са фактура које плаћа домаће привредно друштво, својој матичној компанији из иностранства, на основу чега се сумња да се ради о симулираним пословима, а самим тим и пореској евазији у овој области.

9.3. Утврђивање пореза

Утврђивање пореза могу да врше порески органи, доношењем решења, као и сам порески обвезник. Ово има за циљ, одређивање пореског обвезника, одређивање пореске основице и на крају одређивање пореске обавезе.

Порески орган, контролом утврђује порез и о томе доноси своје решење. Код неких пореских облика, порески обвезник сам утврђује порез, на који начин се врши самоопорезивање. Код самоопорезивања, обавеза је пореског обвезника да на прописани начин у предвиђеном року, сам поднесе пријаву за порез по одбитку. Самоопорезивање се често врши и код утврђивања пореза на добит где се утврђује месечни износ аконтације, али је порески орган тај који доноси коначно решење о утврђивању пореза.

Овакав начин измиривања пореских обавеза, уведен је када је платни промет у Србији пренет са Завода за обрачун и плаћање, на пословне банке 2002. године.

9.4. Начини извршења кривичног дела пореске утаје

Постоје три модуса којим се врши евазија пореза: први је давање фиктивних података о стеченим приходима, или другим важним елементима од значаја за опорезивање, други, односи се на непријављивање тих истих прихода, односно чињеница важних за опорезивање, и трећи се односи на прикривање података којима се утврђују пореске обавезе. Утаја пореза се врши само предузимањем једне од ове три радње. Уколико се утврди да порески обвезник није обрачунао, нити плаћао порез, по аутоматизму то не представља кривично дело утаје пореза. То може да значи да није обрачунао, или није извршио уплату пореза.

9.4.1. Пријављивање фиктивних података о нелегалним приходима.

Да бисмо имали случај давања лажних података о оствареним приходима, онда мора да постоји лице које је порески обвезник и да у том смислу има обавезу да даје податке о својим приходима. Свако супротно поступање пореског обвезника је супротно закону у смислу одредби члана 225. КЗ РС - Пореска утаја. Новом концепцијом пореске утаје (1.3.2019) године, у изменама КЗ РС, предвиђена је могућност санкционисања прихода, оствареним обављањем неке делатности - дозвољене и допуштвене, али која није пријављена надлежном органу.

Давање лажних података, кроз пореску пријаву која такве податке садржи, која се подноси усмено, писмено у електронској форми и др., сам начин давања таквих података, није релевантна чињеница за постојање кривичног дела, односно није важан начин давања таквих података да би постојала утаја пореза.

Давање лажних података подразумева и прикривање таквих података у циљу избегавања плаћања пореза. Лажне податке може да садржи, како пореска пријава, тако и документација која се уз пријаву доставља.

9.4.2. Непријављивање стечених прихода

Непријављивање стечених прихода, углавном се своди на неподношење пореске пријаве у законски прописаном року.

Пореска пријава се увек подноси надлежном пореском органу, у законом прописаном року, у зависности о којим се порезима ради. Неке пореске пријаве могуће је поднети само електронским путем.

Неподношење пореске пријаве не значи аутоматски и постојање кривичног дела. Да би се тај услов испунио, мора да се докаже и намера да се потпуно или делимично избегне пореска обавеза. То је уједно и субјективни услов инкриминације. У судској пракси, стварно утврђивање утаје пореза је доста тешко, јер је потребно обезбедити чврсте и јаке доказе да је то дело извршено и да је постојала намера извршилаца да утаји порез.

9.5. Санкционисање евазије пореза

Потпуно или делимично избегавање или неизмиривање пореских обавеза може представљати кривично дело. Кривична дела из пореске области се врше услед избегавања пореза (потпуно или делимично избегавање пореза), лажног обрачуна, те сачињавања и подношења фалсификованих докумената, значајних за опорезивање.

Пореска кривична дела прописана су у два закона и то: Кривичном законнику РС (КЗ РС) и Законом о пореском поступку и пореској администрацији (ЗППА). До измене КЗ РС, сва кривична дела из ове области, била су прописана искључиво ЗППА. Кривично дело, пореска утаја било је до 2003. године, прописано чланом 154. КЗ РС. Међутим, те године, када је донет нови ЗППА-а, кривично дело избегавање плаћања пореза, је изузето из КЗ РС, те као такво је постало споредно кривично дело. Тек 1. јануара 2006. године, кривично дело пореска утаја, поново је сврстано у КЗ РС.

Ово кривично дело има основни, тежи и најтежи облик.⁴⁴ Ако износ који се избегава прелази један милион динара, ради се о основном облику, уколико премашује пет милиона динара, ради се о тежем облику, и на крају уколико премашује петнаест милиона динара, онда је то најтежи облик овог кривичног дела.

⁴⁴ Чл. 225. Кривичног законика Републике Србије, „Сл. гласник РС“, 85/2005... 84/2016, 35/2019.

Овим Законом дефинисано је и кривично дело, неуплаћивање пореза по одбитку.⁴⁵

У Закону о пореском поступку и пореској администрацији (ЗППА) прописана су три пореска кривична дела: угрожавање наплате пореза и пореске контроле, недозвољени промет аквизних производа и недозвољено складиштење робе.⁴⁶

У ЗППА било је прописано седам пореских кривичних дела. Међутим, ступањем на снагу КЗ РС, ван снаге стављена су два, односно престале су да важе пореска кривична дела из члана 172. и члана 174. Касније (2009), изменама КЗ РС, из ЗППА-а преузето је још једно кривично дело из члана 173а. У члану 229а, истог закона прописано је кривично дело, неуплаћивање пореза по одбитку, девет година касније (2018) у КЗ РС, у члану 225. прописано је ново кривично дело.

Дакле, реч је о овом кривичном делу само уколико је порез по одбитку обрачунат, а није уплаћен. Међутим, уколико није обрачунат, може да буде, кривично дело пореска утаја.

Поставља се основно питање у примени и самом концепту кривичног дела – пореска утаја из чл. 229. КЗ РС, односно из члана 225. КЗ РС од 01.03.2018. године. Да ли ново понуђено решење кривичног дела пореске утаје иде у сусрет новом времену и новим потребама у сузбијању пореског криминала, односно сиве економије?

Одговор на ово питање гласи: понуђено решење нема прави одговор, тј. не само да не одговара потребама и захтевима новог времена у коме треба да се примењује, него нас враћа на решења од пре неколико деценија, која тешко данас могу да одговоре новим изазовима. Упоредујући ово кривично дело (чл.225.КЗ РС) са истим кривичним делом (чл. 154. КЗ РС), односно кривичним делом пореске утаје из члана 235. КЗ ФНРЈ из 1962. године (Сл. лист ФНРЈ, бр. 13/51, пречишћен текст, могли бисмо да констатујемо да се најновије кривично дело пореске утаје из 2018. године, концепцијски уопште, а текстуално веома мало разликује од истих кривичних дела из члана 154. КЗ РС (1977) и члана 235. КЗ ФНРЈ (1962).

Основни елементи утајеног пореза су дело, радња и намера извршења, без којих и у овом случају и у свим другим случајевима, нема кривичног дела. Главно објективно обележје овог дела јесте износ избегнутог пореза, чија је висина утврђена у законском опису утаје пореза. На питање шта је заштитни објект утаје пореза, сигурно је да друштвена заједница није заштитни објект пореске утаје, с обзиром да је то преширока формулација, која се може појавити као заштитни објект, код готово сваког кривичног дела. Заштитни објект код

⁴⁵ Исто, чл. 226.

⁴⁶ Чл. 175, 176. и 176а, Закона о пореском поступку и пореској администрацији, „Сл. гласник РС“, бр. 80/2002... 86/2019, 144/2020.

пореске утаје налази се пре свега у заштити прихода, које преко пореза остварује држава, односно друштвена заједница у ширем смислу.

Новчани износ плаћања, који се избегава, објективно је обележје пореске утаје. Услов за постојање кривичног дела је износ утајеног пореза преко милион динара. Уколико је износ утајеног пореза мањи, не постоји ово кривично дело. Према томе, новчани износ означава уједно и објективни услов инкриминације.

На крају, сагласно постављеним циљевима истраживања, приступило се избору концепта истраживања пореске евазије у Србији, стављајући у разматрање и дискусију, само оно што је релевантно за одређени аспект истраживања и анализе. У последњом делу овог рада детаљно су изнети истраживање пореске евазије и закључци до којих се дошло.

10. ЕМПИРИЈСКО ИСТРАЖИВАЊЕ СТАВОВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА О УТИЦАЈУ ЕКОНОМСКИХ И НЕЕКОНОМСКИХ ФАКТОРА НА ПОРЕСКУ ЕВАЗИЈУ И ПРИВРЕДНУ НЕСТАБИЛНОСТ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

10.1. Опис и циљеви истраживања

Предмет емпиријског истраживања креираног за потребе валоризације научних хипотеза рада, јесте испитивање утицаја различитих економских, социјалних, психолошких фактора и детерминанти понашања пореских обвезника везаних за пореску евазију и привредну нестабилност у Србији.

У ту сврху је спроведено емпиријско истраживање ставова представника привредних субјеката и физичких лица, на целој територији Србије, у другој половини 2020. и почетком 2021. године, на узорку од 256 малих и средњих привредних друштава и радњи и 39 физичких лица, као пореских обвезника, по овим питањима.

Истраживањем су прикупљени ставови представника привредних субјеката: власника, менаџера, директора и саветника о четири групе питања из области: сиве економије, пореске администрације, објективних и субјективних фактора пореске евазије и привредне нестабилности, како би се одредио њихов могући утицај на пету, контролну групу: пореску евазију и економску нестабилност земље.

Циљеви истраживања су утврђивање нивоа утицаја одређених група фактора на висину пореске евазије и привредне нестабилности у Републици Србији, и то:

- Утицаја сиве економије, на пореску евазију и привредну нестабилност;
- Утицаја ефикасности пореске администрације, на пореску евазију и привредну нестабилност у Републици Србији;
- Утицаја објективних фактора пореског система;
- Утицаја субјективних фактора пореских обвезника, на пореску евазију и привредну нестабилност;

Задатак истраживања је био утврдити да ли нивои: сиве економије, ефикасности пореске администрације, објективних фактора пореског система и субјективних фактора пореских обвезника утичу на привредну нестабилност земље.

Хипотезе истраживања, које овај емпиријски приступ треба да докаже су, главна хипотеза Х0 и четири помоћне: Х1, Х2, Х3, и Х4.

Х0 – Ниво сиве економије, ефикасности пореске администрације, објективних фактора пореског система и субјективних фактора пореских обвезника утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Србији.

Х1 – Ниво сиве економије утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности.

Х2 – Ниво ефикасност пореске администрације утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности.

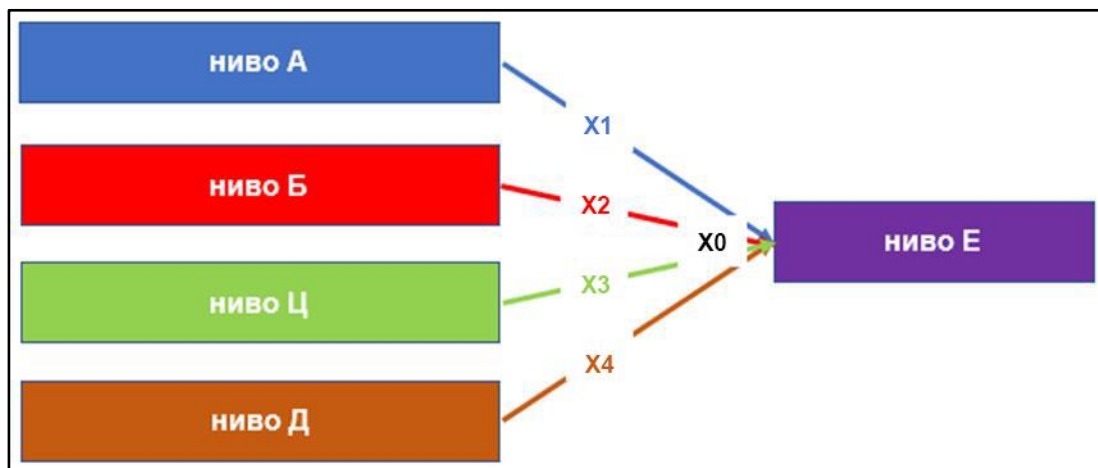
Х3 – Ниво објективних фактора пореског система утичу на ниво пореске евазије и привредне нестабилности.

Х4 – Ниво субјективних фактора пореских обвезника утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности.

Теоријским оквиром истраживања (датом у следећем графикону) дефинисани су нивои:

За Хипотезу Х1, А ниво, за Хипотезу Х2, Б ниво, за Хипотезу Х3, Ц ниво, за Хипотезу Х4, Д ниво и, за Хипотезу Х0, Е ниво.

Слика 3. Модел истраживања



Извор: Аутор

У моделу истраживања дефинисана је: пореска евазија и привредна нестабилност, као зависна варијабла, која зависи од 4 независне варијабле: сиве економије, ефикасности пореске администрације, објективних фактора пореског система и субјективних фактора пореских обвезника, који преко утицаја сваке групе унутар независне варијабле утичу даље

на привредни раст, свест и понашање пореских обвезника, подстичу смањење пореских прихода и могућности задовољења ширих социјалних потреба земље.

10.2. Методологија истраживања

За потребе емпиријског истраживања, коришћен је метод анкетирања пореских обвезника, путем онлајн упитника. Упитник се састојао од два дела, са укупно 42 питања:

- Први део: 7 питања везаних за учеснике у истраживању: привредну делатност привредног субјекта и правни статус, величину субјекта на основу броја запослених, висине и извора прихода у 2020. години, као и питања везаних за функцију и образовни ниво испитаника - представника привредних субјеката, и
- Други део: 7 питања за 5 група фактора, укупно 35, о утицају одређених тврдњи на пореску утају и привредну нестабилност, а односе се на: факторе сиве економије, објективне факторе пореског система и субјективне факторе понашања пореских обвезника, ефикасност пореске администрације, пореску утају и привредну нестабилност.

У овом делу рада, коришћене су методе статистичке дескрипције за потребе истраживања: основне делатности привредног субјекта из узорка, висине прихода, пословне форме, позиције испитаника и нивоа образовања, броја запослених, да ли су били извозници или су радили на домаћем тржишту.

Други део истраживања, дефинише ставове испитаника из узорка о факторима везаним за горе наведене области, утицаја на висину утаје пореза и привредну нестабилност, Ликертовом скалом ставова у размаку 1-5. Ови ставови су валоризовани просечним оценама испитаника, за тврдњу унутар поједине групе утицаја и за сваку групу ставова.

Методе корелационе Пирсонове анализе, АНОВА теста и регресионе анализе, коришћене су да би се утврдио утицај сваке групе независних варијабли: А групе - сиве економије; Б групе - ефикасности пореске администрације; Ц групе - објективних фактора пореског система и Д групе - субјективних фактора пореских обвезника. На основу ове анализе, могуће је проценити и групу независних варијабли од највећег утицаја на пореску евазију и привредну нестабилност унутар свих независних варијабли.

10.3. Дефиниција основних фактора истраживања у односу на постављене хипотезе рада

У раду су дефинисане 4 групе фактора са по 7 питања унутар сваке групе, у односу на постављене хипотезе, и 1 група фактора са по 7 питања, која се односи на пореску евазију и привредну нестабилност, на коју ове претходне групе независних варијабли утичу. Факторима су за потребе статистичке обраде дефинисане следеће ознаке:

- А1-А7, за тврдње испитаника за сиву економију,
- Б1- Б7, за тврдње испитаника за ефикасност пореске администрације,
- Ц1-Ц7, за тврдње испитаника за објективне факторе пореског система,
- Д1- Д7, за тврдње испитаника за субјективне факторе пореских обвезника,
- Е1-Е7, за тврдње испитаника за пореску евазију и привредну нестабилност.

10.4. Резултати истраживања – профила испитаника

10.4.1. Профил испитаника

Први део резултата спроведеног истраживања, односи се на резултате који обухватају учеснике у анкети, према: делатности и правној форми привредног субјекта, позицији испитаника у привредном субјекту и њиховом нивоу образовања, величини привредног друштва, према два критеријума: броју запослених и висини прихода у претходној години и изворима тих прихода.

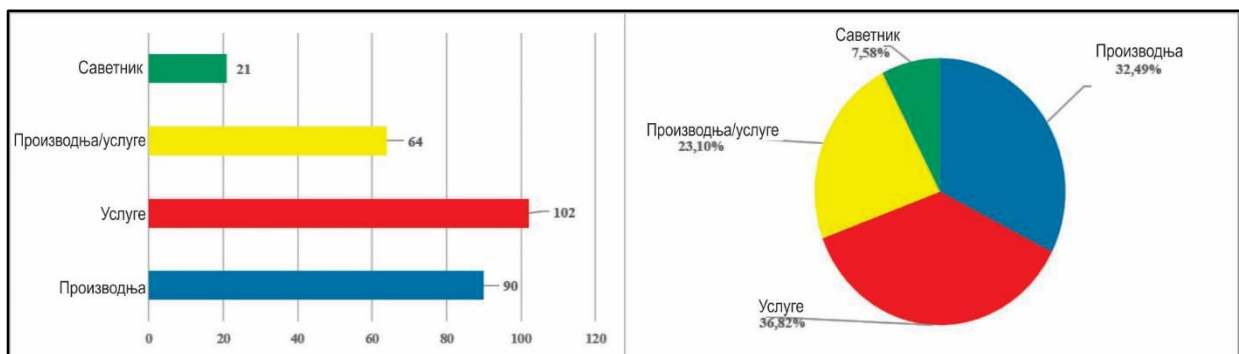
У табели 9. дате су основне дескриптивне статистике истраживања на основу профила испитаника, и то: основна делатност привредног субјекта, правна форма привредних субјеката, позиција испитаника у привредном субјекту, ниво образовања испитаника, број запослених у привредном субјекту, висина прихода привредних субјеката у 2020. години и тржишно порекло прихода привредних субјеката у 2020. години, приходи са домаћег или иностраног тржишта.

Табела 9. Профил испитаника

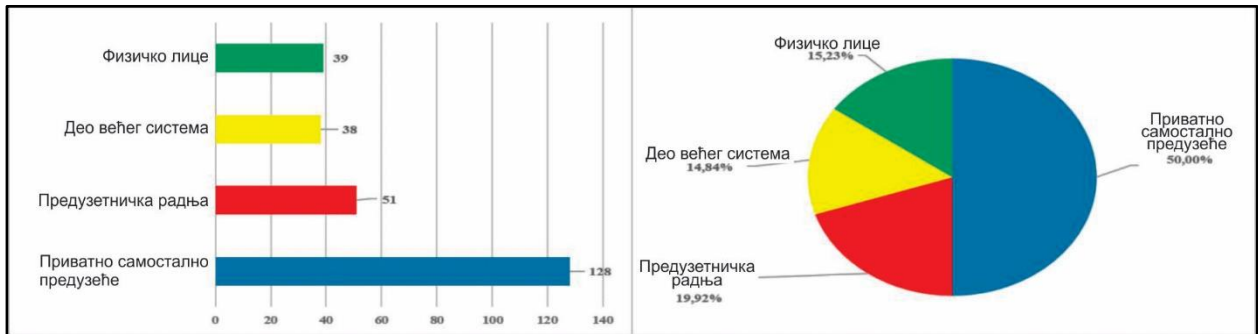
Основна делатност привредног субјекта	бр.	% од укупног броја
Производња	90	35,16%
Услуге	102	39,84%
Производња/услуге	64	25,00%
Правна форма привредних субјеката		
Приватно самостално привредно друштво	128	50,00%
Предузетничка радња	51	19,92%
Део већег система	38	14,84%
Физичко лице	39	15,23%
Позиција испитаника у привредном субјекту		
Власник	125	48,83%
Директор	64	25,00%
Менаџер	46	17,97%
Саветник	21	8,20%
Ниво образовања испитаника		
НК	10	3,91%
КВ/ВКВ/струковно образовање	15	5,86%
ССС	90	35,16%
ВС/ВСС	141	55,08%
Број запослених у привредном субјекту		
Мање од 10 запослених	38	14,84%
Од 11 до 49 запослених	92	35,94%
Од 50 до 249 запослених	102	39,84%
Преко 250 запослених	24	9,38%
Висина прихода привредних субјеката у 2020. години		
Мање од 100.000 евра	51	19,92%
Од 100.001 до 500.000 евра	97	37,89%
Од 500.001. до 2.000.000 евра	77	30,08%
Преко 2.000.001 евра	31	12,11%
Тржишно порекло прихода привредних субјеката у 2020. години		
Домаће тржиште	189	73,83%
Инострано тржиште	67	26,17%
Укупно	256	100,00%

Извор: Истраживање аутора

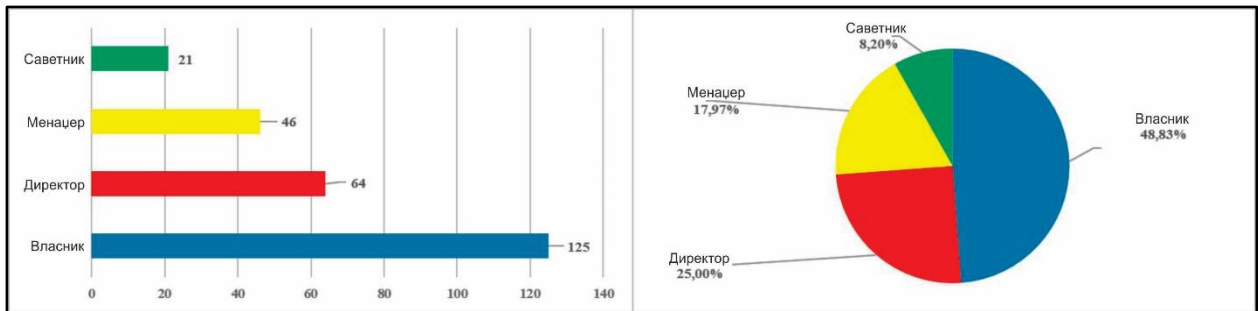
Графикон 8. Испитаници према основној делатности привредног субјекта/ Фреквенције и процентуална заступљеност



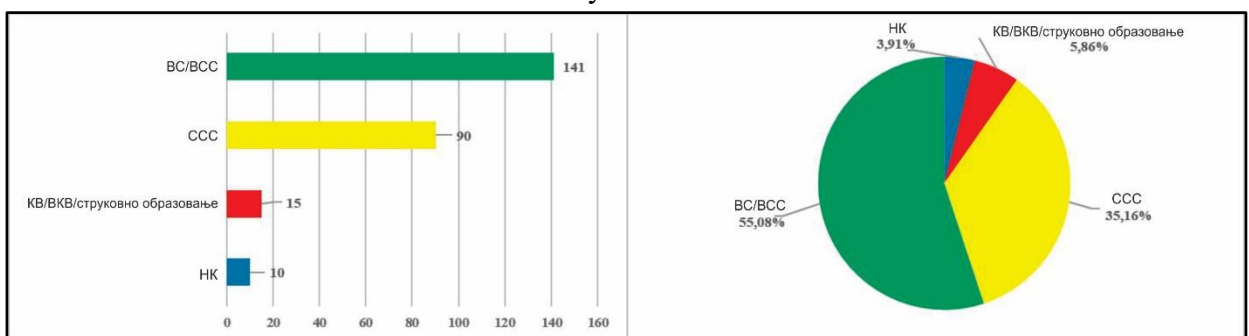
Графикон 9. Испитаници према правној форми привредног субјекта/ Фреквенције и процентуална заступљеност



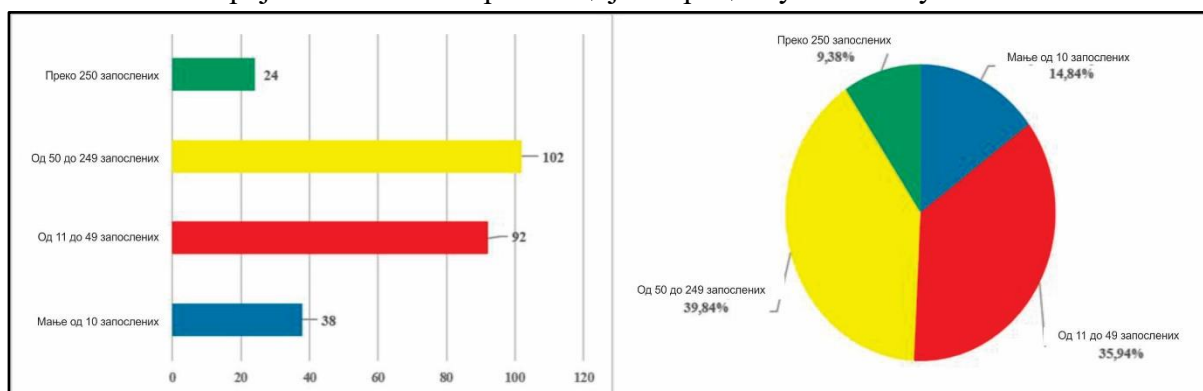
Графикон 10. Испитаници према позицији испитаника у привредном субјекту/ Фреквенције и процентуална заступљеност



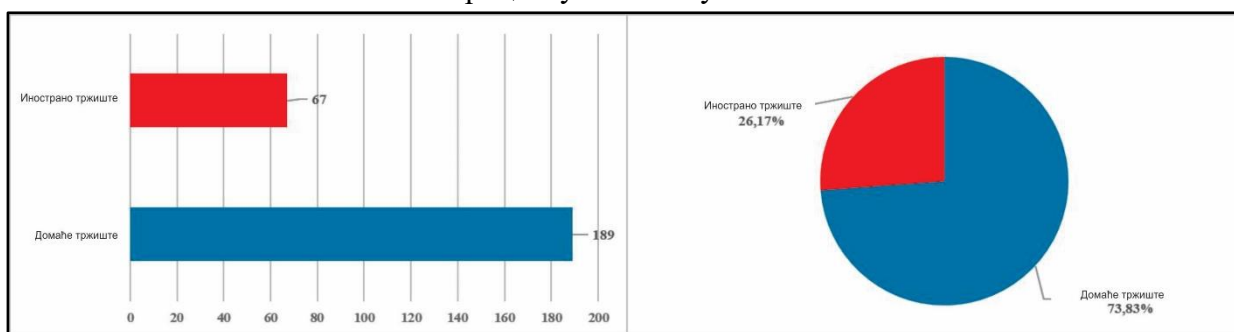
Графикон 11. Испитаници према нивоу образовања/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Графикон 12. Заступљеност испитаника према величини привредних субјеката у односу на број запослених / Фреквенције и процентуална заступљеност



Графикон 13. Испитаници према тржишном пореклу прихода у 2020. години/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Од укупног броја испитаника 256, највише њих је из сектора услуга - 102 или 39,84%, из производње - 90 или 35,16%, и производња/услуге - 64 или 25,00%, што је представљено процентуалном заступљеношћу и фреквенцијом испитаника према основној делатности.

У истраживању је од укупног броја испитаника учествовало 128 приватних самосталних привредних субјеката, 51 предузетничка радња, њих 38 је било из већег привредног система и 39 физичких лица, на шта упућују основне дескриптивне статистике према правној форми привредних субјеката, и то: приватно самостално привредно друштво - 50,00%, предузетничка радња 19,92%, део већег система 14,84% и физичко лице 15,23%.

Основне дескриптивне статистике истраживања испитаника, према позицији испитаника у привредном субјекту, и то: власник - 125 или 48,83%, директор - 64 или 25,00%, менаџер - 46 или 17,97%, саветник - 21 или 8,20% од укупног броја. Евидентно је да су одговоре дали највише сами власници фирми, па директори, те менаџери, што упућује на релевантост њихових ставова у односу на постављена питања, везана за саме привредне субјекте и тему истраживања. Даљи подаци о њиховом образовању то оснажују, с обзиром

да је највише испитаника са високом и вишом стручном спремом и средњим нивоом образовања.

Основне дескриптивне статистике истраживања према нивоу образовања испитаника, и то: НК - 10 или 3,91%, КВ/ВКВ/струковно образовање - 15 или 5,86%, ССС - 90 или 35,16%, ВС/ВСС - 141 или 55,08% од укупног броја.

У наредној групи одговора представљени су испитаници према величини правних субјеката, мерено по два од три законска критеријума: према броју запослених и висини прихода у 2020. години.

Основне дескриптивне статистике истраживања према броју запослених у привредном субјекту, и то: 1- 9 запослених - 38 или 14,84%, 11 до 49 запослених - 92 или 35,94% и 51 до 249 запослених - 102 или 39,84% и изнад тог износа запослених – 24 или 9,38%, од укупног броја.

Највише је малих и средњих привредних субјеката учествовало у овом истраживању, што одговара и укупној структури привредних субјеката у Републици Србији, где ова групација чини 90% свих привредних субјеката, тако да је и овим критеријумом осигурана релевантност узорка и резултати истраживања.

Статистика истраживања за величину анкетираних привредних субјеката, мерено висином њихових прихода у 2020. години, и то: мање од 100.000 евра - 51 или 19,92%, од 100.001 до 500.000 евра - 97 или 37,89%, од 500.001 до 2.000.000 евра - 77 или 30,08% и преко 2.000.001 евра - 31 или 12,11%, од укупног броја.

Основне дескриптивне статистике истраживања према тржишном пореклу прихода привредних субјеката у 2020. години показују да највише предузећа своје приходе стиче пословањем на домаћем тржишту, њих 189 или 73,83%, док њих 67 или 26,17% од укупног броја, највећи део прихода стиче на иностраном тржишту, што одговара укупној слици извозника из сектора МСП у Србији којих је око 30%.

10.5. Резултати истраживања - II део

10.5.1. Тврдње по групама фактора утицаја на пореску евазију и привредну нестабилност

У следећем прегледу резултата истраживања, презентовани су налази везани за други део истраживања: ставове испитаника о постављеним тврдњама за одређене факторе утицаја на пореску евазију и економску нестабилност земље, по Ликертовој скали од 5 нивоа вредновања одређене тврдње, где је 5, највећа оцена, а 1, најмања оцена:

5 = слажем се у потпуности,

4 = делимично се слажем,

3 = нисам сигуран/а да ли се слажем или не,

2 = делимично се не слажем,

1 = не слажем се.

Групе фактора су због лакше статистичке обраде означене са А, Б, Ц, Д и Е, где свака има по седам тврдњи од утицаја на пореску евазију и привредну нестабилност, те су тако дефинисане као ставови испитаника о тврдњама везаним за утицај:

- Сиве економије на пореску утају и привредну нестабилност групом А, тврдњама од А1-А7;
- Ефикасности пореске администрације, на пореску утају и привредну нестабилност групом Б, тврдњама од Б1-Б7;
- Објективних фактора пореског система на пореску утају и привредну нестабилност групом Ц, тврдњама од Ц1-Ц7;
- Субјективних фактора пореских обвезника, на пореску утају и привредну нестабилност групом Д, тврдњама од Д1-Д7;
- Фактор Е, пореска евазија и привредна нестабилност, са одређеним тврдњама унутар фактора, групом Е, тврдњама од Е1-Е7;

Тврдње унутар група утицаја на пореску евазију и привредну нестабилност су условно шире дефинисане према основној и помоћним хипотезама рада.

10.5.2. Резултати истраживања варијабли

У овом делу рада представљени су одговори испитаника за тврдње у оквиру групе А и то следећих 7 тврдњи везаних за утицај сиве економије на пореску утају и привредну нестабилност:

- A1 Ниво укупних пореских ослобођења при оснивању привредног друштва и радњи, значајно утиче на развој формалне економије земље;
- A2 На ниво губитака пореских прихода земље, утиче ниво сиве економије;
- A3 Непрофесионални однос пореске администрације према повраћају пореза приватном сектору, значајно утиче на ниво сиве економије;
- A4 Ниво привредног криминала, утиче на ниво сиве економије;
- A5 На ниво пореске евазије субјеката неформалног сектора, утиче ниво транспарентности пореске инспекције;
- A6 Ниво корупције пореских органа, значајно утиче на ниво сиве економије;
- A7 Примена закона у области пореза, има велики утицај на ниво сиве економије у земљи;

Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложене тврдње А1-А7, дате су у табели 10.

Табела 10. Статистика за тврдње А1-А7

Тврдња	A1	A2	A3
Средња вредност	4,71875	4,4492188	4,3828125
Стандардна девијација	0,6439766	0,9483522	0,7422393
Ст. грешка /средња вредност	0,0402485	0,059272	0,04639
Изнад 95% средња вредност	4,7980119	4,5659438	4,4741687
Мање од 95% средња вредност	4,6394881	4,3324937	4,2914563
N	256	256	256
Тврдња	A4	A5	A6
Средња вредност	4,5976563	4,6875	4,4140625
Стандардна девијација	0,7658357	0,6167594	0,933283
Ст. грешка /средња вредност	0,0478647	0,0385475	0,0583302
Изнад 95% средња вредност	4,6919168	4,7634119	4,5289328

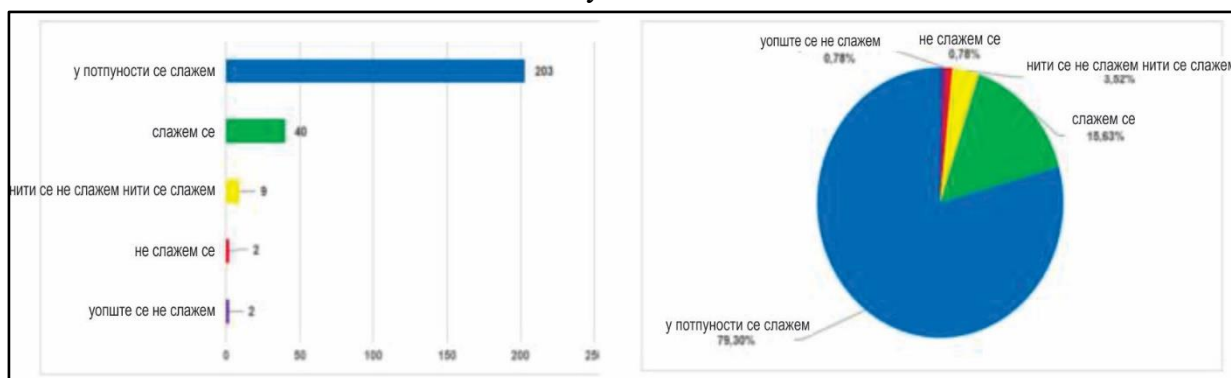
Мање од 95% средња вредност	4,5033957	4,6115881	4,2991922
N	256	256	256
Тврдња	А7		
Средња вредност	4,5585938		
Стандардна девијација	0,7948883		
Ст. грешка /средња вредност	0,0496805		
Изнад 95% средња вредност	4,6564301		
Мање од 95% средња вредност	4,4607574		
N	256		

Извор: Истраживање аутора

Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу А1: Ниво укупних пореских ослобођења при оснивању привредног друштва и радњи, значајно утиче на развој формалне економије земље:

- Средња вредност одговора је 4,71, стандардна девијација 0,64, а највише заступљена оцена је 5 (у потпуности се слажем) и износи 203 испитаника или 79,30% испитаника, од укупно 256.

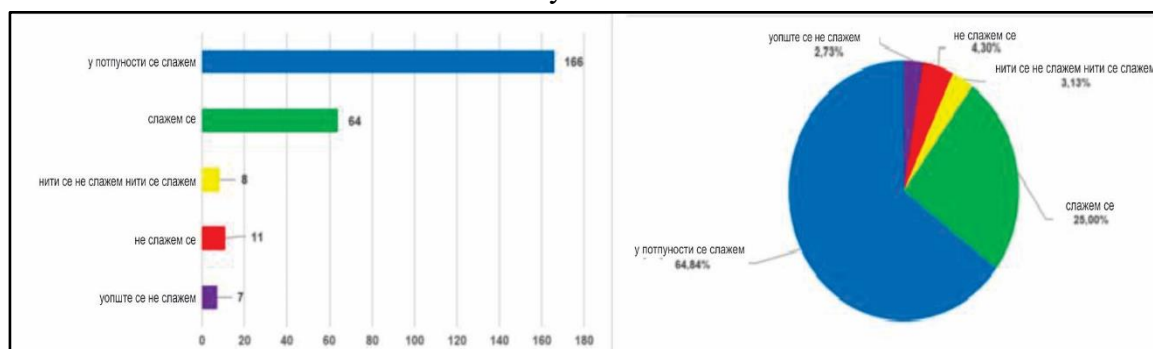
Графикон 14. Ставови испитаника за тврдњу А1/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу А2: Ниво губитака пореских прихода земље, утиче ниво сиве економије:

- Средња вредност одговора је 4,44, стандардна девијација 0,94, а највише заступљена оцена је 5 и износи 166 или 64,84% испитаника од укупно 256.

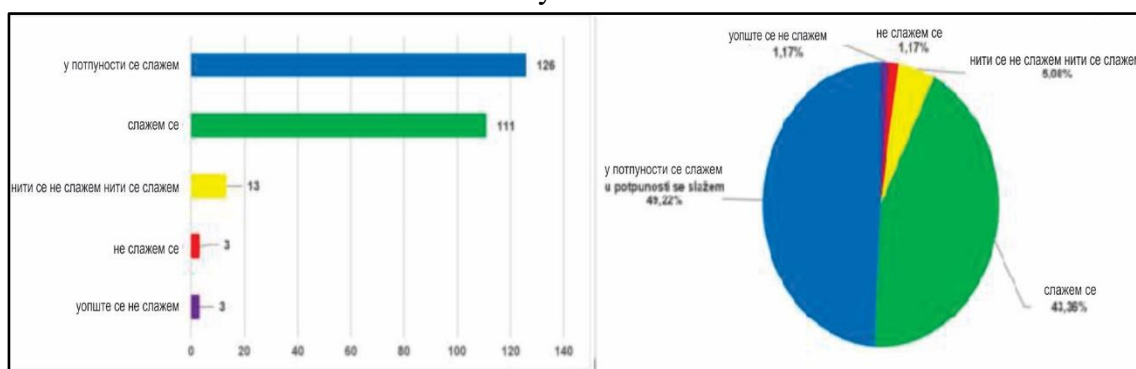
Графикон 15. Ставови испитаника за тврдњу А2/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу А3: Непрофесионални однос пореске администрације према повраћају пореза приватном сектору, значајно утиче на ниво сиве економије:

- Средња вредност одговора је 4,38, стандардна девијација 0,74, а највише заступљена оцена је 5 и износи 126 испитаника или 49,21% испитаника, од укупно 256.

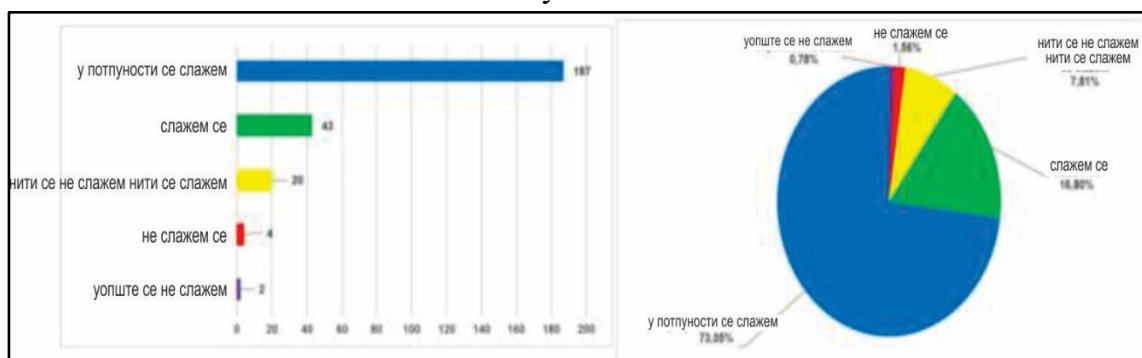
Графикон 16. Ставови испитаника за тврдњу А3/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу А4: Ниво привредног криминала утиче на ниво сиве економије:

- Средња вредност одговора је 4,59, стандардна девијација 0,76, а највише заступљена оцена је 5 и износи 187 испитаника или 73,04% испитаника, од укупно 256.

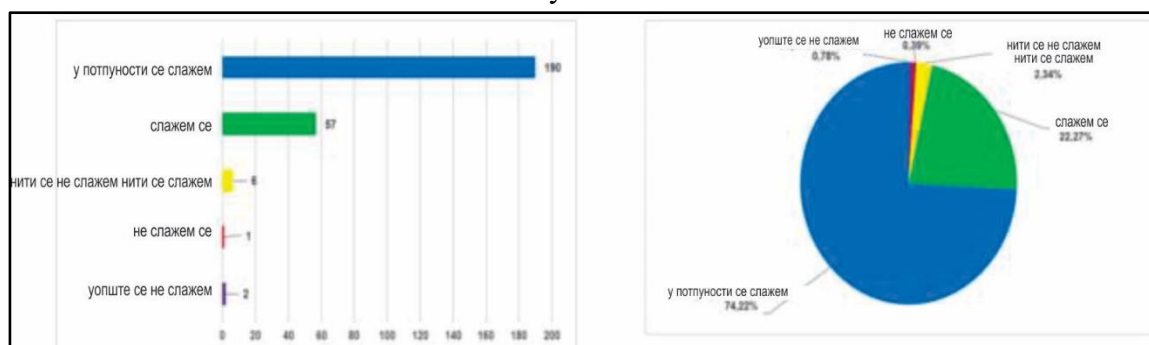
Графикон 17. Ставови испитаника за тврдњу А4/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи А5: На ниво пореске евазије субјеката неформалног сектора утиче ниво транспарентности пореске инспекције:

- Средња вредност одговора је 4,68, стандардна девијација 0,61, а највише заступљена оцена је 5 и износи 190 испитаника или 74,21% испитаника, од укупно 256.

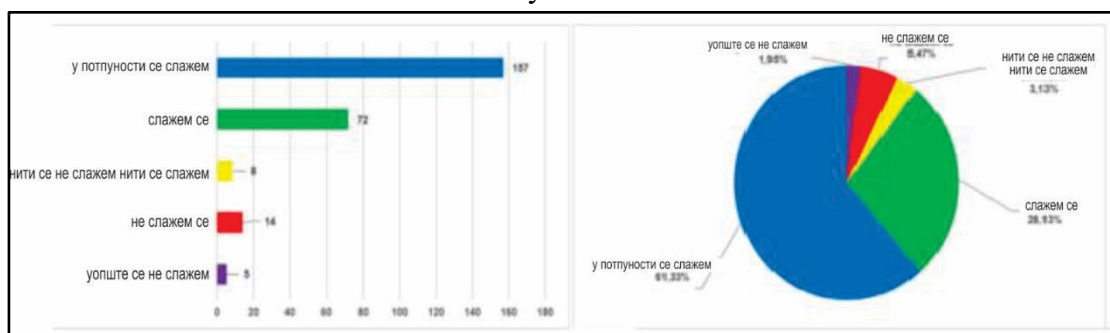
Графикон 18. Ставови испитаника за тврдњу А5/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи А6: Ниво корупције пореских органа значајно утиче на ниво сиве економије:

- Средња вредност одговора је 4,41, стандардна девијација 0,93, а највише заступљена оцена је 5 и износи 157 испитаника или 61,32% испитаника од укупно 256.

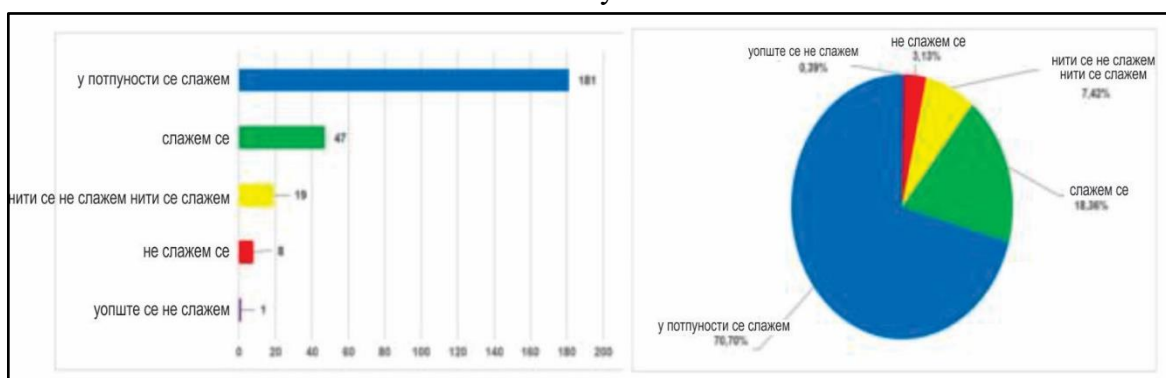
Графикон 19. Ставови испитаника за тврдњу А6/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложено тврдњу А7: Степен примене закона у области пореза, пуно утиче на ниво сиве економије у земљи:

- Средња вредност одговора је 4,55, стандардна девијација 0,79, а највише заступљена оцена је 5 и износи 181 испитаника или 70,70% испитаника, од укупно 256.

Графикон 20. Ставови испитаника за тврдњу А7/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Према укупним резултатим истраживања ставова испитаника за тврдње предложене у оквиру групе А, највећи значај је дат следећим тврдњама:

- Тврдњи А1 где испитаници сматрају да је од највећег значаја за развој формалне економије земље ниво укупних пореских ослобођења при оснивању привредних субјеката и радњи.
- Тврдњи А5 Да на ниво пореске евазије субјеката неформалног сектора утиче ниво транспарентности пореске инспекције;
- Тврдњи А4 Да ниво привредног криминала утиче на ниво сиве економије;

- Тврдњи А7 Да степен примене закона у области пореза, има пуно утицаја на ниво сиве економије у земљи.
- Тврдњи А2 Да на ниво губитака пореских прихода земље, утиче ниво сиве економије;
- Тврдњи А6 Да ниво корупције пореских органа, значајно утиче на ниво сиве економије;
- Тврдњи А3 Да непрофесионални однос пореске администрације према повраћају пореза приватном сектору, значајно утиче на ниво сиве економије;

Тврдње А6, и А3, сматране су значајним, али мање унутар утицаја фактора сиве економије на пореску евазију и економску нестабилност.

Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложене тврдње Б1-Б7, дате су у табели 11.

У овом делу рада представљени су одговори испитаника за тврдње у оквиру групе Б и то следећих 7 тврдњи везаних за утицај фактора ефикасности пореске администрације на пореску утају и привредну нестабилност:

- Б1: На ниво прикупљања пореских прихода утичу процедуралне коректности пореског ситема;
- Б2: Позитиван утицај на порески морал правних и физичких лица као обвезника има честа и редовна пореска контрола;
- Б3: Сложеност пореских прописа утиче на непланирано избегавање пореза и пореску утају;
- Б4: Ниво ефикасности пореских служби у прикупљању пореских прихода значајно утиче на смањење пореске евазије;
- Б5: Ниво примене казних мера при избегавању обавеза и пореских норми утиче на ниво пореских прихода;
- Б6: Ниво поједностављења пореске администрације значајно утиче на пореску евазију;
- Б7: Ниво расположивости спољних пореских консултаната под повољним условима за мале фирме значајно утиче на ниво пословања привредних субјеката.

Табела 11. Статистика за тврдње Б1-Б7

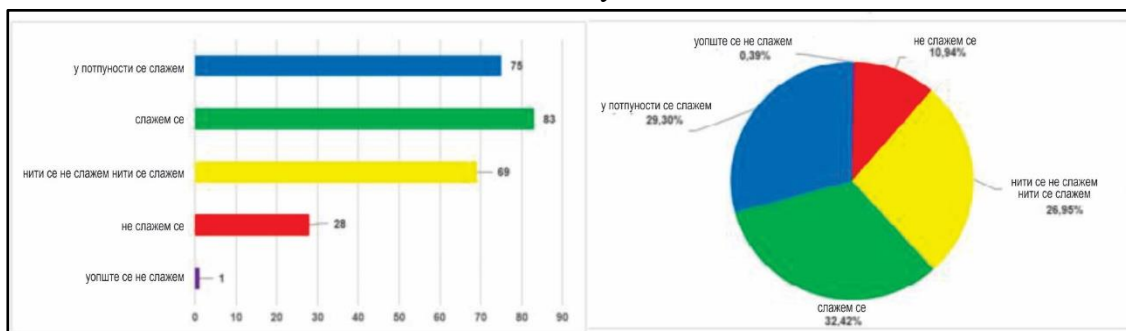
Тврдња	Б1	Б2	Б3
Средња вредност	3,7929688	4,3203125	4,359375
Стандардна девијација	0,998091	0,7132757	0,8235207
Ст. грешка /средња вредност	0,0623807	0,0445797	0,05147
Изнад 95% ср .вред.	3,9158157	4,4081038	4,4607355
Мање од 95% ср. вред.	3,6701218	4,2325212	4,2580145
N	256	256	256
Тврдња	Б4	Б5	Б6
Средња вредност	4,5429688	4,484375	4,484375
Стандардна девијација	0,8296641	0,8675806	0,8446777
Ст. грешка /средња вредност	0,051854	0,0542238	0,0527924
Изнад 95% ср .вред.	4,6450854	4,5911585	4,5883395
Мање од 95% ср. вред.	4,4408521	4,3775915	4,3804105
N	256	256	256
Тврдња	Б7		
Средња вредност	4,4804688		
Стандардна девијација	0,6914104		
Ст. грешка /средња вредност	0,0432132		
Изнад 95% ср .вред.	4,5655689		
Мање од 95% ср. вред.	4,3953686		
N	256		

Извор: Истраживање аутора

Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Б1: На ниво прикупљања пореских прихода утичу процедуралне коректности пореског ситема.

- Средња вредност одговора је 3,79, стандардна девијација 0,99, а највише заступљена оцена је 4 и износи 83 испитаника или 32,42% испитаника, од укупно 256.

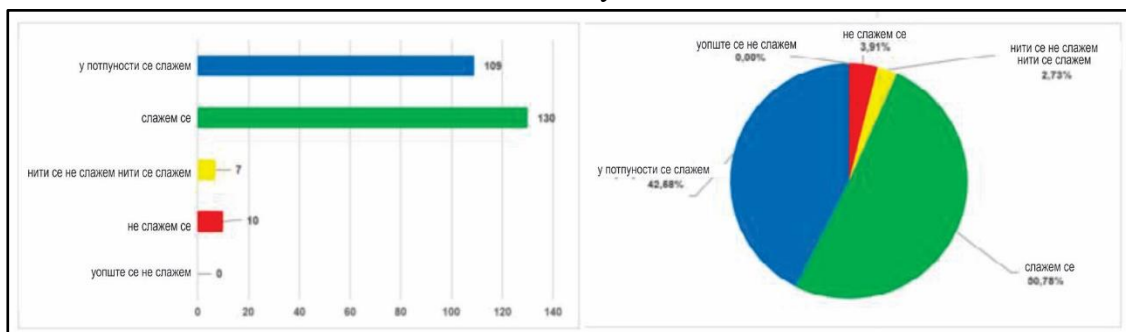
Графикон 21. Ставови испитаника за тврдњу В1/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи Б2: Позитиван утицај на порески морал правних и физичких лица као пореских обвезника има честа и редовна пореска контрола.

- Средња вредност одговора је 4,32, стандардна девијација 0,71, а највише заступљена оцена је 4 и износи 130 или 50,78% испитаника од укупно 256.

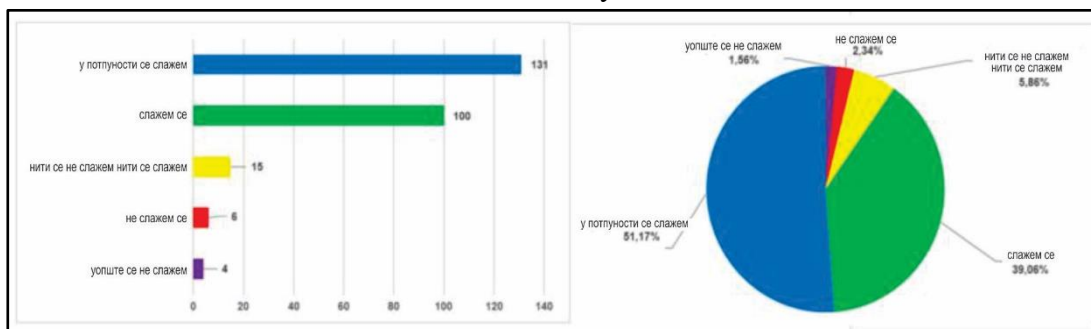
Графикон 22. Ставови испитаника за тврдњу Б2/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи Б3: Сложеност пореских прописа утиче на непланирано избегавање пореза и пореску утају:

- Средња вредност одговора је 4,35, стандардна девијација 0,82, а највише заступљена оцена је 5 и износи 131 испитаника или 51,17% испитаника, од укупно 256.

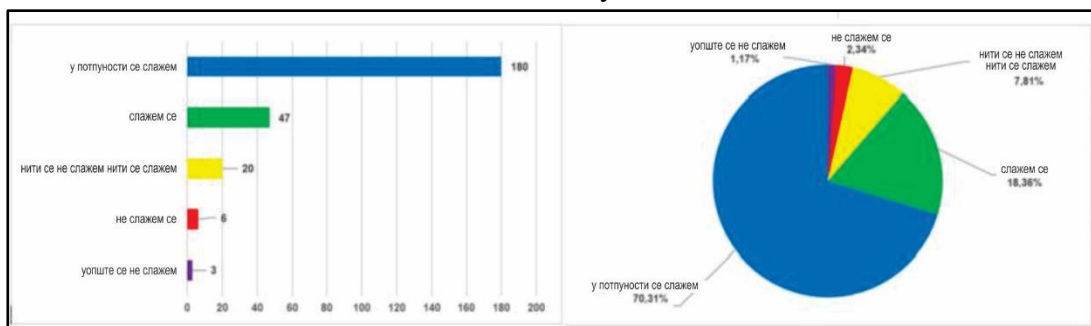
Графикон 23. Ставови испитаника за тврдњу Б3/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Б4: Ниво ефикасности пореских служби у прикуљању пореских прихода, значајно утиче на смањење пореске евазије:

- Средња вредност одговора је 4,54, стандардна девијација 0,82, а највише заступљена оцена је 5 и износи 180 испитаника или 70,31% испитаника од укупно 256.

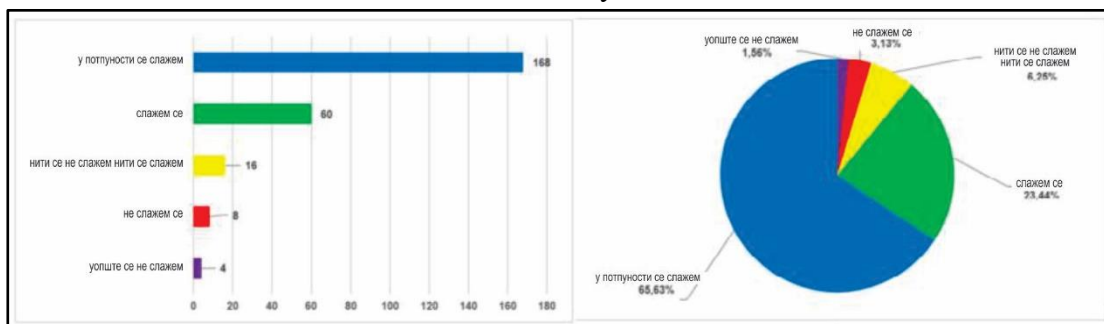
Графикон 24. Ставови испитаника за тврдњу Б4/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Б5: Ниво примене казних мера при избегавању обавеза и пореских норми утиче на ниво пореских прихода:

- Средња вредност одговора је 4,48, стандардна девијација 0,86, а највише заступљена оцена је 5 и износи 168 испитаника или 65,62% испитаника, од укупно 256.

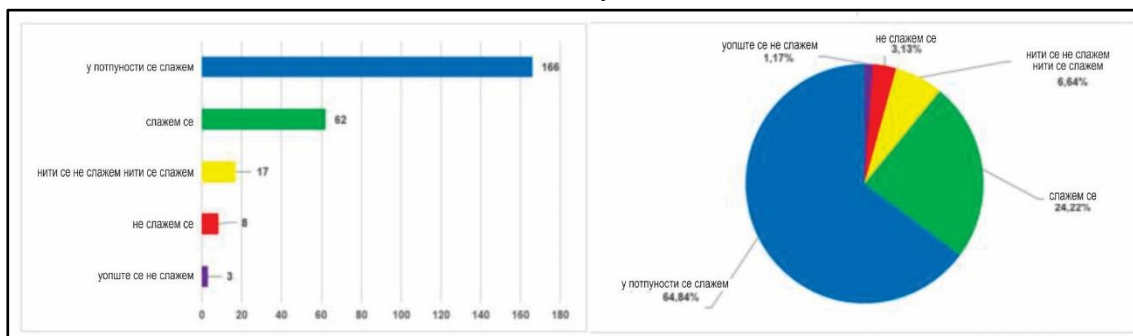
Графикон 25. Ставови испитаника за тврдњу Б5/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Б6: Ниво поједностављења пореске администрације значајно утиче на пореску утају:

- Средња вредност одговора је 4,48, стандардна девијација 0,84, а највише заступљена оцена је 5 и износи 166 испитаника или 64,83% испитаника од укупно 256.

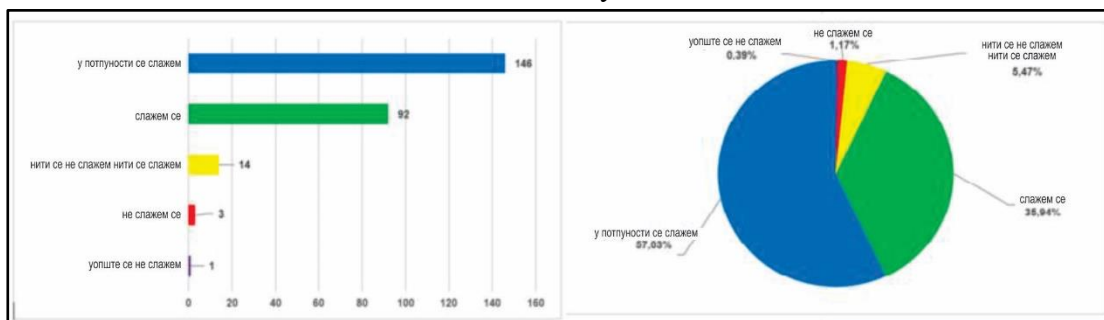
Графикон 26. Ставови испитаника за тврдњу Б6/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Б7: Ниво расположивости спољних пореских консултаната под повољним условима за мале фирме има знатног утицаја на ниво пословања привредног субјекта:

- Средња вредност одговора је 4,48, стандардна девијација 0,68, а највише заступљена оцена је 5 и износи 146 испитаника или 57,03% испитаника, од укупно 256.

Графикон 27. Ставови испитаника за тврдњу Б7/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Према укупним резултатим истраживања ставова испитаника за тврдње предложене у оквиру групе Б, највећи значај је дат следећим тврдњама:

- Тврдња Б4: Ниво ефикасности пореских служби у прикупљању пореских прихода, значајно утиче на смањење пореске утаје.
- Тврдња Б5: Ниво примене казних мера при избегавању обавеза и пореских норми утиче на ниво пореских прихода.
- Тврдња Б6: Ниво поједностављења пореске администрације значајно утиче на пореску утају.
- Тврдња Б7: Ниво расположивости спољних пореских консултаната под повољним условима за мале фирме значајно утиче на ниво пословања привредног субјекта.
- Тврдња Б3: Сложеност пореских прописа утиче на непланирано избегавање пореза и пореску утају.

Тврдње Б2 и Б1 сматране су значајним, али знатно мање, унутар утицаја фактора пореске администрације на пореску евазију и економску нестабилност:

- Тврдња Б2: Позитиван утицај на порески морал правних и физичких лица као обвезника има честа и редовна пореска контрола.
- Тврдња Б1: Ниво прикупљања пореских прихода утичу процедуралне коректности пореског система, има најмањи утицај по ставовима испитаника на ниво утаје и привредне нестабилности.

Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложене тврдње Ц1-Ц7, дате су у табели 12.

У овом делу рада представљени су одговори испитаника за тврдње у оквиру групе Ц и то следећих 7 тврдњи везаних за утицај објективних фактора пореског система на ниво пореске евазије и привредну нестабилност:

- Ц1: На понашање пореских обвезника значајно утиче поверење у Владу.
- Ц2: Могућност дугорочне предвидивости пореских обавеза утиче на планирање трошкова развоја у приватном сектору.
- Ц3: Правичност пореског система има утицаја на наплату пореских прихода.
- Ц4: Одлучивање у привредним субјектима у недостатаку финансијских средстава пословања је под утицајем пореског морала обвезника.
- Ц5: Висина одређених пореза које привредни субјект или појединац треба да плати је разумна у односу на могуће користи од услуга које се тим средствима финансирају.
- Ц6: Ниво задовољства Владином јавним услугама и производима, утиче на ниво спремности пореских обвезника да плате пореске обавезе.
- Ц7: Ниво пореског преговарања између Владе и пореских обвезника, утиче на колективан процес одлучивања о пореској евазији.

Табела 12. Статистика за тврдње Ц1-Ц7

Тврдња	Ц1	Ц2	Ц3
Средња вредност	4,1015625	4,6523438	4,6875
Стандардна девијација	0,5785695	0,6687964	0,6597682
Ст. грешка /средња вредност	0,0361606	0,0417998	0,0412355
Изнад 95% ср .вред.	4,1727739	4,7346605	4,7687055
Мање од 95% ср. вред.	4,0303511	4,570027	4,6062945
N	256	256	256
Тврдња	Ц4	Ц5	Ц6
Средња вредност	4,7070313	4,4804688	4,3164063
Стандардна девијација	0,6417725	0,6799722	1,1050172
Ст. грешка /средња вредност	0,0401108	0,0424983	0,0690636
Изнад 95% ср .вред.	4,7860218	4,564161	4,4524139
Мање од 95% ср. вред.	4,6280407	4,3967765	4,1803986
N	256	256	256
Тврдња	Ц7		

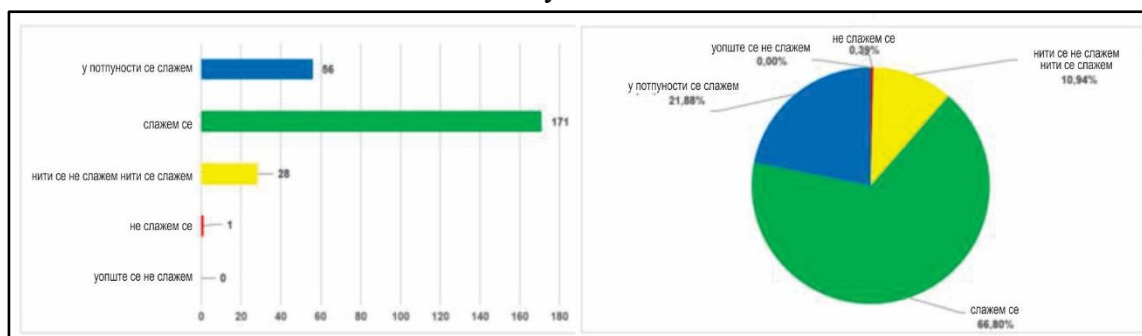
Средња вредност	3,4921875
Стандардна девијација	0,9660601
Ст. грешка /средња вредност	0,0603788
Изнад 95% ср .вред.	3,611092
Мање од 95% ср. вред.	3,373283
N	256

Извор: Истраживање аутора

Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Ц1: На понашање пореских обвезника значајно утиче поверење у Владу.

- Средња вредност одговора је 4,10, стандардна девијација 0,57, а највише заступљена оцена је 4 и износи 171 испитаника, или 66,79% испитаника, од укупно 256.

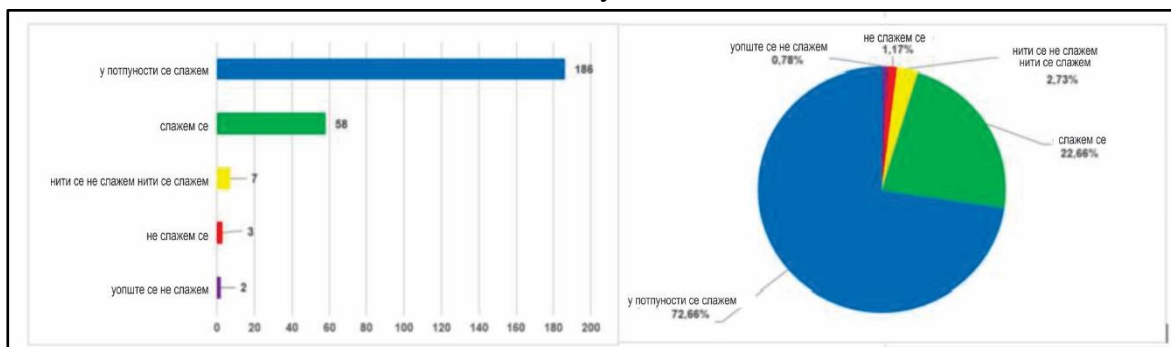
Графикон 28. Ставови испитаника за тврдњу Ц1/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Ц2: Могућност дугорочне предвидивости пореских обавеза утиче на планирање трошкова развоја у приватном сектору.

- Средња вредност одговора је 4,65, стандардна девијација 0,66, а највише заступљена оцена је 5 и износи 186 испитаника или 72,65% испитаника од, укупно 256.

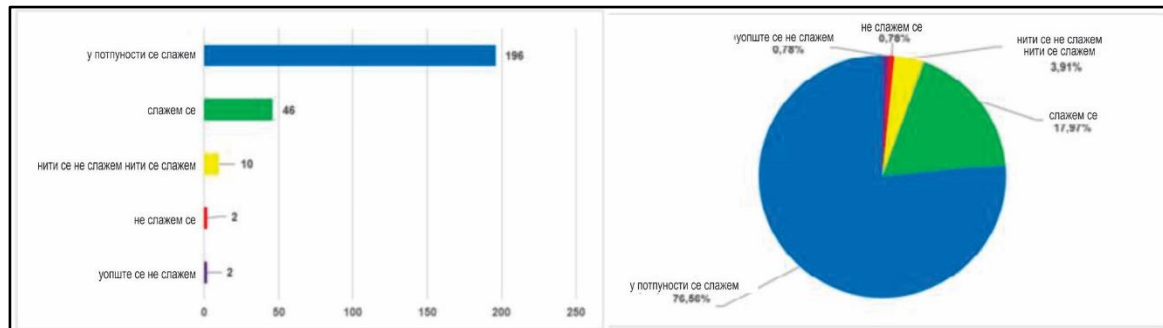
Графикон 29. Ставови испитаника за тврдњу Ц2/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Ц3: Правичност пореског система има утицај на наплату пореских прихода.

- Средња вредност одговора је 4,68, стандардна девијација 0,65, а највише заступљена оцена је 5 и износи 196 испитаника или 76,56% испитаника, од укупно 256.

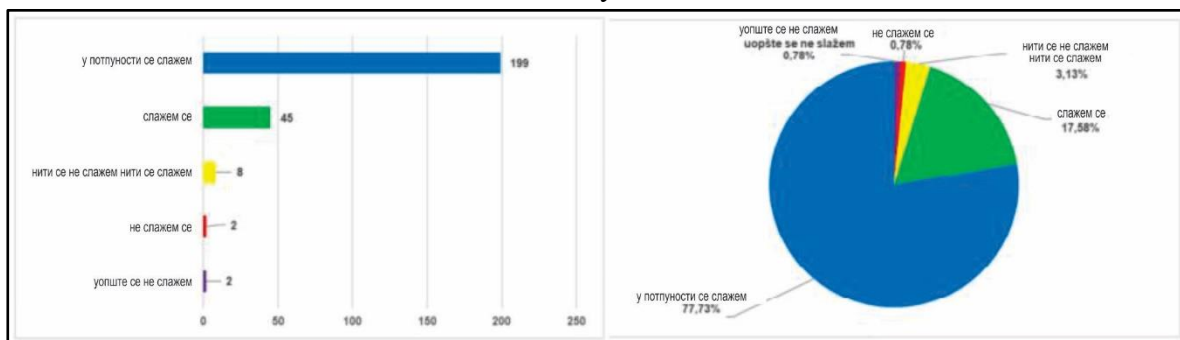
Графикон 30. Ставови испитаника за тврдњу Ц3/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Ц4: Одлучивање у привреном субјекту у недостатку финансијских средстава пословања је под утицајем пореског морала обвезника.

- Средња вредност одговора је 4,70, стандардна девијација 0,64, а највише заступљена оцена је 5 и износи 199 испитаника или 77,73% испитаника, од укупно 256.

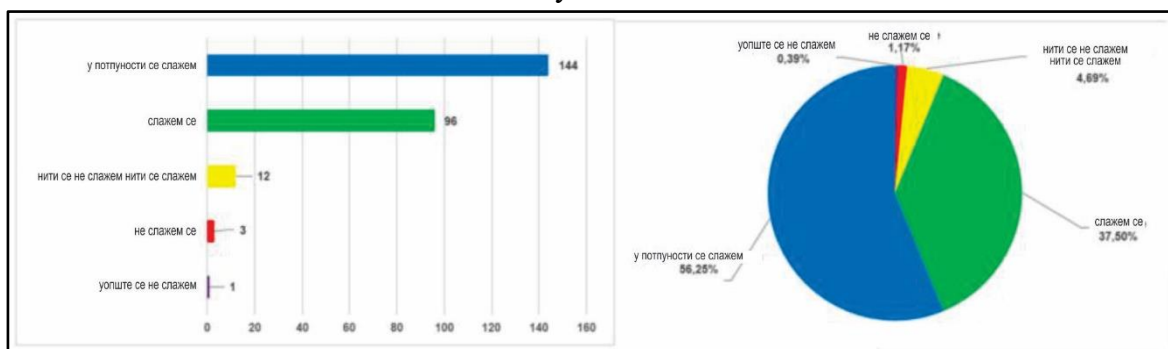
Графикон 31. Ставови испитаника за тврдњу Ц4/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Ц5: Висина одређених пореза које привредни субјект или појединац треба да плати је разумна у односу на могуће користи од услуга које се тим средствима финансирају.

- Средња вредност одговора је 4,48, стандардна девијација 0,67, а највише заступљена оцена је 5 и износи 144 испитаника или 56,25% испитаника, од укупно 256.

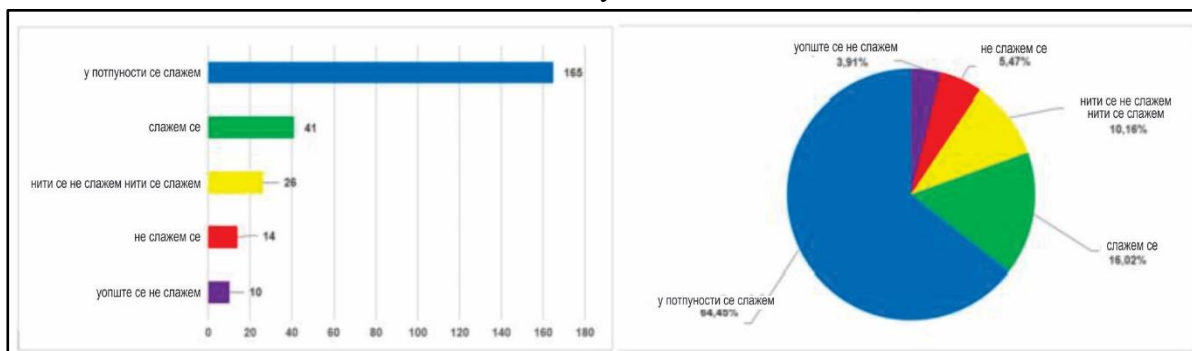
Графикон 32. Ставови испитаника за тврдњу Ц5/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Ц6: Ниво задовољства владиним јавним услугама и производима утиче на ниво спремности пореских обвезника да плате пореске обавезе.

- Средња вредност одговора је 4,31, стандардна девијација 1,10, а највише заступљена оцена је 5 и износи 165 испитаника или 64,45% испитаника, од укупно 256.

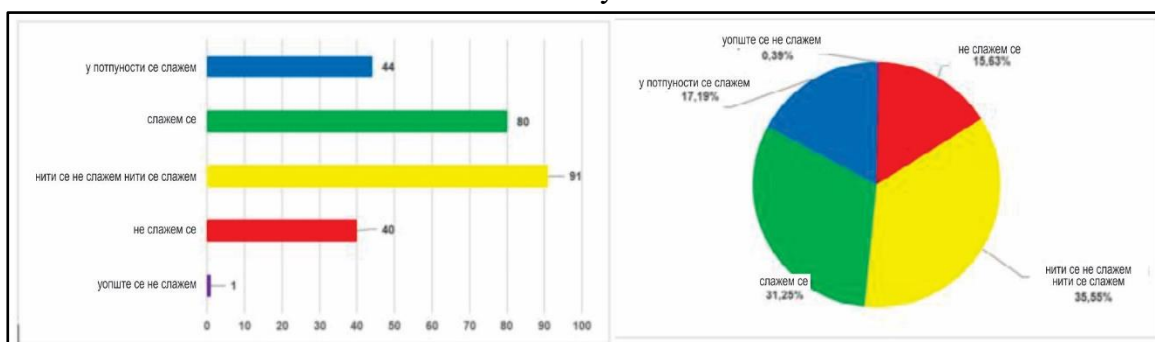
Графикон 33. Ставови испитаника за тврдњу Ц6/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи Ц7: Ниво пореског преговарања између Владе и пореских обвезника утиче на колективни процес одлучивања о пореској евазији.

- Средња вредност одговора је 3,49, стандардна девијација 0,96, а највише заступљена оцена је 3 и износи 91 испитаника или 35,54% испитаника, од укупно 256.

Графикон 34. Ставови испитаника за тврдњу Ц7/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Према укупним резултатима истраживања ставова испитаника за тврдње предложене у оквиру групе Ц, највећи значај је дат следећим тврдњама:

- Ц4: Одлучивање у привредном субјекту у недостатку финансијских средстава пословања је под утицајем пореског морала обвезника.
- Ц3: Правичност пореског система има утицаја на наплату пореских прихода.
- Ц2: Могућност дугорочне предвидивости пореских обавеза утиче на планирање трошкова развоја у приватном сектору.

- Ц1: На понашање пореских обвезника значајно утиче поверење у Владу.
- Ц6: Ниво задовољства владиним јавним услугама и производима утиче на ниво спремности пореских обвезника да плате пореске обавезе;
- Ц5: Висина одређених пореза које привредни субјект или појединац треба да плати разумна је у односу на могуће користи од услуга које се тим средствима финансирају.

Тврдња Ц7: да ниво пореског преговарања између Владе и привредних субјеката утиче на опште одлучивање о утаји пореза, сматрана је знатно мање значајном са средњом вредношћу одговора од 3,49 унутар утицаја објективних фактора пореског система на утају пореза и економску нестабилност и тврдња је где су се испитаници највише колебали у својим одговорима.

Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложене тврдње Д1-Д7, дате су у табели 13.

У овом делу рада представљени су одговори испитаника за тврдње у оквиру групе Д, и то следећих 7 тврдњи везаних за утицај субјективних фактора пореских обвезника на евазију пореза и привредну нестабилност:

- Д1: Друштвене норме утичу на намере пореских обвезника о евазији пореза.
- Д2: Утицај ставова референтних група је значајан код одлучивања пореских обвезника као чланова, о избегавању пореза.
- Д3: Начин понашања пореских обвезника кроз ставове, перцепцију и морални суд о пореском систему земље, утиче на пореску евазију.
- Д4: Ниво повезаности ставова чланова управе приватних фирми о управљању ризицима у области пореза са њиховим мишљењем о корпоративном управљању, значајно утиче на њихов интерес за испуњавање пореских обавеза.
- Д5: Пореска евазија је намерна одлука правног или физичког лица о процени трошкова и користи од такве активности.
- Д6: Знање о порезима утиче на понашање пореских обвезника, при испуњавању пореских обавеза.
- Д7: Понашање пореских обвезника у измиривању пореских обавеза, одређују лични фактори уз корекцију друштвеног утицаја.

Табела 13. Статистика за тврдње Д1-Д7

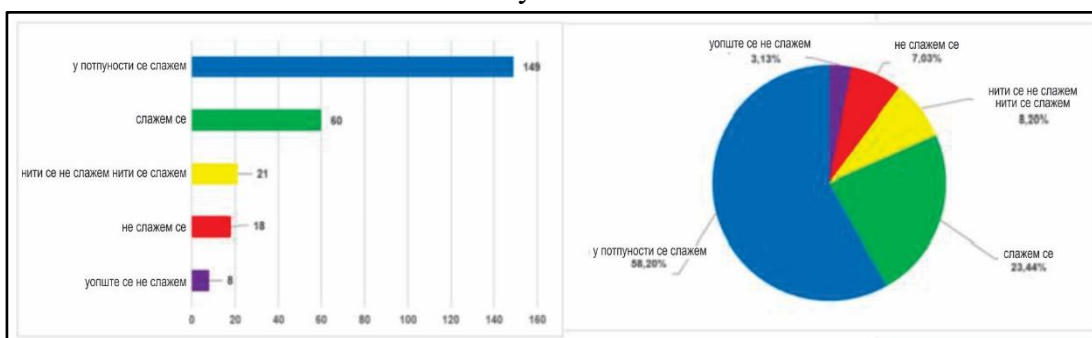
Тврдња	Д1	Д2	Д3
Средња вредност	4,265625	4,140625	4,3046875
Стандардна девијација	1,0772833	1,1077932	1,0024174
Ст. грешка /средња вредност	0,0673302	0,0692371	0,0626511
Изнад 95% ср .вред.	4,3982191	4,2769743	4,428067
Мање од 95% ср. вред.	4,1330309	4,0042757	4,181308
N	256	256	256
Тврдња	Д4	Д5	Д6
Средња вредност	3,9453125	4,4804688	3,6953125
Стандардна девијација	1,0760027	0,6914104	1,1852598
Ст. грешка /средња вредност	0,0672502	0,0432132	0,0740787
Изнад 95% ср .вред.	4,077749	4,5655689	3,8411965
Мање од 95% ср. вред.	3,812876	4,3953686	3,5494285
N	256	256	256
Тврдња	Д7		
Средња вредност	3,5625		
Стандардна девијација	0,9182251		
Ст. грешка /средња вредност	0,0573891		
Изнад 95% ср .вред.	3,6755169		
Мање од 95% ср. вред.	3,4494831		
N	256		

Извор: Истраживање аутора

Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Д1: На намере пореских обвезника о пореској евазији утичу друштвене норме:

- Средња вредност одговора је 4,26, стандардна девијација 1,07, а највише заступљена оцена је 5 и износи 149 испитаника или 58,20% испитаника, од укупно 256.

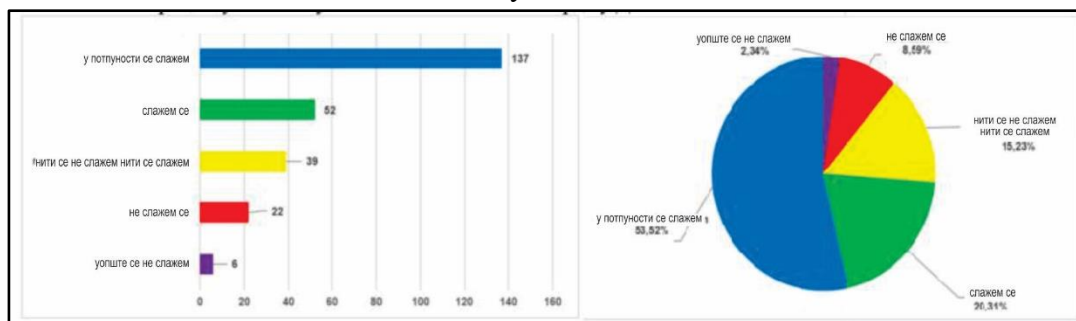
Графикон 35. Ставови испитаника за тврдњу Д1/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи Д2: Утицај ставова референтних група је значајан код одлучивања пореских обвезника као чланова о евазији пореза:

- Средња вредност одговора је 4,14, стандардна девијација 1,10, а највише заступљена оцена је 5 и износи 137 испитаника или 53,51% испитаника, од укупно 256.

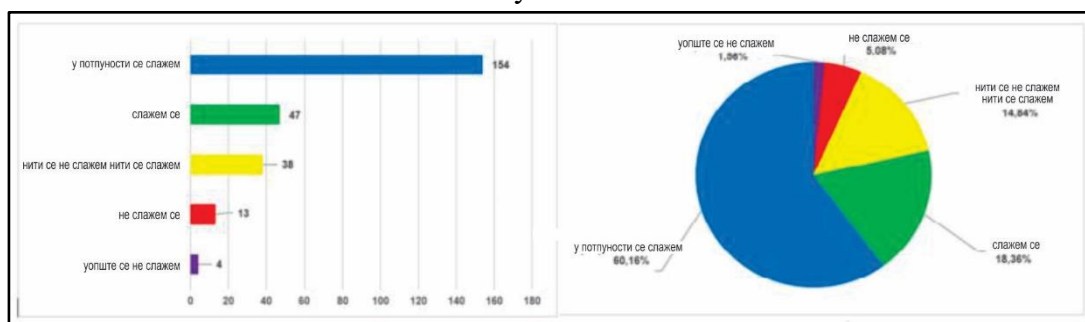
Графикон 36. Ставови испитаника за тврдњу Д2/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи Д3: Начин понашања пореских обвезника кроз ставове, перцепцију и морални суд о пореском систему земље утиче на пореску евазију:

- Средња вредност одговора је 4,30, стандардна девијација 1,00, а највише заступљена оцена је 5 и износи 154 испитаника или 60,15% испитаника, од укупно 256.

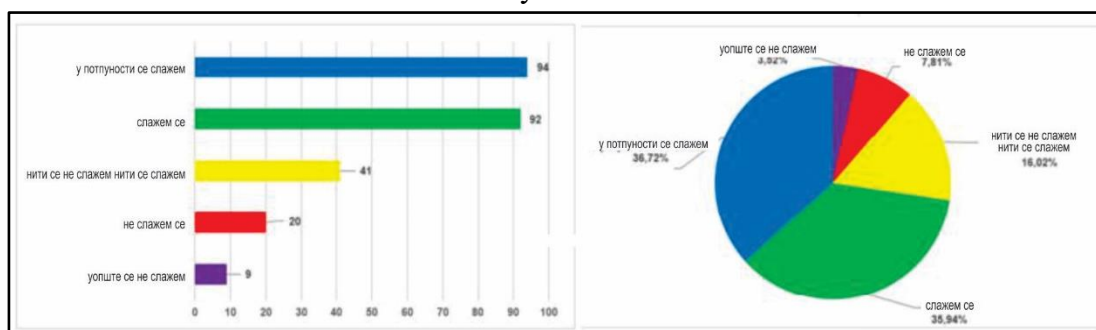
Графикон 37. Ставови испитаника за тврдњу Д3/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи Д4: Ниво повезаности ставова чланова управе приватних фирми о управљању ризицима у области пореза са њиховим мишљењем о корпоративном управљању значајно утиче на њихов интерес за испуњавање пореских обавеза:

- Средња вредност одговора је 3,94, стандардна девијација 1,07, а највише заступљена оцена је 5 и износи 94 или 36,71% испитаника од укупно 256.

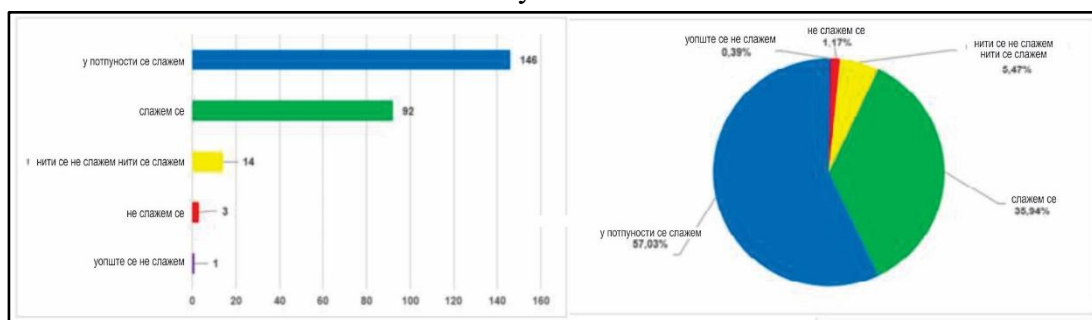
Графикон 38. Ставови испитаника за тврдњу Д4/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи Д5: Евазија пореза је намерна одлука правног или физичког лица о процени трошкова и користи од такве активности:

- Средња вредност одговора је 4,48, стандардна девијација 0,69, а највише заступљена оцена је 5 и износи 146 испитаника или 57,03% испитаника, од укупно 256.

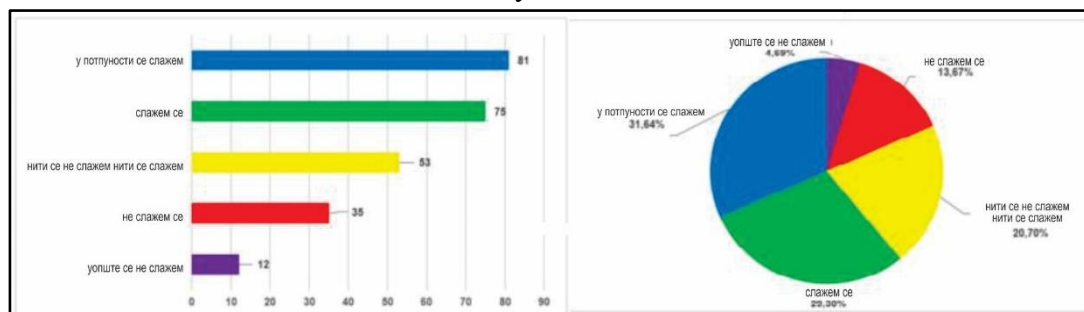
Графикон 39. Ставови испитаника за тврдњу Д5/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложено тврдњу Д6: Знање о порезима утиче на понашање пореских обвезника при испуњавању пореских обавеза:

- Средња вредност одговора је 3,69, стандардна девијација 1,18, а највише заступљена оцена је 5 и износи 81 испитаника или 31,64% испитаника, од укупно 256.

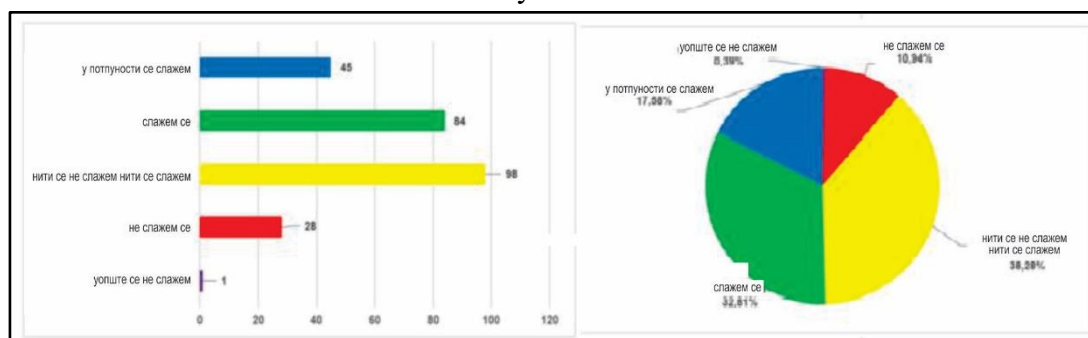
Графикон 40. Ставови испитаника за тврдњу Д6/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложено тврдњу Д7: Понашање пореских обвезника у извршавању пореских обавеза одређују лични фактори из корекцију друштвеног утицаја:

- Средња вредност одговора је 3,56, стандардна девијација 0,91, а највише заступљена оцена је 3 и износи 98 испитаника или 38,28% испитаника од укупно 256, што упућује на највеће колебање испитаника при оцени вредности ове тврдње унутар субјективних фактора утицаја на пореску утају и привредну нестабилност.

Графикон 41. Ставови испитаника за тврдњу Д7/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Према укупним резултатим истраживања ставова испитаника за тврдње предложене у оквиру групе Д, највећи значај је дат утицају следећих тврдњи субјективних фактора пореских обвезника на пореску евазију и привредну нестабилност:

- Тврдњи Д3: Начин понашања пореских обвезника кроз ставове, перцепцију и морални суд о пореском систему земље, утиче на пореску евазију.
- Тврдњи Д1: На намере пореских обвезника о пореској евазији, утичу друштвене норме.
- Тврдњи Д5: Евазија пореза је намерна одлука правног или физичког лица о процени трошкова и користи од такве активности.
- Тврдњи Д4: Ниво повезаности ставова чланова управе приватних фирми о управљању ризицима у области пореза са њиховим мишљењем о корпоративном управљању, значајно утиче на њихов интерес за испуњавање пореских обавеза.
- Тврдњи Д6: Знање о порезима утиче на понашање пореских обвезника при испуњавању пореских обавеза

Тврдња Д7, да понашање пореских обвезника у измиривању пореза одређују лични фактори уз корекцију друштвеног утицаја, сматрана је знатно мање значајном са средњом вредношћу одговора од 3,56 унутар утицаја субјективних фактора пореских обвезника на пореску евазију и економску нестабилност и тврдња где су се испитаници највише колебали у својим одговорима.

Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложене тврдње Е1-Е7, дате су у табели 14.

У овом делу рада представљени су одговори испитаника за тврдње у оквиру групе Е, и то следећих 7 тврдњи везаних за унутрашње факторе пореске евазије и привредне нестабилности:

- E1: Порески приходи утичу на дугорочно задовољавање социјалних потреба земље.
- E2: Ниво пореске евазије значајно утиче на ниво губитака прихода за развој економије земље.
- E3: Ниво свести пореских обвезника о улози пореза у друштвеном контексту значајно утиче на ниво прихода државе за финансирање јавног сектора.
- E4: Ниво репутације Владе и политичке легитимности у трошењу остварених прихода, у великој мери има утицаја на свест и поверење пореских обвезника у међусобну сарадњу на реализацији развојних циљева.
- E5: Ефективно и ефикасно прикупљање пореских прихода, утиче на ниво развоја социјалне заштите, здравства и образовања.
- E6: Ефикасност пореског ситета, кроз савесно испуњавање пореских обавеза, значајно доприноси целокупној стабилности земље.
- E7: Ниво националног поноса има утицаја на групно понашање обвезника при одлучивању о евазији пореза (*nardus.mpn.gov.rs*).

Табела 14. Статистика за тврдње E1-E7

Тврдња	E1	E2	E3
Средња вредност	4,1992188	4,4804688	4,4609375
Стандардна девијација	1,0267784	0,7718131	0,9109559
Ст. грешка /средња вредност	0,0641737	0,0482383	0,0569347
Изнад 95% ср .вред.	4,3255966	4,575465	4,5730597
Мање од 95% ср. вред.	4,0728409	4,3854725	4,3488153
N	4,1992188	256	256
Тврдња	E4	E5	E6
Средња вредност	4,375	4,5039063	4,4960938
Стандардна девијација	0,962024	0,7921084	0,6916763
Ст. грешка /средња вредност	0,0601265	0,0495068	0,0432298
Изнад 95% ср .вред.	4,4934078	4,6014005	4,5812266
Мање од 95% ср. вред.	4,2565922	4,406412	4,4109609
N	256	256	256
Тврдња	E7		

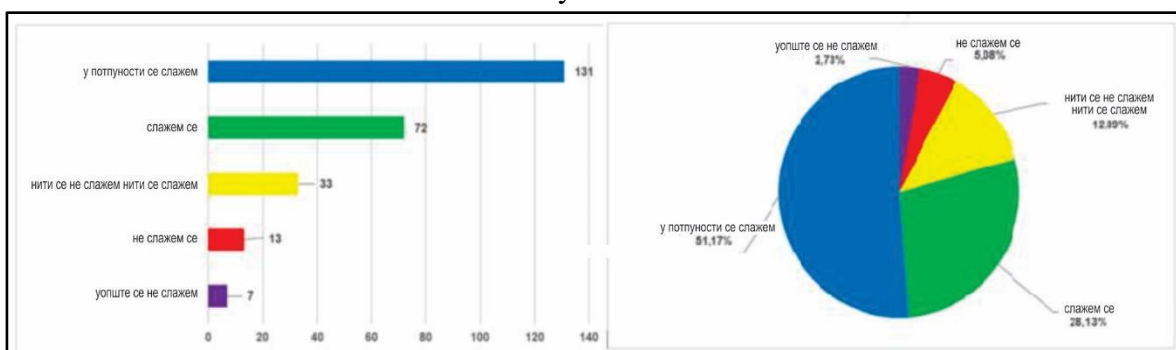
Средња вредност	3,9414063
Стандардна девијација	1,0812504
Ст. грешка /средња вредност	0,0675781
Изнад 95% ср .вред.	4,0744886
Мање од 95% ср. вред.	3,8083239
N	256

Извор: Истраживање аутора

Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи E1: Порески приходи утичу на дугорочно задовољавање социјалних потреба земље:

- Средња вредност одговора је 4,19, стандардна девијација 1,02, а највише заступљена оцена је 5 и износи 131 испитаника или 51,17% испитаника, од укупно 256.

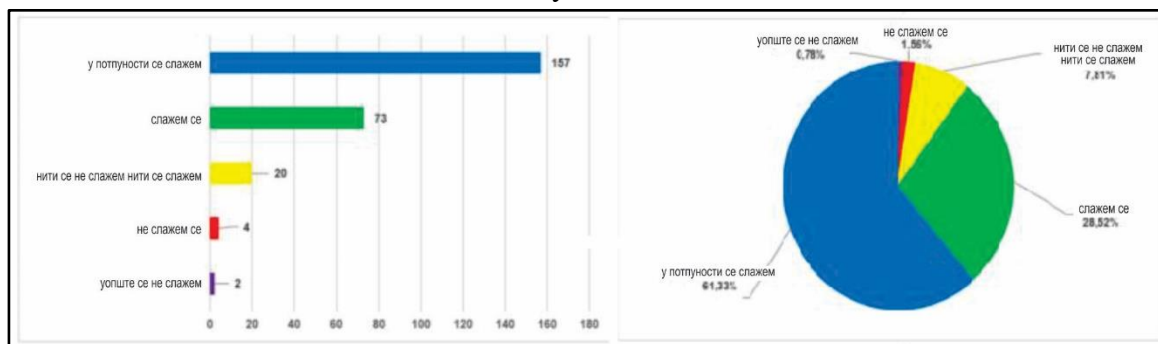
Графикон 42. Ставови испитаника за тврдњу E1/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи E2: Ниво пореске евазије значајно утиче на ниво губитка прихода за развој економије земље:

- Средња вредност одговора је 4,48, стандардна девијација 0,77, а највише заступљена оцена је 5 и износи 157 испитаника или 61,32% испитаника, од укупно 256.

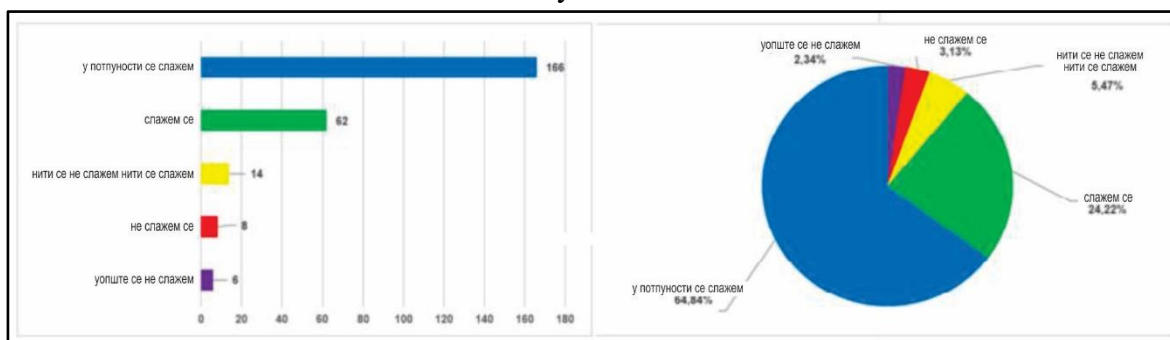
Графикон 43. Ставови испитаника за тврдњу Е2/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Е3: Ниво свести пореских обвезника о улози пореза у друштвеном контексту значајно утиче на ниво прихода државе за финансирање потреба јавног сектора:

- Средња вредност одговора је 4,46 , стандардна девијација 0,91, а највише заступљена оцена је 5 и износи 166 испитаника или 64,84% испитаника, од укупно 256.

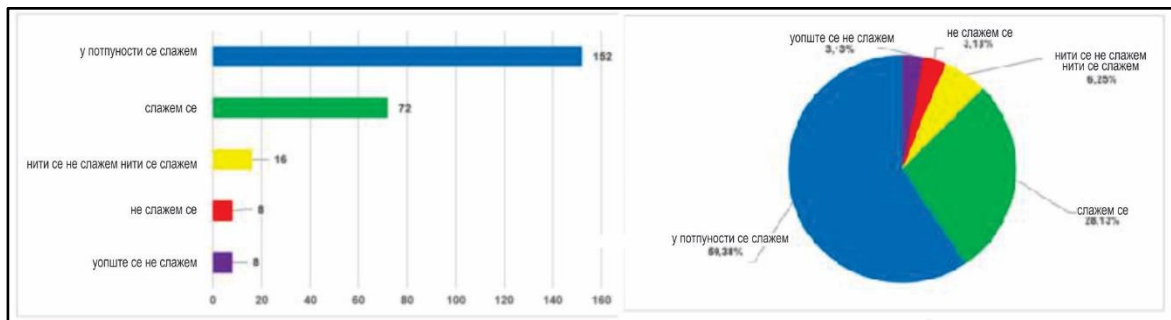
Графикон 44. Ставови испитаника за тврдњу Е3/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Е4: Ниво репутације Владе и политичке легитимности у трошењу пореских прихода, има великог утицаја на степен поверења пореских обвезника у међусобну сарадњу на реализацији развојних циљева:

- Средња вредност одговора је 4,37, стандардна девијација 0,96, а највише заступљена оцена је 5 и износи 152 испитаника или 59,37% испитаника, од укупно 256.

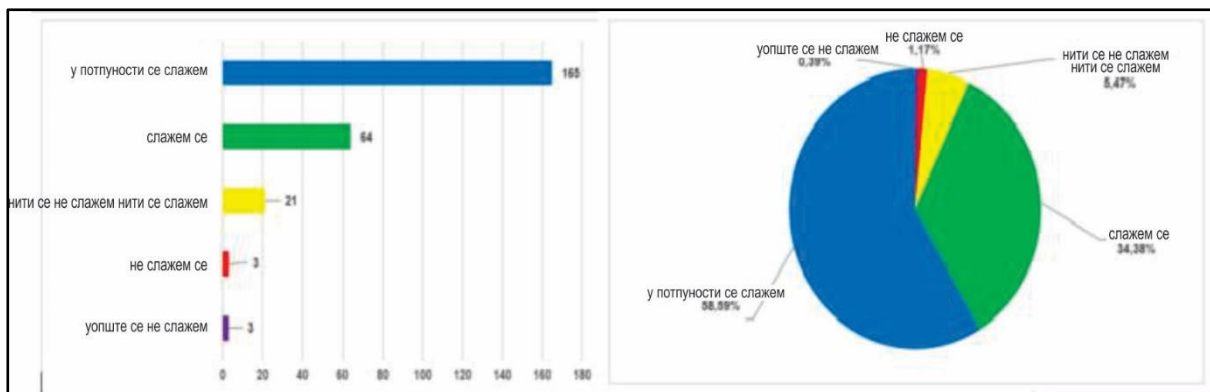
Графикон 45. Ставови испитаника за тврдњу Е4/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Е5: Ефективно и ефикасно прикупљање пореских прихода утиче на ниво развоја социјалне заштите, здравства и образовања:

- Средња вредност одговора је 4,50, стандардна девијација 0,79, а највише заступљена оцена је 5 и износи 165 испитаника или 64,45% испитаника, од укупно 256.

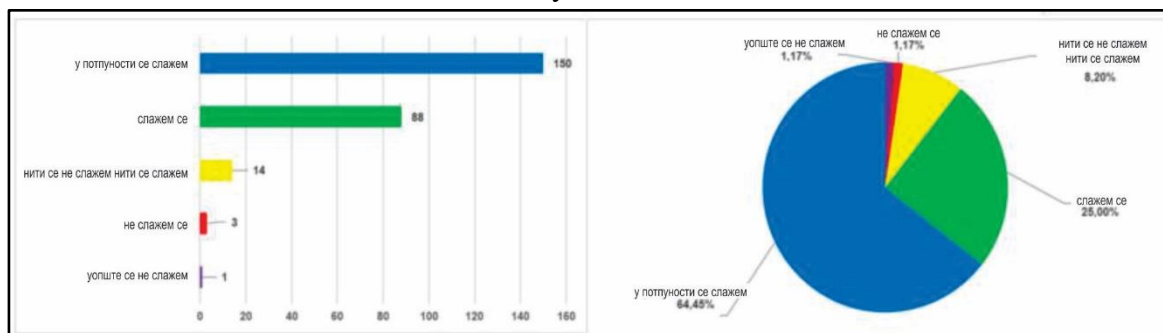
Графикон 46. Ставови испитаника за тврдњу Е5/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложену тврдњу Е6: Ефикасност пореског система кроз савесно испуњавање пореских обавеза значајно утиче на економску стабилност земље:

- Средња вредност одговора је 4,49, стандардна девијација 0,69, а највише заступљена оцена је 5 и износи 150 испитаника или 58,59% испитаника, од укупно 256.

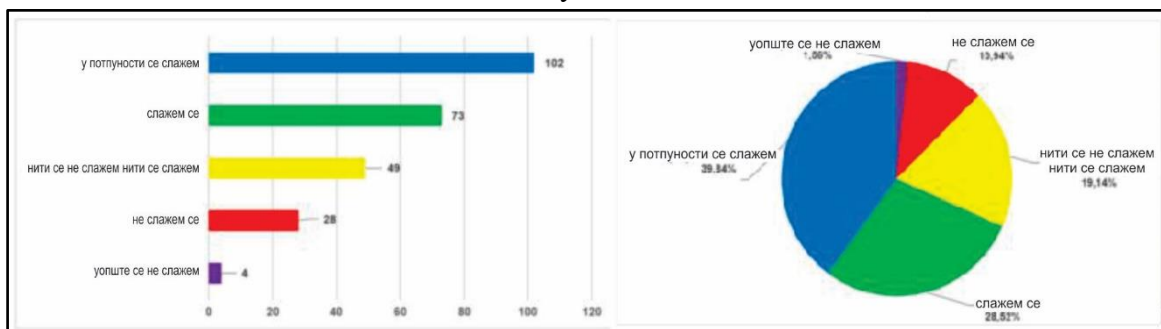
Графикон 47. Ставови испитаника за тврдњу Е6/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Преглед резултата истраживања ставова испитаника на предложеној тврдњи Е7: Ниво националног поноса има утицаја на групно понашање обвезника при одлучивању о евазији пореза:

- Средња вредност одговора је 3,94, стандардна девијација 1,08, а највише заступљена оцена је 5 и износи 58,59% испитаника, од укупно 256.

Графикон 48. Ставови испитаника за тврдњу Е7/ Фреквенције и процентуална заступљеност



Према укупним резултатим истраживања ставова испитаника за тврдње предложене у оквиру групе Е, дате су врло високе оцене. Највећи значај је дат следећим тврдњама унутрашњих фактора утицаја пореске евазије на привредну нестабилност:

- Тврдњи Е5: Ефективно и ефикасно прикупљање пореских прихода, утиче на ниво развоја социјалне заштите, здравства и образовања.
- Тврдњи Е-6: Ефикасност пореског система, кроз савесно испуњавање пореских обавеза, значајно доприноси целокупној стабилности земље.
- Тврдњи Е2: Ниво пореске евазије значајно утиче на ниво губитка прихода за развој економије земље.

- Тврдњи Е3: Ниво свести пореских обвезника о улози пореза у друштвеном контексту, значајно утиче на ниво прихода државе за финансирање потреба јавног сектора.

Нешто мањи значај је дат унутрашњим факторима:

- Тврдњи Е4: Ниво репутације владе и политичке легитимности у трошењу пореских прихода, значајно утиче на ниво поверења пореских обвезника у међусобну сарадњу на реализацији развојних циљева.
- Тврдњи Е1: Порески приходи утичу на дугорочно задовољавање социјалних потреба земље.
- Тврдњи Е7: Ниво националног поноса има утицаја на групно понашање обвезника при одлучивању о евазији пореза.

10.5.3. Одређивање поузданости варијабли у постављеном моделу

Ова поузданост се сагледава на основу два критеријума, за:

- потврђивање: да ли је довољан број питања у упитнику, и
- мерне скале: да ли је добро постављено питање за упитник.

Тако да је у другом делу истраживања, дефинисани број тврдњи, седам, за сваку варијаблу у постављеном моделу истраживања. Постављена је петостепена Ликертова скала ставова за сваку тврдњу, за све варијабле. Број испитаника у истраживању је 256. У табели 15. дате су величине Кронбаховог коефицијента (α) за све варијабле и под варијабле.

Табела 15. Величине Кронбаховог коефицијента (α)

Варијабла	Кронбах (α)	Интерна конзистенција	Под варијабла	Кронбах (α)	Интерна конзистенција
А	0,8613	Добра	А1	0,8234	Добра
			А2	0,8504	Добра
			А3	0,8481	Добра
			А4	0,8392	Добра
			А5	0,8326	Добра
			А6	0,8457	Добра
			А7	0,8543	Добра

Б	0,7242	Добра	Б1	0,8161	Добра
			Б2	0,7606	Добра
			Б3	0,6219	Прихватљива
			Б4	0,6027	Прихватљива
			Б5	0,5938	Лоша
			Б6	0,5921	Лоша
			Б7	0,7504	Добра
Ц	0,6851	Прихватљива	Ц1	0,6602	Прихватљива
			Ц2	0,5892	Лоша
			Ц3	0,5635	Лоша
			Ц4	0,5646	Лоша
			Ц5	0,6028	Прихватљива
			Ц6	0,7903	Добра
			Ц7	0,7395	Добра
Д	0,8662	Добра	Д1	0,8046	Добра
			Д2	0,8011	Добра
			Д3	0,8068	Добра
			Д4	0,8074	Добра
			Д5	0,9016	Одлична
			Д6	0,8055	Добра
			Д7	0,9315	Одлична
Е	0,9425	Одлична	Е1	0,9219	Одлична
			Е2	0,9236	Одлична
			Е3	0,9204	Одлична
			Е4	0,9208	Одлична
			Е5	0,9226	Одлична
			Е6	0,9815	Одлична
			Е7	0,9265	Одлична

Извор: Аутор

Величина Кронбаховог коефицијента (α) за варијаблу А износи 0,8613. Већи је од датог теоријског Кронбаховог коефицијента 0,35, зато се сматра значајним за истраживање ове варијабле. Добијени Кронбахов корфицијент (α) представља добру конзистенцију, јер је у границама од 0,7 до 0,90. Тако да је потврђено и правило интерне конзистенције. Узорак је добро значајан.

Величина Кронбаховог коефицијента (α) за варијаблу Б износи 0,7242, већа је од датог теоријског Кронбаховог коефицијента (α), зато се сматра значајним за истраживање ове варијабле. Потврђена је добра значајност узорка. Добијени Конбахов корфицијент (α), представља добру конзистенцију, јер је у границама од 0,7 до 0,90. Тако да је потврђено и правило интерне конзистенције. Узорак је добро значајан.

Величина Кронбаховог коефицијента (α) за варијаблу Ц износи 0,6851, он је већи од препорученог теоријског Кронбаховог коефицијента (α), зато се сматра значајним за истраживање ове варијабле. Потврђена је прихватљивост узорка. Добијени Конбахов корфицијент (α) представља прихватљиву конзистенцију, јер је у границама од 0,6 до 0,70. Тако да је потврђено и правило интерне конзистенције. Узорак је прихватљив.

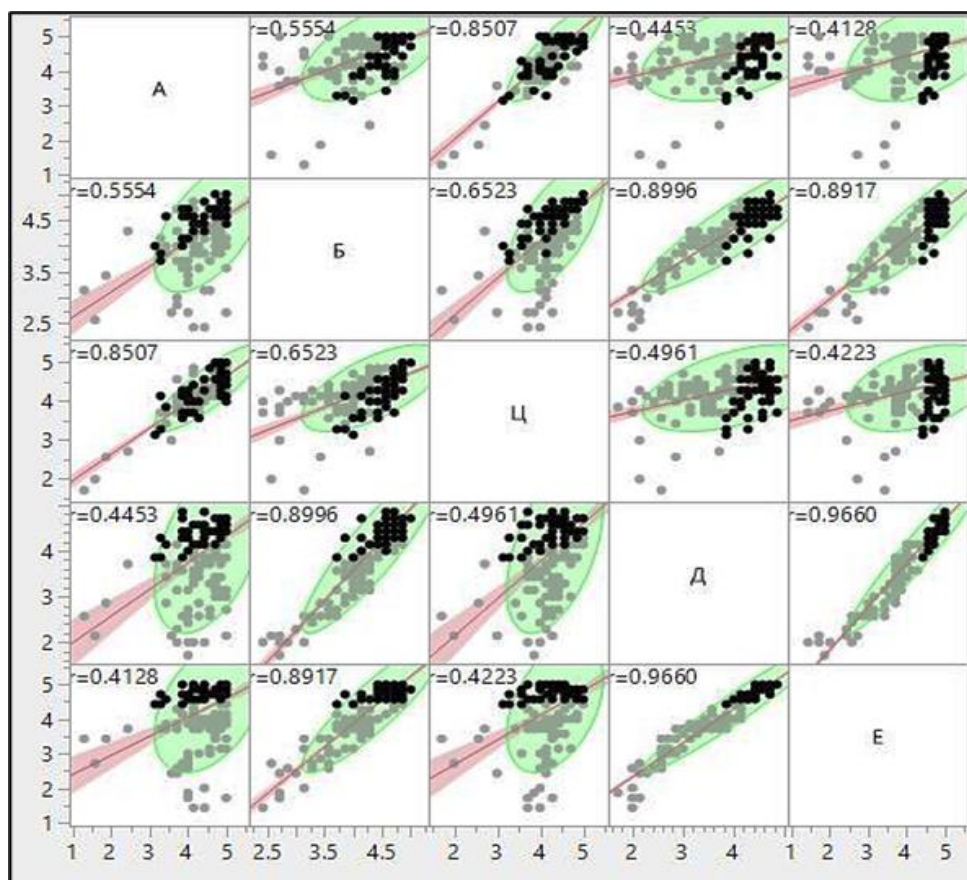
Величина Кронбаховог коефицијента (α) за варијаблу Д износи 0,8662, он је већи од препорученог теоријског Кронбаховог коефицијента (α), зато се сматра значајним за истраживање ове варијабле. Потврђена је висока значајност узорка. Добијени Кронбахов корфицијент (α) представља добру конзистенцију, јер је у границама од 0,7 до 0,90. Тако да је потврђено и правило интерне конзистенције. Узорак је добро значајан.

Величина Кронбаховог коефицијента (α) за варијаблу Е износи 0,9425, он је већи од препорученог теоријског Кронбаховог коефицијента (α), зато се сматра значајним за истраживање ове варијабле. Потврђена је висока значајност узорка. Добијени Конбахов корфицијент (α) представља одличну конзистенцију, јер је већи од 0,90. Тако да је потврђено и правило интерне конзистенције. Узорак је одлично значајан.

10.5.4. Корелациона и регресиона анализа

У овом делу рада анализира се могући утицај и висина предвиђања сваке од група фактора А, Б, Ц, и Д на Е-пореску евазију и привредну нестабилност. У табели 16. дате су вредности Пирсонове корелације.

Табела 16. Корелација формираног модела



Извор: Аутор

Према илустрацији корелације формираног модела датај у табели 16:

- Највећи коефицијент корелације - повезаности постоји између варијабли Д (субјективних фактора пореских обвезника) и Е (пореске евазије и привредне нестабилности), која износи 0,9660 и може да се оцени - јаком. На основу тога коефицијент детерминације износи 0,933156, а означава колико тачно може да се предвиди варијабла Е варијаблом Д, и то са 93,31%.
- Најмањи коефицијент корелације – повезаности постоји између варијабли А и Е (сиве економије и пореске утаје и привредне нестабилности) и износи 0,4128, због чега је оцењена релативно слабом. На основу тога, коефицијент детерминације износи 0,17040384, а то значи колико тачно може да предвиди варијабла Е варијаблом А, и то са 17,04%.

10.5.5. Корелациона и регресиона анализа варијабли А и Е

Овде је приказана анализа варијабилитета зависне варијабле - Е, пореске евазије и економске нестабилности са зависним варијаблама: А, Б, Ц, Д.

У табели 17. извршено је основно вредновање модела. Коефицијент детерминације износи 0,170395, а то значи да се са 17,03 % варијабилитета зависна варијабла Е може објаснити независном варијаблом А. Повезаност варијабли је релативно слаба.

Табела 17. Вредновање модела за варијабле А и Е

Квадратни корен	0,412789
Кориговани квадратни корен	0,167129
Одступање средње квадратне девијације	0,708913
Одступање средње квадратне девијације	4,351004
N	256

Извор: Аутор

Оцена статистичке значајности дата је у табели 18. и она износи [$F(1,254)=52,1698$, $p<0,0001$].

Табела 18. АНОВА за варијабле А и Е

Извор	ДФ	Сума квадрата	Средња вр. квадрата	F Рацио
Модел	1	26,21833	26,2183	52,1698
Грешка	254	127,64957	0,5026	Проб > F
Ц. Тотал	255	153,86790		<0,0001

Извор: Аутор

У табели 19. одређена је величина доприноса независне варијабле А на зависну варијаблу Е и она износи 0,412789. Анализом наведених података потврђује се постављена помоћна хипотеза H_1 : Ниво А, утиче на ниво Е.

Потврђена је хипотеза H_1 да ниво сиве економије утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Србији.

Табела 19: Коефицијенти доприноса (утицаја) за варијабле А и Е

Термин	Процена	Станд.грешка	t Рацио	Проб> t	Стандард. Бета	ВИФ
Интерцепт /тачка пресека	1,8448691	0,34979	5,27	<,0001*	0	.
А	0,551516	0,076357	7,22	<,0001*	0,412789	1

Извор: Аутор

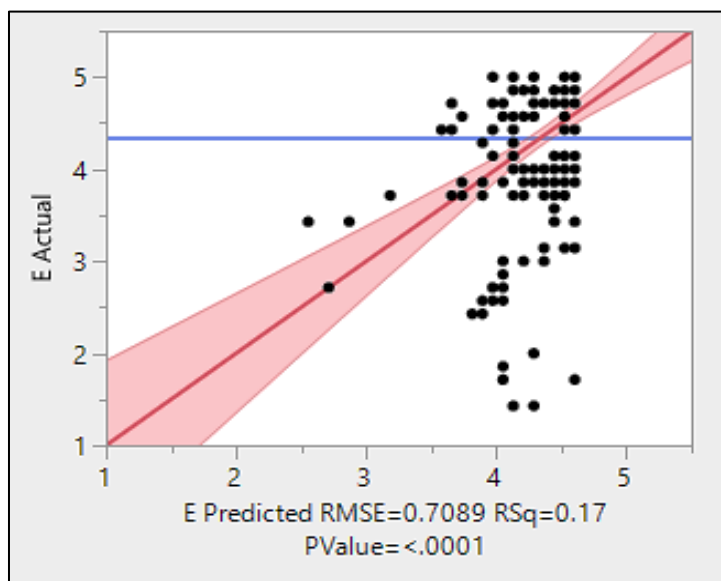
Формуле (1) и (2) презентују вишеструку регресиону једначину

$$y = 1,8448691 + 0,551516 \cdot x_1(1)$$

$$E = 1,8448691 + 0,551516 \cdot A(2)$$

На графикону 49. дат је дијаграм регресионе једначине за варијабле А и Е.

Графикон 49. Дијаграм регресионе једначине за варијабле А и Е



10.5.6. Корелациона и регресиона анализа варијабли Б и Е

У табели 20. извршено је основно вредновање модела. Коефицијент детерминације износи 0,795123, а то значи да се са 79,51% варијабилитета зависна варијабла Е може објаснити независном варијаблом Б. Повезаност варијабли је јака.

Табела 20. Вредновање модела за варијабле Б и Е

Квадратни корен	0,795123
Кориговани квадратни корен	0,794316
Одступање средње квадратне девијације	0,352293
Одступање средње квадратне девијације	4,351004
N	256

Извор: Аутор

Оцена статистичке значајности дата је у табели 21. и она износи [$F(1,254)=985,7672$, $p < 0,0001$].

Табела 21. АНОВА за варијабле Б и Е

Извор	ДФ	Сума квадрата	Средња вр. квадрата	Ф Рацио
Модел	1	122,34388	122,344	985,7672
Грешка	254	31,52402	0,124	Проб > Ф
Ц. Тотал	255	153,86790		<,0001*

Извор: Аутор

У табели 22. одређена је величина доприноса независне варијабле Б на зависну варијаблу Е и она износи 0,959798. На основу ових података може се потврдити постављена помоћна хипотеза Х2: Ниво Б, утиче на ниво Е.

Потврђена је помоћна хипотеза Х2 да ефикасност пореске администрације утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Србији.

Табела 22. Коефицијенти доприноса за варијабле Б и Е

Термин	Процена	Станд.грешка	t Рацио	Проб> t	Стандард. Бета	ВИФ
Интерцепт /тачка пресека	-1,571057	0,1899	-8,27	<,0001*	0	.
Б	1,36073	0,04334	31,40	<,0001*	0,891697	1

Извор: Аутор

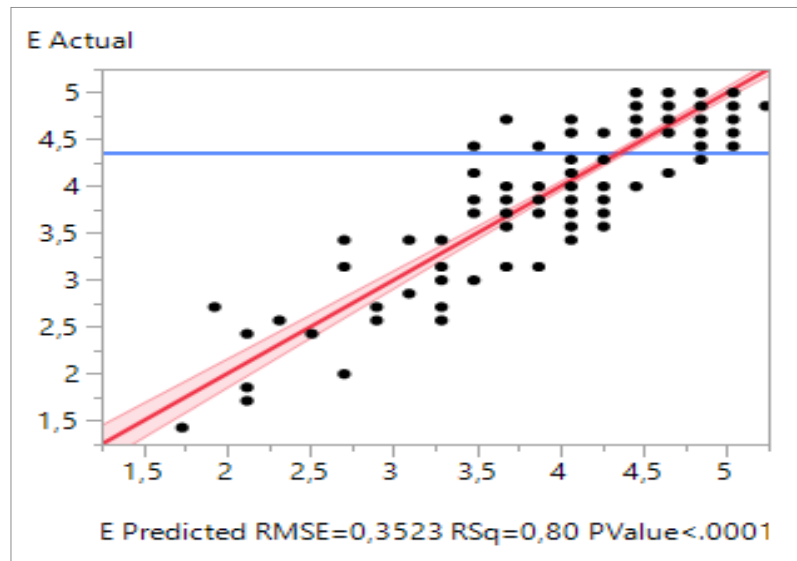
Формуле (3) и (4) презентују вишеструку регресиону једначину:

$$y = -1,571057 + 1,36073 \cdot x_2(3)$$

$$E = -1,571057 + 1,36073 \cdot B(4)$$

На графикону 50 дат је дијаграм регресионе једначине за варијабле Б и Е.

Графикон 50. Дијаграм регресионе једначине за варијабле Б и Е



Извор: Аутор

10.5.7. Корелациона и регресиона анализа варијабли Ц и Е

У табели 23. извршено је основно вредновање модела. Коefицијент детерминације износи 0,178304, а то значи да се са 17,83% варијабилитета зависна варијабла Е може објаснити независном варијаблом Ц. Повезаност варијабли је релативно слаба.

Табела 23: Вредновање модела за варијабле Ц

R Square /Квадратни корен	0,178304
RSquare Adj /Кориговани квадратни корен	0,175069
Root Mean Square Error / Одступање средње квадратне девијације	0,705525
Mean of Responce /Средња вредност одговора	4,351004
Observations (or Sum Wgts) /Број обсервација	256

Извор: Аутор

Оцена статистичке значајности дата је у табели 24 и она износи [$F(1,254)=55,1169$, $p < 0,0001$].

Табела 24. АНОВА за варијабле Ц и Е

Извор	ДФ	Сума квадрата	Средња вредност квадрата	Ф Рацио
Модел	1	27,43532	27,4353	55,1169
Грешка	254	126,43258	0,4978	Проб > Ф

Извор: Аутор

У табели 25 одређена је величина доприноса независне варијабле Ц на зависну варијаблу Е и она износи 0,422261. На основу ових података може се потврдити постављена помоћна хипотеза Х3: Ниво Ц, утиче на ниво Е.

Потврђена је помоћна хипотеза Х3, да ниво објективних фактора пореског система утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Србији.

Табела 25. Коефицијенти доприноса за варијабле Ц и Е

Термин	Процена	Станд.грешка	t Рацио	Проб> t	Стандард. Бета	ВИФ
Интерцепт /тачка пресека	1,2381066	0,42161	2,94	0,0036*	0	.

Извор: Аутор

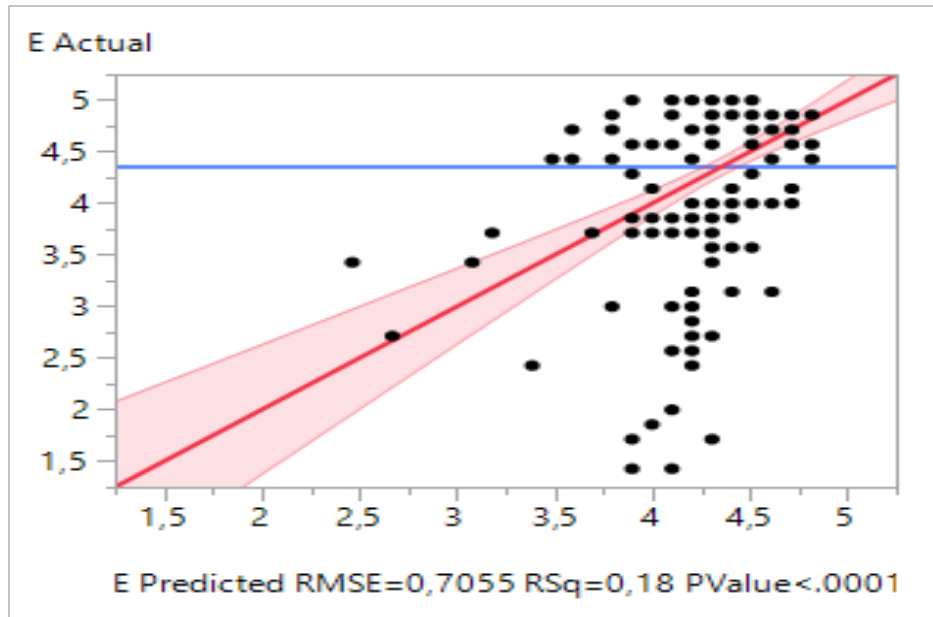
Формуле (5) и (6) презентују вишеструку регресиону једначину:

$$y = 1,2381066 + 0,7159026 \cdot x_3(5)$$

$$E = 1,2381066 + 0,7159026 \cdot C(6)$$

На графикону 51 дат је Дијаграм регресионе једначине за варијабле Ц и Е.

Графикон 51. Дијаграм регресионе једначине за варијабле Ц и Е



Извор: Аутор

10.5.8. Корелациона и регресиона анализа варијабли Д и Е

У табели 26 извршено је основно вредновање модела. Коефицијент детерминације износи 0,933154, а то значи да се са 93,31% варијабилитета зависна варијабла Е може објаснити независном варијаблом Д. Повезаност варијабли је јака.

Табела 26. Вредновање модела за варијабле Д и Е

R Square /Квадратни корен	0,933154
RSquare Adj /Кориговани квадратни корен	0,93289
Root Mean Square Error / Одступање средње квадратне девијације	0,201232
Mean of Response /Средња вредност одговора	4,351004
Observations (or Sum Wgts) /Број обсервација	256

Извор: Аутор

Оцена статистичке значајности дата је у табели 27 и она износи [$F(1,254)=3545,759$, $p < 0,0001$].

Табела 27. АНОВА за варијабле Д и Е

Извор	ДФ	Сума квадрата	Средња вредност квадрата	Ф Рацио
Модел	1	143,58240	143,582	3545,759
Грешка	254	10,28551	0,040	Проб > Ф
Ц. Тотал	255	153,86790		<,0001*

Извор: Аутор

У табели 28 одређена је величина доприноса независне варијабле Д на зависну варијаблу Е и она износи 0,965999. На основу ових података може се потврдити постављена помоћна хипотеза Х4: Ниво Д, утиче на ниво Е, тј.

Потврђена је помоћна хипотеза **Х4: Ниво субјективних фактора пореских обвезника, утиче на ниво пореске утаје и привредне нестабилности.**

Табела 28. Коefицијенти доприноса за варијабле Ц и Е

Термин	Процена	Станд.грешка	t Рацио	Проб> t	Стандард. Бета	ВИФ
Интерцепт/тачка пресека	0,3426721	0,068479	5,00	<,0001*	0	.
Д	0,9881595	0,016595	59,55	<,0001*	0,965999	1

Извор: Аутор

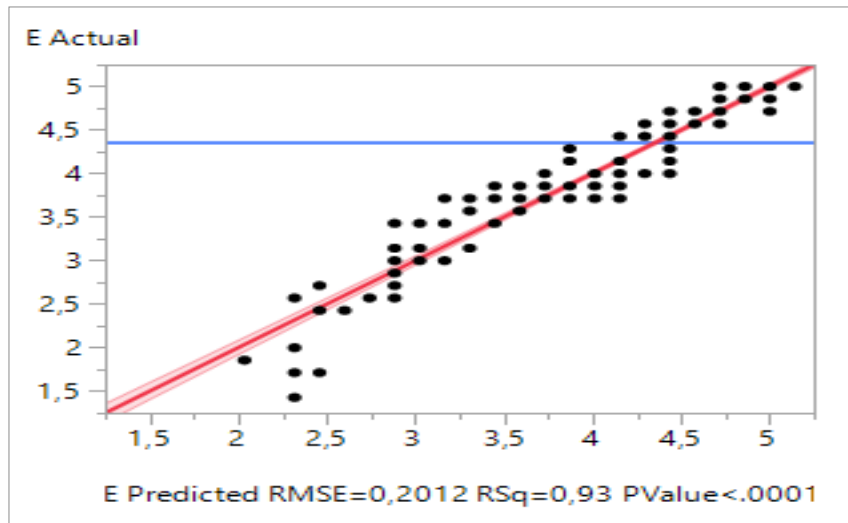
Формуле (7) и (8) презентују вишеструку регресиону једначину:

$$y = 0,3426721 + 0,9881595 \cdot x_4(7)$$

$$E = 0,3426721 + 0,9881595 \cdot D(8)$$

На графикону 52 дат је Дијаграм регресионе једначине за варијабле Д и Е.

Графикон 52. Дијаграм регресионе једначине за варијабле Д и Е



Извор: Аутор

10.5.9. Вишеструка корелациона и регресиона анализа за варијаблу Е

У табели 29. извршено је основно вредновање модела. Коефицијент вишеструке детерминације износи 0,952873, дакле, са 95,28% варијабилитета, зависна варијабла Е може се објаснити независним варијаблама: А, Б, Ц и Д. Повезаност варијабли је јака.

Табела 29. Вредновање модела за варијаблу Е

R Square /Квадратни корен	0,952873
RSquare Ajd /Кориговани квадратни корен	0,952122
Root Mean Square Error / Одступање средње квадратне девијације	0,169971
Mean of Response /Средња вредност одговора	4,351004
Observations (or Sum Wgts /Број обсервација	256

Извор: Аутор

Оцена статистичке значајности износи [$F(4,251)= 1268,747, p <0,0001$].

Табела 30. АНОВА за варијаблу Е

Извор	ДФ	Сума квадрата	Средња вредност квадрата	Ф Рацио
Модел	4	146,61651	36,6541	1268,747
Грешка	251	7,25140	0,0289	Проб > Ф

Извор	ДФ	Сума квадрата	Средња вредност квадрата	Ф Рацио
Ц. Тотал	255	153,86790		<,0001*

Извор: Аутор

У табели 31 одређена је величина доприноса независних варијабли на зависну варијаблу Е. Највиши допринос има независна варијабла Д (субјективни фактори пореских обвезника на евазију пореза и привредну нестабилност) и он износи 76,95%, а најмањи допринос има независна варијабла А (сива економија) и он износи 12,86%.

На основу ових података може се потврдити постављена *хипотеза Х0: Нивои А, Б, Ц и Д, утичу на ниво Е*, тј. *Потврђена је основна хипотеза Х0, да сви фактори дефинисаних група утичу на пореску евазију и привредну нестабилност у Србији*.

Табела 31. Коефицијенти доприноса за варијаблу Е

Термин	Процена	Станд.грешка	t Рацио	Проб> t	Стандард. Бета	ВИФ
Интерцепт /гачка пресека	0,3335324	0,115506	2,89	0,0042*	0	.
А	0,1719391	0,035012	4,91	<,0001*	0,12869	3,6574664
Б	0,459419	0,057265	8,02	<,0001*	0,301061	7,5001622
Ц	-0,449916	0,050114	-8,98	<,0001*	-0,26537	4,6534145
Д	0,7871708	0,033554	23,46	<,0001*	0,769517	5,7305097

Извор: Аутор

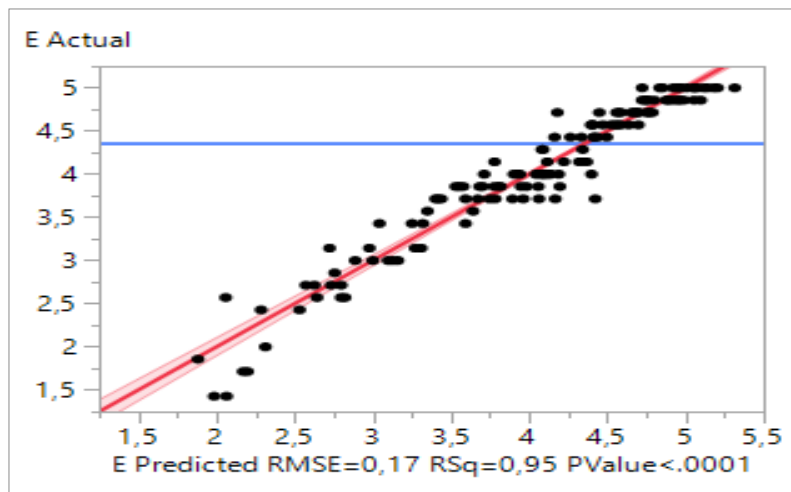
Формуле 9. и 10. презентују вишеструку регресиону једначину:

$$y = 0,3335324 + 0,1719391 \cdot x_1 + 0,459419 \cdot x_2 - 0,449916 \cdot x_3 + 0,7871708 \cdot x_4 \quad (9)$$

$$E = 0,3335324 + 0,1719391 \cdot A + 0,459419 \cdot B - 0,449916 \cdot C + 0,7871708 \cdot D \quad (10)$$

На графикону 53 дат је Дијаграм вишеструке регресионе једначине за варијаблу Е.

Графикон 53. Дијаграм вишеструке регресионе једначине за варијаблу Е



Извор: Аутор

10.6. Дискусија резултата истраживања

Предмет емпиријског истраживања у овом раду јесте пореска евазија и њен утицај на привредну нестабилност земље. Мотивација за изучавање овог питања привредног и друштвеног развоја, лежи у интересовању исказаном и у многим досадашњим радовима и студијама за проучавање реакција људи и организација на порезе, јавне финансије, пореске законе и привреду. Пошто је увид у ове радове подвукао запажање о потреби комплетнијег обраћања пажње на одређене неекономске факторе понашања пореских обвезника, у дискусијама о порезима и пореској евазији, основни ставови и резултати овог истраживања се могу оценити ваљаним, јер управо допуњују теоријски јаз укључивањем и бројних других утицајних фактора у проблем пореске евазије.

У дискусији резултата овог емпиријског истраживања консултовани су и поређени ставови аутора неких релевантних претходних истраживања. Пореска евазија, као предмет истраживања је тако у складу са ставовима *Fjeldstad et al. (2012)*; *Webber (1986)*. Настојање људи да смање порезе, постојало је одувек уз економске последице, још од старог Рима. Консултовани су и савремени приступи овој теми, истакнути у радовима (*Allingham & Sandmo, 1972*); *Becker (1968)*; *McKerchar & Evans (2009)*. Коришћени су теоријски, емпиријски и експериментални приступи у проучавању пореске евазије и њени многоструки негативни утицаји на економски развој и државне приходе за социјалне, здравствене и друге

јавне потребе. Допринос овог рада лежи првенствено у бољем разумевању фактора од утицаја на ово питање, пореских прихода и финансија и креирања могућих метода унапређења.

У дефиницији фактора утицаја на пореску евазију за потребе овог истраживања коришћена је бројна литература: *Alm (1999,2010)*; *Devos, (2012:181)*; *Fjelstad et all*; *Ali et al. (2013)*; и *OECD (2010, 2012)*, а која упућује на то, да је одлучивање пореских обвезника под утицајем многих фактора и модела, од којих су у раду консултовани следећи модели: економски модел, модел фискалне размене, модел компаративног третмана, модел социјалне психологије, ставови, перцепције о начину понашања пореских обвезника када је у питању пореска евазија и модел политичке легитимности и поверења у владу.

- Економски модел, чији главни аспекти разматрања су понашања пореских обвезника, условљених факторима попут: пореске стопе која подразумева користи од избегавања пореза и казне, трошкова евентуалног открића евазије, где је порески обвезник економски агент који процењује трошкове и користи могуће пореске евазије.
- Модел фискалне размене, којем су посебан допринос дали у својим радовима: *Frey & Feld (2002)*; *Torgler (2003)*; *Spicer & Lundtstedt (1976)*; *Palil (2010)*; *Engen & Skinner (1996:617)*, комбинујући преко овог модела економски и социопсихолошки приступ, заснивајући га на социјалном, психолошком и комуникацијском уговору између владе и пореских обвезника. По овом моделу се сматра да постојање државних расхода, може да буде мотивациони фактор пореским обвезницима, да испуњавају своје обавезе, посебно ако су свесни вредности роба и услуга које добијају од државе, те то виде као размену куповне моћи на тржишту у поврату за државне услуге. Преговарање о порезима, између државе и пореских обвезника, упућује да је евазија пореза везана и за колективни процес одлучивања.
- Модел Компаративног третмана заснован је на теорији капитала, по којој је спремност пореских обвезника да испуњавају своје обавезе већа ако сматрају да је цео порески систем фер и праведан. У претходним радовима је то истакнуто код: *GIZ-a (2010)*; *Feld & Frey-a (2006:15)*; *Spicer & Becker-a (1980)*; *Torgler & Schneider-a (2005)*; *Kirchler & Hoelzl-a, (2006)*; *Braithwaite-a (2008)*. Обично се разматрају следећи нивои коректности пореког система: дистрибутивна коректност, процедурална коректност система, где се порески органи стриктно

придржавају правила у прикупљању прихода у односу према пореским обвезницима и редистрибутивна коректност у примени казних мера при избегавању обавеза и пореских норми. Последња два вида коректности система директно су повезана са ефикасношћу рада пореске администрације.

- Модел Социјалне психологије, заснован је на претпоставци да понашање пореских обвезника у испуњавању пореских обавеза одређују лични фактори попут: стигме, репутације, вредности за које се бори и у које верује обвезник, морала, пореског менталитета, пореске етике обвезника, које је тешко мењати да би се усагласили са јавном политиком, због дугог периода социјализације, као и друштвени утицај о коме су у својим радовима писали: *McKerchar & Evans (2009)*; *Franzoni (1999)*; *Sour (2004)*; *OECD (2010)*; *Walsh (2012)*.
- Ставови, перцепције, које у претходним истраживањима обрађује *Lewis (1982)*; *Rethi (2012)* и *Durham (1988)*, говоре, да начин понашања пореских обвезника, свест о улози пореза у друштвеном контексту и лична перцепција имају значајан утицај на евазију. У односу на личне факторе, интерни страх од кривице због евазије, има већи утицај од друштвеног кажњавања пореске администрације за неплаћање пореза, а с друге стране, постојање друштвених норми има утицај на страх од социјалне стигматизације за неплаћање пореза. Перцепција и понашање у финансирању јавних потреба, може да се прошири и на уочавање потенцијалних утајивача пореза, користећи знања из студија из области економије понашања и економске психологије у процесу селекције пореских извештаја. Пореска администрација би ваљало да узме у обзир перцепцију пореског обвезника, да би се конституисао порески морал и повећала спремност за испуњавање обавеза. Ниво перцепције пореских обвезника од стране пореских власти, уместо наредбодавног односа, би требало да резултира реципрочним односом поштовања администрације и поштеног понашања обвезника.
- Модел политичке легитимности и поверења у Владу. Политичка легитимност (национални понос) и поверење у владу, институције и социјалне споразуме да раде у интересу општег добра су посебно проучавани у радовима: *McKerchar & Evan (2009)*; *Picur-a & Riahi-Belkaoui (2006)*; *Richardson-a (2008)*; те *Tyler-a & De Cremer-a (2006)*. Овај модел упућује на то да је одређени степен поверења у Владу земље и легитимности, кључан за понашање пореских обвезника. ОЕЦД (2010) је у својим радовима, на примеру 30 развијених демократских земаља, констатовао,

да је наплата пореских прихода највећа тамо где је висока контрола корупције и низак ниво бирократије, што упућује на потребу повећања репутације и кредибилитета Владе, као алата за повећање поверења пореских обвезника. Такође, национални понос кроз политичку легитимност утиче на групно понашање људи и јачање сарадње, позитивно делујући на порески морал. Успостављање поверења у пореску администрацију, као институцију је битно, као и рестриктивне законске мере и механизми за смањење пореске евазије.

Овоме ваља додати и претходна истраживања и теоријске радове који се односе на утицај пореске евазије на привредну нестабилност земље који су консултовани у дискусији резултата овог рада: *Oberholzer & Stack (2009:737)*; *Pentland-a & Carlile (1996)*; и *Gordan-a (2012:3)*.

Анализирајући теоријске оквире, разматрања модела и резултата горњих истраживања, за оквир емпиријског истраживања, формулисано је пет група фактора утицаја на привредну нестабилност у Србији, са по 7 тврдњи (35 питања) за испитивање ставова пореских обвезника, и то: објективни фактори пореског система и субјективни фактори пореских обвезника, фактори сиве економије, ефикасности пореске администрације и саме пореске евазије и привредне нестабилности.

Предмет емпиријског истраживања, креираног за потребе валоризације научних хипотеза овог рада, био је да се испитају утицаји различитих економских, социјалних, психолошких фактора и детерминанти понашања пореских обвезника, везаних за пореску евазију и привредну нестабилност у Републици Србији.

У ту сврху, спроведено је емпиријско истраживање ставова представника привредних субјеката и физичких лица на целој територији Републике Србије у другој половини 2020. и почетком 2021. године, на узорку од 256 малих и средњих привредних субјеката и радњи и 39 физичких лица као пореских обвезника, који су својим ставовима о овим питањима дали охрабрујуће резултате.

Резултати су показали да су испуњени задаци истраживања и да је утврђено да:

- Степен сиве економије, има утицај на евазију пореза и привредну нестабилност у Републици Србији, те је потврђена прва помоћна хипотеза рада;
- Ниво ефикасности пореске администрације, значајно утиче на ниво евазије пореза и привредне нестабилности у Србији, чиме је потврђена друга помоћна хипотеза рада;

- Објективни фактори пореског система остварују значајан утицај на евазију пореза и привредну нестабилност у Републици Србији, чиме је потврђена трећа помоћна хипотеза рада;
- Бројни субјективни фактори пореских обвезника, утичу на ниво евазије пореза и привредне нестабилности у Републици Србији, чиме је потврђена четврта помоћна хипотеза рада.

Верификован је теоријски модел истраживања, по коме зависна варијабла истраживања - пореска евазија и привредна нестабилност, значајно зависи од независних варијабли, са њиховим унутрашњим факторима утицаја: сиве економије, ефикасне пореске администрације, објективних фактора пореског система и субјективних фактора пореских обвезника.

Утврђено је и која група фактора, унутар сваког од ових нивоа и свих ових утицаја, најјаче делује на пореску евазију и привредну нестабилност. Према укупним резултатима истраживања, ставова испитаника и дефинисаних тврдњи у оквиру унутрашњих фактора утицаја на пореску евазију и привредну нестабилност, је у том смислу највише вреднован утицај:

- нивоа свести пореских обвезника о улози пореза у друштвеном контексту, има великог утицаја на ниво прихода државе;
- примене мера које осигуравају ефективно и ефикасно прикупљање пореза, у великој мери има утицаја на ниво развоја социјалне заштите, здравства и образовања;
- нивоа пореске евазије, која значајно утиче на ниво губитка прихода за развој економије земље;
- нивоа репутације Владе, и политичке легитимности у трошењу убраних пореза, има великог утицаја на пореску евазију; и
- нивоа поверења пореских обвезника у међусобну сарадњу, на реализацији развојних циљева утиче на испуњавање пореских обавеза.

Реализован је крајњи циљ истраживања - валоризација пет хипотеза рада: основне Х0, и четири пооћне хипотезе, Х1, Х2, Х3 и Х4:

Х0, основна хипотеза = Ниво сиве економије, ефикасности пореске администрације, објективних фактора пореског система и субјективних фактора пореских обвезника утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Србији.

Помоћне хипотезе:

- X1 – ниво сиве економије утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности,
- X2 – ефикасност пореске администрације утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности,
- X3 – објективни фактори пореског система утичу на ниво пореске евазије и привредне нестабилности, и
- X4 – субјективни фактори пореских обвезника утичу на ниво пореске евазије и привредне нестабилности.

Такође је анализа ваљаности појединачних фактора и групе фактора заједно, потврдила и шире могућности унапређења пореског окружења, у интересу смањења пореске евазије, а да се истовремено не утиче на суверенитет државе у пореским питањима, преко:

- Стабилног и предвидљивог регулаторног окружења; и
- Смањења неизвесности у погледу будућег пореског третмана и трансакција, као једног од главних разлога високих трошкова пословања.

За дискусију је значајно да је изражен позитиван став пореских обвезника, везан за факторе и значај знања и информисања о опорезовању. Овај став резултат је веровања, да порези морају да се плаћају, да су порези незаобилазни, јер су приход и имовина извор опорезовања, или да покушај разумевања закона има фрустрацију због сложености и неразумљивости.

Дискутујући питања опорезовања, дискутује се о фискалној политици, пореским стопама и коришћењу пореза за пружање јавних добара, као и њихову повезаност као обвезника са пореским властима. Многи се осећају некомпетентним у питањима пореске политике, ограниченим сложеношћу прописа о порезима и губе интерес за порески систем у целини. Зато је знање о порезима важно за разумевање разлога понашања пореских обвезника.

Код проучаваних субјективних фактора понашања, од утицаја на пореску евазију и привредну нестабилност у Републици Србији, се у овом контексту у резултатима истраживања, истиче важност кампање јавног мњења, за стицање увида у преференције грађана и привредника и теме за дискусију о предностима и ограничењима пореских стопа, праведности пореског система, а што такође може да буде проблематично ако учесници немају потребно знање о тим питањима. С друге стране, ове кампање су битне за унапређење свести пореских обвезника о пореским приходима и евазији.

Већ сада се могу у том смислу, трасирати задаци за *даља истраживања*, на основу ставова испитаника у којима је видљиво да је: општи ниво знања пореских обвезника о

пореским законима низак, о чему је посебно писао и *Kirchler (2007)*, да ниво општег знања о пореским законима, значајно утиче на ниво неповерења пореских обвезника према пореским властима и обавезама и одређује ниво поштовања пореских обавеза. Пораст пореске етике у поштовању пореских обавеза у Републици Србији, би могао да се постигне улагањем у знање пореских обвезника.

Представљање пореских власти и пореза у друштву уопште, и начини понашања су важни за одрживост разумевања и прихватање фискалне политике, која преноси одговорност на грађане, а истовремено пружа и јавна добра која повећавају добробит нације. У том смислу претходна истраживања која подржавају резултате овог рада су, између осталих залагања: *Braithwaite (2003)*; *Devos-a (2012)*; *Alm & McClellan (2012:1)*; *Engida & Baisa-a (2014:435)*, по којима би пореске власти могле више да користе обуку пореских обвезника, како би утицале на јачање морала око плаћања њихових обавеза.

Дискутујући о ограничењима овог истраживања, она могу да се виде у томе што истраживање није обухватило и аспекте нивоа утицаја пореског морала на корпоративно понашање компанија везано за порезе. Предност овог истраживања је, да 256 испитаника је одговорило на питања упитника, тако да постоји и директан увид у корпоративно понашање, везано за управљање ризиком пореза у Републици Србији. Међутим, важно је разумети да су односи између стејкхолдера и одлучивања о испуњавању пореских обавеза компаније, врло сложени. То је из разлога што најчешће они који доносе одлуке у компанији о испуњавању пореских обавеза, нису исте особе као оне које поседују акције и уделе у привредним субјектима. О том проблему је посебно писао у својим радовима и *Lavermicocca (2009:66)*. Опште законске обавезе траже од директора да раде у интересу доброг и одговорног пословања, у најбољем интересу привредног субјекта, уз поштовање и ширих интереса заједнице, где спадају и обавезе у области пореза. Проучавање мишљења о корпоративном управљању и управљању пореским ризицима управе привредних субјеката, били су предмет истраживања и *Pricewaterhouse Coperes (2004:11)*; *Van Schalkwyk,(2012:787)*; *Torgler (2005:527)*; према којима се види да је управљање ризиком пореза, додељено најчешће шефу финансија у привредном субјекту и врло ретко укључује ниво Управног одбора.

У општем закључку дискусије резултата истраживања, може се подвући налаз да је валоризација основне научне тврдње рада о утицају пореске евазије на привредну нестабилност, потврђена као ваљана, преко појединачно потврђеног утицаја сиве економије, ефикасности пореске администрације, објективних фактора пореског система, као и преко утицаја на субјективне факторе пореских обвезника и промену њиховог понашања у односу

на ова питања већим узимањем у обзир социо-психолошких разлога њиховог понашања и мотивације. Ово је у складу са залагањима и бројних аутора у претходним истраживањима о узроцима привредне нестабилности земље: *Oberholzer & Stack (2009:737)*; *Pentland-a & Carlile (1996)*; и *Gordan (2012:3)*.

Овим је друштвено оправдана сврха предузимања истраживања у овом раду, као и видљив допринос рада економској теорији и пракси у области пореза и јавних финансија.

11. ЗАКЉУЧАК

У првом и другом делу рада анализирани су јавни приходи и јавни расходи који су уређени посебним пореским законима. На основу извршене анализе кретања обима јавних прихода у последњих неколико година, може се закључити да су јавни приходи стабилни и да су константно расли из године у годину.

Финансирање јавних расхода, односно јавне потрошње захтева одређена средства која се убирају као јавни приходи. Јавни приходи представљају инструмент економске политике путем којег се може битно утицати на кретање националног дохотка, на привредни раст и развој, на запосленост, уопште на стабилност националне економије. Јавни приходи и њихова расподела утврђују се одговарајућим пореским законима. Јавни приходи се у савременим привредним системима појављују као порези, таксе, доприноси, накнаде, јавни зајмови, донације и др. По својим основним карактеристикама, и буџетским приходима, порези представљају најзначајније фискалне јавне приходе. На основу сагледавања стања обима јавних прихода, у последњих неколико година, може се закључити да су они стабилни и да су константно расли из године у годину. У структури јавних прихода, највећи пораст је забележен у периоду 2015-2020.

Јавни расходи су лимитирани обимом јавних прихода. Према ставовима савремених теоретичара, јавни расходи су увек прихваљиви уколико су продуктивни, без обзира колико су високи. Стога је у јавним финансијама једно од кључних питања однос јавних прихода према јавним расходима. Њихово учешће у финансирању јавне потрошње на свим нивоима, захтева одређена средства у једном одређеном временском периоду, најчешће једној календарској години. Јавни расходи су константно расли из године у годину у периоду 2014-2020.

У четвртном делу рада анализирани су порези. По свом билансном значају, порези представљају најзначајније фискалне јавне приходе. У структури пореских прихода, највећи пораст евидентиран је код ПДВ и акциза. Код појединих пореских облика, наступиле су значајне промене, поготову у погледу промене фискалног оптерећења, насталих смањењем или повећањем пореских стопа. Тако на пример, стопа пореза на зараде (2012) је смањена на 10%, а стопа пореза на добит правних лица је повећана на 15% (2013). Смањење стопе пореза на зараде, било је мотивисано пре свега да се кроз повећану тражњу за радном снагом, дође до већег степена запошљавања. С друге стране, било је планирано да се кроз активно вођење пореске политике, смањи укупни обим јавне потрошње, а повећају укупни порески приходи.

У петом делу рада, представљене су теорије којима се објашњава оправданост пореза. У економској теорији и јавним финансијама постоји више теорија којима се објашњава оправданост пореза. Према класичној теорији пореза, потребно је да постоји неутралност, ефикасност, праведност у настојању да порези буду ефективни, сличним третманом пореских обвезника, промовишући фер - правичну расподелу прихода, извесност, плус да пружа једноставност за администрацију и лакоћу за испуњавање пореских обавеза обвезника. Данас није прихватљив став који су имали представници класичне теорије, да је јавна потрошња прихватљива само ако је минимална, односно само уколико не оптерећује економију једне земље. Напротив, увек је корисна за економију једне земље када је продуктивна и ефикасна.

Представници савремене финансијске теорије, узроке пораста јавних расхода и његово оправдање налазе у жељи државе за државним интервенционизмом, који се сврставају у техничко-демографске и социолошке факторе. Дакле, пораст јавних расхода условљен је економским растом и привредним развојем, као и техничко-технолошким прогресом, растом животног стандарда, здравствене и опште културе и др. .

Порески систем представља скуп свих пореских облика једне земље и он мора да садржи одређени број пореских начела на које се ослања.

Поједини порески принципи, у пракси су подложни сталним променама, зато што се не смеју посматрати и постављати апстрактно. Њихову садржину, пореска теорија треба да уобличава у складу са приликама присутним у једном друштву. Вагнерова подела пореских принципа и данас је веома актуелна. То су четири групе принципа (финансијски, економски, социјално-политички и правно-административни), од којих је сваки и данас актуелан.

У шестом делу рада анализиране су реформе пореског система Републике Србије у последњих двадесет година. Најзначајније реформе пореског система Републике Србије у периоду 2001-2010. настале су доношењем Закона о порезу на додату вредност (2004), Закона о финансирању локалне самоуправе (2006) и Закона о локалној самоуправи (2007). Касније промене пореског система су настале у сфери опорезивања зарада, када је дошло до смањене стопе пореза на зараде (2012) и повећања стопе пореза на добит (2013). Циљ и ефекти су били усмерени ка тржишту рада, односно повећању нивоа запослености. Тиме се ишло на повећање степена запослености али и на смањење евазије пореза у тој области. Процена је да су пореске евазије у области нерегистрованих зарада знатно више него у другим областима. Уопштено говорећи, порески систем утиче како на потражњу, тако и на понуду радне снаге, посебно у кратком року, с обзиром да смањење пореског оптерећења рада може подстицати отварање радних места и нова запошљавања

Промене пореских система иду упоредо са променама циљева опорезивања. С обзиром да порески систем једне земље представља скуп свих пореских облика, свако укидање или доношење новог пореског облика, односно промена фискалног оптерећења кроз повећање или смањење пореских стопа, значи и промену пореског система. Стога свака промена пореских облика има за последицу промене на запосленост, доходак, цене, инвестиције, потрошњу и др. Све то има великог утицаја на динамику привредног раста и развоја националне економије.

Порески систем у Србији у задње време је знатно реформисан. Порески облици на потрошњу су доживели највеће промене, затим порески облици на доходак, и извесне промене биле су и код пореза на имовину. Промене пореског система, усклађене су са многим важећим опредељењима о кретању пореске политике у земљама ЕУ, као и са актуелним теоријским ставовима по овом питању.

У седмом делу рада анализирани су порези и пореска политика ЕУ. С обзиром на различитост појединих пореских система и пореских политика земаља чланица ЕУ, пореска хармонизација постала је основни услов функционисања јединственог тржишта земаља чланица ЕУ. Наравно, то је дуготрајан и сложен процес. Што се тиче пореза и пореске политике у ЕУ, четири су основна питања која се намећу као најважнија: усклађивање непосредних пореза, усклађивање посредних пореза, усклађивање у области сузбијања двоструког опорезивања и усклађивање у области сарадње пореских органа земаља, чланица ЕУ. Од свих наведених тачака, пореско усклађивање посредних пореза (ПДВ, акцизе) било је најинтензивније.

Сматра се да ће наредне године бити пресудне за пореску политику ЕУ. Како би порески системи држава чланица ЕУ могли да реше неке њихове савремене и будуће изазове, сигурно је да ће морати да се делује на три нивоа: међународном, ЕУ и националном.

У осмом и деветом делу рада дефинисани су општи појмови пореске евазије и евазије пореза у Србији. У пореској терминологији, евазија пореза подразумева различите модалитете избегавања плаћања пореза, са различитим последицама које са собом остављају. Анализа проблема пореске евазије се сагледава у контексту психолошког стања пореског обвезника, односно морају се сагледати фактори који утичу на његову природну склоност ка избегавању плаћања пореза. Само понашање пореског обвезника, биће често одређено висином пореских стопа, начином и механизмима примене пореских облика код утврђивања само пореске обавезе. На основу тога, може се извести закључак да ли ће порески обвезник, делимично или у потпуности да врши избегавање плаћања пореза.

Постоје и други фактори који могу утицати на одлуку пореског обвезника да утаји порез. То су фактори психолошке, економске, правне, етичке и друге природе. Међутим, најважнији фактори који утичу на јачину плаћања пореза су: а) ниво оптерећења; б) сврха трошења; в) суд јавности о праведности пореског система; г) порески облик; д) пореске стопе и др. С друге стране постоји и много других фактора који могу утицати на пораст сиве економије. То су фискална пресија, ефикасна пореска администрација, порески систем и казнена политика.

У овом делу рада приказан је велики број теорија које објашњавају пореску евазију. Наведене су теорија рутинске активности, теорија о евазији и избегавању пореза, вероватноћа ендogene детекције, пореска евазија код рада на црном тржишту, евазија од стране привредних друштава, евазија пореза у социјалном контексту. Анализом наведених теорија дошло се до закључка да све оне представљају обећавајуће поље за даља истраживања.

Дефинисани су модалитети евазије пореза код ПДВ, пореза на добит, пореза на доходак грађана. Са економског становишта евазија пореза утиче на макроекономску стабилност, стварајући бројне поремећаје монетарне и фискалне политике, доводећи до сељења привредних активности у тзв. сиву зону. У оваквим условима држава често нема јасну представу о стварној незапослености што такође изазива бројне поремећаје на основу нереалне слике стања у држави.

Последице евазије - сиве економије су веома негативне по читаву економију и друштво у целини. Бројни су модалитети избегавања плаћања и неизмиривања пореских обавеза, односно вршења кривичног дела пореске утаје. У пракси се често сусрећу бројни модуси извршења кривичних дела из ове области, наведени у претходним деловима овог рада.

Предмет истраживања о пореској евазији и њеном утицају на привредну (не)стабилност иде у прилог разумевању проблема јавне, односно фискалне економије, посебно у области теорије пореза, објективних и субјективних фактора пореске евазије, пореске администрације и др.

Питања опорезовања и пореске евазије су од велике важности за друштво, државу и грађане, што је потврђено бројним теоријским, емпиријским и експерименталним радовима и литературом. Ово упућује на друштвену актуелност теме истраживања овог рада.

Преглед литературе је показао да није могуће говорити о универзалном моделу истраживања понашања пореских обвезника према опорезовању и пореској евазији, јер су

бројни фактори од утицаја на индивидуалне и колективне одлуке око пореских обавеза. Ови фактори се разликују по земљама, према ситуацијама, где одређени модели и пореске теорије могу да помогну у бољем разумевању мотива пореских обвезника за сарадњу са властима у изградњи економске стабилности државе, у складу са специфичностима њиховог пореског окружења, политичке легитимности и поверења у исту.

Велики број студија и радова, фокусиран је на понашање индивидуалних пореских обвезника, мање на понашање привредних друштава у области испуњавања пореских обавеза, као и на основне узроке који на то имају утицај. Ово истраживање је управо имало задатак да истражи тај део понашања, са циљем смањења утицаја економских и некономских фактора на пореску евазију у земљи.

У реализацији задатака истраживања и дефинисању хипотеза, теоријски оквир су чинили претходни доприноси бројних аутора. Наиме, још од „Богатства народа“, Адама Смита, ефекти пореза и државне интервенције у производним секторима, до нормативне теорије економских разлога за егзистенцију државе и њеног финансирања, били су предмет изучавања бројних аутора. Посебно су интересантна питања принципа у овој области, где би пропорција пореза требало да се односи на интерес појединца за јавне трошкове, тзв. принцип користи, принцип једнакости у опорезовању. Питања еквивалентности у опорезовању, такође битна за адекватан порески систем, уз извесност за пореског обвезника као форма гаранције према ревизорима, односно контролорима и могућој корупцији, све је више актуелна област интересовања пореских реформи и настојања држава да уведу демократичност у ово поље. Увођење више правилности у трошењу пореских прихода од стране државе, правовременог плаћања државе према јавним корисницима, све више се веже за политичку легитимност и поверење у државне органе.

Порези као допринос појединаца, привредних друштава и власника имовине, финансирању државних интервенција и операција и трошкова јавног сектора, све више траже коришћење социо-економских и политичких фактора земље, како би порески обвезници били креативни и добровољни учесници развојних политика, с једне стране, те све мање пословали у неформалном сектору, односно сивој зони и подстицали привредну несигурност земље, с друге стране. Пореске власти треба да се усредсреде на ефикасност трансфера финансијских ресурса из приватног у јавни сектор, јер то у бити утиче на смањење капацитета за економски раст и запошљавање у приватном сектору, па је битна вредност коју друштво добија из тог процеса. Порески систем треба да утиче на раст довољних прихода да финансира државне активности.

У економској теорији, посебан акценат се ставља на сагледавање ефеката опорезивања (микроекономски и макроекономски ефекти опорезивања). Међутим, сигурно је да се ефекти опорезивања рефлектују и манифестују и у евазији и преваљивању пореза.

У свакој држави незаконита пореска евазија и избегавање пореза ограничавају способност држава да прикупе приходе за спровођење својих економских и социјалних циљева. У случајевима када држава повећава пореско оптерећење, ради попуњавања буџетских прихода, одређени број пореских обвезника, избегава порезе, на који начин се и терет пореза расподељује. На основу бројних истраживања, утврђено је да су основни фактори који утичу на пореску евазију, висина пореског оптерећења, намена трошења средстава прикупљеног од пореза, перцепција јавности о правичности пореског система, порески облици и др. У ранијем периоду, почетком 90-тих година, основни узроци сиве економије у Републици Србији, били су пре свега распад земље, ратна збивања у земљи и окружењу, наметнуте економске санкције, хиперинфлација, ратне миграције и др. То је био знак закржљалости нашег привредног система, и свако даље пословање у сивој зони било је погубно по нашу економију. Стога је држава морала да предузме опште и ригорозне мере на отклањању ове веома негативне и штетне појаве, што је касније низом реформи у привредном и пореском систему и учињено.

На основу ставова великог броја аутора по питању пореза и пореске политике код нас и у свету, анализе рада пореске администрације и др., извршена је анализа пореског обвезника и дефинисање кључног момента када порески обвезник доноси одлуку да утаји порез. Тиме се, с друге стране, сагледавала и она психолошка страна која касније доводи до евазије пореза и сиве економије која утиче на ниво привредне нестабилности земље.

У овим оквирима су и постављене хипотезе истраживања у раду: Основна хипотеза Х0: Ниво сиве економије, ефикасности пореске администрације, објективних фактора пореског система и субјективних фактора пореских обвезника, утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности у Републици Србији, која је доказивана и преко помоћних хипотеза: Х1: Ниво сиве економије утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности, Х2: Ефикасност пореске администрације утиче на ниво пореске евазије и привредне нестабилности, Х3: Објективни фактори пореског система утичу на ниво пореске евазије и привредне нестабилности и Х4: Субјективни фактори пореских обвезника утичу на ниво пореске евазије и привредне нестабилности.

За потребе елаборације ових научних тврдњи рада, формулисани су и задаци емпиријског истраживања. Истражени су ставови 256 правних и физичких лица, као

пореских обвезника на територији Републике Србије у другој половини 2020. и почетком 2021. године. Истраживање је реализовано електронском анкетом. Засновано на одговорима који су дати, подаци су анализирани са циљем да се утврде групни и интер-групни фактори који имају позитиван или негативан утицај на пореску евазију и привредну нестабилност земље.

Зависно од вредности ставова, од негативних до позитивних, у распону од 1-5, вредности Ликертове скале, сумиране су вредности за свако од потпитања одређене групе утицаја на пореску евазију. Крајња анализа података је преко линеарне регресије, упутила на односе и повезаност између сваке групе тврдњи од утицаја на пореску евазију и привредну нестабилност. Може се закључити да су резултати спроведеног емпиријског истраживања ставова, представника одабраног узорка привредних субјеката и физичких лица, потврђени вредностима корелационе и регресионе анализе независних варијабли: сиве економије, ефикасности пореске администрације, објективних фактора пореског система и субјективних фактора пореских обвезника, и утицаја на зависну варијаблу: пореску евазију и привредну нестабилност земље (основна и четири помоћне хипотезе овог рада).

Резултати овог квалитативног истраживања, подржани оценама испитаника, указали су на неке основне разлоге, системски и законодавни оквир, политику праксе пореске администрације и порески морал обвезника и факторе утицаја на пореску евазију и даље, на привредну нестабилност.

Тако су: поверење у Владу, правичност пореског система и опорезовања, пореске трошкове, оцењени као области од великог утицаја на морал пореског обвезника и његове одлуке о пореским обавезама. Позитиван утицај на порески морал а самим тим и евазију пореза има перцепција јавности и пореских обвезника о правичности пореског система. Овде је од велике важности и утицај пореске контроле и ефикасност пореских служби, при одлучивању пореског обвезника о плаћању пореза. Ниво корупције у пореским службама, је посебно истакнут као проблем у комуникацији и транспарентности пореског система, док је на пример, национални понос, идентификован од мањег утицаја на порески морал обвезника.

С аспекта утицаја субјективних фактора пореских обвезника на пореску евазију и привредну нестабилност, истраживањем је подвучен значај:

- схватања, свести и ставова пореских обвезника о пореском систему земље, а што се може одразити на евазију пореза;
- нивоа друштвених норми, од значаја за свест пореских обвезника у вези потенцијалне евазије пореза;

- намерних одлука пореског обвезника да врши евазију пореза ради процене користи и штете од такве активности;
- нивоа повезаности, ставова чланова управе приватних фирми о управљању ризицима у овој области са њиховим мишљењем о корпоративном управљању и утицају на њихов интерес за измиривање пореза;
- утицаја знања о пореском систему на пореске обвезнике када је у питању измиривање пореза.

С аспекта утицаја објективних фактора пореског система на пореску евазију и привредну нестабилност истраживањем је подвучен значај:

- недостатка средстава за финансирање одрживости привредних субјеката који утичу на порески морал обвезника да плате своје пореске обавезе;
- правичности целог пореског система земље која утиче на ниво наплате пореских прихода;
- могућности дугорочне предвидивости пореских обавеза која утиче на планирање трошкова развоја у приватном сектору;

Према укупним резултатима истраживања ставова испитаника за тврдње предложене у оквиру саме пореске евазије и њеног утицаја на привредну нестабилност, дате су врло високе оцене. Највећи значај је дат следећим тврдњама унутрашњих фактора утицаја пореске евазије на привредну нестабилност:

- нивоу свести пореских обвезника о улози пореза у друштвеном контексту, који значајно утиче на ниво прихода државе, за финансирање потреба јавног сектора;
- примени мера које осигуравају ефективно и ефикасно прикупљање пореских прихода и утичу на ниво развоја социјалне заштите, здравства и образовања;
- нивоу губитка прихода за развој економије земље, по основу пореске евазије;
- репутацији Владе у трошењу пореских прихода, који су од утицаја на ниво поверења пореских обвезника у међусобну сарадњу на реализацији развојних циљева.

Указано је и на важност фактора савесног испуњавања пореских обавеза који значајно утичу на ефикасност пореског система у осигурању економске стабилности земље и потреби повећања пореских прихода за дугорочно задовољавање социјалних потреба земље.

Основни закључак који може да се изведе из спроведеног емпиријског истраживања, јесте да постоји значајан утицај економских и некономских фактора пореске евазије на економску нестабилност земље. У том смислу би пореска администрација као и истраживачи

требало да комбинују релевантне моделе и укључују специфичности утицаја ових фактора у развој ефикаснијег и ефективнијег пореског система у земљи.

Претпоставке истраживања, у вези са измиривањем пореских обавеза већине испитаника у оквиру њихових привредних делатности, су у духу пореских прописа и других закона државе.

Ограничења истраживања се огледају у околностима у којима је реализовано истраживање: отежана здравствена ситуација становништва, пословни проблеми привреде због затварања производње, смањења извора финансирања и ограничавања рада капацитета, све услед пандемије КОВИД 19 вирусом. Истраживањем није могло да се у оквиру метода које су коришћене: статистичке дескрипције, електронског анкетирања, корелационе Пирсонове анализе, АНОВА теста и регресионе анализе, проуче проблеми евазије пореза и привредне нестабилности и путем експертског приступа, интуитивним *Fuzzy DEMATEL* методом, коју је такође требало укључити у истраживање у одређивању приоритетних критеријума код одлучивања кад је у питању пореска евазија.

Даља истраживања на која упућују резултати овог рада су везана за потребу изучавања видова и начина супротстављања евазији пореза и коруптивним радњама, бирократије пореских органа, и других мањкавости у овој области. Унутар тога посебну област нових истраживања, која је иницирана овим радом, чини сива економија, с обзиром на сложеност политичких, социјалних, законодавних и економских интервенција, које би земља перманентно требало да изучава и прилагођава их новим ситуацијама и опасностима за њено ширење уопште, рад и деловање неформалног сектора и губитак прихода за социјални развој по основу пореске евазије која се ту дешава.

Пореска администрација и повољности пореске политике такође су од утицаја на пореску евазију и привредну стабилност, али мањег интензитета од објективних и субјективних фактора. Ово говори даље, о суштинској важности рада националних власти и научних и стручних организација на развоју инструмената пореског окружења и пореског законодавства релевантног за привредни раст, како би се унапредио реални амбијент за рад и развој у Републици Србији.

Према истраживањима у овом раду, општи је закључак да Република Србија јача своју пореску администрацију. Тако је побољшана процена усаглашености и управљање ризиком, смањена сложеност пореза и олакшано његово плаћање. Пројекат модернизације пореске администрације Републике Србије је подржала Светска банка, посебно унапређење технологије, преко увођења информационог система, осавремењивање пословних процеса,

националне статистике, боље управљање пројектима, а што ће се реализовати Акционим планом (2018-2023).

ЛИТЕРАТУРА

1. Agnar, S. (1981). Income tax evasion, labour supply, and the equity — efficiency tradeoff. *Journal of Public Economics Vol. 16. Issue 3.*, 265-288.
2. Azam, R. (2012). Global Taxation of Cross Border E-Commerce Income. *Virginia Tax Review*, 639-693.
3. Akujuobi, L., Chigbu, E., & Appah, E. (2012). *An Empirical Study on the Causality between Economic Growth and Taxation in Nigeria*. Federal University of Technology Owerri.
4. Александар В., П. (1976). *Финансијска теорија и политика*. Београд: Савремена администрација.
5. Алексић, В. (2018). *Пореско право*. Београд: Универзитет Унион, Правни факултет.
6. Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 323-338.
7. Alm, J. (2012). Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies. *Tulane Economics Working Paper Series, Tulan University*.
8. Alm, J., & McCellan, C. (2012). Tax Morale and Tax Compliance from the Firm's Perspective. *KYKLOS, Vol. 65*, 1-17.
9. Арсић, М., & Алтипармаков, Н. (2013). Equity aspects of VAT in emerging European countries: A case study of Serbia. *Economic Systems*, 171-186.
10. Bernardi, L., Chandler, M. W., & Gandullia, L. (2005). *Tax Systems and Tax Reforms in New EU Members*. New York: Taylor & Francis.
11. Беслаћ, М. (2018). *Фискална економија*. Београд: ВС ПЕП.
12. Becker, G. S. (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy*, 169-217.
13. Bordignon, M. (1993, October). A fairness approach to income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 345-362.
14. Braithwaite, V. (2009). Tax evasion. In M. Tonry, *The Oxford Handbook of Crime and Public Policy* (pp. 381-408). New York: Oxford University Press, Inc.
15. Walsh, K. (2012). Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration. *The Economic and Social Review, Vol. 43, No. 3*, 451–475.
16. Webber, C., & Wildavsky, A. B. (1986). *A history of taxation and expenditure in the Western world*. New York: Simon & Schuster.
17. Venter, J., Coetzee, K., Koekemoer, A., & Lynn De Hart, K. (2022). *Students Approach to Income Tax: Natural Persons 2022*. Johannesburg: LexisNexis South Africa.

18. Вукша, С., Ристић, Ж., Динчић, М., & Белокапић, П. (2013). *Порески и царински систем и политика*. Београд: EtnoStil.
19. GIZ Sector Programme Public Finance, A. R. (2010). *Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries*. Eschborn: Deutsche Gesellschaft fur Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.
20. Gordhan, P. (2012). *Budget Speech*. Pretoria: Communications Unit National Treasury.
21. Devos, K. (2012). A Comparative Study of Compliant and Non- Compliant Individual Taxpayers in Australia. *Journal of Business and Policy Research*, 180 – 196.
22. Дрљача, З. (2018). *Јавне финансије и финансијско право*. Источно Сарајево: Правни факултет, ПИМ Универзитета у Лукавици.
23. Emran, S. M., & Stiglitz, J. E. (2005). On selective indirect tax reform in developing countries. *Journal of Public Economics*, 599-623.
24. Engen, E., & Skinner, J. (1996). Taxation And Economic Growth. *National Tax Journal*, 617-642.
25. Engida, T., & Abera, G. (2012). Factors influencing Taxpayers' Compliance with Tax System: An Empirical Study of Mekelle City, Ethiopia. *Journal of Tax Research*, 433-452.
26. Elffers, H., Verboon, P., & Huisman, W. (2006). Modelling Taxpayers' Behavior as a Function of Interaction between Tax Authorities and Taxpayers. In E. Kirchler, & E. Hoelzl, *Managing and Maintaining Compliance*. Den Haag: Boom Juridische uitgevers.
27. Илић Попов, Г. (2004). *Пореско право Европске уније*. Београд: Службени гласник.
28. Ionela, P., & Codreanu, D. (2010). *Fiscal Policy and its role in ensuring economic stability*. Valcea: Munich Personal RePEc Archive.
29. James, A. (1999). Tax Compliance and Administration. In W. Hildreth, & J. Richardson, *Handbook on taxation* (pp. 741-768). New York: Marcel Dekker.
30. Jelčić, B. (1990). *Наука о финансијама и финансијско право*. Zagreb: Narodne novine.
31. Jelčić, B. (2001). *Javne financije*. Zagreb: RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge.
32. Johansson, Å., Heady, C., Arnold, J., Brys, B., & Vartia, L. (2008). *Taxation and Economic Growth*. London: OECD Economics Department Working Papers No. 620.
33. Jurković, P. (1989). *Fiskalna politika u ekonomskoj teoriji i praksi*. Zagreb: Informator.
34. Калаш, Б., Пјанић, М., Андрашић, Ј., & Миленковић, Н. (2016). Structure of tax and non-tax revenues in Serbia. *International Journal of Applied Economic Studies*, 10-15.
35. Cummings, R. G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., & Torgler, B. (2009). Tax Morale Affects Tax Compliance: Evidence from Surveys and an Artefactual Field Experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 447-457
36. Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.

37. Konjihodžić, H., & Šantić, Z. (2003). *Fiskalna ekonomija*. Split: Pravni fakultet.
38. Кулић, М. (2006). *Пореско право*. Београд: Мегатренд Универзитет.
39. Lavermicocca, C. (2009). Managing tax risk and compliance. *Tax Specialist*, 66-75.
40. Lewis, A. (1983). The Psychology of Taxation by. *The Economic Journal*, 942-944.
41. Ловчевић, Ј. (1979). *Институције јавних финансија*. Београд: Службени лист СФРЈ.
42. McKerchar, M., & Evans, C. (2009). Sustaining Growth in Developing Economies through Improved Taxpayer Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities. *eJournal of Tax Research*, 171-201.
43. Mitchell, D. (2004). Tax Competition and Fiscal Reform: Rewarding Pro-Growth Tax Policy. *A Liberal Agenda for the New Century: A Global Perspective* (pp. 1-17). Moscow: Heritage Foundation.
44. Musgrave, R. A. (1970). Fiscal Systems. *The Economic Journal Vol. 80*, 370-372.
45. Owens, J. (2002). Introduction: taxation in a global environment. (Spotlight). *OECD Observer*, 15.
46. Owens, J. (2006). Tax in a borderless world. *The OECD Observer*, 10-11.
47. OECD. (2010). Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour. *OECD* (pp. 1-49). Paris: Centre for Tax Policy and Administration.
48. OECD. (2010, 11). *FORUM ON TAX ADMINISTRATION*: . преузето 12 2020, 24, са Understanding and Influencing: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/46274793.pdf>
49. Palil, M. (2010). *Tax Knowledge and Tax Compliance Determinants in Self Assessment System in Malaysia*. Birmingham: The University of Birmingham.
50. Pentland, B. T., & Carlile, P. (1996). Audit the taxpayer, not the return: Tax auditing as an expression game. *Accounting, Organizations and Society*, 269-287.
51. Pestieau, P., & Possen, U. M. (1991). Tax evasion and occupational choice. *Journal of Public Economics*, 107-125.
52. Piggott, J., & Whalley, J. (2001). VAT Base Broadening, Self Supply, and the Informal Sector. *American Economic Review*, 1084-1094.
53. Picur, R. D., & Riahi-Belkaoui, A. (2006). *The impact of bureaucracy, corruption and tax compliance*. Bradford: Emerald Publishing Limited.
54. Поповић, Д. (1997). *Наука о порезима и пореско право*. Београд: Савремена администрација.
55. Поповић, Д., & Илић Попов, Г. (1995). *Економија опорезивања и пореско право*. Београд: Економски институт, Правни факултет.
56. Радичић, М., & Раичевић, Б. (2008). *Јавне финансије: Теорија и пракса*. Београд: Data status.

57. Раичевић, Б. (2005). *Јавне финансије*. Београд: Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду.
58. Rašić Bakarić, I. (2012). Osnovne značajke poreza na nekretnine: njegova primjena u i ostalim zemljama EU. *Ekonomski pregled*, 385-415.
59. Reinganum, J. F., & Wilde, L. L. (1986). Equilibrium Verification and Reporting Policy in a Model of Tax Compliance. *International Economic Review*, 739-760.
60. Ристић, Ж., & Комазец, С. (2009). *Менаџмент монетарних и јавних финансија*. Београд: EtnoStill d.o.o. Beograd.
61. Ристић, К., & Ристић, Ж. (2014). *Фискална економија и менаџмент јавног сектора*. Београд: EtnoStill d.o.o. Beograd.
62. Rifat, A. (2012). Global Taxation of Cross Border E-Commerce Income. *Virginia Tax Review*, Vol 31, No. 4, 2012, 640-694.
63. Richardson, G. (2008). The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 67-78.
64. Ruanda, O., & Stack, E. (2009). Perceptions of taxation : a comparative study of different individual taxpayers in South Africa. *Journal of Public Administration*, 737-755.
65. Samuelson, P. A. (1955). Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure. *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 37, No. 4, 350-356.
66. Sangupta, P. (1991). *Essays on the Theory of Tax Evasion*. Blacksburg: Faculty of the Virginia Polytechnic Institute.
67. Slemrod, J. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *Journal of Economic Perspectives - Volume 21, Number 1*, 25-48.
68. Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (2000). *Tax Avoidance Evasion and Administration*. Cambridge: National Bureau of Economic Research.
69. Smith, A. (1963). *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, INC.
70. Smith, A. (1976). *An Inquiry in the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Oxford: Oxford University Press .
71. Smith, A. (2015). *The Welth of Nations: A translation into Modern English*. Manchester, England: Industrial Systems Research.
72. Smith, K. W. (1991). *Reciprocity and fairness: Positive incentives for tax compliance*. Chicago: American Bar Foundation.
73. Sour, L. (2003). An Economic Model of Tax Compliance with Individual Morality and Group Conformity. *Economia Mexicana, Nueva Epoca XIII(1)*, 43-61.

74. Spicer, M. W., & Lundstedt, S. B. (1976). Understanding Tax Evasion. *Public Finance*, 31, 295-305.
75. Srinivasan, T. (1973). Tax evasion: A model. *Journal of Public Economics*, 339-346.
76. Stiglingh, M., Koekemoer, A., Van Schalkwyk, L., Sune Wilcocks, J., & Desmond De Swardt, R. (2022). *SILKE: South African Income Tax 2022*. Durban: LexisNexis.
77. Tadesse, E., & Goitom, A. (2014). Factors influencing Taxpayers' Compliance with Tax System: An Empirical Study of Mekelle City, Ethiopia. *eJournal of Tax Research*, 433-452.
78. Tanzi, V., & Zee, H. H. (1997). *Fiscal Policy and Long-Run Growth*. Washington D.C.: IMF Econ Rev 44.
79. Taylor, M. P., & Mankiw, G. (2016). *Ekonomija (превод на српски језик)*. Београд: Економски факултет Универзитета у Београду.
80. Tixier, G., & Gest, G. (1991). Droit fiscal international. *Revue internationale de droit comparé*, 495-497.
81. Томљановић, Д. (1986). *Финансијска теорија и политика*. Београд: Савремена администрација.
82. Torgler, B. (2003). Beyond Punishment: A Tax Compliance Experiment with Taxpayers in Costa Rica. *Revista de Análisis Económico*, 18(1), 27-56.
83. Torgler, B. (2005). Tax morale and direct democracy. *European Journal of Political Economy*, 525-531.
84. Torgler, B., & Schneider, F. (2005). Attitudes Towards Paying Taxes in Austria: An Empirical Analysis. *Empirica volume 32*, 231-250.
85. Тркља, М. (1990). *Финансије и финансијско право*. Правни факултет Универзитета у Новом Саду..
86. Тркља, М. (1998). *Финансијско право*. Нови Сад: Правни факултет Универзитета у Новом Саду.
87. Тркља, М., & Милојевић, А. (2000). *Јавне финансије*. Српско Сарајево: Универзитет у Источном Сарајеву, Економски факултет.
88. Feld, L. P., & Fray, B. S. (2007). *Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation*. Heidelberg: Institute of Economics, University of Heidelberg.
89. Fjeldstat, O.-H., Schulz-Herzenberg, C., & Ingrid Hoem, S. (2012). *People's Views of Taxation in Africa: A Review of Research on Determinants of Tax Compliance*. Brighton: International Centre for Tax and Development.
90. Franzoni, L. (1999). *Tax Evasion and Tax Compliance*. Bologna: University of Bologna, Italy.
91. Frey, B. S., & Feld, L. P. (2002). *Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis*. Munich: Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich.

92. Friedman, D. D. (2019). *Price Theory: An Intermediate Text Subsequent Edition*. Chicago: South-Western Publishing Co.
93. Hassan, M., & Schneider, F. (2016). *Size and Development of the Shadow Economies of 157 Countries Worldwide: Updated and New Measures from 1999 to 2013*. Bonn: IZA.
94. Heady, C. (2002). The truth about tax burdens. *OECD observer*, 17-20.
95. Helge Giersch, T. (2006). From Lindahl's Garden to Global Warming: How Useful is the Lindahl Approach in the Context of Global Public Goods? *Journal of Public Finance and Public Choice*, 81-98.
96. Хрустић, Х. (2010). Фискална конвергенција Србије према Европској унији. *Хармонизација законодавства Републике Србије са правом Европске уније*, 223-243.
97. Хрустић, Х. (2011). *Пореска Хармонизација у Европској унији*. Београд: Институт за међународну политику и привреду.
98. Цвјетковић, Ц. (2013 vol. 47, br. 3). Мере против штетне пореске конкуренције у Европској унији. *Зборник радова правних факултета, Нови Сад*, 413-427.

Списак коришћених закона

1. Закон о пореском поступку и пореској администрацији „Сл. гласник РС“, бр. 80/2002... 86/2019, 144/2020.
2. Закон о буџетском систему Републике Србије „Сл. гласник РС“, бр. 54/2009... 149/2000, 118/2021.
3. Закон о порезу на додату вредност (ПДВ) „Сл. гласник РС“, бр. 84/2004... 72/2019, 153/2020.
4. Закон о финансирању локалне самоуправе „Сл. гласник РС“, бр. 62/2006... 99/2021, 111/2021.
5. Закон о локалној самоуправи „Сл. гласник РС“, бр. 129/2007... 47/2018, 111/2021.
6. Закон о порезу на добит правних лица „Сл. гласник РС“, бр. 25/2001... 153/2020, 118/2021.
7. Закон о порезу на доходак грађана „Сл. гласник РС“ бр. 24/2021... 10/2022.
8. Закон о порезима на имовину „Сл. Гласник РС“, бр. 26/2001... 144/2020, 118/2021.
9. Закон о акцизама „Сл. гласник РС“, бр. 22/2001...153/2020, 11/2021.
10. Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање „Сл. гласник РС“, 84/2004... 118/2021, 10/2022.
11. Кривични законик Републике Србије „Сл. гласник РС“, 85/2005... 84/2016, 35/2019.
12. Закон о јавним приходима и јавним расходима „Сл. гласник РС“, бр. 42/1998, 54/1999.
13. Царински закон „Сл. гласник РС“, бр. 95/2018.....91/2018, 144/2020, 118/2021.
14. Закон о царинској тарифи Сл. гласник РС“, бр. 62/2005.....91/2019.
15. Закон о царинској служби „Сл. гласник РС“ 95/18.....144/20.

ПРИЛОЗИ

Прилог 1.Табеле, графикони, слике

Табела	Назив
Табела 1.	Обим јавних прихода у Републици Србији (2014-2020) у мил. динара
Табела 2.	Обим јавних расхода у Републици Србији (2014-2020) у мил. динара
Табела 3.	Консолидовани биланс државе (2014-2020) у мил. динара
Табела 4.	Порески приходи буџета Републике Србије (2011-2020) у мил. динарима
Табела 5.	ПДВ у Републици Србији (2005-2010) у мил. динара
Табела 6.	Пореске основице и пореске стопе на непокретности пореских обвезника који не воде пореске књиге, осим на земљишту
Табела 7.	Учешће пореских прихода у Републици Србији за 2020. годину у мил. динара
Табела 8.	Укупна примања буџета општина и градова у мил. динара у периоду 2015 -2020.
Табела 9.	Профил испитаника
Табела 10.	Статистика за тврдње А1-А7
Табела 11.	Статистика за тврдње Б1-Б7
Табела 12.	Статистика за тврдње Ц1-Ц7
Табела 13.	Статистика за тврдње Д1-Д7
Табела 14.	Статистика за тврдње Е1-Е7
Табела 15.	Величине Кронбаховог коефицијента (α)
Табела 16.	Корелација формираног модела
Табела 17.	Вредновање модела за варијабле А и Е
Табела 18.	АНОВА за варијабле А и Е
Табела 19.	Коефицијенти доприноса (утицаја) за варијабле А и Е
Табела 20.	Вредновање модела за варијабле Б и Е

Табела 21.	АНОВА за варијабле Б и Е
Табела 22.	Коефицијенти доприноса за варијабле Б и Е
Табела 23.	Вредновање модела за варијабле Ц
Табела 24.	АНОВА за варијабле Ц и Е
Табела 25.	Коефицијенти доприноса за варијабле Ц и Е
Табела 26.	Вредновање модела за варијабле Д и Е
Табела 27.	АНОВА за варијабле Д и Е
Табела 28.	Коефицијенти доприноса за варијабле Ц и Е
Табела 29.	Вредновање модела за варијаблу Е
Табела 30.	АНОВА за варијаблу Е
Табела 31.	Коефицијенти доприноса за варијаблу Е
Графикон	Назив
Графикон 1.	Ток истраживања
Графикон 2.	Приходи од ПДВ-а у Републици Србији (2005-2020)
Графикон 3.	Линдалов модел
Графикон 4.	Бовенов модел
Графикон 5.	Ефекат ценовне еластичности понуде и тражње
Графикон 6.	Лаферова крива
Графикон 7.	Учешће пореских прихода у Републици Србији у 2020. години
Графикон 8.	Испитаници према основној делтности привредног субјекта/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 9.	Испитаници према правној форми привредног субјекта/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 10.	Испитаници према позицији испитаника у привредном субјекту/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 11.	Испитаници према нивоу образовања/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 12.	Заступљеност испитаника према величини привредних субјеката у односу на број запослених / Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 13.	Испитаници према тржишном пореклу прихода у 2020. години/ Фреквенције и процентуална заступљеност

Графикон 14.	Ставови испитаника за тврдњу А1/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 15.	Ставови испитаника за тврдњу А2/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 16.	Ставови испитаника за тврдњу А3/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 17.	Ставови испитаника за тврдњу А4/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 18.	Ставови испитаника за тврдњу А5/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 19.	Ставови испитаника за тврдњу А6/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 20.	Ставови испитаника за тврдњу А7/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 21.	Ставови испитаника за тврдњу В1/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 22.	Ставови испитаника за тврдњу Б2/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 23.	Ставови испитаника за тврдњу Б3/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 24.	Ставови испитаника за тврдњу Б4/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 25.	Ставови испитаника за тврдњу Б5/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 26.	Ставови испитаника за тврдњу Б6/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 27.	Ставови испитаника за тврдњу Б7/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 28.	Ставови испитаника за тврдњу Ц1/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 29.	Ставови испитаника за тврдњу Ц2/ Фреквенције и процентуална заступљеност

Графикон 30.	Ставови испитаника за тврдњу Ц3/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 31.	Ставови испитаника за тврдњу Ц4/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 32.	Ставови испитаника за тврдњу Ц5/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 33.	Ставови испитаника за тврдњу Ц6/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 34.	Ставови испитаника за тврдњу Ц7/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 35.	Ставови испитаника за тврдњу Д1/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 36.	Ставови испитаника за тврдњу Д2/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 37.	Ставови испитаника за тврдњу Д3/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 38.	Ставови испитаника за тврдњу Д4/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 39.	Ставови испитаника за тврдњу Д5/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 40.	Ставови испитаника за тврдњу Д6/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 41.	Ставови испитаника за тврдњу Д7/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 42.	Ставови испитаника за тврдњу Е1/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 43.	Ставови испитаника за тврдњу Е2/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 44.	Ставови испитаника за тврдњу Е3/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 45.	Ставови испитаника за тврдњу Е4/ Фреквенције и процентуална заступљеност

Графикон 46.	Ставови испитаника за тврдњу Е5/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 47.	Ставови испитаника за тврдњу Е6/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 48.	Ставови испитаника за тврдњу Е7/ Фреквенције и процентуална заступљеност
Графикон 49.	Дијаграм регресионе једначине за варијабле А и Е
Графикон 50.	Дијаграм регресионе једначине за варијабле Б и Е
Графикон 51.	Дијаграм регресионе једначине за варијабле Ц и Е
Графикон 52.	Дијаграм регресионе једначине за варијабле Д и Е
Графикон 53.	Дијаграм вишеструке регресионе једначине за варијаблу Е
Слика	Назив
Слика 1.	Узрочно-последичне везе сиве економије
Слика 2.	Коришћење лажних фактура ради избегавања ПДВ
Слика 3.	Модел истраживања

Прилог 2. Инструмент за колекцију податка емпиријског истраживања

УПИТНИК

За емпиријско истраживање ставова пореских обвезника на територији Србије у 2020. години на тему: Утицај пореске евазије на привредну нестабилност земље

Поштовани,

Молим Вас да узмете учешће у емпиријском истраживању могућих економских и не-економских фактора од утицаја на пореску евазију и даље, на економску нестабилност земље. Учешће у анкети је анонимно. Ставови које изнесете ће имати значај за академско и практично изучавање ове теме и могуће предлоге унапређења пореског окружења, система и демократичности поступака и сарадње међу пореским обвезницима и пореским властима земље.

Део I – Демографија учесника у емпиријском истраживању	
Заокружите ознаку испред одговарајућег одговора	
1.	Основна делатност Вашег привредног субјекта
а.	Производња
б.	Услуге
ц.	Производња/услуге
2.	Како је регистровано Ваш привредни субјект /Правна форма
а.	Приватно самостално привредно друштво
б.	Предузетничка радња
ц.	Део већег система
д.	Физичко лице
3.	Позиција Вас као испитаника у привредном субјекту/радњи
а.	Власник
б.	Директор
ц.	Менаџер
д.	Саветник

4.	Ваш ниво образовања као испитаника				
а.	НК				
б.	КВ/ВКВ/струковно образовање				
ц.	ССС				
д.	ВС/ВСС				
5.	Колики је број запослених у Вашем привредном субјекту				
а.	Мање од 10 запослених				
б.	Од 11 до 49 запослених				
ц.	Од 50 до 249 запослених				
д.	Преко 250 запослених				
6.	Која је била висина прихода Вашег привредног субјекта у 2019. години				
а.	Мање од 100.000 евра				
б.	Од 100.001 до 500.000 евра				
ц.	Од 500.001. До 2.000.000 евра				
д.	Преко 2.000.001 евра				
7.	Тржишно порекло прихода Вашег привредног субјекта у 2019.години				
а.	Домаће тржиште				
б.	Инострано тржиште				
Део II – Ставови испитаника					
8. Одредите вредности својих ставова на предложене тврдње у распону од 1-5, где је 1- најлошија оцена, а 5 –најбоља оцена за одређену тврдњу:					
1- не слажем се					
2- делимично се не слажем					
3- нисам сигуран да ли се слажем или не					
4- делимично се слажем					
5- слажем се у потпуности					
A	Тврдње за утицај фактора сиве економије на пореску евазију и привредну нестабилност				

A1	Ниво укупних пореских ослобођења при оснивању фирми и радњи, значајно утиче на развој формалне економије земље	5	4	3	2	1
A2	На ниво губитака пореских прихода земље утиче ниво сиве економије	5	4	3	2	1
A3	Непрофесионални однос пореске администрације према повраћају пореза приватном сектору, има знатног утицаја на висину сиве економије.	5	4	3	2	1
A4	Ниво привредног криминала има знатног утицаја на висину сиве економије.	5	4	3	2	1
A5	На висину евазије пореза субјеката неформалног сектора утиче ниво транспарентности пореске инспекције.	5	4	3	2	1
A6	Ниво корупције пореских органа има знатног утицаја на висину сиве економије.	5	4	3	2	1
A7	Ниво примене законских прописа у области пореза, има знатног утицаја на висину сиве економије у земљи.	5	4	3	2	1
Б	Тврдње за утицај фактора ефикасности пореске администрације на пореску евазију и привредну нестабилност					
B1	Ниво прикупљања пореских прихода утиче процедуралне коректности пореског ситета.	5	4	3	2	1
B2	Позитиван утицај на порески морал правних и физичких лица као обвезника има честа и редовна пореска контрола.	5	4	3	2	1
B3	Сложеност пореских прописа утиче на непланирано избегавање пореза и пореску евазију.	5	4	3	2	1
B4	Ниво ефикасности пореских служби у прикупљању пореских прихода значајно утиче на смањење пореске евазије.	5	4	3	2	1

Б5	Ниво примене казних мера при избегавању обавеза и пореских норми утиче на ниво пореских прихода.	5	4	3	2	1
Б6	Ниво поједностављења пореске администрације значајно утиче на пореску евазију.	5	4	3	2	1
Б7	Ниво расположивости спољних пореских консултаната под повољним условима за мале фирме значајно утиче на ниво пословања привредног субјекта.	5	4	3	2	1
Ц	Тврдње за утицај објективних фактора пореског система на пореску евазију и привредну нестабилност					
Ц1	На понашање пореских обвезника значајно утиче поверење у Владу.	5	4	3	2	1
Ц2	Могућност дугорочне предвидивости пореских обавеза утиче на планирање трошкова развоја у приватном сектору.	5	4	3	2	1
Ц3	Правичност пореског система има утицај на наплату пореских прихода.	5	4	3	2	1
Ц4	Одлучивање у привредном субјекту у недостатку финансијских средстава пословања је под утицајем пореског морала обвезника.	5	4	3	2	1
Ц5	Висина одређених пореза које привредни субјект или појединац треба да плати је разумна у односу на могуће користи од услуга, које се тим средствима финансирају.	5	4	3	2	1
Ц6	Ниво задовољства владиним јавним услугама и производима утиче на ниво спремности пореских обвезника да плате пореске обавезе.	5	4	3	2	1
Ц7	Ниво пореског преговарања између Владе и пореских обвезника утиче на колективни процес одлучивања о пореској евазији.	5	4	3	2	1

Д	Тврдње за утицај субјективних фактора на пореску евазију и привредну нестабилност					
Д1	На намере пореских обвезника о пореској евазији утичу друштвене норме.	5	4	3	2	1
Д2	Утицај ставова референтних група је значајан код одлучивања пореских обвезника као чланова о евазији пореза.	5	4	3	2	1
Д3	Начин понашања пореских обвезника кроз ставове, перцепцију и морални суд о пореском систему земље утиче на пореску евазију.	5	4	3	2	1
Д4	Ниво повезаности ставова чланова управе приватних фирми о управљању ризицима у области пореза са њиховим мишљењем о корпоративном управљању значајно утиче на њихов интерес за испуњавање пореских обавеза.	5	4	3	2	1
Д5	Евазија пореза је намерна одлука правног или физичког лица о процени трошкова и користи од такве активности.	5	4	3	2	1
Д6	Знање о порезима утиче на понашење пореских обвезника при испуњавању пореских обавеза.	5	4	3	2	1
Д7	Понашање пореских обвезника у испуњавању пореских обавеза одређују лични фактори уз корекцију друштвеног утицаја.	5	4	3	2	1
Е	Тврдње за пореску евазију и привредну нестабилност земље					
Е1	Порески приходи утичу на дугорочно задовољавање социјалних потреба земље.	5	4	3	2	1
Е2	Ниво пореске евазије значајно утиче на ниво губитка прихода за развој економије земље.	5	4	3	2	1
Е3	Ниво свести пореских обвезника о улози пореза у друштвеном контексту, значајно утиче на ниво	5	4	3	2	1

	прихода државе за финансирање потреба јавног сектора.					
E4	Ниво репутације Владе и политичке легитимности у трошењу пореских прихода, значајно утиче на ниво поверења пореских обвезника у међусобну сарадњу на реализацији развојних циљева.	5	4	3	2	1
E5	Ефективно и ефикасно прикупљање пореских прихода утиче на ниво развоја социјалне заштите, здравства и образовања.	5	4	3	2	1
E6	Ефикасност пореског ситета кроз савесно испуњавање пореских обавеза значајно утиче на економску стабилност земље.	5	4	3	2	1
E7	Ниво националног поноса има утицаја на групно понашање обвезника при одлучивању о евазији пореза.	5	4	3	2	1

Захваљујем се на учешћу у емпиријском истраживању и ставовима којима сте допринели објективнијем сагледавању фактора утицаја пореске евазије на економску нестабилност земље.