



**УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ**  
**ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ**

**Миодраг Тодоровић**

**ЕФЕКТИ ПОРЕСКЕ КОНТРОЛЕ НА  
ЕВАЗИЈУ ПОРЕЗА И СИВУ ЕКОНОМИЈУ У  
РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ**

**докторска дисертација**

**Ментор**  
**Проф. др Јадранка Ђуровић Тодоровић**

**Ниш, 2013.**

**Аутор: мр Миодраг Тодоровић**  
**Ментор: Проф. др Јадранка Ђуровић Тодоровић**

**Чланови комисије:**

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_

**Датум одбране:** \_\_\_\_\_

## НАУЧНИ ДОПРИНОС ДОКТОРСКЕ ДИСЕРТАЦИЈЕ

Научни допринос докторске дисертације под називом **ЕФЕКТИ ПОРЕСКЕ КОНТРОЛЕ НА ЕВАЗИЈУ ПОРЕЗА И СИВУ ЕКОНОМИЈУ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ** је систематизација материје, која се односи на оцену ефикасности пореске контроле као стожера смањења пореске евазије и сиве економије код нас, уз компаративну анализу са развијеним и земљама у транзицији. Обимним истраживањем потврђене су почетне хипотезе: 1) да слабо организована пореска контрола представља први индикатор слабости рада пореске администрације а самим тим и слабији прилив средстава у буџет Србије; 2) да је обављање послова контроле у администрирању јавних прихода све више зависно од аутоматске обраде података из пореских пријава пореских обвезника.

У раду се дају теоријске основе пореске евазије и сиве економије, затим основни узроци који директно и индиректно утичу на ове две негативне појаве, појавни облици евазије пореза и сви облици сиве економије. Анализира се достигнути ниво сиве економије и пореске евазије у развијеним земљама, транзиционим земљама и код нас.

На основу компаративне анализе достигнутог обима сиве економије и пореске евазије у Србији са развијеним и транзиционим земљама даје се спектар мера за унапређење пореске контроле у циљу смањења последица напред наведених негативних појава. Очекивани резултати овог истраживања су кључне мере борбе против пореске евазије као и неопходне активности за смањење сиве економије.

Порески систем Србије мора бити много транспарентнији. Грађане би требало упознати са сврсисходношћу јавних прихода. Мора се тачно знати у шта се троше средства и које задатке финансира држава њиховим новцем. Досадашња истраживања показују да многи грађани мисле да се већи део новца троши на финансирање неефикасне и скупе пореске администрације, на финансирање политичких странака, и да средства кроз разне видове корупције одлазе у приватне џепове. Ефикасна пореска контрола, транспарентност пореских прописа и закона и активна улога државе треба да измене такав негативан став јавности. Поједностављење пореског поступка, приснији однос приликом наплате јавних прихода и ниже пореске стопе представљају мере које доводе до смањења пореске евазије. Увођење синтетичког пореза на доходак грађана ће такође смањити евазију директних пореза због укључивања свих прихода у пореску основицу, док ће прогресивне стопе повећати обим убраних прихода. Директно умањење пореза на зараде као и смањење доприноса за социјално осигурање може да допринесе умањењу сиве економије и евазије пореза.

Сива економија је без сумње врло значајан сегмент укупне економије Србије. Јасно је да смањивање њеног учешћа не зависи од деловања државе на последице, већ је неопходно уклањање узрока сиве економије. Перманентна активност државе на смањење сиве економије је обезбеђење макроекономске стабилности, економске равноправности учесника на тржишту што ствара повољније услове за инвестиције а самим тим и нова запошљавања.

## SCIENTIFIC CONTRIBUTION OF THE DOCTORAL DISSERTATION

The scientific contribution of the doctoral dissertation entitled **EFFECTS OF TAX AUDIT ON TAX EVASION AND GRAY ECONOMY IN THE REPUBLIC OF SERBIA** is the systematization of the material, which is related to the evaluation of the effectiveness of audits as the crucial point for the reduction of tax evasion and the gray economy in our country, using a comparative analysis with developed countries and countries in transition. An extensive research confirmed the initial hypothesis: 1) poorly organized audit is the first indication of weakness of tax administration and therefore weaker inflow of funds in the budget of Serbia, 2) performing control in the administration of public revenues is increasingly dependent on electronic data processing tax returns from taxpayers.

The paper presents the theoretical basis of tax evasion and the gray economy, then the underlying causes that directly and indirectly affect these two negative phenomena, forms of tax evasion and all forms of gray economy. The achieved level of gray economy and tax evasion in developing countries, countries in transition and in our country is analyzed in this paper.

Relying on the comparative analysis of the achieved scope of gray economy and tax evasion in Serbia and developed and transition countries, the range of measures for the improvement of audit are given in order to reduce the negative consequences of the mentioned phenomena. The expected results of this research are the key measures to combat tax evasion and the necessary actions to reduce the gray economy.

Serbia's tax system needs to be more transparent. Citizens should be aware of the appropriateness of public revenue. One must know exactly how the funds are spent and what plans are financed by citizens' money. Previous studies show that many people think that the biggest part of money is spent on financing inefficient and expensive tax administration, financing political parties, and that the funds through various forms of corruption go into private pockets. The effective audit, the transparency of tax laws and regulations and the active role of country should change such a negative public attitude. Simplification of tax procedures, a closer relationship in the collection of public revenue and lower tax rates are measures which lead to the reduction of tax evasion. The introduction of synthetic income tax will also reduce evasion of direct taxes due to the inclusion of income in the tax base, while the progressive rate increase scope of collected revenue. Direct reduction of income tax and reduction of insurance contributions can contribute to reduction of gray economy and tax evasion.

There is no doubt that the gray economy is a very important part of the entire economy of Serbia. It is clear that the reduction of its role does not depend on the country's addressing consequences, but it is necessary to remove the causes of gray economy. The constant engagement of the country in reducing gray economy can ensure macroeconomic stability and economic equality of participants in the market that provides favorable conditions for investment and thus create new vacancies.

**ИЗЈАВА МЕНТОРА О САГЛАСНОСТИ ЗА ПРЕДАЈУ  
УРАЂЕНЕ ДОКТОРСКЕ ДИСЕРТАЦИЈЕ**

Овим изјављујем да сам сагласна да кандидат **Миодраг Тодоровић** може да преда Реферату за последипломско образовање Факултета урађену докторску дисертацију под називом **ЕФЕКТИ ПОРЕСКЕ КОНТРОЛЕ НА ЕВАЗИЈУ ПОРЕЗА И СИВУ ЕКОНОМИЈУ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ**, ради организације њене оцене и одбране.

---

(Потпис ментора: проф. др Јадранка Ђуровић Тодоровић )

**STATEMENT OF MENTOR'S CONSENT FOR SUBMISSION OF COMPLETED  
DOCTORAL DISSERTATION**

Hereby, I declare that I agree that the candidate MIODRAG TODROVIC, can submit completed doctoral dissertation to the officer for postgraduate education of the Faculty under the name of **EFFECTS OF TAX AUDIT ON TAX EVASION AND GRAY ECONOMY IN THE REPUBLIC OF SERBIA** for the purpose of its evaluation and defense.

---

(mentor's signature: prof. dr Jadranka Djurovic Todorovic)

## ИЗЈАВА

Под пуном материјалном и моралном одговорношћу изјављујем да је приложена докторска дисертација резултат сопственог научног истраживања и да је коришћена литература на адекватан начин цитирана, без преузимања идеја, резултата и текста других аутора на начин којим се прикрива оригиналност извора. У потпуности преузимам одговорност за спроведено истраживање, анализу, интерпретацију података и закључке.

Својеручни потпис:

---

У Нишу, дана \_\_\_\_\_ године

## S T A T E M E N T

With due material and moral responsibility, hereby I declare that the doctoral dissertation is the result of personal scientific research and that the references used are cited adequately without use of ideas, results and texts of other authors in the way that hides the source's originality. I take the full responsibility for conducted research, analysis, data interpretation and conclusions.

Signature:

---

Niš, \_\_\_\_\_

## ЕФЕКТИ ПОРЕСКЕ КОНТРОЛЕ НА ЕВАЗИЈУ ПОРЕЗА И СИВУ ЕКОНОМИЈУ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

- Сажетак -

Контрола јавних прихода је поступак испитивања и утврђивања тачне фискалне обавезе лица која су порески обвезници. Предмет контроле може бити једна или више пореских обавеза за један или више пореских периода, или се као предмет контроле могу јавити само конкретне пореске чињенице или елементи.

Досадашњи рад пореских органа је био често репресиван, обележен разним мерама кажњавања. У овом раду ћемо покушати да нађемо разлоге и објаснимо потребу за контролом, која ће сем репресије имати усмерење на сузбијању пореске евазије и сиве економије, а у циљу успостављања равнотеже између пореске принуде и пореске добровољности. Контроле о којима ће овде бити речи, афирмишу идеју повећање пореског морала свих пореских обвезника, како би се степен наплативости јавних прихода у буџет Србије приближио оптималном нивоу. Савремено схватање државе све више постаје потреба за пореским образовањем обвезника. Влада треба да омогући што више информација јавности у циљу демистификације пореске сфере и ублажавања латентног пореског незадовољства.

Финансијски ефекти избегавања пореза већих размера могу допринети настајању буџетског дефицита. Посебно штетни за привреду могу бити економски ефекти пореске евазије. Она може да поремети једнакост услова пословања кроз снижавање трошкова производње оних обвезника и економских сектора који прибегавају утајама пореза. Тиме се ствара нелојална конкуренција између савесних и несавесних пореских обвезника што се на економском плану одражава кроз ценовне диспаритете роба ових произвођача, нарочито ако је утаја пореза достигла значајне граничне вредности. Поремећаји у привреди могу попримити облик секторских неравнотежа на тржишту, када се под утицајем евазије ремете економски избори привредних субјеката, што даље утиче на рационалност и ефикасност привређивања. Када би сви порески обвезници измиривали своје пореске обавезе створио би се простор за смањење пореског оптерећења.

Не постоје велике тајне и велике доктрине опорезивања, нити је сива економија несавладиви баук. Ако грађани и порески обвезници буду уверени да своје благостање бар делимично дугују друштвеном амбијенту који је створила држава, они ће у властитом интересу бити спремни да плаћају јавне приходе, како би се тај амбијент одржао и унапредио. Супротно томе, ако су власти корумпиране и ако се богатство стиче захваљујући корупцији, друштвени слој који има користи од корупције снажно ће се противити било каквим променама, јер су свесни да ће се брзо наћи на удару ограничавајућих закона.

Чврста решеност владе да одржи јавне приходе на ниском нивоу и да их поједностави, као и јачање пореске администрације (рад пореске администрације), услов је успеха у борби власти са носиоцима пореске евазије и сиве економије.

# EFFECTS OF TAX AUDIT ON TAX EVASION AND GRAY ECONOMY IN THE REPUBLIC OF SERBIA

## - Summary -

State revenue control is the process of examining and determining correct fiscal obligations of persons who are taxpayers. One or more tax liabilities for one or more tax periods can be subject to control, or only tangible tax facts or elements can be subject to control.

Previous practice of tax authorities has often been repressive, marked by different punishment measures. This paper will try to find reasons to explain the need for control that will be not directed toward repression but toward combating tax evasion and underground economy, in order to establish balance between compulsory tax and voluntary tax. Audit, that will be discussed here, affirms the idea of higher tax morale in all taxpayers, so that the degree of public revenue negotiability into the budget of Serbia can become closer to optimal level. In modern understanding of the state, there is a need for educating tax payers. Government should provide more information to the public in order to demystify the tax spheres and mitigate latent dissatisfaction with taxes.

Financial effects of large-scale tax evasion may contribute to generating the budget deficit. Economic effects of tax evasion can be particularly damaging to economy. It can upset parity of conditions for doing business by lowering production costs in taxpayers and economic sectors that resort to tax evasion. This creates unfair competition between conscientious and unscrupulous tax payers, which on economic plan reflects through the price disparities between goods manufacturers, and especially if the tax evasion has reached a significant threshold. Disturbances in economy may take the form of sectoral imbalances on the market when economic choices of business entities are disrupted under the influence of tax evasion, which further affects rationality and economic efficiency. If all taxpayers settled their tax liabilities, there would be an opportunity for reducing tax incidence.

There are no great secrets, and no great doctrines in taxation, nor is underground economy an invincible thing that causes fear. If the citizens and taxpayers could be assured that they owe their own well-being at least partly to social environment created by the government, then it would be in their own interest to be willing to pay state revenues in order to maintain and improve such an environment. On the contrary, if the government authorities are corrupt, and wealth is gained through corruption, social classes who benefit from corruption will strongly oppose any changes because they are aware that they will soon be under the attack of restrictive laws.

Firm commitment of the government to maintain state revenues at low level and to simplify them, as well as to strengthen tax administration (tax administration activities) is a precondition for success in the battle that government authorities lead with the holders of tax evasion and underground economy.



## СКРАЋЕНИЦЕ

АРЕН- Пореска управа/администрација Мађарске  
БДП - Бруто друштвени производ  
ЕУ - Европска унија  
ЕЦБ – Европска централна банка  
ИТ – Циљање инфлације  
МРС - Међународни рачуноводствени стандарди  
МСФИ - Међународни стандарди финансијског извештавања  
МЕНА – Земље северне Африке и Блиског истока  
МЕРР – Министарство економије и регионалног развоја  
ММФ – Међународни монетарни фонд  
МСП – Мала и средња предузећа  
НБС – Народна банка Србије  
НД – Национални доходак  
НСЗ – Национална служба запошљавања  
ОЕЦД – Организација за економску сарадњу и развој  
ПАН - Пољска академија науке  
ПДВ- Порез на додату вредност  
ПИД – Порези и доприноси по одбитку  
ПИО – Пензијско и инвалидско осигурање  
ПУ – Пореска управа  
РЗЗО – Републички фонд за здравствено осигурање  
РЗС – Републички завод за статистику  
СДК - Служба друштвеног књиговодства  
САД – Сједињене Америчке државе  
САНУ – Српска академија наука и уметности  
УСАИД – Америчка државна агенција за међународни развој  
ЦИЕ - Земље централне и источне Европе

## СПИСАК ТАБЕЛА

Табела 1. Разврставање земаља према начину приступања пореској контроли .....	25
Табела 2. Утрошак материјала за производњу бетонских блокова .....	52
Табела 3. Утрошак материјала за производњу столице Д-5 .....	52
Табела 4. Индекс перцепције корупције за изабране земље у 2012. години .....	56
Табела 5. Евазија акцизе као % прихода од акциза у буџету Републике Србије, 2005.-2010. године .....	122
Табела 6. Евазија ПДВ-а као % прихода од ПДВ-а у буџету Републике Србије, 2005.- 2010. године .....	123
Табела 7. Евазија пореза на доходак грађана као % прихода од пореза на доходак грађана у буџету РС, 2005.-2010. године .....	125
Табела 8. Евазија доприноса за социјално осигурање као % прихода од доприноса за социјално осигурање у буџету РС, 2005.-2010. године .....	126
Табела 9. Евазија пореза на добит као % прихода од пореза на добит у буџету РС, 2005.-2010. године .....	129
Табела 10. Евазија осталих прихода као % прихода од осталих прихода у буџету РС, 2005.-2010. године .....	131
Табела 11. Структура пореске евазије по пореским облицима у РС, 2005.-2010. г...	132
Табела 12. Динамика укупног броја контрола и контрола са неправилностима у Србији, 2005.-2010. године .....	134
Табела 13. Учешће евазије пореза у укупном БДП-у Србије, за период 2005.-2010. године .....	136
Табела 14. Учешћа евазије у укупним буџетским приходима РС, 2005.-2010. г. ....	137
Табела 15. Детектована евазија у РС, за период 2005.– 2010. године .....	138
Табела 16. Евазија акцизе као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005.-2010. године .....	139
Табела 17. Евазија ПДВ као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005.-2010. године .....	140
Табела 18. Евазија пореза на добит као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005.-2010. године .....	141
Табела 19. Евазија пореза на доходак грађана као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005.-2010. године .....	142
Табела 20. Евазија доприноса за социјално осигурање као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005-2010.године .....	143
Табела 21. Евазија осталих прихода као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005.-2010.г. ....	144
Табела 22. Макроекономски показатељи у земљама југоисточне Европе за период 2009.- 2011. године, са пројекцијом за 2012. и 2013. годину .....	158
Табела 23. Обим сиве економије у Србији и изабраним земљама у транзицији (у % БДП) .....	162
Табела 24. Процена потрошње и прихода од продаје дроге у РС за 2006. годину ....	169
Табела 25. Проситуција – процена и укупан приход у РС за 2006. годину .....	169
Табела 26. Укупан број запослених и незапослених лица у Србији, у периоду 2005.-2010. године .....	179
Табела 27. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Немачке, у периоду 2007. до 2009.године .....	190
Табела 28. Детектована пореска евазија у Немачкој, од 2007. до 2009.године .....	190

Табела 29. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Аустрије, у периоду 2007. до 2009.године .....	192
Табела 30. Детектована пореска евазија у Аустрији, од 2007. до 2009.године .....	193
Табела 31. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Финске, у периоду 2007. до 2009.године .....	194
Табела 32. Детектована пореска евазија у Финској, од 2007. до 2009.године .....	195
Табела 33. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Португалије, у периоду 2007. до 2009.године .....	196
Табела 34. Детектована пореска евазија у Португалији, од 2007. до 2009.године ....	196
Табела 35. Обим сиве економије у земљама ОЕЦД-а, за период 1994.-2005. године (у % БДП) .....	198
Табела 36. Учешће детектоване евазије у БДП-у изабраних земаља и Србије, за период 2007.-2009. године .....	201
Табела 37. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Пољске, у периоду 2007. до 2009.године .....	205
Табела 38. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Чешке, у периоду 2007. до 2009.године .....	206
Табела 39. Детектована пореска евазија у Републици Чешкој, од 2007. до 2009.г. ...	207
Табела 40. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Словачке, у периоду 2007. до 2009. године .....	208
Табела 41. Детектована пореска евазија у Словачкој, од 2007. до 2009.године .....	208
Табела 42. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Хрватке, у периоду 2007. до 2009.године .....	209
Табела 43. Детектована пореска евазија у Хрватској, од 2007. до 2009.године .....	210
Табела 44. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Словеније, у периоду 2007. до 2009.године .....	211
Табела 45. Детектована пореска евазија у Словенији, од 2007. до 2009.године .....	211
Табела 46. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Русије, у периоду 2007. до 2009.године .....	212
Табела 47. Детектована пореска евазија у Русији, од 2007. до 2009.године .....	213
Табела 48. Величина сиве економије у транзиционим земљама, за период 1999.-2005. године (у % БДП) .....	215
Табела 49. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у изабраних транзиционих земаља и Сбије, за период 2007.-2009. године .....	217
Табела 50. Индикатори мерења перформанси пореских контрола у Србији, у периоду 2005. до 2010. године .....	219
Табела 51. Наплаћени доприноси за социјално осигурање прерачунати у дефлационим динарима из 2010.године .....	231
Табела 52. Просечне стопе раста наплате доприноса за социјално осигурање .....	232
Табела 53. Пореска евазија по пореским облицима у 2013.години .....	234
Табела 54. Структура евазије по пореским облицима у РС, за период 2008.-2010. године .....	235
Табела 55. Регионални размештај и структура поднетих кривичних пријава у 2012. Години .....	236
Табела 56. Детектована евазија и ндикатори перформанси пореских контрола за изабране земље и Србију, у периоду од 2007.-2009. године .....	238

## СПИСАК ГРАФИКОНА

Графикон 1. Упоредни подаци о кретању детектоване евазије ПДВ-а и доприноса за социјално осигурање, за период 2005.-2010. године у РС .....	145
Графикон 2. Структура јавних прихода у Србији, у % БДП-а, у периоду 2009.- 2012. године, са пројекцијама за 2013., 2014. и 2015. годину .....	228
Графикон 3. Структура консолидованих јавних прихода у Републици Србији у 2012. години .....	230

## СПИСАК СЛИКА

Слика 1. Позитивина пореска евазија .....	93
Слика 2. Пореска евазија је једнака нули .....	94
Слика 3. Узроци који поспешују сиву економију у Србији .....	167
Слика 4. Мере за сузбијање свих облика сиве економије .....	183

# САДРЖАЈ

УВОД .....	17
<b>I ТЕОРИЈСКЕ ОСНОВЕ ПОСТУПКА СПРОВОЂЕЊА ПОРЕСКЕ КОНТРОЛЕ .....</b>	<b>24</b>
<b>1.1. Одређење пореске контроле .....</b>	<b>24</b>
1.1.1. Функције пореске контроле .....	27
1.2.1. Фазе у поступку контроле .....	29
<b>1.2. Облици пореске контроле у пореском поступку .....</b>	<b>31</b>
1.2.1. Канцеларијска контрола као превентивни облик пореске контроле .....	35
1.2.2. Теренска контрола као директни облик пореске контроле .....	39
1.2.3. Пореске контроле према времену и начину организовања .....	44
<b>1.3. Утицај контроле на иновативност пореских обвезника .....</b>	<b>47</b>
1.3.1. Тумачење прописа у пореским контролама од стране пореских обвезника .....	50
1.3.2. Норматив као основни фактор у пореској контроли .....	52
1.3.3. Ефекти пореске контроле и корупција .....	54
<b>1.4. Анализа различитих приступа у контроли на њене резултате .....</b>	<b>56</b>
1.4.1. Процедуре пореске контроле у случају различитих организационих облика .....	60
1.4.2. Вођење евиденције и упоредивост садржаја извештаја .....	63
1.4.3. Начин вођења пословних књига као одлучујући фактор за поступак контроле .....	66
1.4.4. Аналитичка структура финансијских извештаја у функцији пореске контроле .....	69
<b>1.5. Потенцијални сукоби интереса у поступку пореске контроле .....</b>	<b>71</b>
1.5.1. Неопходност адекватних стручних знања за успешност пореске контроле .....	74
1.5.2. Поступак одређивања избора предузећа која ће бити предмет контроле .....	76
1.5.3. Контрола рада инспектора .....	80
1.5.4. Процедура за примедбе у контроли и начин њиховог решавања .....	82
<b>II ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА И СИВА ЕКОНОМИЈА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ</b>	
<b>2.1. Теоријски аспект пореске евазије .....</b>	<b>87</b>
2.1.1. Одређивање пореске евазије .....	88
2.1.2. Позитивна анализа пореске евазије .....	91
<b>2.2. Основни узроци избегавања пореске обавезе .....</b>	<b>95</b>
<b>2.3. Појавни облици евазије пореза .....</b>	<b>107</b>
2.3.1. Законита евазија пореза .....	108
2.3.2. Незаконита пореска евазија .....	115

<b>2.4. Обим и структура евазије пореза у Србији .....</b>	<b>133</b>
<b>2.5. Сива економија као пратилац модерне државе и тржишта .....</b>	<b>146</b>
2.5.1. Негативни и позитивни аспекти сиве економије .....	148
2.5.2. Методе процене обима сиве економије .....	149
<b>2.6. Узроци који погодују сивој економији у привреди Србије .....</b>	<b>151</b>
2.6.1. Економска криза и доминација политике над економијом ....	152
2.6.2. Монетарна нестабилност и неизграђеност тржишног система .....	153
2.6.3. Последице ратног окружења .....	155
2.6.4. Недореченост законских норми .....	159
2.6.5. Неконзистентност пореског система .....	160
<b>2.7. Величина и динамика сиве економије у РС .....</b>	<b>161</b>
<b>2.8. Појавни облици сиве економије у Србији .....</b>	<b>170</b>
2.8.1. Промет робе и услуга као погодно тло сиве економије .....	170
2.8.2. Сива економија у области платног промета .....	172
2.8.3. Институције кредитно-монетарног система као могуће подручје нерегуларне економије .....	173
2.8.4. Присутност сиве економије на тржишту рада .....	177
2.8.5. Појавни облици неевидентираних трансакција у грађевинарству .....	181
 <b>III ПОРЕСКА КОНТРОЛА КАО ИНСТИТУЦИОНАЛНИ ОСНОВ СМАЊЕЊА ЕВАЗИЈЕ ПОРЕЗА И СИВЕ ЕКОНОМИЈЕ .....</b>	 <b>184</b>
<b>3.1. Начин организовања пореских контрола у изабраним земљама .....</b>	<b>184</b>
3.1.1. Принципи рада савремених пореских администрација .....	184
3.1.2. Поступак порексе контроле у развијеним земљама .....	187
3.1.3. Обим пореске евазије у изабраним земљама .....	189
3.1.4. Динамика и величина сиве економије .....	197
3.1.5. Ефекти пореске контроле у процесу смањења евазије пореза и сиве економије .....	200
<b>3.2. Анализа поступка пореске контроле у транзиционим земљама .....</b>	<b>202</b>
3.2.1. Пореска администрација у земљама у транзицији .....	203
3.2.2. Процедуре, процеси и функције пореских контрола .....	203
3.2.3. Висина пореске евазије у змљама у транзицији .....	204
3.2.4. Величина сиве економије у транзиционим земљама .....	214
3.2.5. Резултати пореске контроле у смањењу евазије пореза и сиве економије .....	217
<b>3.3. Перформансе пореске контроле у Србији .....</b>	<b>218</b>
3.3.1. Принцип рада пореске администрације у Србији .....	220
3.3.2. Проблеми у пореској контроли код сузбијања пореске евазије и сиве економије .....	221
<b>3.4. Ефикасност наплате јавних прихода у Србији .....</b>	<b>224</b>
3.4.1. Структура и динамика пореских прихода у РС .....	227
3.4.2. Проблеми у наплати доприноса за социјално осигурање .....	230

<b>3.5. Резултати рада пореске полиције у Србији у сузбијању пореске евазије и сиве економије .....</b>	<b>233</b>
3.5.1. Структура евазије по пореским облицима и регионалним центрима .....	234
3.5.2. Откривена пореска кривична дела .....	236
<b>3.6. Оцена ефикасности пореске контроле - компаративна анализа .....</b>	<b>237</b>
<b>IV МЕРЕ ЗА УНАПРЕЂЕЊЕ ПОРЕСКЕ КОНТРОЛЕ У ЦИЉУ СМАЊЕЊА ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ И СИВЕ ЕКОНОМИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ .....</b>	<b>240</b>
<b>4.1. Неопходне активности за ефикаснији рад пореске контроле у Републици Србији .....</b>	<b>240</b>
4.1.1. Имплементација ефикаснијег начина подношења пореских пријава електронским путем .....	243
4.1.2. Правовремено доношење и достављање решења о пореским дажбинама .....	244
4.1.3. Уједначена примена пореских прописа у пракси од стране пореских инспектора .....	244
4.1.4. Континуирано пружање пореско-правне помоћи обвезницима пореза .....	245
<b>4.2. Мере за смањење пореске евазије у Републици Србији .....</b>	<b>246</b>
4.2.1. Усаглашавање пореског система Републике Србије са пореским структурама земаља ЕУ .....	249
4.2.2. Развој пореског морала код пореских обвезника .....	253
4.2.3. Транспарентност пореских прописа и закона .....	255
4.2.4. Континуираност борбе против корупције .....	257
4.2.5. Увођење синтетичког пореза на доходак грађана уз примену прогресивних пореских стопа .....	259
4.2.6. Побољшање финансијског положаја пореских инспектора ..	262
4.2.7. Унапређење ефикасности рада судства у РС .....	263
<b>4.3. Предлог мера за трансфер активности из зоне сиве економије у легалне токове у Србији .....</b>	<b>264</b>
4.3.1. Координација рада државних органа на сузбијању сиве економије .....	267
4.3.2. Појачане контроле робних токова и извршење услуга .....	268
4.3.3. Неопходност смањења пореских стопа и проширење основица опорезивања .....	269
4.3.4. Учвршћење макроекономске стабилности и стварање повољних услова за инвестиције и запошљавање .....	271
4.3.5. Повећање ефикасности извршења судских одлука .....	272
4.3.6. Неминовност реформе система социјалног осигурања .....	274

<b>ЗАКЉУЧАК</b> .....	277
<b>ЛИТЕРАТУРА</b> .....	285
<b>БИОГРАФИЈА</b> .....	294



## У В О Д

У циљу остварења планираног обима прилива јавних прихода, у буџет Србије, ефикасно обављање послова контроле од стране пореских органа, у поступку утврђивања и наплате пореске обавезе је изузетно значајно. Зато се без добро организоване функције контроле пореза и примене савремених контролних метода не може ни очекивати успешно функционисање пореског система.

У стручној јавности преовладава мишљење да уколико је контрола неадекватно организована то представља први индикатор слабости рада пореске администрације. Због тога се организацији контроле и поставци одговарајућих контролних метода у свакој земљи мора посветити велика пажња.

Ефикасно обављање послова контроле у администрирању пореза је незамисливо без аутоматске обраде података из пореских пријава пореских обвезника. Информациони систем широко дефинисан за потребе контроле и статистике, представља велико олакшање и предуслов је за успешно функционисање пореског поступка.

Пореска контрола јавних прихода је поступак испитивања и утврђивања тачне фискалне обавезе пореских обвезника. Предмет контроле може бити једна или више пореских обавеза за један или више пореских периода.

Досадашњи рад пореских органа је био често репресиван, обележен разним мерама кажњавања. У овом раду ћемо покушати да нађемо разлоге и објаснимо потребу за контролом, која ће сем репресије имати усмерење на сузбијање пореске евазије и сиве економије, а у циљу успостављања равнотеже између пореске принуде и пореске добровољности. Контроле о којима ће овде бити речи, афирмишу идеју повећања пореског морала свих пореских обвезника, како би се степен наплативости јавних прихода у буџет Србије оптимизирао. Савремено схватање државе води ка све већој потреби за едукацијом обвезника о пореском систему.

Како је процес вођења пореске политике оптерећен бројним проблемима, њени креатори, поред врхунског знања морају да поседују и друге вештине, како би успели у остваривању дефинисаних циљева. Због немогућности директног деловања пореске управе, путем својих инструмената, на крајње циљеве јавља се практично решење, које се састоји у увођењу оперативних циљева пореске политике. Од бројних циљева пореске политике, као базични се истиче нижи ниво пореских стопа.

Циљеви истраживања ове докторске дисертације се могу сажети у три крупна подручја:

1. Анализа институционалних решења и процедура поступка пореске контроле у развијеним и транзиционим земљама са посебним освртом на Републику Србију.
2. Сагледавање основних узрока, појавних облика, обима и структуре сиве економике и пореске евазије у изабраним земљама и код нас.
3. Предлагање мера за унапређење пореске контроле у циљу смањења пореске евазије и сиве економије

Овако дефинисани циљеви дисертације детерминишу њен предмет истраживања. Наиме, да би се сагледала овако комплексна проблематика нужно је најпре се упознати са теоријским ставовима процедура поступка пореске контроле у развијеним и транзиционим земљама са посебним освртом на Републику Србију.

Финансијски ефекти избегавања пореза у крајњој инстанци резултирају у стварању и повећању буџетског дефицита. Посебно штетни за привреду могу бити економски ефекти пореске евазије. Она може да поремети једнакост услова пословања кроз снижавање трошкова производње оних обвезника и економских сектора који прибегавају утајама пореза. Тиме се ствара нелојална конкуренција између савесних и несавесних пореских обвезника, што се на економском плану одражава кроз ценовне диспаритете роба ових произвођача, нарочито ако је утаја пореза достигла значајне граничне вредности. Поремећаји у привреди могу попримити облик секторских неравнотежа на тржишту, када се под утицајем евазије ремете економски избори привредних субјеката, што даље утиче на рационалност и ефикасност привређивања. Када би сви порески обвезници измиривали своје пореске обавезе створио би се простор за смањење пореског оптерећења.

Не постоје велике тајне и велике доктрине опорезивања, нити је сива економија несавладива. Ако грађани и порески обвезници буду уверени да своје благостање бар делимично дугују друштвеном амбијенту који је створила држава, они ће у властитом интересу бити спремни да плаћају прописане фискалитете, како би се тај амбијент одржао и унапредио. Супротно томе, ако су власти корумпиране и ако се богатство стиче захваљујући корупцији, друштвени слој који има користи од корупције снажно ће се противити било каквим променама, јер су свесни да ће се брзо наћи на удару закона.

Одлучност пореске власти да јавне приходе држи под контролом, да повећа ефикасност њихове наплате, да поједностави начин њиховог прикупљања, као и јачање

рада пореске администрације, услов је успеха у борби са носиоцима пореске евазије и сиве економије.

Значај истраживања, које је предмет израде ове докторске дисертације јесте сагледавање теоријских и практичних аспеката утицаја пореске контроле, пореске администрације и осталих државних органа на смањење евазије пореза и сиве економије уз истовремену анализу екстерних и интерних узрока. Истраживање се односи на домаћу економију, уз компаративну анализу и приказ пореске евазије и сиве економије у развијеним и земљама у транзицији. Посебна пажња биће посвећена могућим правцима за побољшање рада пореске контроле, кључним детерминантама и активностима на смањење евазије пореза и сиве економије.

За изучавање теме и остваривање циљева овог рада користиће се методолошки приступ анализе који је у функцији постизања очекиваних резултата. У циљу остваривања објективног истраживања, утврђивања узрочно-последичних односа појава које се истражују и тестирања хипотеза, у дисертацији ће се примењивати следеће методе: метод дескрипције, индуктивна метода, дедуктивна метода, метода анализе и синтезе, компаративна метода, нормативна метода, и метода генерализације.

За тематику овог рада значајни су подаци које објављују бројне националне и међународне институције (ММФ, статистички извештаји за земље ОЕЦД-а, Министарство финансија и привреде, Пореска управа Србије, Служба за међународну сарадњу и европске интеграције-ИОТА), обимна домаћа и страна литература као и велики број података који је доступан на интернету.

Имајући у виду распоред тематских подручја и структуру докторске дисертације, поред уводних и закључних разматрања наведену тематику ћемо обрадити кроз четири поглавља.

У првом поглављу које носи назив **„Теоријске основе поступка спровођења пореске контроле“** биће објашњено теоретско одређење пореске контроле, функције тих контрола као и фазе у поступку контроле. Посебно ће указати на облике пореских контрола (теренска и канцеларијска контрола) које су прописане Законом о пореском поступку и пореској администрацији код нас и које заједно са пореском полицијом треба да представљају институционални основ за сузбијање пореске евазије и сиве економије. Доминантну улогу за ефикасност рада пореске контроле чини њена саветодавна функција која се ретко примењује у нашем пореском систему. Стручни савети пореских инспектора према пореским обвезницима били би двоструки и то кроз увећање добити за пореске обвезнике, а самим тим и већу основицу за порез на добит.

Већа добит обвезника пореза директно утиче на смањење пореске евазије. Из веће добити постоји реална шанса за нове инвестиције и нова радна места што директно умањује сиву економију. Анализа различитих приступа у контроли утиче на резултате контроле, а ти резултати су стожер за ублажавање пореске евазије и сиве економије. Различити организациони облици пореских обвезника, начин вођења пословних књига, аналитичка структура финансијских извештаја су одлучујући фактори за поступак спровођења пореске контроле.

**„Пореска евазија и сива економија у Републици Србији“** је назив другог поглавља. У њему се обрађује теоријски аспект пореске евазије кроз основ евазије, друштвено-историјски карактер као и позитивна анализа пореске евазије. Такође се даје анализа основних узрока и облици избегавања пореске обавезе.

На коректно испуњавање пореске обавезе утичу бројни фактори, не само економске већ и правно-политичке, социјалне, психолошке и институционално-технолошке природе. Неприхватање и непридржавање пореских правила у већој мери од стране пореских обвезника, јасан је сигнал да порески имагинарна стварност одудара од економске реалности.

У стандардној финансијској литератури узроци евазије пореза уобичајено се класификују на субјективне и објективне факторе. У субјективне узроке убрајају се неки елементи везани за саму личност пореског обвезника. Као такви најчешће се наводе: пореска свест, порески менталитет, схватање о правичности пореског система, осећање припадности одређеној друштвеној заједници, ниво образовања. Узроци објективне природе садржани су у величини пореског оптерећења (висини стопе), начину опорезивања, висини казни за пореске деликте, учесталости пореске контроле, стању економских кретања, честим променама пореских прописа и др. Кроз теоријске моделе поједини аутори настоје да анализирају понашање обвезника склоних евазији пореза под дејством већег броја околности. Извршене анализе указују да на одлуку о кршењу прописа у циљу избегавања пореза највећи утицај имају очекивана корист од пореске уштеде и трошак коме ће бити изложен обвезник ако буде откривен и кажњен. Социолошки и етички фактори имају значајну улогу у овом избору, (премда је њихове ефекте тешко измерити), и њих не би требало занемарити приликом конципирања анти-евазионе политике. Посебну, не мање важну групу, представљају фактори институционално процедуралне природе. Обликовање процеса откривања непоштовања пореских прописа утиче на ставове обвезника према плаћању пореза на два начина: 1) њиме се обезбеђује вероватноћа да ће санкције бити примењене на

пореске прекршиоце; 2) може утицати на степен "неповерења" обвезника у прихватању пореског система.

Пореска кривична дела (посебно пореска утаја) представљају изузетно тешка, противправна и опасна понашања појединаца и група као и правних лица (предузећа, установа или других организација) којима се непосредно или посредно угрожавају финансијски интереси целе државе. Пореска евазија се манифестује првенствено кроз доношење великих штета фискалном систему и систему јавних прихода уопште, а потом и кроз доношење непосредне или посредне штете свим буџетским корисницима.

У раду ће бити дефинисана сива економија која је пратилац свих држава па и наше. Разматраће се позитивне и негативне стране сиве економије, методи процене као и величина и динамика сиве економике у Србији. Појединачно ће бити приказани узроци који погодују сивој економији у привреди Србије. Спознаја тих узрока утицаће на ублажавање истих, а самим тим и на умањење нивоа сиве економије код нас.

Више од трећине друштвеног производа Србије, што је око осам милијарди евра, налази се у зони сиве економије. Када би се тај проценат свео на европски просек од око 15 одсто, у државну благајну би се слило барем 2,5 милијарде евра (тренутно јој недостаје око 1,5 милијарди евра). Најчешћи облици сиве економије сада су шверц, утаја пореза, рад на црно и др.

Треће поглавље је под називом **„Пореска контрола као институционални основ смањења евазије пореза и сиве економије“**. У њему ће се дати приказ начина организовања пореских контрола у развијеним земљама и земљама у транзицији кроз основне принципе рада савремених пореских администрација, обим пореске евазије, динамика и величина сиве економике, као и ефекте пореске контроле у процесу смањења евазије пореза у развијеним и земљама у транзицији.

Посебан осврт у овом делу рада биће дат на основне принципе рада пореске администрације у Србији. Пореска утаја биће приказана кроз разне пореске облике: порез на додату вредност, порез по одбитку, акциза, порез на добит предузећа, одузета роба и остали приходи. На основу упоредног прегледа биће приказана ефикасност наплате јавних прихода у Србији путем структуре и динамике пореских прихода, затим како је текла наплата доприноса за социјално осигурање као и приказ остварења динамичког плана буџета Републике Србије. На основу егзактних података биће приказани резултати рада Пореске полиције у Србији кроз табеларни приказ структуре евазије по пореским облицима, затим откривена пореска кривична дела по одредбама Кривичног законика и Закона о пореском поступку и пореској администрацији. На

крају овог дела даје се компаративна анализа оцене ефикасности рада пореских контрола у развијеним земљама, земљама транзиције као и ефикасност рада пореске администрације у Србији.

**„Мере за унапређење пореске контроле у циљу смањења пореске евазије и сиве економије у Републици Србији“** је назив четвртог поглавља. Четврто поглавље анализира неопходне активности за ефикаснији рад пореске контроле у Републици Србији, мере за смањење пореске евазије, као и предлог мера за трансфер активности из зоне сиве економије у легалне токове у Србији.

Постоје значајне примедбе на рад пореских органа. Захтеви за њиховим мењањем честа су тема расправа и дискусија у нашој држави. То значи да захтев за већом ефикасношћу и бољим радом пореске администрације није нов и могло би се рећи да је то дугогодишњи нереализовани задатак.

Искуства неких земаља показују да добро организована и ефикасна пореска администрација може бити релативно значајан фактор у реализацији фискалне политике и спречавању појава неизвршавања пореских обавеза уз постојање и осталих услова: висока пореска свест, пореска лојалност, традиција, друштвено-економске и политичке прилике. Ове службе су најчешће организоване као пореске полиције са великим овлашћењима и самосталношћу у откривању извора прихода, контроли њиховог остваривања и реалном захватању.

Разумевање фактора који подстичу избегавање плаћања пореза, пружа корисно полазиште за формулисање политике сузбијања ове појаве. Анти-евазиона политика треба да се креће у оквирима концепта "шаргарепе и штапа" у виду проналажења праве мере кроз комбинацију превентивних и репресивних мера. Превентивна компонента у суштини треба да буде усмерена на стварање позитивне климе за успешно функционисање пореског система. То ће се постићи развојем пореске културе и подизањем пореске свести кроз едуковање пореских обвезника као и перманентном обуком пореске администрације. У савременим државама све већа пажња се посвећује пореској пропаганди као скупу активности на популаризацији пореза и свих односа у вези са опорезивањем. Сврха развијања пореске пропаганде јесте повећање пореског морала обвезника. Савремена држава све више постаје свесна потреба за пореским образовањем обвезника што нас подсећа на Колберову опаску где он вештину опорезивања упоређује са "черупањем гуске уз што мање шиштања".

Уколико изостане превентивна функција државе на плану поштовања пореских прописа, чешће се прибегава репресивним средствима путем мера казнене политике.

Кажњавање пореских деликата нема за сврху само да казни пореске утајиваче већ много важније да пошаље поруку (опомену) свим пореским обвезницима да треба уредно да извршавају своје пореске обавезе уколико себе не желе да изложе бројним непријатностима са државом. Осим новчаних казни, као уобичајених пореских санкција, у једном броју земаља се као казне користе и јавно објављивање имена прекршилаца и врсте прекршаја, губитак права обављања делатности и вршења одређених активности или суспендовање легитимације пореског обвезника.

Успешна борба против сиве економије захтева политику која ће поћи од осовних узрока и механизма који доприносе развоју сиве економије. А то су: економска криза, монетарна нестабилност, последице ратног окружења, недореченост законских норми и неконзистентни порески систем. Само таква политика, политика која је усмерена на узроке а не на последице, може донети легализацију сиве економије односно формализацију и укључивање у укупну економску активност и подвргавање пореском систему. Искључиво ослањање на административне методе и казне без уклањања основних узрока донело би губитак економске активности и стварног друштвеног производа земље пошто би смањило сиву економију а не би у одговарајућој мери повећало активност у формалном сектору.

# I ТЕОРИЈСКЕ ОСНОВЕ ПОСТУПКА СПРОВОЂЕЊА ПОРЕСКЕ КОНТРОЛЕ

## 1.1. Одређење пореске контроле

Реч контрола потиче од француске речи „*controle*“, која означава надгледање, преглед књига и проверавање књига. Најшире посматрано, контрола представља конкретну активност којом се проверава да ли је одређена појава или понашање неког субјекта у складу са законом, правилницима нормативима, стандардима или другим прописаним облицима понашања, односно прописаним карактеристикама.

Пореска контрола је поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе. Предмет пореске контроле јесу радње пореског обвезника из порескоправног односа у погледу којих се испитује његово поштовање закона и других прописа.<sup>1</sup> У пореској контроли, врши се провера потпуног исказивања, правилности, тачности и благовремености обрачунавања и плаћања јавних прихода по врстама. У њој се проверава ажурност, тачност и веродостојност књиговодствених исправа и других евиденција, правилност вођења пословних књига и других евиденција и правилности у примени пореских прописа.

Пореска контрола се обавља у пословним просторијама пореског обвезника о чему се порески обвезник обавештава неколико дана унапред, осим уколико би циљ контроле био угрожен овим обавештењем. Обављање контроле у пословним просторијама пореског обвезника се најчешће врши уз налог надлежног пореског органа, а резултат контроле се обавезно доставља пореским обвезницима у виду записника о извршеној контроли, а уколико има утврђених обавеза и решење о налагању истих, као и захтев за покретање прекршајног поступка, или извештај пореској полицији ако има основане сумње да се ради о евазији пореза по свим пореским облицима преко 150.000 динара. Док је у једном броју земаља прописан слободан приступ у пословне и приватне просторије од стране овлашћених пореских органа, у другима је дозвољен приступ само уз пристанак пореског обвезника или уз налог.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Анђелковић М., Димитријевић М., 2009, Пореско право Србије, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, стр. 33

<sup>2</sup> Хрустић Хасиба, 1998., Пореска контрола и ревизија у одабраним земљама чланицама ОЕЦД, Финансије 5-6, Београд, стр. 58



**Табела 1. Разврставање земаља према начину приступања пореској контроли**

Потребан налог за контролу	Слободан приступ контроли
Србија	Пољска
Црна Гора	Мађарска
Република Српска	СР Немачка
Федерација Босне и Херцеговине	Аустрија
Хрватска	Финска
Италија	Португалија
Македонија	Француска
Русија	Холандија
Словенија	Швајцарска

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) IOTA The Intra-European Organisation of Tax Administrations 02.11.2012. g.

Може се на први поглед уочити да нормативно регулисан почетак пореске контроле постоји у источно-европским земљама транзиције у којима слобода приступа контроли још увек није либерализована, чиме су на извештан начин порески обвезници заштићени од самовоље пореских органа или појединаца у њима. Са удаљавањем од транзиционог периода може се очекивати да ће и ове земље формални приступ пореској контроли либерализовати као и група западно-европских земаља наведених у другом делу претходне табеле.

Упоредна анализа пореске администрације земаља ОЕЦД говори о врло развијеној активности пореске контроле а поготово пореске ревизије.<sup>3</sup> Пореску контролу и ревизију обављају порески органи (порески контролори).

Према Хрватском законодавству пореска контрола се дефинише као инспекцијски надзор који представља део пореско-правног односа у којем пореско тело спроводи поступак ради провере и утврђивања чињеница битних за опорезивање код пореских обвезника и других особа.<sup>4</sup>

Предмет и време инспекцијског надзора одређује порески орган налогом. Налог за инспекцијски надзор издаје се у писаном облику. Садржи временски период које је предмет надзора, врсте пореза, време почетка надзора и имена овлашћених особа за

<sup>3</sup> Technical publication of the Inter American Center of Tax Administrators, 1989., Ciat Review, Ciat Executive Secretariat, Washington, D.C., p. 89

<sup>4</sup> Опћи порезни закон Хрватске, Народне Новине број 150/02, члан 97.

спровођење надзора, обавезу учествовања пореског обвезника у поступку пореске контрола, као и право на приговор.<sup>5</sup>

По закону Републике Српске пореска контрола-инспекцијски надзор је испитивање и одређивање тачне обавезе обвезника од стране Пореске управе. Током сваког инспекцијског надзора, Пореска управа је дужна разјаснити све околности и информације битне за обим контроле на начин који одреди ПУ, укључујући околности и информације које иду у корист обвезнику.<sup>6</sup>

Према закону о порској управи Федерације Босне и Херцеговине пореска контрола-инспекцијски надзор је испитивање и утврђивање пореске обвезе пореског обвезника од стране инспектора или других радника Пореске управе одређених за вршење инспекцијског надзора.<sup>7</sup>

У пореској контроли Црне Горе се проверава ажурност, тачност и веродостојност књиговодствених исправа и других евиденција, правилност вођења пословних књига и других евиденција, као и правилност у примени пореских и других прописа који су са њима повезани.<sup>8</sup>

По Македонском законодавству пореска контрола-инспекцијски надзор обухвата наплату пореза, вођење евиденције о висини пореза, враћање више и погрешно наплаћеног пореза, организовање, коришћење и развој јединственог пореског информационог система.<sup>9</sup>

У Словенији, појам пореске контроле се дефинише као акт или мера пореских органа, који је повезан са оценом правичности рада пореских обвезника. Основна улога пореске контроле је правилна примена пореских закона од стране пореских обвезника. На тај начин пореска контрола треба да допринесе правилној наплати пореза, као главног извора државних прихода.<sup>10</sup>

По Финском законодавству пореска контрола се дефинише као поступак провере чињеница и података за опрезивање пореских обвезника као и оцена правичности рада пореских обвезника у вези са опорезивањем.<sup>11</sup>

---

<sup>5</sup> Опћи порезни закон Хрватске, Народне Новине број 150/02, члан 101.

<sup>6</sup> Закон о пореској управи Републике Српске члан 82.

<sup>7</sup> Закон о порезној управи Федерације Босне и Херцеговине (Службене новине федерације БИХ, бр.33/02, члан 64.

<sup>8</sup> Закон о инспекцијском надзору („Сл.лист РЦГ, бр. 39/03) члан 3.

<sup>9</sup> Закон за управата за јавни приходи (Сл.гл. РМ.“ бр. 145/2010) члан 4.

<sup>10</sup> Sintič Karneža Darja: 2005., Davčno inšpiciranje, Študijsko gradivo pri predmetu davčna revizija, Ekonomski fakultet, Ljubljana str. 8

<sup>11</sup> <http://www.vero.fi/en-US> (21.07.2012.)

Упоредјујући појам пореске контроле по српском законодавству са осталим наведеним законодавствима земаља из окружења можемо закључити да је пореска контрола слично дефинисана. Иста представља поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе. Пореска контрола је поступак ради провере и утврђивања чињеница битних за опорезивање код пореских обвезника. Порески инспектори предузимају мере за отклањање утврђених неправилности у контроли кроз налагање утврђене евазије пореза.

### 1.1.1. Функције пореске контроле

Утврђивање чињеница од значаја за опорезивање у пореском поступку се изводи пореском контролом. Чињенице се утврђују на основу доказа. Само доказивање представља утврђивање стања чињеница које је подлога за доношење решења. Као извори доказа се поред пореске пријаве могу употребити порески биланс, пословне књиге и евиденције, рачуноводствени искази, као и било које друго средство којим се могу утврдити чињенице.

Пореска контрола има тројаку функцију:

- 1) превентивну,
- 2) корективну и
- 3) репресивну.

**Превентивна функција** пореске контроле се манифестује пре свега кроз подстицање пореских обвезника да се придржавају закона и других прописа, да би избегли последице вероватног откривања начињеног пропуста. Неке државе неоправдано посвећују мало пажње превентивној функцији пореске контроле, иако је за сваку савремену демократску државу финансијски погодније да порески обвезници сами добровољно испуњавају своје фискалне обавезе. Посматрајући генерално, у нашој земљи превентивна функција пореске контроле је слабо заступљена. Јачање ове функције може се постићи развојем пореске културе и подизањем пореске свести кроз едуковање пореских обвезника, као и перманентном обуком пореске администрације. У савременим државама све већа пажња се посвећује пореској пропаганди. Пореска пропаганда се у новије време развија у посебну правну науку која је нашла своје место у правним системима неких најразвијенијих земаља. Очигледан доказ за то је висок степен пореске дисциплине и поштовања фискалних прописа (нпр. САД, В.Британија, Шведска и друге скандинавске државе). У овим земљама пореској пропаганди,

односно популаризацији пореза и свим односима у вези са њим, посвећује се изузетна пажња. Сврха развијања пореске пропаганде јесте повећање пореског морала обвезника, односно прихватање фискалних давања са што мање отпора.<sup>12</sup>

**Корективна функција** је основна функције пореске контроле. Пореска контрола је контрола пословања пореског обвезника која се врши на основу података из евиденције и књиговодствене документације. Сасвим је сигурно да се поступак контроле пореза намеће често као једини ефикасан начин провере и непосредног утврђивања чињеница које су од значаја за опорезивање конкретног пореског обвезника. Многа савремена и практична решења у прописима о јавним приходима која су настала као резултат досадашњег искуства у контролисању пореских обвезника, али и као резултат изузетно интензивне сарадње надлежних институција са међународним стручним организацијама и телима, показује се све више као изузетно потребна, корисна и нужна како из разлога спровођења што ефикаснијих и правлинијих контрола, тако и из разлога хармонизације прописа и оперативних процедура са европским стандардима, што све заједно сасвим сигурно има позитивне последице на дугорочном плану смањења евазије пореза и сиве економије.<sup>13</sup>

**Репресивна функција** се састоји у томе што ће се порески обвезник, уколико не изврши одређене радње из порескоправног односа и утврђене неправилности или пропусти у извршавању обавеза не отклони у остављеном року, казнити у складу са законом. У правним системима развијених тржишних привреда постоје кодификовани и систематизовани прописи о пореским деликтима и казнама. У оним земљама где то није случај на крају сваког пореског закона налазе се казнене одредбе. У Немачкој, примера ради за нетачно или непотпуно пружену информацију, порески обвезник се кажњава казном затвора од пет година. Строжија казна (затвор од шест месеци до десет година) примењује се у нарочито тешким случајевима. У Француској се пропуст непријиваљивања износа подложног опорезивању кажњава новчаном казном и затвором од једног до пет месеци. У Аустрији, пореска администрација је надлежна за изрицање већине казни, у неким случајевима чак и затворских (до три месеца). У случајевима тежих пореских преступа, казне изриче суд.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> Раковић М., 2007., Јавне финансије и финансијско право, Правни факултет, Бањалука, стр. 56

<sup>13</sup> Alm James, 2011., Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies, Int Tax Public Finance p. 49

<sup>14</sup> Thuronyi Victor, 2003., Comparative Tax Law, Kluwer Law International, Hague, London, New York, p. 228

### 1.1.2. Фазе у поступку контроле

Поступак контроле представља сложени процес. У њему се проверава ажурност, тачност и веродостојност књиговодствених исправа и других евиденција, правилност вођења пословних књига, и правилност у примени пореских прописа. Обавља се кроз неколико фаза. Најважније су следеће:<sup>15</sup>

1. планирање и припрема контроле
2. вршење контроле
3. израда записника и његово уручење
4. процедура након уручења записника, укључујући и доношење решења са захтевима за прекршајни или кривични поступак

#### 1) Планирање и припрема контроле. План контроле заснован је на :

- Оцени пореског значаја пореског обвезника – оцењује се на основу годишњег укупног прихода, вредности имовине, висине исказне добити, броја запослених и висине исплаћених зарада,

- Оцени пореског ризика у вези са пореском дужником – оцењује се на основу висине одступања резултата пословања исказаних у пореској пријави и пореском билансу у односу на резултате гране којој порески дужник припада, обима исказаних пореских олакшица и учесталости исказивања пословног губитка и

- Оцени утицаја пореске контроле на ефикасност наплате пореза у одређеним делатностима.

У случајевима када је то могуће, запослени на пословима контроле предузимају одговарајуће кораке усмерене ка припремању контроле, као што је: 1) испитивање одређених релевантних информација и статистичких података; 2) прибављање информација о пореским обвезницима који су у систему ПДВ; 3) прибављање одређених информација о регистрацији обвезника, одговарајуће упознавање са врстом пословних активности обвезника; 4) неформално распитивање међу колегама око појединости везаних за адресу где ће се вршити контрола; 5) ступање у усмени (телефонски) контакт са обвезником како би му се омогућило неко време да се адекватно припреми за контролу.

Пореске службе развијених земаља, у новије време, све више граде системски приступ у одабиру обвезника за контролу. Он је базиран на информацијама о ризицима

---

<sup>15</sup> Terkper Seth, 2003., Managing Small and Medium-Size Taxpayers in Developing Economies, Tax Notes International, p. 220

са којима се пореска администрација среће у наплати пореских прихода од појединих категорија обвезника.<sup>16</sup> У том смислу су важне следеће мере: промена услова који омогућавају појаву ризика, предузимање мера које умањују ризике или последице ризика, преношење ризика у наредни период и задржавање појединих врста ризика (у случају да се не могу избећи или ако су трошкови отклањања тих ризика код појединих категорија пореских обвезника већи од потенцијалних пореских прихода).<sup>17</sup>

**2) Вршење контроле.** Поступак контроле покреће се и води по службеној дужности, а исти се врши провером књига, евиденција, списка, фактура главне књиге, аналитичке евиденције од важности за поједине врсте јавних прихода, компјутерске базе података, разних софтвера, односно програма и друго.

Контролисано лице се о почетку поступка контроле обавештава налогом за контролу. Контрола се може обављати над било којом имовином. Контрола се врши у просторијама у којима се обавља пословна делатност, односно тамо где се држе пословне књиге или друга слична евиденција. Контролисано лице може постављати одговарајуће захтеве у вези са местом вршења контроле само ако то не омета ефикасно вршење контроле. Такође контрола се може вршити и у канцеларији овлашћеног рачуновође или у просторијама Пореске управе, када је то потребно.<sup>18</sup>

**3) Израда записника и његово уручење.** По завршетку контроле сачињава се записник о утврђеном чињеничном стању у контроли. У записник се хронолошки редом од почетка до краја тачно, кратко и јасно уносе све службене радње и њихов ефекат у односу на одлучне чињенице које су у доказном поступку доказују. Свака страница записника мора бити означена редним бројем и потписана. Записник о пореској контроли доставља се пореском обвезнику.<sup>19</sup>

**4) Процедура након уручења записника, укључујући и доношење решења са захтевима за прекршајни или кривични поступак.** По истеку пет дана од дана уручења записника о извршеној теренској и три дана од дана уручења записника о извршеној канцеларијској контроли уколико нема примедбе од стране пореског

---

<sup>16</sup> Наиме, концепт управљања ризицима у наплати пореза је у сталном развоју у циљу проналажења оптималних решења. Заснован је на контроли догађаја тако што се фактори ризика у наплати планираног износа пореских прихода идентификују, врши анализа прилагођености организације пореске администрације датом окружењу, анализа ефеката спроведених одлука и коришћених инструмената. Више о овоме видети: Risk Management (Practice Note), 2001., Tax guidance series, Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, p. 4

<sup>17</sup> Managing Compliance Risk, 2005., Second Meeting on the Forum on Tax Administration Dublin, Ireland, Conference Note, p. 2

<sup>18</sup> Stiglitz Joseph, 2004., Економија јавног сектора, Економски факултет, Београд, стр. 88

<sup>19</sup> Поповић Дејан, 2006., Пореско право општи део, Цекос-ин, Београд, стр. 55

обвезника, доноси се решење о налагању пореских обавеза. У диспозитиву решења се налажу обавезе по врстама пореза које порески обвезник није обрачунао или је мање обрачунао. Други део решења је образложење у којем се образлаже зашто је и како утврђена евазија пореза по пореским облицима као и који су законски прописи повређени.

Посматрајући законодавства земаља из оркужења можемо да закључимо да су фазе поступка контроле потпуно исте како су напред објашњене то јест исте као и у Српском законодавству. За разлику од напред описаних фаза, у Немачкој приликом прве контроле код пореског обвезника постоје само две фазе јер се резултати контроле саопштавају усмено. Порески обвезници се усмено упозоравају на недостатке утврђене у поступку контроле. Не доноси се записник о контроли а нема ни процедуре након уручења записника као и доношење решења. Не изричу се никакве мере кажњавања већ се неправилности саопштавају усмено. Када се контрола након протеча времена поново врши код истог пореског обвезника и утврде исте неправилности као и приликом вршења контроле први пут, постоје такође само две фазе. Неправилности се и овом приликом саопштавају усмено. Након треће контроле ако се у контроли утврде исте неправилности поступак контроле се шири на трећу и четврту фазу. У четвртој фази се поред мера налагања обавеза за необрачунатог и мање плаћеног пореза изриче и мера трајног престанка обављања делатности.

Напред дато објашњење нам показује да је пореска контрола код нас усмерена на своју репресивну функцију, а да пореска контрола у развијеним земљама има пре свега превентивну и корективну функцију. Репресивна функција се на пример у Немачкој примењује тек након трећег одласка код пореског обвезника и то онда када нису уродиле плодом превентивна и корективна функција пореске контроле.

## **1.2. Облици пореске контроле у пореском поступку**

У Србији на основу Закона о пореском поступку и пореској администрацији постоје два основна облика пореске контроле. То су: канцеларијска и теренска контрола. Трећи облик пореске контроле који прописује напред наведени Закон су радње у циљу откривања пореских кривичних дела за које је задужена Пореска полиција.

Канцеларијска контрола послове пореске контроле обавља у самој Пореској управи. Теренска контрола послове пореске контроле обавља у пословним просторијама пореског обвезника. Радње у циљу откривања пореских кривичних дела,

као облик пореске контроле, представљају новину код нас која би требало да омогући држави да се са више успеха супростави пореској евазији и сивој економији.

Пореска контрола може бити *општа* – када се контролишу сви порези које плаћа један порески обвезник и *посебна* (ограничена) када се контролишу само поједине врсте пореза.<sup>20</sup>

Када се за критеријум поделе узме *обим опорезивања делатности пореских обвезника* разликује се *свеобухватна (потпуна) и селективна – циљана контрола*. У *потпуној* пореској контроли се проверавају све пословне операције, документа и друге прописане евиденције пореских обвезника који су основ за утврђивање јавног прихода. Ова контрола омогућава комплетну проверу свих аспеката делатности пореских обвезника и циљ контроле је смањење пореске евазије. Када је реч о *циљаној* контроли проверавају се само одређене активности и одређена документа пореског обвезника.

Уколико је критеријум разликовања *време вршења контроле постоје* претходна и накнадна контрола. *Претходна контрола* се врши пре него што обвезник поднесе пореску пријаву и другу потребну документацију пореској управи. *Накнадна контрола* се спроводи по подношењу потребних докумената, а циљ јој је детаљнија провера пореске стабилности обвезника.

Наведени облици пореских контрола се међусобно не искључују већ су комплементарни и усмерени су на повећање успешности обављања ове функције у целини.

Посматрајући пореска законодавства земаља из окружења уочава се да Федерација Босне и Херцеговине као и Република Српска и Република Црна Гора дефинишу два основна облика пореске контроле: *канцеларијску и теренску контролу*. Немачка такође дефинише и теренску и канцеларијску контролу. За разлику од Србије и напред наведених земаља, Република Хрватска дефинише један облик пореске контроле као *инспекцијски надзор*. Такође, Република Македонија и Република Словенија, Аустрија и Финска познају само један облик пореске контроле у смислу инспекцијског надзора.

У Мађарској постоје два нивоа контроле :

- оперативна контрола (ревизија) и
- симплифицирана контрола

---

<sup>20</sup> Brummerhoff Dieter, 2000., Javne financije, MATE, Finansijska praksa 9-11, Zagreb, str. 88



**Оперативна** контрола у Мађарској предвиђа контролу целокупног пословања пореских обвезника и врши се у пословним просторијама истог. Неопходно је посебно истаћи да је у оквиру пореске контроле оформљена посебна јединица која броји 369 запослених. Она је оформљена 2000. године и обавља послове криминалних истрага у пореској области. Овај огранак пореске контроле има сличности са нашом пореском полицијом. Иначе, генерално, послове пореске контроле и ревизије, поред наведеног одељења обавља још 4.315 запослених.

**Симплифицирана** контрола Мађарске је поједностављена пореска контрола која се односи само на делове појединих пореских облика код пореских обвезника.

Пореска управа/администрација Мађарске (АРЕН) на крају године, а сходно постигнутим резултатима у току године, има праксу да исплаћује запосленима додатне премије.<sup>21</sup>

Делокруг рада пореске инспекције-надзора у Македонији на терену код пореских обвезника је:

- контрола правилности вођења пословних књига, документације из пословања и друге прописане евиденције од стране пореских обвезника,
- попис стварног стања основних средстава, готових производа, полупроизвода, сировина, ситног инвентара и упоређење са стањем у пословним књигама,
- саслушавање пореских обвезника и сведока, односно прибављање писмених изјава од значаја за утврђивања јавних прихода,
- наплата пореза, вођење евиденције о висини пореза, враћање више и погрешно наплаћеног пореза, организовање, коришћење и развој јединственог пореског информационог система,
- контрола и извршење и других послова неопходних за откривање и санкционисање пореских обвезника за мање плаћен порез, такси и друге јавне приходе.<sup>22</sup>

Инспекцијски надзор у Хрватској обухвата опсежну и подробну проверу свих чињеница битних за опорезивање пореског обвезника (пуни надзор). Зависно од околности, инспекцијски надзор може се ограничити на проверу појединих послова или чињеница битних за опорезивање (скраћени надзор). Инспекцијски надзор обухвата проверу једне или више врста пореза и једно или више раздобља опорезивања.

---

<sup>21</sup> Центар за демократију, 2001., Искуства транзиције у Пољској и Мађарској, Фонд за унапређење демократије Љуба Давидовић, Београд, стр. 20

<sup>22</sup> Закон за управата за јавни приходи (Сл.гл. РМ.“ бр. 145/2010) члан 14.

Инспекцијски надзор је провера свих чињеница битних за опорезивање целокупних обавеза друштва, контролу пореза на добит, контролу пореза на додату вредност, обрачуна пореза на доходак грађана, као и доприноса, у неколико раздобља. Најчешће контрола обухвата раздобље унутар неколико година, до рока застарелости. Такође, понекад се пореска администрација може одлучити за скраћену контролу где се врши провера једне врсте пореза.

Почетак контроле мора бити најављен барем 15 дана унапред за мале пореске обвезнике и 30 дана за велике пореске обвезнике, само у изузетним случајевима контрола може започети изненадно и одмах. Инспектори су дужни да покажу своје легитимације.<sup>23</sup>

Канцеларијска контрола у Републици Српској се врши у организационој јединици Пореске управе која је покренула ту контролу.

Теренска контрола у Републици Српској се врши на свакој погодној локацији коју одреди руководилац организационе јединице Пореске управе која врши контролу.

Теренска контрола Републике Српске траје онолико радних дана колико је потребно да се изврши квалитетна контрола обвезника. ПУ неће вршити више од једне теренске контроле једног обвезника у вези са одређеном обавезом за одређени период.<sup>24</sup>

У Босни и Херцеговини Пореска управа врши уредску и теренску контролу у складу са пореским законима, односно подзаконским актима. Током сваког инспекцијског надзора, Пореска управа је дужна да разјасни све околности и чињенице битне за суштину контроле на начин који одреди Пореска управа укључујући околности и чињенице које иду у корист порезском обвезнику.<sup>25</sup>

Теренска контрола Немачке се врши у просторијама посреског обвезника. Овај облик контроле је доминантан у односу на канцеларијску пореску контролу. Канцеларијску контролу обављају порески инспектори у просторијама Посреске управе на основу поднетих пореских пријава и других доказних чињеница од стране пореских обвезника. Док се у Србији порески обвезник контролише једном годишње од стране теренске контроле у Немачкој ова врста контроле је много ређа и организује се једном у три године. Основна разлика између теренске контроле у Србији и Немачкој је што приликом прве контроле у Немачкој нема доношења записника већ се неправилности саопштавају усмено и обвезник се упозорава на неправилности, а у Србији после прве

---

<sup>23</sup> Опћи порезни закон Хрватске, Народне Новине број 150/02, члан 96.

<sup>24</sup> Закон о пореској управи, 2007., (Сл. гласник Републике Српске), члан 84.

<sup>25</sup> Закон о порезној управи Федерације Босне и Херцеговине (Службене новине федерације БИХ, бр.33/02, члан 65.-66.

контроле доносе се сва пореска акта, у виду запсника, решења, захтева за покретање прекршајног поступка и извештаја пореској полицији уколико су новооткривене обавезе по свим пореским облицима веће од 150.000,00 динара.<sup>26</sup>

### **1.2.1. Канцеларијска контрола као превентивни облик пореске контроле**

Канцеларијска контрола представља скуп радњи којима порески инспектор проверава тачност, потпуност и усклађеност са законом, односно другим прописом података исказаних у пореској пријави, као и пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника, упоређивањем са подацима из пореског књиговодства и других службених евиденција које води, односно којима располаже Пореска управа.<sup>27</sup>

Порески инспектори канцеларијску контролу врше у просторијама Пореске управе. Основни задатак канцеларијске контроле је пријем и обрада пореских пријава, затим провера математичке тачности, формалне исправности и потпуности пореске пријаве и других извештаја, које порески обвезник, у складу са законом, доставља Пореској управи.

Ако се у поступку обраде пореске пријаве и других извештаја утврди да постоји математичка грешка, Пореска управа ће донети решење којим се пореском обвезнику налаже да плати разлику или утврђује износ повраћаја јавног прихода.

Ако се у поступку обраде пореске пријаве и других извештаја утврди да су формално неисправни, погрешно попуњени или непотпуни, порески инспектор ће закључком наложити пореском обвезнику - предузећу да, у року од три дана, отклони грешке, односно допуни пријаву или друге извештаје. Уколико порески обвезник не поступи по закључку порески инспектор канцеларијске контроле, сачињава записник о утврђеној неправилности.<sup>28</sup> Порески обвезник има право да у року од три дана од дана пријема записника о канцеларијској контроли поднесе примедбе на тај записник. Порески инспектор је дужан да примедбе размотри у року од три дана од дана пријема и сачини допуну записника.

На основу записника и допуне записника, уколико порески инспектор не прихвата примедбе пореског обвезника, порески инспектор - Пореска управа доноси решење о

<sup>26</sup> Starašinič Simona, 2007., Možnosti optimiranja in nadziranja davčnih obveznosti podjetja v trgovski dejavnosti, Ekonomski fakultet, Ljubljana, str. 26

<sup>27</sup> Закон о пореском поступку и пореској администрацији, (Службени гласник РС, бр 80/02 .....20/09) члан 119

<sup>28</sup> Поповић, Д., 2007., Предстојеће пореске реформе у државама пред уласком Европску Унију: случајеви Хрватске и Србије, Економија, Загреб, стр. 45

утврђивању и налагању плаћања обавеза – јавних прихода. У решењу се налаже уплата и камате на истим уплатним рачунима на којима се налаже и уплата јавних прихода и то за период од момента настанка пореске обавезе те закључно са датумом сачињавања записника, а у решењу се налаже и да порески обвезник сам обрачуна камату до момента уплате.

Канцеларијска контрола представља, најкраће речено, испитивање и утврђивање тачне обавезе по основу јавних прихода лица која су порески обвезници, тј. контролисана лица, а то су она лица која су регистрована, у складу са важећим процедурама, као обвезници јавних прихода. Изузетно, контролисана лица могу бити и лица која нису порески обвезници ако иста располажу информацијама, чињеницима или доказима који су битни за утврђивање обавезе по основу јавних прихода, ако је то лице дало пристанак за учешће у контроли или ако је то нарочито прописано одређеним прописима. Предмет контроле може бити један или више јавних прихода из један или више пореских периода, или се као предмет контроле могу појавити само конкретне пореске чињенице или елементи.<sup>29</sup>

Поступак канцеларијске контроле јавних прихода намеће се често као један од ефикасних начина провере и непосредног утврђивања чињеница које су од значаја за опорезивање конкретног пореског обвезника, а све у циљу смањења пореске евазије и сиве економије. Имајући у виду традиционалну недисциплинованост код испуњавања својих дужности и обвеза наших пореских обвезника, на контролним органима је често веома тежак и захтеван задатак доношења и креирања што ефикаснијих прописа, процедура и опретивних планова са циљем да се обезбеди максимално поштовање закона и других прописа о јавним приходима.<sup>30</sup>

Основни задатак канцеларијске пореске контроле у Пољској је:

- да контролише примену пореских прописа,
- да обавља буџетску контролу пољских дипломатских представништава, конзулата и културних представништава у иностранству,
- да обавља другостепени поступак.

Организациони део пореске администрације које се бави фискалном и буџетском контролом јавних прихода, по овлашћењима је сличан пореској контроли Пореске управе Србије. Послови пореске контроле обављају се према Закону о пореској инспекцији који је донет 2001. године. Послови контроле организационо су лоцирани у

---

<sup>29</sup> Поповић Дејан, 2006., Пореско право. општи део, Цекос-ин, Београд. стр. 58

<sup>30</sup> Исто, стр. 66

16 пореских уреда. Контрола се обавља како у пореским уредима, тако и у пословним просторијама пореских обвезника.

Посебни облици стимулисања инспектора пореске контроле за постигнуте резултате у Пољској јесу премије и специјалне награде.<sup>31</sup>

Фискална администрација Пољске укључује институције и тела која се односе на регистрацију пореске обавезе, утврђивање, контролу, извршење пореске обавезе и вршење истрага у случајевима избегавања пореза и кршење закона.

Делокруг рада пореских уреда канцеларијске контроле у Пољској је:

- надзор над радом пореских канцеларија,
- одлучивање у другом степену на решења/акта које је донео првостепени орган,
- разматрање жалби против решења донетих у првом степену,
- друга питања.

Задаци пореских канцеларија (одељења за утврђивање и наплату јавних прихода) јесу:

- идентификација или утврђивање и наплата пореза и небуџетских прихода на бази појединачних прописа,
- одређивање пореског идентификационог броја, регистрација и вођење евиденције о пореским обвезницима,
- вршење контроле,
- распоређивање и усмервање, у складу са роковима датим у посебним прописима, буџетских прихода између државног буџета и буџета јединица локалне самоуправе,
- неправилности утврђене у поступку контроле се дају у надлежност јавног тужиоца,
- извршење новчаних казни је у складу са посебним прописима: извршни казнени кодекс и кодекс фискалних казни,
- извршење других задатака наведених у посебним прописима.<sup>32</sup>

Канцеларијска контрола у Црној Гори је скуп радњи којима Пореска управа проверава тачност, потпуност и усклађеност са прописима података исказаних у пореској пријави, те у билансу, рачуноводственим и другим извјештајима пореског

---

<sup>31</sup> Центар за демократију, 2001., Искуства транзиције у Пољској и Мађарској, Фонд за унапређење демократије Љуба Давидовић, Београд, стр. 21

<sup>32</sup> Локсимовић Александра, Вучковић Наташа, 2001., Фонд за унапређење демократије „Љуба Давидовић“, Центар за демократију, Београд, стр. 46

обвезника, приликом чега се врши упоређење са подацима из пореског књиговодства и других евиденција које води Пореска управа. Канцеларијска контрола се врши у просторијама пореског органа од стране канцеларијског пореског инспектора. Канцеларијском контролом се проверава математичка тачност и формална исправност извештаја пореског обвезника који су достављени пореском органу, па ако се утврди неисправност доноси се решење којим се обвезнику налаже да плати разлику или се утврђује право на повраћај пореза. Ако су пак пореска пријава или други извештаји пореског обвезника формално неисправни, непотпуни или погрешно испуњени, инспектор писмено налаже обвезнику да у року од 3 дана отклони грешке, односно да допуни пријаву или неки други извештај. Уколико обвезник не поступи у складу са наведеним сматра се да пријава или други извештај није поднет пореском органу. По позиву пореске управе обвезник је дужан да непосредно или преко пуномоћника учествују у поступку канцеларијске контроле и да пружи тражена обавештења или документацију у року који му је одредио порески орган. Непоступање по истом представља порески прекршај. Уколико се у поступку канцеларијске контроле утврде неправилности порески инспектор је дужан да сачини записник на који порески обвезник има у року од 3 дана од дана пријема да поднесе приговор (примедбу). Порески инспектор дужан да примедбе размотри у року од 3 дана и сачини допунски записник на који се не могу дати примедбе. На основу записника то јест допуне записника Пореска управа доноси решење о утврђивању пореза, а на основу истог се подноси и евентуална прекршајна или друга пријава уколико су утврђене неправилности.<sup>33</sup>

Канцеларијска контрола у Републици Српској се врши на основу података из пореских пријава, докумената и усмених изјава обвезника, те докумената и података о обвезнику које је прикупила и које поседује Пореска управа.

ПУ може захтевати да обвезник буде присутан за време канцеларијске контроле. ПУ уручује писмено обавештење обвезнику најмање три радна дана пре вршења контроле. Ако је обвезник сагласан, контрола се може заказати и раније. Облик писменог обавештења прописује ПУ и оно садржи: време и место контроле, општи предмет контроле, укључујући обавезе и периоде за које се врши контрола, предмет контроле, као и права и обавезе обвезника у вези са контролом.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> Унија послодаваца Црне Горе, 2010., Инспекцијски надзор, Приручник за послодавце, Подгорица, стр. 20

<sup>34</sup> Закон о пореској управи, 2007., (Сл. гласник Републике Српске), члан 84.

Уредска контрола Босне и Херцеговине се врши у просторијама Пореске управе. Уредска контрола се врши на темељу података из пореских пријава, докумената и изјава које даје порески обвезник, те докумената и података о пореском обвезнику које је прикупила и које поседује Пореска управа.

Пореска управа може захтевати да порески обвезник буде присутан за време уредске контроле. У том случају, Пореска управа уручује писмену позив пореском обвезнику најмање три радна дана пре почетка уредске контроле. Ако се порески обвезник слаже, уредска контрола се може заказати и раније. Облик писменог позива прописује средишњи уред Пореске управе. Писмени позив садржи: време и место контроле, општи предмет контроле, укључујући порезе и раздобље а који су предмет контроле, као и права и обвезе пореског обвезника.<sup>35</sup>

### **1.2.2. Теренска контрола као директни облик пореске контроле**

Теренска контрола представља скуп радњи којима порески инспектор теренске контроле проверава законитост у раду и правилност испуњавања пореских обавеза од стране пореских обвезника – представника предузећа, у његовим пословним просторијама.<sup>36</sup>

Пре почетка теренске контроле код нас порески инспектор је дужан да покаже службену легитимацију пореском обвезнику, представнику предузећа.

Порески обвезник по добијању налога за контролу, може усмено тражити одлагање контроле, наводећи разлоге за одлагање, стим што је дужан да у року од 24 часа од пријема налога достави писмени приговор Пореској управи. По добијању писменог приговора Пореска управа закључком обавештава пореског обвезника о прихватању одлагања контроле или о одбијању са наведеним образложењем разлога за неприхватање одлагања. На добијени закључак представници пореских обвезника немају право приговора.

Ако порески инспектор оцени да је усмени приговор изјављен да би се ометала теренска контрола (прикривање залиха робе, измена изворне документације и друго) отпочеће поступак контроле и навести разлоге у записнику на основу којих је донео такву одлуку.

---

<sup>35</sup> Закон о порезној управи Федерације Босне и Херцеговине (Службене новине федерације БИХ, бр.33/02), члан 65.-66.

<sup>36</sup> Закон о пореском поступку и пореској администрацији, (Службени гласник РС, бр 80/02 .....20/09), члан 123.

Теренска контрола врши се у пословним просторијама пореског обвезника предузећа, у службеним просторијама пореске управе, или на другом месту, у зависности од предмета контроле.

Теренска контрола представља прикупљане података о пословним догађајима код пореског обвезника. Теренска контрола је део целовитог надзора, која свој рад своди на надзор рачуноводствених, у првом реду књиговодствених исправа, пословних књига и разних обрачуна.<sup>37</sup>

Предмет теренске контроле је имовина којом порески обвезник располаже. Пореском контролом се утврђује на основу чега књиговодство као систем евиденције региструје настале догађаје. Предмет ове контроле чине и разне калкулације, излазне фактуре, рачуни на основу којих се књиже трошкови-расходи. Затим, биланси и други обрачуни чији елементи и резултати представљају подлогу за утврђивање тачног чињеничног стања код пореског обвезника, везаних за обрачун и уплату јавних прихода.

Теренска контрола врши проверу документа са становишта њихове исправности, тачности и законитосоти. При томе, она врши проверу и уредности документа, односно да ли је докуменат испостављен тако да се јасно може прочитати написани текст. Нарочиту пажњу треба обратити на попис и печат пореског обвезника. Ово због тога што они чине документ писаном исправом којом се доказује да је нека пословна промена на имовини пореског обвезника стварно настала. Без та два елемента документ се не сме контирати, тј. издати налог за његово књижење. На тај начин овај облик контроле штити књиговодство од могућности које могу довести до пружања неисправних података и информација, а тиме угрозити тачност и исправност обрачуна и уплате јавних прихода.

Теренском контролом се врши провера налога за књижење код пореских обвезника. Контрола налога за књижење се састоји у провери тога да ли је налог издат на бази документа и да ли су правилно одређени кореспондирајући рачуни, тј. да ли је одређен одогаварајући рачун којег треба задужити и рачун коме треба одобрити. Следећа фаза у теренској контроли је контрола књижења, а састоји се у провери да ли је књижење спроведено на рачунима-бројевима конта означеним у налогу, јер се дешава да је означен један рачун, а лице које врши књижење прокњижи то на неки други рачун. Следећи корак у теренској контроли је контрола стања у пословним књигама, а

---

<sup>37</sup> Лисавац Славко, 1988. „Улога и место рачуноводствене функције у удруженом раду“, Зборник радова, СРФС, Београд. стр. 56



састоји се у провери вредносних и натуралних величина категорија исказаних у главној књизи и другим пословним књигама, најчешће у провери залиха. Провера се врши путем инвентарисања (пописа). То је, као што је познато, поступак којим се путем мерења, пребројавања и другим поступцима установљава на један одређени дан, стварно стање залиха, а потом се упоређује са стањем по књигама.

Следећа фаза у теренској контроли је провера исправности биланса стања, а састоји се у разматрању позиција активе и позиције пасиве, јер се из одређених разлога могу нетачно вредносно приказати. Конкретно, залихе, које чине једну од позиција активе, могу се исказати по нижим ценама. Може се десити и да се неке врсте залиха не унесу у биланс стања. И у једном и другом случају актива ће бити приказана у мањем износу, а за толико мање биће приказана и добит. Појава исказивања залиха у нижој вредности најчешће се врши са тежњом да се преко скривеног добитка смањи основица за обрачун пореза на добит.

Порески обвезник представник предузећа дужан је да, ако се теренска контрола врши у његовим пословним просторијама, обезбеди одговарајуће услове за рад пореског инспектора.

Ради сагледавања правих чињеница у поступку контроле порески инспектор има право да уђе у пословне просторије пореског обвезника, а по одобрењу суда и у стан одговорног лица пореског обвезника, ради обављања контроле.

Пореском обвезнику или његовом пуномоћнику, односно заступнику мора се пружити могућност да присуствују прегледу земљишта, просторија, односно стана.

Ако лица не користе могућност да присуствују прегледу земљишта, просторија, односно стана, а порески инспектор оцени да се на тај начин онемогућава или одлаже спровођење пореске контроле, обавиће контролу и без њиховог присуства, уз присуство два пунолетна сведока.

Законом се прописују ситуације за обавезно учествовање пореског обвезника у поступку теренске контроле.

Ако се у поступку теренске контроле утврди да порески обвезник представник предузећа није применио, или није правилно применио прописе приликом утврђивања пореза по свим основама пореских облика које обвезник сам врши, уз претходно

описаним чињеничним стањем у записнику, Пореска управа доноси решење о налагању обавеза у циљу наплате тако скривене и утврђене евазије пореза.<sup>38</sup>

Теренска контрола у Црној Гори је скуп радњи којима се проверава и утврђује законитост и правилност испуњавања пореске обавезе, а врши се у просторијама пореског обвезника или на неком другом месту које одреди руководилац подручне јединице где је порески обвезник регистрован. Теренску контролу порески инспектор обавља увек на основу налога за контролу (чији је саставни део и образац за најаву контроле који се попуњава зависно од врсте контроле) који садржи податке о подручној јединици, пореском инспектору, пореском обвезнику који се контролише, периоду и времену контроле итд.<sup>39</sup>

Теренска контрола Босне и Херцеговине су радње којима се проверава и утврђује законитост рада пореских обвезника. Врши се на свакој погодној локацији коју одреди руководилац пореског органа који обавља контролу. Теренска контрола се врши на основу података из пореских пријава, докумената и изјава које даје порески обвезник, те докумената и података о пореском обвезнику које је прикупила и које поседује Пореска управа.

Пореска управа може пореског обвезника обавештавати о времену и месту теренске контроле. Уколико Пореска управа обавештава пореског обвезника о теренској контроли, то чини путем налога, усмено или писмено. Облик писменог налога прописује Средишњи уред Пореске управе. Писмени налог укључује време и место контроле, општи предмет контроле, те права и обвезе пореског обвезника у вези контроле. Теренска контрола неће трајати дуже од 90 радних дана, осим ако се не продужи одлуком руководиоца надлежног пореског органа. Пореска управа неће вршити више од једне теренске контроле истог пореског обвезника у вези одређене пореске обавезе за одређено раздобље, осим ако другачије не одлучи директор или, у случају одсуства директора, његов заменик. Треба уложити све напоре како би се пореском обвезнику омогућило настављање пословања и током инспекцијског надзора. Ако приликом контроле порески инспектор открије да порески обвезник послује незаконито, тада ће ово представљати основ за привремено обустављање пословних активности пореског обвезника о чему се доноси решење.

---

<sup>38</sup> Анђелковић М., Димитријевић М., 2009., Пореско право Србије, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, стр. 296. То решење може садржати и налог пореском обвезнику да отклони утврђене повреде закона и неправилности у примени рописа.

<sup>39</sup> Унија послодаваца Црне Горе, 2010., Инспекцијски надзор, Приручник за послодавце, Подгорица, стр. 20

Примери незаконитог пословања укључују пословање без дозволе, рад непријављених радника и пословање с робом којој се не зна порекло.<sup>40</sup>

Теренска контрола Републике Српске представља скуп радњи којима се проверава и утврђује исправност и законитост рада пореских обвезника. Траје онолико радних дана колико је потребно да се изврши квалитетна контрола обвезника. ПУ неће вршити више од једне теренске контроле једног обвезника у вези са одређеном обавезом за одређени период.<sup>41</sup>

Пореска инспекција у Словенији врши контролу пореских обвезника, која се састоји се од провере тачност и благовременост уплате пореза. Контролише се законитост пословања пореских обвезника у делу исправности вођења пословних књига и помоћних евиденција. Идентификују се непријављени приходи. Циљ пореске инспекције сваке земља па и Словеније да провери исправност обрачуна и плаћања свих јавних прихода у складу са пореским законима.

Након обавештења о почетку пореске контроле, инспектор почиње контролу вођењем уводног интервијуа.

Лице које може учествовати у поресој контроли је порески консултант који заступа интересе пореског обвезника. Уводни разговор пореског инспектора се огледа у објашњавању предмета контроле (који порески облици ће бити обухваћени пореском контролом), временски период контроле пореских прихода и дужина трајања пореске контроле. Даљи поступак пореске контроле се огледа у упознавању пореског инспектора са начином пословања, организацијом рачуноводства, начином и функционисањем информационог система, као и знања о функционисању интерних контрола пореског обвезника. На основу ових питања и запажања порески инспектор ствара општу слику пословања пореског обвезника што му касније служи за утврђивање неправилности у делу мање обрачунатих јавних прихода као и детекцију пореске евазије. Инспекцијски надзор Словеније има сличности са Теренском контролом у Србији.

Пореска управа Словеније је у првој половини 2007. години извршила 3256 порских контрола. Од тога у 1632 пореске контроле су утврђене неправилности. Најчешћи прекршаји су: неиздавање рачуна у ресторанима, од стране адвоката, превозника, у грађевинарству и друго. Неправилности се даље огледају у евиденцији

---

<sup>40</sup> Закон о поресној управи Федерације Босне и Херцеговине (Службене новине федерације БИХ, бр.33/02), члан 65.-66.

<sup>41</sup> Закон о пореској управи, 2007., (Сл. гласник Републике Српске), члан 84.

путних трошкова који нису постојали, издавање фиктивних рачуна у грађевинарству, у транспорту, консултантских услуга као и неправилности везане за амортизацију у смислу увећања расхода.<sup>42</sup>

Изнети примери других земаља показују да се поступак и смисао пореске теренске контроле, по својој формалној природи и сврси, по правилу приближни са оним који је детаљно описан за Србију. То не изненађује јер већина транзиционих земаља потиче из истог нормативног круга и идеолошког друштвеног окружења.

### **1.2.3. Пореске контроле према начину организовања и обухватности**

Пореска контрола је постављена тако да одговора најбољој међународној пракси која је у савременом свету познатија као „пореска ревизија“. Порески органи су овлашћени да контролишу пореске пријаве, пореске билансе, пословне књиге, остваривање прихода, трошкова пословања, исказивање добити. Ако се у пореској контроли утврде неправилности или пропусти у извршавању обавеза из пореско-правног односа, пореском обвезнику се налаже да их отклони.

Облици пореске контроле према месту и према начину организовања могу бити:<sup>43</sup>

- 1) Формална пореска контрола пореске пријаве, пореског биланса и осталих докумената које порески обвезници подносе пореским органима,
- 2) Критична контрола пореске пријаве, пореског биланса и других пореских докумената у просторијама пореског органа,
- 3) Контрола пословних књига, пореских пријава и залиха у просторијама пореског обвезника и просторијама ван регистрованог пословног простора,
- 4) Пореска контрола у просторијама других учесника у правном, пословном и финансијском промету и
- 5) Пореска контрола на јавним местима.

**Формална пореска контрола** остварује се у циљу отклањања грешака пре непосредног утврђивања пореске основице и пореске обавезе. Контролу врши службено лице пореског органа, које пореску пријаву и порески биланс прима у непосредном комуницирању са пореским обвезницима. Формална пореска контрола је део канцеларијске контроле и иста је заступљена како у Србији тако и у Црној Гори, Републици Српској, у Босни и Херцеговини.

<sup>42</sup> Starašinič Simona, 2007., Možnosti optimiranja in nadziranja davčnih obveznosti podjetja v trgovski dejavnosti, Ekonomski fakultet, Ljubljana, str. 27

<sup>43</sup> Поповић Д., 1997., Наука о порезима и пореско право, Опен Социерту Институте/Конституционал Легислативе Институте, Будапест. стр. 87

**Критична пореска контрола** обавља се после пријема пореске документације у просторијама пореског органа, који у поступку утврђивања критички проверава пореска документа (порески биланс, пореске књиге, записник о прегледу пословних књига у току године). Ова област контроле испитује доказе у процесу утврђивања стварне пореске способности пореског обвезника. Овај вид пореске контроле је такође део канцеларијске контроле и заступљен је у свим развијеним и у транзиционим земљама у којима су законом дефинисани предмет и рад канцеларијске контроле.

**Контрола пословних књига** се врши у пословним просторијама пореског обвезника, у радњи, предузећу, кући и стану, а може се вршити пре покретања поступка за утврђивање пореске обавезе, у току утврђивања и после утврђивања пореске обавезе. Ова контрола подразумева проверу сагласности између стања у пореској пријави и приказаног стања у пословним књигама пореског обвезника. Овај облик пореске контроле је део теренске контроле. Заступљен је у свим оним земљама где законом дефинисана теренске контрола (Србија, Црна Гора, Република Српска, Немачка, Босна и Херцеговина). Такође је део и контроле код оних земаља које пореску контролу дефинишу као инспекцијски надзор (Хрватска, Словенија, Македонија, Аустрија, Русија, Словачка, Чешка).

**Пореска контрола у просторијама других учесника** може се вршити посредним путем, то јест путем контролисања других учесника у правном помету. Ова контрола се обично остварује у области промета имовине и то путем сарадње пореског органа, суда, МУП-а и тужилаштва. Овај облик пореске контроле је неминовност како у Србији тако и свим развијеним и транзиционим земљама.

**Пореска контрола на јавним местима** обавља се на местима на којима порески обвезници обично остварују промет својих производа: на пијацама, вашарима, сајмовима, изложбама, презентацијама и манифестацијама. Контрола се врши искључиво у циљу утврђивања пореске способности пореског обвезника и откривања учесника у промету који нису поднели пореску пријаву или нису регистровани обављање делатности.

У зависности од обухватности пореске контроле могу бити:

- 1) потпуне,
- 2) делимичне и
- 3) информативне.

**Потпуна контрола** пореског обвезника подразумева пре свега да налог за контролу, који доноси шеф надлежне организационе јединице, не садржи било каква

ограничења у вези одређених појединачних привредних делатности или појединачних пореских чињеница. Потпуна контрола се може вршити контролом свих трансакција или контролом дела трансакција у одређеном контролисаном периоду.

*Делимичне контроле* се могу поистоветити са поступцима ограничене провере. Делимичном контролом Пореска управа проверава одређене чињенице, радње, доказе, активности, пословне и друге околности које одређују пореску обавезу. При томе обавља само следеће радње:

- 1) испитивање одређених података и евиденција које поседује Пореска управа а који доказују постојање обавезе субјекта опорезивања,
- 2) испитивање регистара и осталих документа који су одређени прописима и
- 3) захтеви трећим странама да доставе информације за које имају обавезу.

Правило је да се радње ограничене контроле врше у просторијама Пореске управе, што упућује на институт такозване канцеларијске контроле, мада је законом прописано да се у сврху провере залиха робе поступак ограничене провере може да врши и изван просторија Пореске управе.

Једна од специфичних поступака ограничене контроле јесте та да се она окончава или доношењем предлога решена или покретањем (потпуне) контроле ако нема довољно основа за доношење решења.

Ако се у поступку ограничене контроле открију одређене неправилности Пореска управа доставља обвезнику предлог решења на који исти има право подношења примедба, и уколико обвезник не изнесе примедбе предлог решења постаје коначан без даље обавезе Пореске управе да након тога предузима било коју другу радњу, односно донесе неки други акт. Уколико обвезник поднесе примедбе на предлог решења Пореска управа издаје решење о утврђеним обавезама у поступку ограничене провере. Ако се испостави да је предлог решења, који је донет у поступку ограничене провере нетачан, Пореска управа не може новим поступком органичене провере вршити ново утврђивање обавеза за исти период. У том случају спроводи се поступак потпуне контроле који се може односити на период за који је утврђена обавеза у поступку ограничене контроле.<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> Поповић Д., 1997., Наука о порезима и пореско право, Open Society Institute/Constitutional Legislative Institute, Budapest. стр. 89

**Информативне контроле** служе за прикупљање информација које су потребне за друге контроле.<sup>45</sup> Информативне контроле се врше уколико:

- пореске пријаве садрже неке формалне грешке,
- ако се достављени подаци не подударају са пријавама или подацима које поседује Пореска управа,
- ако постоји погрешна примена закона која се може уочити из пријаве или неке друге исправе и
- ако је потребно било које друго објашњење или образложење у погледу било којих података.

Потпуне, делимичне и информативне контроле су заступљене како у развијеним тако и у транзиционим земљама. Информативне пореске контроле су доминантне у оним земљама где постоји дефинисан рад Пореске полиције.

### **1.3. Утицај контроле на иновативност пореских обвезника**

Досадашњим законским решењима није било предвиђено да док траје контрола постоји могућност да порески инспектори саветодавно делују и указују на негативност пословања пореских обвезника. Саветодавна функција код нас предвиђена је Законом о пореском поступку и пореској администрацији. Порески обвезник има право да од Пореске управе бесплатно добије информације о пореским прописима из којих произилази његова пореска обавеза, а ако је неук и основну правну помоћ, што омогућује да пријави и плати порез и обрачуна и плати споредна пореска давања, у складу са прописима.<sup>46</sup>

Дакле, не постоји законска могућност да инспектор саветује овлашћено лице (представника пореског обвезника) о могућностима повлачења нових пословних потеза у циљу побољшања рада пореског обвезника у смислу остваривања веће добити, а све у циљу смањење пореске евазије и сиве економије.

Саветодавна функција могла би да се огледа у томе што приликом контроле инспектор може да сагледа основне параметре из закључног листа пореског обвезника и да недовољно обученом овлашћеном лицу укаже да у свом пословању повлачи нове пословне потезе који би допринели да оствари већу добит. Већа добит би била

---

<sup>45</sup> Managing Compliance Risk, 2005., Second Meeting on the Forum on Tax Administration Dublin, Ireland, Conference Note, p. 5

<sup>46</sup> Закон о пореском поступку и пореској администрацији ,(Службени гласник РС, бр 80/02...20/09) члан 24.

двоструко корисна. Прво, већа добит омогућава већу зараду самом пореском обвезнику, а иста представља и већу основицу за обрачун пореза на добит предузећа.

Разумевање подстицаја за избегавање плаћања пореза пружа корисно полазиште за формулисање политике сузбијања ове појаве. Циљ таквих мера требало би да буде прерастање традиционалног конфликта између пореске администрације и обвезника у односе сарадње. У складу са савременим концептом „услужно“ оријентисане државне управе ради смањења евазије пореза могу користити три приступа: административни (минимизирање прилика за евазију), економски (смањење нето користи од евазије пореза) и социопсихолошки (смањење спремности на утају односно подстицање добровољног плаћања пореза).<sup>47</sup>

Порески инспектор читајући закључни лист пореског обвезника може да утврди тренутну ликвидност предузећа кроз неколико параметара: залихе готове робе, залихе сировина, потраживања од купаца, обавезе према добављачима и обавезе по краткорочним и дугорочним кредитима. Констатација да су залихе робе и потраживања од купаца већи од обавезе према добављачима и кредитима указује на ликвидност предузећа а уколико је ситуација обрнута указује на неликвидност.

Да би порески обвезник боље радио и остваривао већу добит порески инспектор може да укаже овлашћеном лицу да обрати пажњу на проценат реализације робе. Он се добија дељењем укупно реализоване робе за одређени период са укупном набавком робе за исти период.

$$\% \text{ реализације} = \frac{\text{укупно реализована роба}}{\text{укупна набављена роба}} \times 100$$

Процентом реализације се множе укупни приходи и утврђује реализована добит. Ако реализована добит није довољна да покрије основне трошкове пословања предузећа, само овлашћено лице мора да мења асортиман своје робе са којом тргује. Да набавља робу за коју има промет, а да не врши набавку робе која се споро продаје, па да залихе робе доведу до неликвидност пореског обвезника.<sup>48</sup>

За успешност пословања једног пореског обвезника је и проценат учешћа укупних бруто зарада радника у укупно оствареном приходу. Уколико је тај проценат већи од

---

<sup>47</sup> Cedric Sandford, 2000. Why Tax Systems Differ, A Comparative Study of the Political Economy of Taxation, Fiscal Publication. p. 148

<sup>48</sup> Крстић Ј., Јездимировић М., Ђукић Т., 2007., Финансијско рачуноводство, Економски факултет, Ниш стр. 87



15% то указује на то да су зараде или превисоке или да постоји несразмерно већи број радника.

Такође, да би предузеће успешно пословало мора да се води рачуна о томе из којих извора се финансирају залихе робе, залихе сировина, материјала и друго. Уколико је то финансирање из сопствених извора инспектор може да усмери пореског обвезника да смањи проценат разлике у цени, а самим тим и да снизи своје продајне цене чиме ће постићи већу конкурентност, већу реализацију са нижим ценама, а самим тим већи и бржи обрт средстава. Уколико се залихе делом финансирају из туђих средстава као што су кредити од банака, мора се процентуално увећати цена робе, за сразмерни износ камате, с тим да се води рачуна да цене не буду превисоке у односу на конкуренцију па да повећање цена смањи проценат реализације, а самим тим и приход.

Наслућује се да је потребно у наредном периоду донети нова законска решења у којима би се предвидело да порески инспектори поред контролне функције имају и саветодавну функцију у смислу побољшања рада самих пореских обвезника, а у циљу смањења евазије пореза и сиве економије.

За разлику од Србије, у свим развијеним европским земљама, као што су Немачка, Аустрија, Француска, Финска, Хландија, Швајцарска, Португалија и др. пореска контрола је пре свега саветодавна јер након обављене пореске теренске контроле у напред наведеним земљама нема никаквих санкција. Порески инспектори усмено указују на учињене грешке од стране пореских обвезника и наговештавају да у наредној контроли која се организује у року од годину дана те грешке морају бити исправљене. Уколико се грешке понављају и у трећој контроли код истог пореског обвезника, истом се забрању трајно да обавља делатност.

У земљама транзиције (Пољска, Чешка, Словачка, Хрватска, Словенија, Мађарска), на исти начин као и у Србији, у пореској контроли је заступљена пре свега репресивна функција. Након извршене пореске контроле нема усмених саопшавања утврђених неправилности већ се доносе сва пратећа акта и порески обвезници се кажњавају новчано за учињене прекршаје а за намерну утају пореза и кривично казном затвора.

### **1.3.1. Тумачење прописа у пореским контролама од стране пореских обвезника**

Закони, пописи који регулишу настанак пореске обавезе пореског обвезника-дужника, место и време настајања пореске обавезе, пореска основица, пореске стопе за све јавне приходе, а посебно за порез на додату вредност, су децидирано јасно

написани. Тумачење тих прописа мора бити истоветно и то како од стране пореских инспектора, то такође и од стране представника пореских обвезника.

Међутим, догађају се и ситуације да се поједини делови тих прописа погрешно тумаче од стране представника пореских обвезника, а то погрешно тумачење закона доводи до грешака приликом рада пореских обвезника и погрешно утврђивање и плаћање обавеза за јавне приходе. Овакве грешке од стране пореских обвезника доводе до ненамераване пореске евазије.

Примера ради, када пољопривредници изврше промет добара и услуга, обвезник ПДВ-а је дужан да обрачуна ПДВ надокнаду у износу од 8% на вредност примљених добара и услуга. Такође је дужан да издаје документ за обрачун (признаница), као и да обрачунату ПДВ надокнаду исплати пољопривредницима. Тако плаћену ПДВ надокнаду има право да искаже у ПДВ пријави као претходни порез на додату вредност и самим тим умањи своју утврђену обавезу.

Међутим, што се тиче обрачуна и уплате пореза на доходак грађана законодавац је предвидео да откупи пољопривредних производа који се плате у готовом имају третман оствареног прихода за физичко лице пољопривредника, те за тако исплаћену готовину предузећа која врше овакву исплату су била у обвези да обрачунају и уплате порез на доходак грађана. За оне случајеве где је откуп пољопривредних производа био плаћан на текући рачун самосталном пољопривредном произвођачу безготовински, није била обавеза за обрачун пореза на доходак грађана.

Једно предузеће које се бавило откупом живе стоке (товних свиња, товних бикова) приликом тумачења прописа око обрачуна пореза на доходак грађана за откупљену стоку није обратило пажњу да ли су плаћања према индивидуалним пољопривредним произвођачима била готовинска, или су средства уплаћивана на текуће рачуне. Оба начина исплате третирана су на исти начин, то јест без обрачуна и уплате пореза на доходак грађана. Инспектори су приликом контроле то утврдили.

У овом случају напред описано предузеће није имало намеру да утаји порез (порез на доходак грађана) већ је грешка у тумачењу прописа довела до необрачунавања јавног прихода за готовинске исплате пољопривредним произвођачима приликом откупа.

У транзиционим друштвима се постижу различити резултати. Савршених пореских закона нема: има само бољих и горих закона, оних који се више или мање примењују. Стварност коју порески закони уређују је комплексна и динамична, стручна знања о порезима су често мала а економски интереси велики, што заједно, много пута, делује као битан фактор, не само приликом предлагања и усвајања пореских закона, већ

и приликом њихове примене (кроз порески поступак). Проблеми за Србију ће бити већи ако се порески закони реализују у свом неостварењу или се не примењују на исти начин према пореским обвезницима.<sup>49</sup>

Сарадња између пореских обвезника и пореске администрације у тумачењу пореских прописа је неминовна. Пореска управа као државни орган надлежан за контролу, утврђивање и наплату јавних прихода је у обавези да организује разне скупове, семинаре на којима ће бити приступни и представници пореских обвезника, а све у циљу правилнијег и тачног тумачења пореских прописа. Овакав начин сарадње на тумачењу пореских прописа од круцијалног је значаја за смањење пореске евазије и сиве економије.

Дугачак је списак задатака пореске реформе у транзиционим привредама. Руководеће начело пореске администрације које се темељи на теоријским поукама и на искуству, гласи да порески систем који убире приход за буџет уз нјамање трошкове за привреду треба да буде стабилан и широко заснован и да има ниске пореске стопе. Кључни циљ пореске реформе јесте проширење пореске базе и смањење пореских стопа. То ће утицати на смањење пореске евазије. То ће исто тако смањити пореско бreme за витална предузећа и подстаћи ће неформални сектор да пређе у оквире пореског система.<sup>50</sup>

Република Србија, која је кандидат за пуноправно чланство у ЕУ, присиљена је чинити значајне напоре у усклађивању свога законодавства са правним прописима ЕУ. Посебан значај у свему томе има порески систем и његово прилагођавање директивама и другим правним актима из Европске уније. Пореска реформска стремљења која су присутна међу чланицама ЕУ су у великој мери инкорпорирана у порески систем Републике Србије. Република Србија је од 2001. године покренула значајне реформе у области пореског система које су обезбедиле смањење пореског оптерећења, које је једно од најнижих у региону.

---

<sup>49</sup> Поповић Дејан, 2006., Пореско право, Цекос ин, Београд, стр 59

<sup>50</sup> Транзиција првих десет година, Анализа и поруке за Источну Европу и бивши Совјетски Савез, THE WORLD BANK, Washington [http://siteresources.worldbank.org/SERBIAEXTN/Resources/300903-1106760681824/TRANZICIJA\\_Prvih\\_10\\_godina.pdf](http://siteresources.worldbank.org/SERBIAEXTN/Resources/300903-1106760681824/TRANZICIJA_Prvih_10_godina.pdf) 01.11.2012. g.

### 1.3.2. Норматив као основни фактор у пореској контроли

Производња се базира на радном налогу и нормативу. Норматив представља просечно јединични утрошак материјала за једну јединицу готовог производа. Све фазе праћења производње књиже се истовремено у финансијско и робно књиговодство.

Нормативни приступ се заснива на евиденцији норматива где се дефинише веза између готовог производа и материјала од којих се он састоји – састава материјала. Та веза се изражава само у количини сваког материјала који улази у јединичну количину готовог производа.

Нормативи утвђени од стране пореских обвезника за било коју производњу су од велике важности приликом организовања једне пореске контроле. Норматив представља важан сегмен пореске контроле. Значај норматива као фактора пореске контроле може се показати на примеру неких производа.

**Табела 2. Утрошак материјала за производњу бетонских блокова**

Назив производа	Материјал	Јед. Мере	Утрошак по комаду
1.	2.	3.	4.
Бетонски блок 20	песак и ризла	м3	0,009
	Цемент	Кг	1,36
	Беветол	Кг	0,011
	Палета	Ком	0,017

Извор: Производно трговинско предузеће ДОО Викторија-систем, Лесковац

**Табела 3. Утрошак материјала за производњу столице Д-5**

Назив производа	Материјал	Јед. Мере	Утрошак по комаду
1.	2.	3.	4.
Столица Д-5	букова рез. грађа	м3	0,05
	мебл. штоф	м2	0,6
	Медијапан	м2	0,25
	Лесонит	м2	0,3
	Сунђер	Кг	0,35
	талас папир	Кг	0,46

Извор: Производно трговинско предузеће „Бели Бор“, Лесковац

За успешну пореску контролу код предузећа које се бави било којом производњом неопходно је пре свега почети од норматива састављеног од стране самог предузећа. Норматив показује колико основна сировина учествују у производњи једне јединице

производа. Уколико порески обвезник увећа норматив то му омогућава да од укупно утрошене основне сировине за посматрани период у својим пословним књигама исказује мање готове производе а стварно је произвео више. Овај вишак реализује без приказа прихода, што му омогућава да мање обрачуна и плати порез на додату вредност и порез на добит предузећа.

Уколико се у пореској контроли утврди примера ради да је произведено 100.000 јединица производа а кроз реализацију утврђено да је реализовано 90.000 комада, а да залихе производа не постоје, то указује да предузеће није евидентирало реализацију 10.000 јединица производа, те ће порески инспектор предузећу увећати приход за 10.000 јединица производа.<sup>51</sup>

Нормативе за разне производње састављају технолози. Овако састављени нормативи нису познати пореским инспекторима, те да би се порески инспектор уверио да је показани норматив у контроли тачан, он има право да норматив упоређује са нормативима из исте производње од других пореских обвезника, то јест оних обвезника који се баве истом или сличном производњом. Одступања од норматива до норматива могу да постоје, али та одступања не могу да буду већа од 2% навише или наниже. Овај проценат одступања је различит од производа до производа.

Нормативи су важни код свих врста производа, али су веома битни код оне производње код које се поред пореза на додату вредност приликом изласка производа из производње и ставаљање истих у промет обрачунава и уплаћује и акциза. То је случај код производње алкохола, цигарета, нафте и нафтних деривата и осталих акцизних производа. Код ових акцизних производа произвођачи су више заинтересовани да увећавају нормативе јер кроз тако увећане нормативе, исти прикривају део произведених количина робе, неевидентирају реализацију овако произведене робе те на тај начин врше утају пореза на добит предузећа, утају пореза на додату вредност, као и утају акцизе.

Напред изнети примери указују да инспектори у поступку пореске контроле производних предузећа треба да посебну пажњу обрате на нормативе како би успешно утврђивали евазију пореза и утицали на њено смањење. За то им је потребно одговарајуће предзнање или искуство у контроли оваквих предузећа.

---

<sup>51</sup> Тодоровић М., 2010, Пореска контрола као основни фактор за утврђивање и наплату јавних прихода, Зборник радова, Правни факултет Бихаћ, стр. 377

### 1.3.3. Ефекти пореске контроле и корупција

Појава корупције настала је управо кад и држава као институција, односно постоји још од античке ере, а сам појам означава поквареност, уцену, изопаченост, подмитљивост, потлачивање службених лица, моралну исквареност. Са економског аспекта, корупција представља нерегуларно понашање јавних службеника који, користећи службени положај и овлашћења, настоје да остваре било какву корист. Из овога проистиче и појам „корупционист”, који означава лице које прима мито – потплаћено, односно користољубиво лице. Премда су перманентно присутни напори да се појам корупције одреди у националним кривичним законодавствима, у оквирима међународних организација, на разним научним и стручним скуповима, као и у научним и стручним радовима који обрађују ову проблематику, још увек не постоји јединствена дефиниција корупције. У сваком случају, корупција представља велики друштвени поремећај, економски и морални, психолошки и правни.

У савремено уређеним државама корупција, поред тога што се сматра друштвено штетном појавом, представља и узрок неефикасности државе. Основни појавни облици корупције су: давање и примање мита, непотизам и злоупотреба службеног положаја односно функције у прибављању личне користи. Нераскидиве су везе између економске и политичке стране ових појава, те је овај проблем неопходно посматрати и анализирати како са економског тако и са политичког аспекта. Осим тога, уочена је и склоност да се ради одржавања што ужег круга људи укључених у корупцију, а у циљу лакше контроле процеса корупције, из овог процеса се искључују особе које поседују висок ниво знања, односно личности које спроводе социјално – технолошке иновације. Тиме се, с једне стране, мање користи постојећи капитал знања, а с друге стране, шаљу негативни сигнали „инвеститорима” у капитал знања, што води смањењу стопе инвестирања у знање.<sup>52</sup>

Најраширенији вид корупције, према искуству приватних предузетника, јесте приликом добијања локације за градњу привремених или сталних објеката, затим приликом добијања увозно-извозних дозвола, склапање уговора с владом (јавне набавке), царињење робе и укључење телефона и струје. Насупрот овоме, подмићивање је најмање раширено, али и даље с високим индексом, код пореске управе, при регистрацији предузећа.

---

<sup>52</sup> Поповић, Миленко, 2003., Економска анализа корупције, Безбедност, бр. 6, Београд, стр. 23.

Дакле, у друштвима где има више владавине права мање је корупције и обрнуто. Где је владавина права оскудна или где правне државе никада није било, или је, пак, она расточена, корупција је више раширена и развила је дубље корене. Ефикасним и превентивним деловањем спречавају се корупција, јер се предузетим мерама делује на узроке и услове који погодују вршењу кривичних дела корупције. Један од моћних начина превенције, који се користи у смањењу њених узрока јесте контролна функција. Ако се ефикасно спроводи, може утицати на то да се смањи развој постојећих и настанак нових облика корупције. У том смислу неопходно је перманентно образовање и доследна примена етике и етичких принципа од стране сваког појединачног учесника у економским (посебно финансијским) трансакцијама, као и стална брига државне, монетарне и законодавне власти с циљем спречавања, откривања и сузбијања бројних модалитета ових недозвољених активности. Циљ треба да буде постизање високог нивоа антикорупцијске културе у Србији, између осталог, то се посебно вреднује у процесу приступања земље Европској унији, односно њеним стандардима.

Мања корупција директно утиче на мању евазију пореза као и смањене обима сиве економије. На мањи ниво корупције утиче директан рад пореске полиције у сарадњи са радом теренске контроле.

Стратешки циљеви пореске контроле усмерени су на откривање и сузбијање најтежих пореских кривичних дела, са посебним тежиштем на откривању и сузбијању незаконите евазије пореза на додату вредност, као најзначајнијег пореског облика.<sup>53</sup>

Агрегатни индикатор контрола корупције одражава перцепцију о томе у којој мери се јавни положај у једној земљи користи у сврхе стицања приватне користи и колико је држава подлегла интересима елите и приватним интересима. У наредној табели се виде индекс перцепције корупције за изабране зрмље у 2012. години.

---

<sup>53</sup> Обрадовић С., 2011., Привредни криминалитет детекција и сузбијање, Универзитет Сингидунум, Београд, стр. 35

**Табела 4. Индекс перцепције корупције за изабране земље у 2012. години**

Земља	Резултат	Истраживања
Нови Зеланд	9,0	9
Данска	9,0	8
Финска	9,0	8
Шведска	8,8	9
Словенија	6,1	8
Турска	4,9	11
Хрватска	4,6	10
Словачка	4,6	10
Румунија	4,4	10
Македонија	4,3	6
Италија	4,2	9
Б и Х	4,2	6
Црна Гора	4,1	5
Бугарска	4,1	10
Србија	3,9	7
Грчка	3,6	8
Узбекистан	1,7	6
Судан	1,3	6
Авганистан	1,5	4
Узбекистан	1,6	6

Извор: [www.transparency.hr](http://www.transparency.hr), Transparency International, 2012.g.

Индекс перцепције корупције се израчунава на основу 13 различитих истраживања и студија, које испитују мишљења стручњака, представника институција и пословних људи. Земље са најмањом корупцијом имају већи индекс, а 2012. године Данска, Финска и Нови Зеланд су водеће земље са индексом перцепције корупције. Међу земљама које бележе најлошије перформансе корупције су: Судан, Авганистан, Узбекистан, Ирак и многе афричке земље.

Са индексом перцепције корупције од 39, Србија се налази на 80-том месту светске листе организације Транспарентност и убедљиво је најлошије пласирана од свих земаља бивше СФРЈ. Црна Гора је на 75. месту, Босна и Херцеговина на 72., Македонија на 69., а Хрватска на 62. месту. Најбоље је рангирана Словенија на 37. месту са индексом перцепције корупције 61.

#### **1.4. Анализа различитих приступа у контроли и утицај на њене резултате**

Постоје различити приступи у контроли пореских обвезника који директно утичу на њене резултате. Приступе можемо посматрати са различитих аспеката: различитих организационих облика, упоредивости садржаја извештаја, са различитим начином



вођења пословних књига, као и различитом аналитичком структуром финансијских извештаја. Искуства неких земаља показују да добро организована и ефикасна пореска контрола може бити значајан фактор у реализацији фискалне политике земље.

У зависности од начина организовања привредних друштава, планирају се и организују различите пореске контроле. Привредна друштва се у зависности од броја радника, прихода и имовине могу развстати у мала, средња и велика привредна друштва. Пореске контроле се у многоне разликују код малих, средњих и великих пореских обвезника. Код малих обвезника пореске контроле су једноставне и лаке. Код средњих и великих обвезника пореске контроле су сложене, компликоване и могу да трају дуго.

За разлику од Србије, делокруг рада службе за надзор при Средишњем уреду Пореске управе Хрватске јесте:

- координирање спровођења инспекцијског надзора великих пореских обвезника и институција финансијског тржишта,
- координирање и спровођење инспекцијског надзора средњих и малих пореских обвезника,
- координирање спровођења инспекцијског надзора игара на срећу, забавних и наградних игара, све везано уз утврђивање законитости и правилности поднешених пореских пријава,
- утврђивање пореске основице и пореске обавезе,
- надзор обрачунавања и наплата доприноса за обвезна осигурања и
- подношење пријава за покретање прекршајног и казненог поступка.<sup>54</sup>

На пословима пореске контроле у Пољској запослено је 8.500 радника. Контролом се обухвата око 1,5% пореских обвезника (средњих и великих предузећа). Истих (средњих и великих предузећа) има око 200.000. Време утрошено за контролу једног пореског обвезника износи 30-45 дана. Основни принцип у погледу месне надлежности јесте контрола на територији пореских уреда коме припада инспектор. Изузетно, по налогу главног инспектора, контрола се може обављати на територији другог пореског уреда.<sup>55</sup>

У Словенији, се у зависности од величине привредних друштава најчешће организују пореске контроле у мала и средња предузећа, код предузетника и физичка

---

<sup>54</sup> Клиер Д., 2007., Актуална проблематика откривања, пријављивања и процесуирања угаја пореза, Хрватски летопис за казнено право и праксу, Загреб, број 2/2007, стр. 785-800

<sup>55</sup> Центар за демократију, 2001., Искуства транзиције у Пољској и Мађарској, Фонд за унапређење демократије Љуба Давидовић, Београд, стр. 22.

лица која се баве пре свега угоститељством и трговином, а инвестирали су у набавку опреме. Предмет пореске контроле код ових пореских обвезника је издавање рачуна, обрачун и уплата пореза на додату вредност, пореза на добит и пореза на на доходак грађана. Принцип пореске контроле у Словенији је једнак третман за све пореске обвезнике.

Циљ пореске контроле сваке земље требао би да буде провера исправности обрачуна и плаћања јавних прихода у складу са пореским законима. Циљ сваке земље је исти. Што правилнији и праведнији начин пуњења буџета, само по различитим уграђеним принципима у поступцима својих пореских контрола.<sup>56</sup>

У Републици Српској ПУ врши контролу примене пореских закона укључујући тачан обрачун и уплату пореза, казни и камата, открива и спречава извршавање кривичних дела и пореских прекршаја у оквиру своје надлежности те открива и спречава корупцију.

У Црној Гори инспекцијски надзор се врши непосредним увидом код установе, правног лица, државног органа и органа општине, другог органа и организације, привредног друштва и другог облика вршења привредне делатности, физичког лица и другог субјекта, једном речју пореског обвезника. Инспекцијски надзор се врши у погледу придржавања закона, других прописа и општих аката, као и предузимања управних и других мера и радњи у циљу да се утврђене неправилности ускладе са пореским прописима.

Следећа детерминанта која опредељује приступ пореској контроли је начин вођења пословних књига. Пословне књиге се воде по систему простог књиговодства и по систему двојног књиговодства. Пореске контроле код обвезника који воде пословне књиге по систему простог књиговодства се лако и једноставно организују. За разлику од ових, пореске контроле код обвезника који воде пословне књиге по систему двојног књиговодства су компликоване, сложене, из разлога што се код ових пореских обвезника јављају више врста јавних прихода које треба контролисати. Ова констатација важи како за развијене тако и за земље у транзицији.

У зависности од начина сачињених извештаја, пореске контроле се разликују међусобно. Ако су извештаји дати у синтетици порески инспектори морају да уложе више рада и труда да би утврдили неправилности. За разлику од ових извештаја, извештаји који су дати у аналитици су мање сложени и приступачнији су за рад

---

<sup>56</sup> Sintič Karneža, 2005., Davčno inšpiciranje, Ekonomski fakultet, Ljubljana, str. 36

пореских инспектора, из разлога што аналитика пружа више детаљних података који омогућавају лакши и бржи рад инспектора.

Порески обвезници који своје извештаје дају по Међународним рачуноводственим стандардима (МРС) у многоме олакшавају пореску контролу. Порески инспектори у контролама где су извештаји сачињени по МРС-у имају лак приступ подацима и једноставно их обрађују.

У земљама чланицама Европске уније примена Међународних стандарда финансијског извештавања (МСФИ) регулисана је Прописом европског парламента и Савета Европске уније о усвајању и примени МСФИ у Европској унији, бр. 1606/2002 од 19.7.2002. године. Чланом 4. овог Прописа захтева се од привредних субјеката чије се хартије од вредности котирају на берзи да консолидоване финансијске извештаје, почев од 1.1.2005. године, састављају у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (самим тим и чланови групе за консолидовање морају непосредно примењивати МСФИ при састављању својих финансијских извештаја). Чланом 5. овог прописа земље чланице могу захтевати или дозволити привредним субјектима која морају да примењују МСФИ (при састављању својих консолидованих финансијских извештаја) да при састављању појединачних финансијских извештаја примењују Међународне стандарде финансијског извештавања и привредним субјектима која не морају да примењују МСФИ (при састављању својих консолидованих финансијских извештаја).<sup>57</sup>

Контрола ће бити успешна са становишта свих учесника када је заснована на законско прописаним основама и самој професији пореских инспектора. Свака контрола треба бити прихваћена од стране представника предузећа као моменат у коме ће уочити своје грешке и то како у пословању тако и смањењу чињења привредних прекршаја и престапа.

Сигурно је да се поступак пореске контроле намеће често као једини ефикасан начин провере и непосредног утврђивања чињеница које су од значаја за опорезивање конкретног пореског обвезника. Имајући у виду традиционалну недисциплинованост код испуњавања својих дужности и обавеза пореских обвезника, на контролним органима је често веома тежак и захтеван задатак доношења и креирања што

---

<sup>57</sup> [http://www.europa.eu/ ES-NBE 2011, \(01.12.2012.g.\)](http://www.europa.eu/ES-NBE 2011, (01.12.2012.g.))

ефикаснијих правила, процедура и опретивних планова са циљем да се обезбеди максимално поштовање закона и других прописа о јавним приходима.<sup>58</sup>

#### **1.4.1. Процедуре пореске контроле у случају различитих организационих облика**

Постоје различите процедуре пореске контроле. Оне су одређене, поред других критеријума, и начином организовања привредних друштава. Променом прописа мења се и начин организовања ових пореских обвезника. Све је ово важно зато што, у зависности од различитог начина организовања привредних друштава, није могуће примењивати исте процедуре пореске контроле. Зато је потребно обрадити и начин организовања привредних друштава и специфичности пореске контроле за сваки од ових организационих облика.

Привредна друштва се могу разврстати према различитим критеријума:

- према одговорности власника капитала за обавезе друштва,
- према величини предузећа и
- према начину повезивања.

На основу критеријума одговорности власника капитала за обавезе друштва, сва привредна друштва су разврстана у друштва капитала и друштва лица (компаније, корпорације). Код овог друштва акценат се ставља на капитал. Кад друштво нема довољно средстава да намири своје обавезе тада се уводи стечај. У личну имовину власника се не дира. Власници сnose ризик пословања само до висине унетих улога. Што се тиче друштва лица (трговачки ортаклуци) – овде је ситуација обрнута. Када друштво лица није у стању да намири своје обавезе, за исте одговарају чланови средствима у личној својини, осим командитара. Одговорност ортака је солидарна и неограничена.

Пореске контроле код великих компанија и корпорација су компликоване, сложене. Код овакових облика организовања присутна је лепеза пореских облика, коју треба обрадити, контролисати и утврдити да ли је обрачун оваких пореских облика исправан и тачан. Предмет контроле код оваких друштава су ПДВ, акцизе, порез по одбитку (порези и доприноси на зараде и друга примања и исплате), порез на добит предузећа, порез на имовину, и др.

Често се догађа да велика предузећа оснивају друга предузећа и да је њихово учешће у капиталу новог „кћерка предузећа“ велико тако да има контролу над њим, а

---

<sup>58</sup> Милиновић Владимир, 2008., Контрола индиректних пореза, врсте надлежности и планирање контрола, Финансије, рачуноводство, ревизија, Бања Лука 11/2008, стр. 45

дешава се и да то исто предузеће откупи акције другог предузећа тако да има непосредну контролу над тим другим предузећем. Могућ је случај да „кћерка“ предузеће оснује друго предузеће или купи контролни пакет акција у трећем предузећу и слично. На овакав начин се добија више међусобно повезаних предузећа тако да једна над другим имају непосредну или посредну контролу.

Нека од међусобно повезаних предузећа могу пословати успешно, док друга могу бити и губиташи. У том случају омогућено је да матично предузеће и зависна предузећа, као повезана предузећа, имају право да траже пореско консолидовање.

Повезана друштва сходно Хрватском закону су правно самостална друштва која у међусобном односу могу функционисати као друштво које у другом друштву имају већински удео или већинско право у одлучивању. Зависна друштва, друштва концерни, друштва с узајамним уделима и друштва повезана предузетничким уговорима, могу између себе преносити губитак или добит. У поступку инспекцијског надзора порески инспектори у напред наведеним друштвима треба да раде везане контроле како би на правилан начин утврдили основице за опрезивање добити, пореза на додату вредност као и других пореских облика.<sup>59</sup>

Основну погодност за пореске обвезнике у Аустрији представља чињеница да се губици у једном или више предузећа могу компензовати добицима оствареним и другим повезаним предузећима, чиме укупна обавеза пореза на добит за групу повезаних предузећа постоје мања него када се иста пореска обавеза за та предузећа обрачунава према појединачним пореским билансима сваког члана групе.

Често се губици код повезаних предузећа у Аустрији јављају из разлога што приликом фактурисања робе између себе то раде по веома ниским ценама - такозване трансферне цене, а не по стварним тржишним, што изискује да исказују мање приходе то јест губитке. Са мањим приходима тако исказују и мање основице за обрачун пореза на додату вредност. Из напред наведених разлога, код контроле овако повезаних правних лица, треба контролом обухватити сва повезана правна лица. Контрола треба да почне истовремено, а неоподна је и сарадња између инспектора у току контроле.<sup>60</sup>

Да би се спречила пореска утаја кроз механизам трансферних цена међу повезаним лицима, неопходно је наложити пореским обвезницима:

- да трансакције по трансферним ценама посебно исказу у својим пореским билансима,

<sup>59</sup> Опћи порезни закон Хрватске, Народне Новине број 150/02, члан 65.

<sup>60</sup> [http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Austria\\_Country\\_Summary](http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Austria_Country_Summary). (12.03.2012.)

- да трансферне цене преведу на цене тих трансакција по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о трансакцијама међу повезаним лицима и да тај износ искажу у свом пореском билансу. Овакве цене називају се цене „ван дохвата руке“,
- да утврде разлику између трансферних цена и цена ван дохвата руке.

Разлика између цене „ван дохвата руке“ и трансферне цене, ако је позитивна, укључује се у пореску основицу и опорезује се.

Циљ пореске контроле у Црној Гори је да максимизира успешност пореских контрола, као кључног елемента стратегије добровољности извршавања пореских обавеза. Посебна пажња је посвећена планирању контрола са циљем да се контролама покрију велики порески обвезници високог степена ризика. Основи циљ је да се контролом обухвате обвезници за које постоји висок степен вероватноће да немају коректан однос према својим пореским обавезама.

Планирани степен покривености контролама је највећи код великих пореских обвезника, односно код оних пореских обвезника који су најпродуктивнији у смислу фискалног потенцијала.

Средњи обвезници ће се контролисати, тако да се обухвате највећим делом ризичне делатности, а поготово оне које се обављају у туристичкој сезони.

Контроле малих обвезника, по правилу, немају значајније финансијске ефекте, па су у најмањем проценту планиране контроле код ове групе обвезника, са основним циљем превентивног деловања, како би поштовали одредбе закона и пријављивали своје пореске обавезе.<sup>61</sup>

У Словенији повезаним лицима се сматрају она лица чији су власници, чланови уже породице или друга лица која су код пореског обвезника повезана капиталом. Интереси и циљеви сличних послова и трансакције између повезаних правних лица може бити такви да значајно одступају од нормалних тржишних трансакција. Ова почетна позиција повезаних пореских обвезника у Словенији захтева додатне напоре у пореским контролама. Порески органи у контролама се ослањају на доказе добијене код неповезаних лица. Постоје посебни односи који нису типични за нормално тржишно пословање. У том контексту, у пореским контролама трансакције између повезаних лица чине се по ценама по којима раде неповезане стране. Цене које су предузете у трансакцијама између повезаних лица су промишљене цене. У одређивању

<sup>61</sup> Унија послодаваца Црне Горе, 2010., Инспекцијски надзор, Приручник за послодавце, Подгорица, стр. 21

цена сличних пореских обвезника могу да се прилагоде једни другима, али то не мора нужно да примењују неповезана лица. Резултат оваквих трансакција код повезаних лица у Словенији су различити пословни порески губици, што им омогућава евазију пореза на добит предузећа.

Компаније које послују са повезаним лицима, треба правилно да припреме извештаје о својим пословањима који ће бити доступни пореским органима. Непоштовање трансферних цена код повезаних пореских обвезника у пореским контролама доводи до повећања пореске основице и повећена пореза на добит.<sup>62</sup>

#### 1.4.2. Вођење евиденције и упоредивост садржаја извештаја

Детерминанта која опредељује приступ пореској контроли је начин вођења евиденција и упоредивост садржаја извештаја. Да би извештаји били упоредиви морају бити вођени по међународним рачуноводствним стандардима.

Сагласно рачуноводственој регулативи, финансијски извештај **великог и средњег** правног лица и огранака страног правног лица садржи:

- Биланс стања,
- Биланс успеха,
- Извештај о токовима готовине( или Извештај о новчаним токовима),
- Извештај о променама на капиталу,
- Статистички анекс, и
- Напомене уз финансијске извештаје.

Финансијски извештај **малог** правног лица, огранака страног правног лица и предузетника, садржи:

- Биланс стања,
- Биланс успеха, и
- Статистички анекс.<sup>63</sup>

У Италији, међутим, нису толико строго прописана правила састављања свих делова појединачно, односно не постоје обрасци за све делове годишњег финансијског извештаја, већ само за биланс стања и биланс успеха. У великом правном лицу, остали подаци, који су у Републици Србији садржани у виду горе поменутих докумената, у

---

<sup>62</sup> Starašinič Simona, 2007., Možnosti optimiranja in nadziranja davničnih obveznosti podjetja v trgovinski dejavnosti, Ekonomski fakultet, Ljubljana, str. 18

<sup>63</sup> Привредни саветник бр.1 и 2, 2009., Часопис за рачуноводство и пословне финансије, Београд. стр. 45

Републици Италији се групишу у неку врсту додатних информација, односно, у део који се назива **nota integrativa**. Нека предузећа која имају евентуално сложеније новчане токове, могу издвојити као посебан докуменат извештај о новчаним токовима, то јест **rapporto su cash flow**.<sup>64</sup>

Успешност пореске контроле у многоне зависи од начина исказивања података у билансу успеха. Порески инспектори морају најпре да провере да ли су обухваћени сви приходи, то јест дали су сви исказани на одговарајућим контима. Затим да изврше проверу да не постоје скривени приходи који су „стављени“ на неким другим контима, то јест да нису укључени у пореску основицу. Те коначно, да изврше проверу свих расхода, то јест да ли су сви износи расхода стварно расходи. Потребно је износе који нису расходи, а књижени су на расходе, искључити из расхода.

Подаци о приходима и расходима се исказују на обрасу биланс успеха (БУ).

На обрасцу биланс стања (БС) исказују се сва активна конта и утврђује се укупна актива предузећа као и сва пасивна конта и утврђује се укупна пасива предузећа. Актива и пасива морају бити једнаки због равнотеже у билансу стања.

Описани начини састављања извештаја или појединих његових делова описују како морају порески обвезници да се понашају, у складу са законом. Уколико није тако порески инспектори ће у пореским контролама то описати и утврдити мање обрачунат порез и наложити његову уплату на одговарајући порески рачун доношењем одговарајућег управног акта (решење).

Рачуноводствено извештавање у Сједињеним Амерички Државама (САД) уређено је за потребе извештавања америчке пореске службе (Internal Revenue Service – IRS), државне администрације. Пореска управа прописује велики број упутстава, билтена, објава, правила и поступака којих се морају придржавати порески обвезници приликом састављања финансијских извештаја. Извештавање за потребе државне администрације је, такође, засновано на већем броју прописа и стандарда, при чему издвајамо америчке рачуноводствене стандарде. За организације које примају федералне дотације прописан је додатни сет финансијско рачуноводствених правила, од стране Канцеларије за управљање и буџет (Office of Management and Budget OMB).<sup>65</sup>

Рачуноводство и извештавање у Великој Британији уређено је прописом о рачуноводству и извештавању. Овим прописом уређени су: форма и садржај

---

<sup>64</sup> Codice civile e leggi complementari, Edizioni giuridiche Simone 2005., Napulj, str. 242

<sup>65</sup> Капарловић Немања, 2011., Утицај креативног рачуноводства на квалитет финансијског извештавања, Економски хоризонти, Београд, стр. 158



финансијских извештаја, форма и садржина рачуна, прегледање извештаја (ревизија, независно испитивање). Поред тога, Одбор за рачуноводствене стандарде Института овлашћених рачуновођа Енглеске и Велса донео је стандард којим се препоручује рачуноводствена пракса. У Великој Британији порески обвезници су дужни да саставе извештај о финансијским активностима биланс успеха и биланс стања.<sup>66</sup>

Вођење рачуноводства и финансијско извештавање у Италији није посебно уређено, већ се заснива на рачуноводственим принципима прописаним за привредна друштва. Италијанска Агенција за привредне регистре издала је необавезујући документ - упутство и шему за припрему и финансијско извештавање. Велика предузећа су дужна да саставе биланс стања, биланс успеха, биланс токова готовине, напомене и извештај о циљевима.

Рачуноводство у Бугарској уређено је Законом о рачуноводству, Националним контним планом и Националним рачуноводственим стандардима, а у примени су и међународни рачуноводствени стандарди. Финансијски извештаји састављају се у виду биланса стања, биланса успеха, извештаја о сопственом капиталу и биланса токова готовине. Финансијски извештаји се достављају Централном регистру Министарства правде.<sup>67</sup>

У Македонији се пословне књиге воде по контном плану за предузећа, а финансијске извештаје састављају на обрасцима: биланс стања, биланс успеха и напомене уз финансијске извештаје. Контни план, као и облик и садржину финансијских извештаја прописује министар финансија. Финансијски извештаји се достављају Управи јавних прихода (Пореској управи) и Регистру годишњих финансијских извештаја при Централном регистру.<sup>68</sup>

Све изнето нам дозвољава да закључимо да је начин вођења евиденције и упоредивост извештаја од велике важности за сваку пореску контролу. Код свих напред побројаних земаља финансијско извештавање се приказује на обрасцима биланса успеха и биланса стања. Квалитетно осмишљена евиденција код свих пореских обвезника, у Србији као и у земљама које су напред дате, поспешују пореску контролу и директно утичу на умањење евазије пореза и сиве економије.

---

<sup>66</sup> [http://www.knowledge-banks.org/racunovodstvo\\_10\\_nfps\\_2\\_svi\\_08/lekcije/lekcija4.pdf](http://www.knowledge-banks.org/racunovodstvo_10_nfps_2_svi_08/lekcije/lekcija4.pdf) (01. 07.2012.g.)

<sup>67</sup> <http://www.oecd.org/daf/corporateaffairs/corporategovernanceprinciples/34625094.pdf> (01.08.2012.g.)

<sup>68</sup> <http://www.oecd.org/daf/corporateaffairs/corporategovernanceprinciples/34625094.pdf> (01.09.2012.g.)

### 1.4.3. Начин вођења пословних књига као одлучујући фактор на поступак контроле

За једну успешну пореску контролу у циљу сузбијања пореске евазије и сиве економије од великог је значаја начин вођења евиденције, то јест пословних књига у једном предузећу. Сваки начин вођења пословних књига има своје упориште у закону, а исходиште у могућности обављања пореске контроле. Пореском контролом вођења пословних књига утврђује се да ли су све пословне промене тачно прокњижене, да ли су пословне књиге ажурне и да ли су међусобно усклађене (дневник и главна књига, синтетичке и аналитичке, субаналитичке и друге помоћне књиге и евиденције).

Пословне књиге, могу да се воде: по систему **простог књиговодства** и по систему **двојног књиговодства**.

*Двојним књиговодством* се врши бележење стања и промена које настају на имовини, на приходима и расходима, обавезама и потраживањима по методу двојне промене, односно свака промена на имовини бележи се у активи по врсти имовине. Другу страну те исте имовине чине извори - који показују из чијих средстава је та имовина прибављена. Актива је увек једнака пасиви.<sup>69</sup>

Двојно књиговодство било је прихваћено у Италији, Француској, Немачкој и Холандији а затим се развило и у осталим земљама света. Енглеско рачуноводство, као и школе, развило се највише путем привредних токова, а затим и путем инвестирања у Северној Америци. Важну улогу у преносу рачуноводствених знања имале су и друге европске државе. Своју праксу у области рачуноводства Француска је пренела у Африку и Полонезију, а Холандија у Индокину.

*Простим књиговодством* се не врши двојно бележење промена, већ само табеларно по хронологији настанка. Врши се бележење промена које настају на имовини, приходима, расходима, обавезама и потраживањима, односно простим књиговодством се не исказују промене на имовини истовремено и промене у изворима средстава.

Код простог књиговодства води се изолована евиденција само о неким деловима активе и пасиве. Зато се у простом књиговодству не може саставити биланс на основу књиговодствене евиденције, већ је потребно извршити инвентарисање, тј.

---

<sup>69</sup> Крстић Ј., Јездимировић М., Ђукић Т., 2007., Финансијско рачуноводство, Економски факултет, Ниш стр. 102

попис целокупне имовине пореског обвезника и установити стање свих делова активе и пасиве па на основу тога саставити биланс.<sup>70</sup>

У пословним књигама по систему простог књиговодства обезбеђују се подаци о приходима, расходима, основним средствима, алату и инвентару, као и други подаци, у складу са Законом о порезу на доходак грађана. Напред наведени подаци су неопходни за пореску контролу. Значај ових података се огледа у одређивању предмета пореске контроле (примера ради из прихода се одређују који су порески облици заступљени код контретног пореског обвезника који води пословне књиге по систему простог књиговодства).

Предузетник који је обвезник пореза на додату вредност (обвезник ПДВ-а) води евиденцију пореза на додату вредност у складу са законом и подзаконским прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од пословних књига и помоћних евиденција које се воде. Евиденција о порезу на додату вредност је неопходна из разлога утврђивања претходног плаћеног пореза из фактура о набављеној роби, као и обавезе пореза из излазних фактура. Ови подаци су неопходни за попуњавање пореске пријаве пореза на додату вредност.

Увођење пореза на додату вредност у наш порески систем од 1. јануара 2005. године, поред низа предности у односу на ранији систем пореза на промет, наметнуло је нове евиденције пореском рачуноводству. Довољно је рећи да подзаконски пропис (правилник) којим је уређена обавеза вођења основних евиденција о ПДВ, садржи 35 врста података које обвезник ПДВ мора обезбедити на начин који омогућава контролу обрачунавања и плаћања ПДВ у сваком пореском периоду. Та евиденција захтева и знатно већу ажурност и тачност рачуноводства него у претходном систему једнофазног пореза на промет јер се према садашњим прописима, обавеза пореза утврђује и уплаћује као коначна за сваки порески период (календарски месец или тромесечје) на основу пореске пријаве која се подноси пореском органу у року од петнаест дана по истеку пореског периода. Осим наведеног пореско рачуноводство обезбеђује податке и информације за све друге врсте пореских обавеза као што су порез на имовину, порез на доходак грађана, односно порези по одбитку и др. Све то указује на

---

<sup>70</sup> Крстић Ј., Јездимировић М., Ђукић Т., 2007., Финансијско рачуноводство, Економски факултет, Ниш стр. 102

специфичности пореског рачуноводства као функционалног дела рачуноводства правног лица и предузетника.<sup>71</sup>

Порески обвезник је дужан да пословне књиге води ажурно и уредно, тако да оне обезбеђују контролу исправности књижења, чувања и коришћења података, као и увид у хронологију пословних промена. Хронологија и ажурност су неопходне за пореску контролу.

Већина држава је задржала сопствене «рачуноводствене навике». Већи је број примера који индицирају на битне садржинске разлике. У Енглеској се често догађа да се између неопредмећених средстава активирају лични пословни успеси, што у Немачкој није дозвољено. Ако се изради рачуноводствени извештај према рачуноводственим правилима једне или друге чланице Европске Заједнице, појавиће се значајне разлике.

Правна лица у Словенији воде дневник и главну књигу. Остале књиге су аналитичке евиденције и друге помоћне књиге које употпуњују главну књигу. Вођење основних књига је обавезно. Изузетно од напред наведеног воде се следеће помоћне књиге: новчана књига, књига материјалних основних средстава и књига потраживања и дуговања. Књиговодство се може поверити другом правном лицу, односно агенцији за вођедње пословних књига.

Пословне књиге у Републици Српској представљају једнообразне евиденције о стању и променама на имовини, обавезама и властитом капиталу, као и оствареним приходима и насталим расходима. Пословне књиге чине: **дневник, главна књига и помоћне књиге**. Дневник и главна књига воде се по систему двојног књиговодства. **Дневник** је пословна књига у коју се пословни догађаји настали у току обрачунског периода уносе хронолошки, према редоследу њиховог настанка. **Главна књига** је систематска евиденција у којој се приказују стање и промене на имовини, обавезама, властитом капиталу, приходима и расходима у току обрачунског периода и која представља основу за израду финансијских извјештаја. **Помоћне књиге** су аналитичке евиденције које се воде за нематеријална улагања, некретнине, постројења и опрему, инвестиционе некретнине, финансијске пласмане, залихе, потраживања, готовину и готовинске еквиваленте, обавезе, капитал и друге билансне позиције.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Лазиф Јовица, 2011., Приручник о примени контрног оквира у складу са МРС/МСФИ са примерима књижења и састављања финансијских извештаја, Висока пословна школа струковних студија, Нови Сад, стр. 13

<sup>72</sup> Закон о пореској управи, 2007., (Сл. гласник Републике Српске), члан 64.

Кључно полазиште у надзору пореске контроле у Хрватској су уредне књиговодствене исправе и евиденција. Вођење пословних књига је обавезна за пореског обвезника. Документација мора бити уредна и састављена тако да задовољава процедуру инспекцијског надзора. Књиговодство мора бити такво да стручна трећа особа (порески инспектор) може у примереном року стећи преглед над пословањем пореског обвезника и пословним догађајима који су исказани у пословним књигама, те треба бити видљив настанак, развој и окончање пословног догађаја. Ако лице које обавља надзор не може утврдити пореску основицу, приступиће процени пореске основице. Надзор доказује да пословне књиге нису веродостојне, те да нису испуњени услови да се пореска основица утврди из пословних књига и предочене документације. Упориште за то налази се у чл. 7. Општег пореског закона Хрватске где надзор, пре доношење пореског акта којим се утврђује права и обвезе пореског обвезника, мора омогућити читавање о чињеницама и околностима које су битне за доношење пореског акта.<sup>73</sup> Упоредјујући наше и Хрватско законодавство долазимо до закључка да је начин вођења пословних књига један од битних фактора у пореским контролама и код нас и у Хрватској.

Напред дато излагање омогућује нам да закључимо да ефекти пореске контроле на евазију пореза и сиву економију у многоне зависе од начина вођења пословних књига. Исправно и законито вођење пословних књига директно смањује евазију пореза и сиву економију, што је и смисао законског регулисања начина вођења пословних књига. Исправно и законито вођења пословних књига подиже ефикасност пореске контроле јер омогућује брз и ефикасан надзор. Томе доприноси усклађеност законске регулације начина вођења пословних књига и пореског поступка.

#### **1.4.4. Аналитичка структура финансијских извештаја у функцији пореске контроле**

За успешност једне пореске контроле од велике важности је да инспектори знају да читају финансијске извештаје. Подаци дати у финансијским извештајима представљају потенцијални показатељ законитог обрачуна и уплате јавних прихода. Синтетички подаци дати у финансијским извештајима омогућују инспекторима да „отварају“ разне аналитике у пословним књигама пореских обвезника и да утврђују евентуалну евазију пореза.

---

<sup>73</sup> Црљен Никша, 2010., Аспекти порезног надзора прије састављања порезног акта Записника, Порези нет, Загреб, стр. 82

Рачуноводствену регулативу у финансијском извештавању чине прописана и опште прихваћена правила за вођење пословних књига, признавање и процењивање имовине и обавеза, прихода и расхода, састављање, приказивање, достављање, обелодањивање и обраду годишњих финансијских извештаја.<sup>74</sup>

За утврђивање годишњег пореза на добит, пореза на додату вредност, пореза на доходак грађана, пореза на имовину, укупних доприноса за социјално осигурање, упоредо са рачуноводственим подацима за израду финансијских извештаја опште намене, потребно је обезбедити низ рачуноводствених података који су значајни за утврђивање висине напред наведених пореских облика. То су подаци: о висини исплаћене готовине, о капиталним добицима и губицима, о расходима, о приходима, затим подаци значајни за пореске подстицаје, подаци о пореским ослобођењима и умањењима обрачунатог пореза, о пореским кредитима, пореском консолидовању и др. Обезбеђивање свих ових података у пословним књигама и другим евиденцијама врши се током целе пословне године да би се правилно вршио обрачун и уплата свих напред наведених пореских облика у складу са пореским прописима.<sup>75</sup>

Ревизија финансијских извештаја У Црној Гори је испитивање финансијских извештаја ради давања мишљења о томе да ли су они дати објективно и истинито, да ли по свим материјално значајним питањима приказују стање имовине, капитала и обавеза, резултате пословања, токове готовине и промене на властитом капиталу, у складу са Међународним рачуноводственим стандардима, односно Међународним стандардима финансијског извештавања.<sup>76</sup>

Правно лице или предузетник у Републици Српској састављају и презентују јавности финансијске извештаје за пословну годину завршену 31. децембра текуће године са упоредним подацима за претходну годину. Правно лице код кога настану статусне промене, финансијске извештаје саставља на датум статусне промене. Уз годишњи финансијски извештај корисницима финансијских извештаја се презентује и посебан извештај сачињен према захтеву Републичког завода за статистику.<sup>77</sup>

---

<sup>74</sup>Петкович Ђевђџи, 2011., Прописивање међународне и домаће рачуноводствене регулативе, Зборник радова, Економски факултет, Суботица, стр. 375

<sup>75</sup>Лазиф Јовица, 2011., Приручник о примени контролног оквира у складу са МРС/МСФИ са примерима књижења и састављања финансијских извештаја, Висока пословна школа струковних студија, Нови Сад, стр. 13.

<sup>76</sup>Унија послодаваца Црне Горе, 2010., Инспекцијски надзор, Приручник за послодавце, Подгорица, стр. 20.

<sup>77</sup>Закон о пореској управи Републике Српске члан 17.

Финансијски извештаји у Хрватској морају да покажу истинит и фер преглед имовине, потрживања и обавеза и приходе и расходе. Финансијски извештаји су биланс стања и извештај о приходима и расходима.<sup>78</sup>

Близу сто земаља у свету користи међународне стандарде финансијских извештавања било да их непосредно примењује било да су на основу њих изградиле своје стандардне рачуноводствене регулативе. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде са седиштем у Лондону се данас сматра за доносиоца најперспективније професионалне регулативе међународних стандарда финансијског извештавања. Транзициони услови у којима се налази привреда Србије доводе до честих промена рачуноводствене регулативе. Узрочник тих промена су ситуације које онемогућавају да постојеће рачуноводствене регулативе обезбеде у потпуности релевантне и поуздане финансијске извештаје који су условљени међународним рачуноводственим стандардима. Иако рачуноводствени стандарди нису непроменљиви као природни закони, они служе да се сагласно њима рачуноводствено обухвате, пословне промене, пословни догађаји и околности које се данас захваљујући развоју науке прогресивно мењају.<sup>79</sup>

Постоји директна корелација између начина вођења аналитичке евиденције и пореске евазије. Широка лепеза аналитичке евиденције код појединих пореских обвезника усложњава рад, али и омогућава пореским инспекторима да ефикасније идентификују евазију пореза.<sup>80</sup>

### **1.5. Потенцијални сукоби интереса у поступку пореске контроле**

У вршењу послова државни службеник, односно намештеник не сме јавни интерес подредити приватном интересу, нити вршење послова користити за стицање материјалне или нематеријалне користи.

Закон о спречавању сукоба интереса при вршењу јавних функција први је наш тематски закон те врсте. До његовог доношења, а показаће се да се таква пракса наставила и касније, проблем сукоба интереса регулисан је фрагментарно, у оквиру нормативних целина посвећених и ширим и ужим областима.<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup> Опћи порезни закон Хрватске, Народне Новине број 150/02, члан 84.

<sup>79</sup> Петкович Ђ., 2011., Прописивање међународне и домаће рачуноводствене регулативе, Зборник радова, Економски факултет, Суботица, стр. 377

<sup>80</sup> Тодоровић М., 2010., Пореска контрола и сузбијање пореске евазије, Зборник радова, Колеџ за индустријски и пословни менаџмент, Босанска Крупа, стр. 85

<sup>81</sup> На пример, у Закону о државној управи, Закону о локалној самоуправи, у изборним законима и законима из области правосуђа.

Иако је представљао корак напред у првим системским мерама у превенцији корупције, неке слабости Закона могле су се уочити већ приликом његовог доношења, а неке су се показале већ у првим месецима деловања Републичког одбора.<sup>82</sup>

У уводној одредби у којој се дефинише појам предмета Закона, сукоб интереса означен је као негативно укрштање јавног и приватног домена. Сукоб постоји „када приватни интерес функционера утиче или може утицати на обављање његове јавне функције“. У Закону није дат само статички појам сукоба него и његова динамичка димензија, постављена у моралној дужности да се јавна функција обавља тако да приватни интерес никада не преовлада над јавним, нити да се између јавног и приватног интереса изазове сукоб.

Ако сукоб постоји чим постоји приватни интерес, чије потискивање не зависи од воље субјекта него од објективне спољашне процене реалног или потенцијалног утицаја овог интереса на обављање јавне функције, беспредметна је вредносна дивергенција између јавног и приватног добра, и морална обавеза опредељивања за јавно добро.

Потенцијални сукоб интереса у развијеним земљама је много мање писутан у односу на зремље у транзицији где спада и Република Србија. У Немачкој, Норвешкој, Финској, Швајцарској, Аустрији, висина зарада пореских инспектора кочи сукоб интереса. У побројаним земљама основна мотивација пореских инспектора је висина њихових зарада, те исти немају ни интереса ни потреба да попуштањем пореским обвезницима у пореским контролама прибаве материјалну корист за себе или своју породицу. Висини зарада у наведеним земљама је чак по три пута већа у односу на највеће плате политичара – председника државе, или председника владе.

За разлику од напред поборојаних земаља у Србији, Црној Гори, Македонији, Хрватској, Републици Српској, Руској Федерацији, Словачкој, Чешкој, Пољској и другим транзиционим земљама, постоји много више потенцијала за сукоб интереса код пореских инспектора. Разлог за постојање сукоба интереса у побројаним земљама је релативно ниска зарада, а такође и посматрање новопечених богаташа кроз контроле, како су и на који начин стекли богатство.

Специфичан пример сукоба интереса биће надаље дат у случају где је предмет пореске контроле био ПДВ и порез на добит предузећа.

---

<sup>82</sup> Републички одбор за решавање о сукобу интереса (у даљем тексту: Републички одбор), који је надлежан за спровођење Закона, конституисан је са више од шест месеци закашњења, 18. јануара 2005. године.



У пореској контроли ПДВ-а и пореза на добит код једног великог предузећа које се бави велепродајом донета су два различита решења од стране два инспектора. Предузеће је у тој контроли за једну календарску годину остварило приход у износу од 90 милиона динара. На основу овако утврђеног прихода према закону о порезу на добит предузећа, предузеће је имало максималну могућност да на име трошкова репрезентације исказе износ од три милиона динара, применом стопе од 3% на укупан приход. Предузеће је искористило законску могућности и трошкове репрезентације исказало у максималном износу. Циљ исказивања максималног износа репрезентације је смањење добити као пореске основице на коју се обрачунава и плаћа порез на добит предузећа.

Један инспектор је прихватио овакве трошкове репрезентације не упуштајући се у то да ли су стварно настали или је то нека „фиктива“ која је само приказана у пословним књигама пореског обвезника, као излаз робе из магацима на основу трошковних рачуна на име репрезентације.

Такође није извршио ни проверу потписа лица која су примала робу, већ је прихватио овако утврђене трошкове као исправне у максималном износу и утврдио да је основица за опорезивање на име пореза на добит исправна.

Међутим, други инспектор није посматрао само формалну исправност овако исказаних трошкова репрезентације, већ је покушавао да оспори давања предузећа своје трговачке робе разним лицима као „фиктиву“. Та роба која је оправдана кроз репрезентацију, продавана је без евидентирања промета преко рачуна различитим физичким лицима и то по нижој цени. Нижу цену је искористио порески обвезник да обрачуна мањи пореза на додату вредност. На овакав начин буџет је ускраћен по два основа (порез на добит предузећа, и порез на додату вредност).

Напред описан случај је врло ретка појава код пореских инспектора. Основни разлог за овако различито одлучивање је тај што је први инспектор посматрао проблем само са формалне исправности, те је присутан потенцијални сукоб интереса. Други инспектор је суштински посматрао висину трошкова репрезентације, што указује на његово професионално понашање, те је у контроли и откривена евазија пореза.

С тим у вези, многа савремена и практична решења у прописима о утврђивању и наплати јавних прихода која су настала као резултат досадашњег искуства у контролисању пореских обвезника, али као и резултат изузетно интезивне сарадње надлежних државних органа у многоме су допринели на смањењу сукоба интереса код пореских инспектора у пореским контролама. Овакав вид сарадње показује се све више

као изузетна потреба, корисна и нужна из разлога спровођења што ефикаснијих пореских контрола, без сукоба интереса. Хармонизација прописа и оперативних процедура са европским стандардима, сасвим сигурно има позитивне последице на сузбијање евазије пореза и сиве економије.<sup>83</sup>

Боља законска решења, међу којима у првом реду, повећање зарада пореским инспекторима, побољшање услова рада, повећање свеукупног стандарда пореских инспектора могла би да допринесу ефикаснијем спречавању сукоба интереса.

Имајући у виду да се однос пореских инспектора према законом прописаним обавезама не може приписати предвидивој константи већ спада у статистичке варијабле које зависе од персоналног и страначког састава појединих органа, неопходно је да се убудуће, на свим нивоима, више пажње посвети промоцији вредности пореске културе и етике јавног деловања кроз различите и устаљене форме едукације.

Порески инспектор, дужан је да у вршењу послова избегава ситуације у којима приватни интерес утиче или може да утиче на непристрасно и објективно вршење послова његовог радног места. Под приватним интересом подразумева се материјални или нематеријални интерес пореског инспектора, државног службеника.<sup>84</sup>

### **1.5.1. Неопходност адекватних стручних знања за успешност пореске контроле**

Неопходна стручна знања су потребна од стране свих профила инспектора како би се обезбедила успешност пореске контроле.

Да би инспектор теренске контроле професионално и законито обављао свој посао потребно је пре свега да до детаља познаје Закон о пореском поступку и пореској администрацији, Закон о општем и управном поступку. То значи познавање такозваних процесних закона, а затим и закона који регулишу обрачун и уплату свих јавних прихода, то јест материјалне прописе (Закон о ПДВ-у, Закон о порезу на добит предузећа, Закон о порезу на доходак грађана, Закон о порезу на имовину, Закон о акцизама, и др.).

Неопходно је да порески инспектор барата знањем у смислу функције сваког појединачно рачуна (конта) у оквиру закључног листа. Да изврши увид у појединачним налозима за књижење, утврди технологију рада у књижењу а тек после тога утврђује да ли су поједина документа усмерена на адекватне рачуне (конта).

---

<sup>83</sup> Хрустић Хасиба, 1998., Пореска контрола и ревизија у одабраним земљама чланицама ОЕЦД, Финансије 5-6, Београд, стр. 436

<sup>84</sup> Унија послодаваца Црне Горе, 2010., Инспекцијски надзор, Приручник за послодавце, Подгорица, стр. 21

Приликом контроле одређених послова неопходно је извршити увид у документацију и књиговодствену евиденцију у обиму на основу кога се може доћи до реалног закључка о законитости пословања једног предузећа. Контролом је неопходно прегледати минимум документације на основу које ће се моћи дати реална оцена о законитости пословања.

За остварење важних и сложених задатака, биће потребан несебичан труд и рад свих службеника Пореске управе Црне Горе и њихово синхронизовано и јединствено деловање. Проток информација и координација активности је неопходна у обављању сваког задатка, без обзира на коју се организациону целину Пореске управе односи, јер само на тај начин у њеном систему је могуће професионално, брзо и квалитетно обављати посао.<sup>85</sup>

Без темељног, адекватног и стручног знања, нарочито специјализованог, не може се замислити ефикасна и успешна пореска контрола у циљу смањења евазије пореза и сиве економије. Пореска управа као државни орган надлежан за контролу, утврђивање и наплату јавних прихода је у обавези да организује разне стручне скупове, семинаре на којима ће порески инспектори усавршавати своја знања а све у циљу правилнијег и тачног тумачења пореских прописа као и знања и вештине из области рачуноводства. Овакав начин усавршавања пореских инспектора од круцијалног је значаја за смањење пореске евазије и сиве економије.<sup>86</sup>

Интеграција у Европску Унију, позиционирање у „Европском административном простору“, прилагођавање променама у окружењу, оријентација ка грађанима – само су неки од захтева који се отварају пред државном управом Србије. Успешно спровођење реформе Пореске управе огледа се пре свега у унапређењу ефикасности и ефективности њеног рада.

Кључни инструмент реализације овако глобално постављеног захтева је креирање система стручног усавршавања који ће обезбедити континуирано унапређење стручних знања и професионалних вештина пореских инспектора. Само тако ће они бити у могућности да одговоре све већим захтевима који се пред њима јављају у обављању послова у Пореској управи. Развој запослених има велику улогу у стварању нових вредности и спровођењу потребних промена организације, а обука пореских

---

<sup>85</sup> План рада Пореске управе Црне Горе, 2010., Подгорица, стр. 7

<sup>86</sup> Беговић Б, Илић Попов Г., Мијатовић Б, Поповић Д., 2003., Реформа пореског система, Центар за либерално-демократске студије, Београд, стр. 46

службеника постаје све значајнија у свим чланицама Европске Уније као и у европским институцијама.

Земље у транзицији у којима се мења читав правни систем и које годишње усвајају велики број нових прописа, захтевају пореске службенике, који их адекватно разумеју и правилно примењују. Систематски и плански организовани облици стручног усавршавања доприносе да се поменути садржаји боље разумеју, да се овлада потребним знањима и процедурама и тиме допринесе бољој примени нормативних аката у свакодневном раду пореских службеника. Ово је један од разлога који указују на значај стручног усавршавања пореских службеника. Сем овог, кључни допринос стручног усавршавања је и у повећању ефикасности деловања Пореске управе које се постиже прилагођавањем и осавремењивањем знања службеника у области информационих и комуникационих технологија.<sup>87</sup>

#### **1.5.2. Поступак одређивања избора предузећа која ће бити предмет контроле**

Постоје разлитичити критеријуми који се примењују приликом одабира предузећа које ће се контролисати. Постављање програма контроле, као и избор предузећа која ће се контролисати, захтева једну детаљну анализу ризика. Стога је анализа ризика једно од средстава за одлучивање о томе које поступке треба обавити. За ову анализу Пореска управа користи информације, прикупљене податке пре контроле и оне који проистичу из претходног аналитичког извештаја.

На основу ових информација, Пореска управа процењује могућност да пореска пријава садржи нетачности које имају материјални утицај на предмет контроле. То означава елементе на којима се заснива ова процена, да би се након тога ови елементи обухватили контролом.

Порески органи процењују ризик контроле обављањем анализе ризика. Анализа ризика обухвата: упознавање, обрачун и процену ризика да један пореска пријава садржи значајне материјалне грешке. Могуће материјалне грешке су: неевидентирање рачуна, непостојеће набавке и трошкови, настојања за исказивањем пореског кредита који не следује, погрешно обрачунате зараде, примена неправилних процената обезвређивања, приказивање неубичајених категорија и др.

Имајући у виду поступање пореских администрација развијених земаља, планови пореске контроле (годишњи, ванредни) би требало да пруже одговоре на следећа

---

<sup>87</sup> Златановић Ивана., 2008., Стручно усавршавање државних службеника у Републици Србији, Графолик, Београд, стр. 3

питања и захтеве: 1) да ли постоје стандарди за праћење неблаговремености у подношењу пореске пријаве и плаћању пореза; 2) која је покривеност обвезника контролом и проценат обвезника који се годишње подвргавају контроли (што показује какве су шансе једног лица да избегне плаћање неког пореза; 3) како је установљена контрола свих видова повраћаја пореза; 4) који је праг промета, односно прихода по којем се врши рангирање и груписање обвезника за контролу; 5) колико је учешће обвезника који су пријавили губитке у укупном броју обвезника; 6) да ли су контроле разврстане по привредним делатностима, категоријама обвезника и локалитету; 7) какве се контроле примењују, рутинске или дубинске; 8) како је успостављен систем праћења наплате пореза, месечно или квартално; 9) колико је пореских радника укључено у поступак обављања послова пореске контроле; 10) у којој мери се примењује метод укрштања података при вршењу пореске контроле и сл.<sup>88</sup>

Постоји три нивоа у оквиру Пореске управе које праве планове и врше одабир предузећа (пореских обвезника) који ће се контролисати.

**Први** и најнижи ниво у планирању и одабиру пореских обвезника за контролу јесу одељења пореске контроле при филијалама. Планове за контролу сачињавају директори пореских филијала са руководиоцима пореске контроле.

Када је реч о контролама пореза на додату вредност које се организују од стране самих филијала пореских управа на нивоу Србије, најчешћи критеријуми који се користе за одабир пореских обвезника су:

- остварени промет из ПДВ пријава,
- обвезници који исказују пореске кредите кроз ПДВ пријаву и не траже повраћај,
- обвезници који имају велике промете преко текућих рачуна а исказују мале износе за уплату ПДВ кроз ПДВ пријаву,
- обвезници које се баве извозом и увозом,
- обвезници који за претходне периоде исказују пореске кредите кроз ПДВ пријаве а касније се јаве за повраћај пореза на додату вредност.<sup>89</sup>

**Други** ниво у планирању пореских контрола јесу регионални центри Пореске управе. Планови центара се базирају пре свега на извештаје Пореске полиције у виду

---

<sup>88</sup> A. Robert Lebaube, Charles L. Vehorn, 2002., Assisting Taxpayers in Meeting Their Obligations Under the Law, Presentaton Seminar: Tax Policy and Administration, Organized by The IMF from 28 January to 8 February 2002. in The Joint Vienna Institute, International Monetary Fund, Fiskal Affairs Department, 2002., p. 24

<sup>89</sup> „Порез на додату вредност“, 2004., Привредни саветник, Часопис за рачуноводство и пословне финансије Београд, стр. 105

службених белешки у којима су описане неправилне радње код појединих пореских обвезника. На основу тих извештаја и службених белешки центри праве планове, упућују преко електронске мреже филијалама, и на основу таквих планова и налога, организују се контроле од стране филијала.

Често се планови центара базирају и на основи писаних представки од стране разних физичких и правних лица, који се такође прослеђују филијалама и такве контроле се организују од стране одељења пореских контрола по филијалама.

**Трећи** ниво планирања контрола и одабир пореских обвезника за контролу је централа Пореске управе. У централу Пореске управе постоји одељење за процену ризика које на основу појединих критеријума врши одабир пореских обвезника за контролу.

Један од битних показатеља на основу којих централа прави планове за контроле пореза на додату вредност је упоређивање исказаних података о оствареном приходу из биланса успеха и оствареног промета из пријаве за ПДВ. Уколико се ови подаци не слажу то указује да постоје индиције да порез на додату вредност није исправно обрачунаван, а самим тим и плаћан. Тако на пример, исказан приход у билансу успеха већи од промета из ПДВ пријаве указује да сав приход није обухваћен приликом обрачуна ПДВ-а, већ да је извршена „утаја“ пореза на постојеће приходе код пореског обвезника.

Следећи од критеријума на основу којих се врши одабир пореских обвезника је остварен промет преко текућег рачуна. Везано за промет узима се и податак колика је готовина подигнута са текућег рачуна.

До момента до када се платни промет пореских обвезника пратио преко бивше Службе друштвеног књиговодства (СДК), која је имала претходну контролу код подизања готовине, ово није био важан критеријум за одабир пореских обвезника за контролу, јер интерна контрола бившег СДК-а није дозвољавала подизање готовине без оправданих разлога и без уплате обавезних јавних прихода. Међутим, када је платни промет усмерен на пословне банаке, које не контролишу основ подизања готовине, то је омогућило пореским обвезницима да користе и подижу готовину без обрачуна и уплате одговарајућих јавних прихода. Зато се контролишу они порески обвезници који имају велика подизања готовине са свог текућег рачуна.<sup>90</sup>

Порески орган у Хрватској одлучује код којег ће пореског обвезника спроводити инспекцијски надзор, полазећи од начела да се над великим пореским обвезницима

---

<sup>90</sup> „Приручник за примену закона о порезу на добит предузећа“, 2007., Министарство финансија Пореска управа, Београд, стр. 102

мора спроводити пуни и настављени инспекцијски надзор. Код осталих пореских обвезника надзор треба спроводити тако да сви порески обвезници буду подједнако обухваћени надзором. Порески обвезник не може утицати на одлуку пореског органа о одабиру пореских обвезника код којих ће се спроводити инспекцијски надзор.<sup>91</sup>

У Црној Гори се полази од чињенице да нису још у потпуности израђени механизми прикупљања података из подручних јединица у сврху сачињавања плана инспекцијских контрола, а у циљу одређивања броја и врсте пореских обвезника које треба укључити у годишњи план инспекцијских контрола по подручним јединицама.

Годишњим планом у Црној Гори се обухватају одређена мерила за одређивање броја пореских пријава из појединих категорија чија ће се контрола вршити по одговарајућим подручним јединицама. Селекција пореских пријава и одабир обвезника за контролу врши се на основу критеријума који се користе приликом класификације и то су: очигледне грешке у самој пореској пријави, износ исказаних прихода, ниске марже бруто и нето профита, анализе претходних инспекцијских контрола и одређених фактора ризика.<sup>92</sup>

Нарочито је значајно да се у стратегији пореске контроле, осим могућих злоупотреба у начину формирања пореских обавеза обради питање обухвата пореских обвезника. Прецизније речене, веома је значајно да се утврди да ли сви субјекти који подлежу обавези плаћања пореза уопште извршавају своје обавезе. У вези стим интересатно је искуство Руске Федерације која је разрадила посебну стратегију за порески обухват тзв. фантомских фирми. Порески органи Руске Федерације суочили су се са проблемом да многобројне фантомске фирме уопште не пријављују порезе, што значи да се не подносе пореске пријаве нити на било који начин плаћају порези. Овај проблем је решен усвајањем одговарајуће пореско-правне технике. Она се своди на то да је пореска пријава обликована тако да сваки субјекат који тражи пореско ослобађање наводе порески број и документ пореског обвезника од кога је такав документ примљен. Компјутерским упаривањем пореских пријава на тај начин су само за неколико дана утврђивање разлике и тачно адресиране на пореског обвезника који избегава плаћање пореза. У тој ситуацији органи пореске контроле, су без лутања, на основу чврстих информација, могли да спроведу своју функцију потпуног обухвата

---

<sup>91</sup> Опћи порезни закон Хрватске, Народне Новине број 150/02, члан 102.

<sup>92</sup> План рада Пореске управе Црне Горе, 2010., Подгорица, стр. 6

свих пореских обвезника. Према проценама, у Руској Федерацији на овај начин је повећана пореска ефикасност за око 60%.<sup>93</sup>

Овај пример је коришћен као илустрација актуелног стања у Србији управо због тога што Србија није до краја разрешила питање идентификације свих пореских обвезника и што постоји могућност да многи од њих буду изван пореског система и његовог надзора и контроле. Проширени обухват пореских обвезника и на субјекте који су разним недозвољеним радњама изван њега и у Србији би могао пружати значајан допринос на пољу ефикасности спровођења пореске контроле а у циљу смањења евазије пореза и сиве економије.

Нерегистровани порески обвезници, односно порески обвезници који су намерно или случајно себе искључили из пореског система, морају се детектовати и идентификовати. Они се откривају на два начина. Један је када се преко контроле пословања регистрованог обвезника открива добављач, купац или корисник услуга, привредни субјект који није регистрован. Други начин је путем контроле пословања свих привредних субјеката са свих локалитета, када се откривају сва лица која су у међусобним пословним односима са регистрованим обвезницима.

### **1.5.3. Контрола рада инспектора**

Демократизација друштва у савременим условима нарочито се односи на земље у транзицији и она мора да буде заснована на принципима правне и социјалне државе, транспарентности и отвореног друштва, што подразумева и контролу рада пореских службеника. Без адекватне контроле и одговорности пореских службеника, ма колико је рад инспектора легалан и легитиман, нужно временом настаје и могућност настајања сукоба интереса. Зато је стварање адекватног правног оквира контроле пореских службеника неминован и нужно неопходан са становишта развоја демократије и заштите права пореских обвезника.<sup>94</sup>

Контролу рада пореских инспектора у Србији врше управни надзори из центара. Примера ради контролу рада пореских инспектора филијале Лесковац врши управни надзор из центра Ниш.

Управни надзор организује контролу рада пореских инспектора по предметима. Контролише се повраћај ПДВ (редован повраћај са листе из централе, повраћај ПДВ-а

---

<sup>93</sup> Васић Зоран, 2011., Могућност унапређења рада Пореске управе кроз сарадњу са ревизорским организацијама и високошколским установама, Савез Рачуновођа и Ревизора Србије, Златибор, стр. 152

<sup>94</sup> Миленковић Дејан, 2011., Контрола служби безбедности, Центар за нову политику, Београд, стр. 5



за обвезнике који су се претходно опредељивали кроз ПДВ пријаву за порески кредит), порез на добит предузећа, порез на имовину, порез на пренос апсолутних права и друге врсте јавних прихода.<sup>95</sup>

Садашња контрола инспектора се своди на формалну исправност, то јест да ли су донешена сва документа у контроли, односно да ли су та документа донешена хронолошки по датумима. Ретко се обраћа пажња на суштинску исправност контроле. Да би се овакав вид контроле спровео неопходно би било да инспектор управног надзора врши контролу код пореског обвезника. Оваква контрола предствљала би ревизију већ извршене контроле а инспектори управног надзора немају законска овлашћења да врше ревизију већ извршене контроле.

Наводна суштинска контрола инспектора управног надзора састоји се у прегледавању одштампаних докумената који се налазе у омоту списка предмета. То су закључни лист, аналитичке картице, улазна документа, излазна документа, документа из благајничког пословања, помоћна евиденција везана за ПДВ и друго.

Суштинску контролу инспектори управног надзора веома ретко врше, већ се контрола своди на формалну исправност предмета. Ово упућује на потребу промене праксе контроле, и то како због самих инспектора из филијала, а тако и због ублажавања последица евазије пореза и сиве економије.

Оцењивање рада пореских инспектора и пореских службеника у Хрватској важан је део одговорности функције управљања људским потенцијалима. Резултати рада пореских инспектора и пореских службеника показују у којој је мери остварено пуњење буџета. Степен њихове остварености уједно је мерило успешности сузбијања сиве економије и евазије пореза.<sup>96</sup>

У делатностима као што је Пореска управа тешко је утврдити мерила којима би се објективно и недвосмислено проценио допринос свакога појединца заједничком циљу. Недостатак, односно проблеми у њиховом утврђивању, не би смели бити препрека настојањима да се побољша учинак рада пореских инспектора и пореских службеника а тиме и вредност државне службе.<sup>97</sup>

Поступак оцењивања рада пореских инспектора и пореских службеника у Босни и Херцеговини проводи се у циљу подстицања квалитетног и професионалног обављања

---

<sup>95</sup> „Подсетник за примену процесних прописа у пореском поступку“, 2007., Министарство финансија Пореска управа, Београд, стр. 69

<sup>96</sup> Црљен Никша, 2010., Аспекти порезног надзора прије састављања порезног акта Записника, Порези.нет, Загреб, стр. 83

<sup>97</sup> Бергхаус Весна, 2010., „Унапређење система управљања људским ресурсима кроз процес оцењивања рада државних службеника и намјештеника“ Загреб, стр. 18

послова и задатака, мотивисања државних службеника да константно унапређују своја стручна знања и вештине, у сврху напредовања у служби, те у сврху смањења евазије пореза и сиве економике.<sup>98</sup>

Оцењивање пореских инспектора и пореских службеника, у Црној Гори односно намештеника врши се у циљу праћења њиховог рада и правилног одлучивања и њиховим кретањима у служби.

Критеријуми за оцењивање рада пореских инспектора и пореских службеника, односно намештеника су:

- 1) постигнути резултати рада;
- 2) самосталност и креативност у вршењу послова;
- 3) квалитет остварене сарадње са странкама и сарадницима на послу;
- 4) квалитет организације рада у вршењу послова;
- 5) друге способности, вештине и квалитет у вршењу послова.<sup>99</sup>

Дакле, заједнички именоване за Србију и земље у транзицији, као и за развијене земље, је контрола рада пореских инспектора и пореских службеника, у циљу праћења њиховог рада и правилног одлучивања за њихово награђивање, за смањење сукоба интереса, а све у циљу декретовања пореске евазије и смањење сиве економије.

#### **1.5.4. Процедуре за примедбе у контроли и начин њиховог решавања**

После уручења записника у коме су констатоване неправилности ошамућени представник пореског обвезника у року од пет дана од дана уручења записника има право на изношење примедби. Порески инспектор разматра примедбе и уколико су уз примедбе дате и неке нове чињенице које нису биле разматране док је трајала контрола, инспектор може донети одлуку и у другим правцима контроле у односу на оне одлуке које су описане записником. Уколико порески инспектор оцени да нема нових чињеница и да остаје при својим одлукама из записника, приликом доношења решења у којем се утврђују и налажу обавезе јавних прихода инспектор је дужан да у образложењу решења коментарише примедбе и да исте одбаци као неосноване.

Уколико се порески обвезник не слаже са решењем у првом степену, против решења има правно на жалбу.

---

<sup>98</sup> Закона о државној служби у институцијама Босне и Херцеговине ("Службени гласник БиХ", бр. 8/10), члан 99.

<sup>99</sup> Закон о државним службеницима и намештеницима, ("Службени лист РЦГ") Подгорица, члан 150.

Првостепени орган (порески инспектор) испитује да ли је жалба допуштена, благовремена и изјављена од овлашћеног лица. Недопуштену, неблаговремену или жалбу изјављену од неовлашћеног лица порески инспектор одбацује документом који се зове закључак. Против закључка којим је жалба одбачена овлашћено лице има право на жалбу.

Ако порески инспектор који је донео првостепено решење утврди да је жалба основана, а да није потребно спроводити нов посебни поступак, може ствар решити другачије и новим решењем заменити решење које се жалбом побија. Против новог решења овлашћено лице пореског обвезника има правно на жалбу.

Када порески инспектор као првостепени орган који је донео првостепено решење, утврди да је поднета жалба допуштена, благовремена и изјављена од овлашћеног лица, а није новим решењем заменио решење које се жалбом побија, дужан је да у року од 20 дана припреми сва донета документа донета у првом степену и са жалбом пошаље другостепеном органу на одлучивање.<sup>100</sup>

Другостепени орган може одбити жалбу, поништити решење у целини или делимично, или га изменити. Другостепени орган ће одбити жалбу кад утврди да је поступак који је решењу претходио правилно спроведен и када је решење правилно и на законским основама донешено.

Кад другостепени орган утврди да су у првостепеном поступку одлучне чињенице непотпуно или погрешно утврђене, да се у првостепеном поступку није водило рачуна о правилима поступка која су од утицаја на решење ствари, или да је диспозитив решења нејасан или је у противречност са образложењем решења, исти може да врати предмет првостепеном органу на поновни поступак, или да у целости поништи решење и прихвати жалбу, или да делимично потврди решење а делимично да врати предмет на поновни поступак. Често се предмет враћа првостепеном органу на поновни поступак из формалних разлога. Када се отклоне те формалне стране другостепени орган потврђује решење првостепеног органа.<sup>101</sup>

У случајевима када другостепени орган потврди решење првостепеног органа овлашћено лице пореског обвезника по добијању овог решења има право да поведе управни спор пред Управним судом Србије. Суд може да потврди решење

---

<sup>100</sup> Поповић Дејан, 2006., Пореско право, Цекос ин, Београд, стр 57

<sup>101</sup> Поповић Д., 2003., Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији, Београд, 2 стр. 89

другостепеног органа, може да врати другостепеном органу предмет на поновни поступак и може да поништи решење и прихвати тужбу пореског обвезника.<sup>102</sup>

Уколико се пореском обвезнику потврди жалба порески обвезник има право на повраћај средстава која су му неосновано наплаћена путем решења, има право на камату, а такође има право на парничну тужбу за изгубљену добит.

Против пореског управног акта у Црној Гори се може поднети жалба, а такође се жалба може поднети и против закључка као појединачног акта којим се одлучује о појединачним правима и обавезама пореског обвезника, сем ако то није законом прописано. Такође се жалба може изјавити и када по захтеву обвезника решење није донето или није истом достављено у прописаном року. Иначе, сходно ЗУП-у (Закон о управном поступку), законски рок за подношење жалбе је 15 дана. Уколико је решење одбијено а поднета је тужба (води се управни спор). Жалба на решење не одлаже извршење пореског решења. Пореска управа међутим као орган надлежан за извршење до правосанжне судске одлуке може одложити извршење решења (сходно Закону о управном спору) и то: ако постоји захтев тужиоца, ако би се извршењем нанела штета тужиоцу коју је тешко касније исправити и ако одлагање извршења није противно јавном интересу.<sup>103</sup>

На решење Пореске управе у Босни и Херцеговини којим се утврђује додатно разрезана пореска обвеза у поступку контроле или на пореску пријаву коју је Пореска управа поднела у име пореског обвезника, порески обвезник има право жалбе. Порески обвезник улаже жалбу надлежном кантоналном пореском уреду или Средишњем уреду Пореске управе у року од осам радних дана од дана доношења решења. Жалбу у првом степену решава надлежни кантонални порески уред или Средишњи уред Пореске управе у року од петнаест радних дана од дана подношења жалбе и доноси ново решење. Жалба одлаже извршење решења.

Против решења донетог од првостепеног органа, порески обвезник има право жалбе другостепеном органу у року од осам радних дана од дана пријама решења првостепеног органа. Жалбу у другом степену решава Министарство. Другостепени орган решава по жалби у року од петнаест радних дана од дана пријама жалбе. Жалба одлаже извршење решења. Против решења другостепеног органа, допуштена је тужба Врховном суду Федерације. Тужба Врховном суду Федерације подноси се у року од

---

<sup>102</sup> „Подсетник за примену процесних прописа у пореском поступку“, 2007., Министарство финансија Пореска управа, Београд, стр. 86

<sup>103</sup> Унија послодаваца Црне Горе, 2010., Инспекцијски надзор, Приручник за послодавце, Подгорица, стр. 25.

тридесет радних дана од дана пријама решења другостепеног органа. Подношење тужбе Врховном суду Федерације не одлаже извршење решења Пореске управе.<sup>104</sup>

Жалба на првостепени акт у Словенији мора да буде у писаној форми и да садржи број и датум. Жалба мора да буде прецизно и јасно написана у којој ће порески обвезник навести чињенице које оспоравају одлуку првостепеног органа. Подносилац жалбе такође наводи зашто је одлука у пореском акту првостепеног органа незаконита и неправилна, нетачна и супротна закону. У жалби се наводи непотпуност и грешке у чињеницама датих у пореском акту првостепеног органа због погрешне примене материјалног права, повреде поступка на пример ако странки није омогућено да буде саслушан у процесу. По жалби првостепеног органа одлучује другостепени орган Пореске управе Словеније. Уколико другостепени орган одбије жалбу пореском обвезнику исти има право да поднесе тужбу Управном суду. Подношење тужбе Управном суду не одлаже извршење решења првостепеног органа.<sup>105</sup>

Жалба се у Хрватској подноси надлежном другостепеном пореском органу, а предаје непосредно или путем поште препоручено. У жалби се мора јасно навести ко је жалиоц и који се порески акт побија.

У Хрватској жалба поднета у року, а предата ненадлежном телу, не може се одбацити као неоснована. У жалби треба навести порески акт против којег се подноси жалба и жалбене разлоге због којих се захтева поништење, измена или укидање тог пореског акта и доказе којима се жалба образлаже. Ако жалба није допуштена, није поднета од овлашћене особе или није поднета у року првостепени орган ће одбацити жалбу.

Надлежни другостепени порески орган дужан је да испита законитост побијеног пореског акта у целисти а посебно у деловима на које се односи жалба.

Надлежни другостепени орган може одбити жалбу, поништити решење у целини или делимично, или га изменити. Другостепени орган ће одбити жалбу кад утврди да је поступак који је у решењу претходио правилно спроведен и када да решење правилно и на законским основама донешено.

---

<sup>104</sup> Закон о поресној управи Федерације Босне и Херцеговине (Службене новине федерације БИХ, бр.33/02), члан 63.

<sup>105</sup> Starašinič Simona, 2007., Možnosti optimiranja in nadziranja davničnih obveznosti podjetja v trgovinski dejavnosti, Ekonomski fakultet, Ljubljana, str. 19

У случајевима када другостепени орган потврди решење првостепеног органа овлашћено лице пореског обвезника по добијању овог решења има право да поведе управни спор пред Врховним судом Хрватске.<sup>106</sup>

Да би решила велики број спорова и «натерала дужнике да плате» своје обавезе, Данска путем својих закона и прописа регулисала је и алтернативан начин решавања пореских спорова, односно, пореска администрација предузима све могуће алтернативне мере да не дође до управног спора, односно, да се управна ствар реши у Пореској управи-првостепеном поступку и не иде даље на суд.<sup>107</sup>

Република Србија иде у том правцу опрезним корацима, с обзиром да још увек није развијена култура добровољног измиривања пореских обавеза у циљу смањења пореске евазије. Велики број обвезника покушава да пореске обавезе одлаже, односно да их уопште не измирује. Исте се гомилају и Пореска управа прибегава принудној наплати, у складу са законским прописима, без претходног договора са пореским обвезником. Неке филијале у Републици Србији користе неформалне договоре са пореским обвезником, покушавајући да постигну компромис, а све у циљу што брже наплате, на који начин би обвезник најлакше могао да измири пореске обавезе. Прибегавају претходном позивању пореских обвезника и обавештавању о стању дуга, информишући се када ће исти бити измирен, опет све у циљу измиривања обавеза и смањена евазије пореза.

---

<sup>106</sup> Опћи порезни закон Хрватске, Народне Новине број 150/02, члан 169.

<sup>107</sup> Алексић Драгана, 2012., Медијација у пореској области, Зборник радова, Копаоник, стр. 45 [www.pf.ukim.edu.mk/images/Image/PROGRAM-KOP%202012.pdf](http://www.pf.ukim.edu.mk/images/Image/PROGRAM-KOP%202012.pdf)

## II ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА И СИВА ЕКОНОМИЈА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

### 2.1. Теоријски аспекти пореске евазије

Пореска евазија представља незаконито избегавање плаћања пореза. На пример, то се може учинити нетачним приказивањем оствареног прихода или исказивањем већих пословних расхода. Последица повећања пореске евазије јесте ерозија пореских прихода.<sup>108</sup>

Порези су имали и имају врло значајну улогу у свакој друштвеној заједници, односно држави. Држава је с њима пунила своју благајну - буџет, а за пореске обвезнике они су били веће или мање бреме. И кроз историју, и данас, врло су цењена она лица која су знала да пореске обавезе испланирају и расподеле тако да се држави плаћа само онолико колико је било потребно.<sup>109</sup>

У пореској терминологији овим појмом означавају се различити начини избегавања плаћања пореза. Природна је тежња обвезника да плате порезе и доприносе у што мањем износу користећи недоречености или недовољну прецизност прописа.<sup>110</sup>

Ова појава, ствара тешкоће у вези са тачним дефинисањем величина нужних за одређивање економске политике, односно за спровођење одговарајућих привредних мера и инструмената. Она смањује, у неким случајевима чак драстично, приходе државног фискаса. Осим тога, пошто ова појава прожима целокупну економију, она спречава носиоце економске политике да имају тачну слику о томе шта се догађа у националној привреди.<sup>111</sup>

Евазија пореза нарушава тржишну конкуренцију, мења резултате јавних политика, нарушава и принцип правичности (да лица са истим дохотком плаћају исти износ пореза), а што је у условима растућих фискалних ризика најбитније, доводи до пада јавних прихода. Основни циљ опорезивања је прикупљање одређеног износа пореских прихода. Остварење овог циља зависи од начина на који су дефинисане пореска основица, пореске стопе и пореске олакшице, али и од размера пореске евазије. Стога се перманентним циљем ефикасно постављеног пореског система, као и циљем његове евентуалне реформе, сматра смањење нивоа пореске евазије. Да би то било могуће,

---

<sup>108</sup> Ђуровић Тодоровић Јадранка, 2009., Проблем пореске евазије у изабраним земљама, Економика предузећа, Ниш, стр. 452

<sup>109</sup> Дабић Љубиша, 2010., Пореско саветовање у Републици Српској и другим земљама у региону, Институт за упоредно право, Београд, стр. 91

<sup>110</sup> Ђуровић Тодоровић Јадранка, 2009., Проблем пореске евазије у изабраним земљама, Економика предузећа, Ниш, стр. 452

<sup>111</sup> Messere, К.С 1993., Model Tax Convention on Income and Capital, European Taxation, IBFD, Amsdredam, p. 85

потребно је утврдити које су основне детерминанте, тј. чиниоци који утичу на ниво пореске евазије. С тим у вези, савремена економска теорија, и релевантна емпиријска истраживања полазе од Allingham-Sandmo модела пореске евазије, према којем ниво пореске евазије зависи од висине граничне пореске стопе, казне за утају пореза, те вероватноће да ће порески органи открити евазију.<sup>112</sup>

### 2.1.1. Одређење пореске евазије

Пореска евазија потиче од речи *евазија* која је настала од латинског глагола *evadere* што значи измаћи, бежати, па се у пореској терминологији овим појмом означавају различити начини целокупног или делимичног избегавања плаћања пореза.

Ради што бољег разумевања ове проблематике најпре треба да направимо залику између избегавања плаћања пореза (*tax avoidance*) и пореске евазије (*tax evasion*).<sup>113</sup>

Избегавање плаћања пореза је промена у понашању пореског обвезника ка смањењу његове пореске способности.<sup>114</sup>

Пореска евазија је намерно прављење грешака при плаћању законом прописаних пореза.<sup>115</sup>

Избегавање пореза старо је колико и његово увођење. Зависи од многих чинилаца као што су порески морал, образовна структура становништва, осећај припадности одређеној заједници, стручности пореских органа, казненој политици и др. Сматра се да је порески морал висок у скандинавским земљама Великој Британији, САД, Немачкој, Швајцарској, а да је на нижем нивоу у Италији, Шпанији, Португалији, Грчкој, Турској. У земљама Африке, Јужне Америке тај ниво је веома мали.

Избегавање пореза може бити условљено бројним разлозима и оно је у већој или мањој мери присутна у свим земљама. Процењује се да српски буџет због пореске евазије остаје ускраћен за 27% прихода. У Француској је то око 10 %, у Немачкој 8%, у Јапану 7% а у Великој Британији 6%.<sup>116</sup>

Када порески обвезник избегавајући плаћање пореза дође у сукоб са пореским прописима говори се о **незаконитој** или недопуштеној пореској евазији. Када се

---

<sup>112</sup> Ранђеловић Саша, 2011., „Смањење евазије на рад као инструмент фискалне консолидације“ Квартални монитор двоброј 25-26, Београд, стр. 82

<sup>113</sup> Ђуровић-Тодоровић Ј.,Димитријевић М., 2010., Јавне финансије, Економски факултет Ниш, Ниш. стр. 209

<sup>114</sup> Harvey S. Rosen, 2002., Public Finance, Sixth Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, p. 325

<sup>115</sup> Harvey S. Rosen, op. cit, p. 325

<sup>116</sup> Зеџ Миодраг, 2012., Спрска парадигма- недовршене реформе и кључне диспропорције, Лавиринти транзиције, Београд, стр. 79



плаћање пореза избегне а порески прописи нису повређени говори се о *законитој* евазији.

Законита пореска евазија настаје у оним случајевима када порески обвезник мења место боравка или место обављања одређене делатности. Она настаје и смањењем потрошње опорезивих производа као и проналажења празнина у закону. Такође она може бити резултат околности када порески обвезници под утицајем пореских прописа изврше одређене измене које се могу окарактерисати као промене техничких карактеристика.<sup>117</sup>

Евазија пореза обухвата све оне ситуације у којима је законски обвезник избегао пореску обавезу а при том је није превалио на друго лице. Тај ефекат непреношења пореског терета на друго лице, разликује евазију од преваљивања.

У енглеском језику се прави разграничење појмова *tax avoidance* и *tax mitigation*. Оба представљају легално смањење пореза, с тим што *tax mitigation* представља пореске олакшице, које је сам законодавац предвидео за одређене пореске обвезнике, док *tax avoidance* представља избегавање плаћања пореза надмудривањем пореског система (проналажење “рупа у закону”). Значи, иако су оба облика смањења пореза законита, држава подржава први, док се труди да други спречи поштравајући законе и ефикасност контроле пословања предузећа.<sup>118</sup>

У циљу потпунијег одређења појма евазије пореза, потребно је указати на постојање читавог низа понашања пореских обвезника, која на известан начин замењују праву пореску утају. У таква понашања могу се сврстати поступци више или мање допуштени односно недопуштени, које није могуће сматрати као карактеристичне случајеве утаје пореза. Ради се често о граничним случајевима који не изазивају, када се открију, ни јавну осуду ни тешке фискалне или кривичне казне, иако су учињени са много вештине, лукавости и понекад уз подршку законодавства или владе. У пракси ови модалитети избегавања пореза најчешће се јављају у виду књиводствених вештина (нпр. обвезник не подноси пријаву надајући се да га пореска управа неће опорезовати или да ће га теретити нижим порезом), одуговлачења са давањем објашњења пореској управи која се траже због нетачно или непотпуне пореске пријаве, прикривање допунских прихода, дисимулација рачуноводствених аката и др.<sup>119</sup>

---

<sup>117</sup> Јовановић Предраг, 2008., Јавне Финансије, Дигитал Центар Принт, Подгорица, стр. 38

<sup>118</sup> Ђуровић Тодоровић Јадранка, 2009., Проблем пореске евазије у изабраним земљама, Економика предузећа, Ниш, стр. 453

<sup>119</sup> Sandmo Agnar, 2011., An evasive topic, theorizing about the hidden economy, Int Tax Public Finance, p. 89

Чини нам се да није потребно наглашавати да је савремено друштво суочено с посебним финансијским, економским, социјалним па и друштвено-политичким феноменом у области јавног финансирања, мада оно као такво дуго егзистира. Данас нико не може оспорити постојање евазије, без обзира на различите друштвено-економске и политичке системе, привредну структуру, образовни ниво становништва, схватање грађанских обавеза, различити степен пореског морала. У савременим условима све већег учешћа државе у прерасподели националног дохотка, путем фискалног система мора се поклонити пажња стварним ефектима примене различитих фискалних инструмената. Путем фискалног захватања одузима се знатан део дохотка и ређе имовина од физичких и правних лица. Ово захватање једног дела пореске снаге обвезника у циљу подмирења државних односно друштвених потреба не представља једноставан чин, већ представља процес врло сложене природе, који је првенствено економски и финансијски, а затим социјални, морални, итд.<sup>120</sup>

Иако је избегавање пореских обавеза толико раширено, изгледа врло тешко статистички проценити његов тачан или чак приближан обим. То је можда један од разлога што се овом феномену посвећује недовљна пажња у фискалној теорији и пракси као и у економској политици уопште.

Највећи значај евазија има за државу јер погађа, пре свега, њене финансијске интересе. Финансијски значај евазије огледа се у раскораку између планираних и наплаћених прихода. Уколико је та разлика већа, држава има мање могућности да подмири планиране расходе а то даље значи да ће доћи у ситуацију да не може да извршава неке функције и задатке. Како савремена држава највећи део буџетских средстава прибавља путем својих фискалних прихода, неизмирење обавеза пореских обвезника имаће за последицу да ће држава морати или да смањује неке расходе или да повећава пореске стопе чиме ће више оптеретити савесне пореске обвезнике, што опет може изазвати нежељене социјално-политичке последице.<sup>121</sup>

Држава је одувек настојала да пореску обавезу учини широм, али правичном. Насупрот држави, правна и физичка лица – порески обвезници одувек су настојали да изнађу могућност да порез плате мање, а да при томе не сносе никакве последице. Ова два супростављена интереса изазивају различите реакције учесника. Држава настоји да

---

<sup>120</sup> King Sharmila, 2002., Tax Evasion and Equity Theory: An Investigative Approach, International Tax and Public Finance, p. 58

<sup>121</sup> Snow A. Warren, 2005., Ambiguity about audit probability, tax compliance, and taxpayer welfare Economic Inquiry, p. 45

уведе прецизну законску регулативу како би се порези наплатили, односно како би спречила избегавање пореза.

Избегавање пореских обавеза може да добије и политички значај уколико доводи у питање функционисање фискалног система и спровођење пореске политике (ако настане велики раскорак између планираних циљева и стварних ефеката опорезивања проузрокованих овом појавом). С аспекта правичности постоји опасност да евазија наруши равнотежу фискалног система, допуштајући неким обвезницима да избегну порески терет док га други сnose у целости, што ствара фискалну неједнакост међу пореским обвезницима. У нашем фискалном систему, избегавање пореских обавеза јавља се као један од фактора који доприносе стварању неоправданих социјалних разлика.<sup>122</sup>

Једно важно питање у пореским прописима јесте који систем повиновања најбоље служи спровођењу пореске политике. Постоје следећи системи:<sup>123</sup>

- добровољно повиновање у коме порески обвезници сами подносе своје пореске пријаве пошто израчунају своје пореске обавезе,
- институционално повиновање у коме обвезници одбијају одбитке и авансе и плаћају своје обавезе,
- опорезивање које врши пореска управа, у коме пореске власти израчунавају и наплаћују порез од обвезника,
- условно опорезивање, то су прописи по којима се порески обвезник обраћа пореским властима и тражи одређивање пореза (то се обично догађа када су у питању велике пореске обавезе).

Комбиновано коришћење напред наведених система, гаранција је за успешно вођење пореске политике.

### **2.1.2. Позитивна анализа пореске евазије**

Пореска евазија може се извршити на различите начине:

- двоструко вођење пословних књига (у једној се приказује реално стање, роба набављена са пратећом документацијом као и роба која је набављена без доказа о пореклу, а друга се израђује за пореску администрацију, евиденција о стању робе и производа набављена само легално),

---

<sup>122</sup> Раичевић Божидар, 2005., Јавне финансије, Чибура принт, Београд, стр. 10

<sup>123</sup> Горчић Јован, 2003., Пореске реформе у Републици Србији, Проником, Београд, стр. 34

- додатни послови које се плаћају у готовини (додатни послови код појединих пореских обвезника за које се плаћање врши готовински и неевидентира се у пословним књигама)
- бартер послови (компензациони послови између два пореска бвезника која се не евидентирају путем уговора о компензацији)
- готовинске трансакције (плаћање сезонске радне снаге у грађевинарству без евиднетирања и плаћања пореза на зараде и доприноса за социјално осигурање)

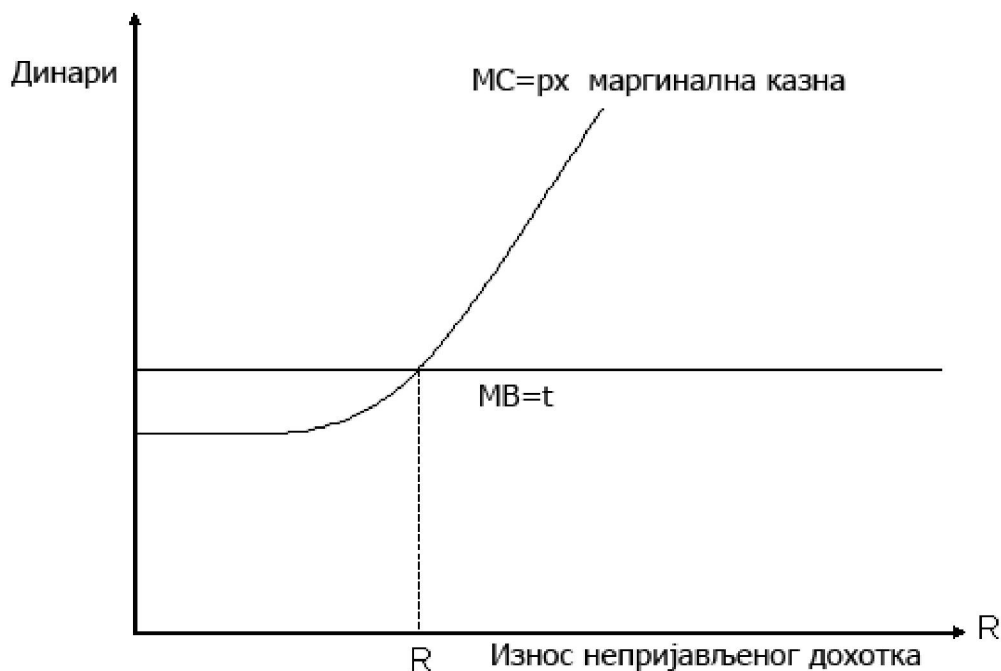
Већина пореских обвезника размишљају о максимирању своје очекиване добити. Из тих разлога често пута размишљају који део својих прихода неће пријавити пореским органима (P). Предпоставка је да је маргинална пореска стопа 30% (0,3) код пореског обвезника Ц. То значи да за сваки динар који се не прикаже у опорезиву добит смањиће му се пореска обавеза за 30 пара. А ово у ствари значи да је маргинална пореска стопа  $t$  једнака маргиналној користи за сваки динар непријављене добити.

Пореска контрола никада не зна тачно колика је реална добит пореских обвезника. Према томе, постоји вероватноћа  $p$  да ће непријављени приходи пореског обвезника Ц бити откривени. Ако пореска контрола утврди неправилност код пореског обвезника Ц, он ће морати да плати казнене пенале. Ако је пореском обвезнику Ц позната казнена скала своју одлуку ће доненти на основу упоређења величине марагиналних трошкова са износом маргиналне корсити од утаје пореза.<sup>124</sup>

---

<sup>124</sup> Ђуровић-Тодоровић Ј. и Ђорђевић М.,2010. „Јавне финансије“, Економски факултет Ниш, стр. 211

Слика 1. Позитивина пореска евазија

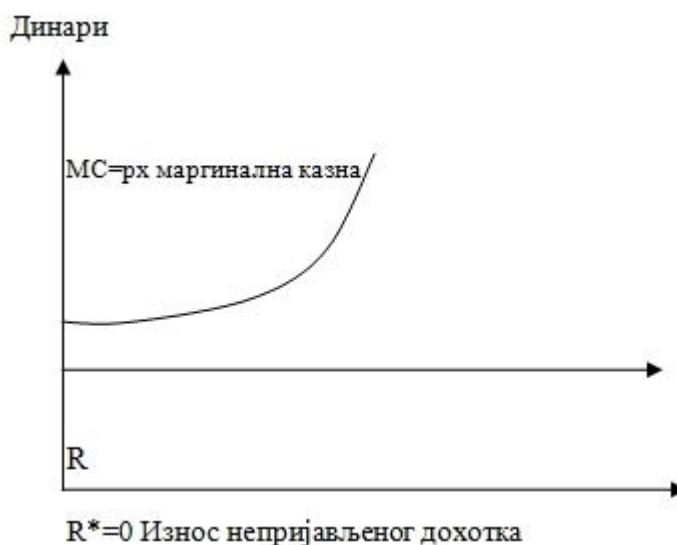


Извор: Ђуровић-Тодоровић Ј. и Ђорђевић М., 2010. „Јавне финансије“, Ниш, стр. 212, преузето из: Harvey S. Rosen, 2002., Public Finance, Sixth Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, p. 327

На слици 1. износ непријављеног дохотка приказан је на апсциси, док је на ординати приказан износ динара. Маргинална корист (МВ) за сваки непријављени динар означена је словом  $t$  и она представља износ уштеђеног пореза. Очекивани маргинални трошак (МС) је производ маргиналне казне за сваки скривени динар и вероватноће откривања ове преваре од стране пореске контроле. Нпр. ако је казна за сваки утајени динар 1,5 динара а вероватноћа детекције 1 : 3, онда очекивана маргинална казна износи 50 пара. „Оптимални“ износ преваре се налази у тачки  $R$ , јер се ту секу ове две линије. У том случају особа  $X$  остварује максимални доходак. У свету неизвесности утврђивање очекиване вредности је најбољи поступак. Међутим, могућа је и ситуација да се оптимално решење налази у некористишту превара. На слици 2. за појединце маргинални трошкови утаје пореза надмашују маргиналне користи за све позитивне вредности  $R$ , тако да се оптимум налази у 0.<sup>125</sup>

<sup>125</sup> Ђуровић-Тодоровић Ј. и Ђорђевић М., 2010. „Јавне финансије“, Ниш, стр 212

## Слика 2. Пореска евазија је једнака нули



Извор: Ђуровић-Тодоровић Ј. и Ђорђевић М., 2010. „Јавне финансије“, Ниш, стр. 212  
преузето из: Harvey S. Rosen, 2002., Public Finance, Sixth Edition, McGraw-Hil  
Irwin, New York, p. 328

Када је реч о утицају висине пореске стопе на ниво пореске евазије, емпиријска истраживања недвосмислено показују да тај утицај постоји, али су резултати различитих истраживања дивергентни. Тако поменуто истраживање спроведено у САД на експерименталним подацима показује да еластичност пријављеног дохотка у односу на висину граничне пореске стопе износи  $-0,5$ , док истраживање спроведено у Швајцарској пак указује на врло ниску еластичност непријављеног дохотка у односу на пореску стопу, од свега  $0,076$ . Исто истраживање спроведено у Швајцарској показује да је утицај повећања прогресивности пореза на ниво пореске евазије иако позитиван (раст прогресивности повећава износ непријављеног дохотка), и даље врло низак. Наиме, док је еластичност непријављеног дохотка у односу на пореску стопу позитивна и износи  $0,076$ , еластичност непријављеног дохотка у односу на неопорезиви износ је негативна и износи  $-0,052$ , те би симултано повећање пореске стопе и неопорезивог износа имплицирало врло малу промену непријављеног дохотка. Такви резултати указују да би повећање прогресивности пореског система кроз симултано повећање пореске стопе и неопорезивог дела дохотка незнатно утицало на раст непријављеног дохотка, тј. пореске евазије. Иако су добијени резултати проинтуитивни, они су делимично у супротности са А-S моделом пореске евазије<sup>126</sup> афирмишући закључке који произилазе из Лицакијевог концепта. Та разлика се често објашњава ригидношћу претпоставки

<sup>126</sup> Реч је о моделу презентованом у раду Allingham, M., Sandmo, A. 1972. „Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis”, Journal of Public Economics p. 86

самог теоријског модела. Тако само пребацивање поменутог теоријског модела из статичког у динамики контекст, према којем порески обвезник оптимизира износ пријављеног дохотка на нивоу читавог животног циклуса, а не само на нивоу једне године, имплицира закључак према којем повећање пореске стопе доводи до раста пореске евазије.<sup>127</sup>

## 2.2. Основни узроци избегавања пореске обавезе

У сваком фискалном систему постоји избегавање плаћања пореза у већем или мањем обиму. Интезитет пореске евазије зависи од више фактора који имају различиту димензију у разним савременим фискалним системима. У погледу разврставања узрока ове појаве, посебан је интерес како финансијске науке тако и фискалне праксе да се утврди њихов значај и дејство.

Класификације (разврставање) узрока евазије најпре се може извршити полазећи од њихове природе и то на *субјективне* и *објективне*. Код *субјективних узрока* присутни су неки лични моменти који су везани за самог пореског обвезника. А то су: његова пореска свест, осећање припадности одређеној држави, порески менталитет, схватање о правилности пореског система, ниво образовање и др. *Узроци објективног* карактера су: величина пореског оптерећења, начин опорезивања, стручна оспособљеност, организација пореских органа и др.

Неки од основних фактора, који негативно утичу на склоност бројних субјеката да савесно испуњавају обавезу плаћања пореза су:<sup>128</sup>

- бројни случајеви утаје пореза за које се зна да су остали несанкционисани,
- недовљна ефикасност пореских одредби када су у питању неке посебне категорије пореских обвезника према којима исто тако нису примењене одговарајуће санкције, због чега се код великог броја грађана ствара убеђење да највештији најбоље пролазе,
- опадање угледа и поштовања пореске власти и њених органа код широког слоја пореских обвезника,
- често слаб и незадовљавајући исход решавања бројних проблема јавних (државних) финансија,
- честе злоупотребе у начину трошења државног новца.

<sup>127</sup> Ранђеловић Саша, 2011., Смањење евазије на рад као инструмент фискалне консолидације, Квартални монитор двоброј 25-26, Београд, стр. 83

<sup>128</sup> Gaudement Paul Marie, 2009., Finances Publiques-Emprunt et impot, Editions Montchrestien, Published, p. 330

Анализирајући наведене узроке може се закључити да су запостављени субјективни разлози који су везани за личност самог пореског обвезника.

Најзначајнији фактори незаконите евазије су:

- класно-експлоататорски карактер државе,
- степен дажбинског оптерећења,
- слабости контроле и благост санкција.

Чињеница да су ово врло важни фактори пореске евазије, али у циљу потпуније сагледавања етиологије ове појаве, не би смели запоставити и субјективне факторе.

Утврђивање фундаменталних чинилаца пореске евазије представља претпоставку осмишљавања ефикасних инструмената и мера за њено смањење. На ниво и модалитете пореске евазије утичу економски узроци, друштвено политички узроци, психолошки узроци и фискално технички узроци.<sup>129</sup>

### **2.2.1. Економски узроци евазије**

Економски узроци су у веома тесној вези са избегавањем пореза. Евазија је примарно мотивисана настојањем обвезника да неутралише негативне ефекте плаћања фискалних прихода на његову економску снагу. Независно од тога каква је пореска свест обвезника, често ће његов стварни материјални положај у друштву одређивати његов однос према порезу.

#### **2.2.1.1. Утицај економског положаја обвезника**

У ситуацији када порески обвезник треба да изврши своју пореску обавезу, он процењује да ли корист коју оствари од утаје компензира неугодности којима се због тога може изложити. То је чисто економско питање.<sup>130</sup> Суштина пореза као односа између државе и пореских обвезника прикрива у себи примарне односе економског присвајања и посредно их изражава.

Пракса је показала да с растом пореске стопе, обвезник више настоји да избегне порез јер ће тако остварена добит од утаје бити већа. Несумњиво је да ће у највећој мери на такву одлуку утицати његов бољи или слабији економски положај. Може се претпоставити да ће повољан економски положај навести обвезника да правилно измири своју пореску обавезу јер ће му и после плаћања пореза остати довољна добит.

---

<sup>129</sup> Gaudement Paul Marie, 2009., Finances Publiques-Emprunt et impot, Editions Montchrestien, Published, p. 331

<sup>130</sup> Gaudemet: Cit. delo, str. 330



Другачија је ситуација када се обвезник налази у тешком економском положају, када послује с великим тешкоћама. Он настоји да смањи или избегне порез чије би плаћање могло угрозити његов опстанак, тако да му евазија понекад изгледа као једино могуће решење.

Животни стандард у многоме утиче на појаву пореске евазије. Када обвезник обављањем редовне делатности не остварује довољне приходе, он ће се у одређеним случајевима (у зависности од својих могућности и знања) окренути другим изворима прихода, који се стичу ван сваке контроле, па и пореске.

Економски разлози који подстичу обвезника на евазију произилазе и из његовог места у друштвеној подели рада. Уколико се он на тржишту јавља као монополиста, он је у предности јер одређивањем цена својих производа може избећи један део пореског терета пребацујући га на друге пореске обвезнике.

#### **2.2.1.2 Утицај привредних кретања на понашање пореских обвезника**

Пореска евазија потенцијално постоји у свим стањима привредног развоја, само што ће промене неких економских услова више погодовати овој појави. То се посебно односи на периоде већих привредних криза.

Привредна кретања двојачо утичу на пореску евазију. Када привредна коњукура олакшава преваљивање пореза, сматра се да обвезник нема непосредан интерес да га прикрије јер пребацавањем пореског терета на друге једноставније и лакше се ослобађа пореза. Међутим, то у највећој мери зависи од еластичности тражње односно само уколико се прихвата цена, са тако пренетим пореским теретом. Обрнуто, у периодима привредних криза обвезници су више подстакнути на избегавање пореза, како би за тај износ увећали своје приходе, који иначе у оваквим условима реално опадају.

На пореску евазију у многоме утиче инфлација. У условима инфлације под дејством инфлационе спирале, номинално расте добит привреде, расту и зараде независно од продуктивности рада и пораста реалног друштвеног производа а то изазива и аутоматски раст пореза из ових извора. На такво повећање терета порески обвезници немају никаквог стварног утицаја мада се деловање инфлације може двојачо одразити на њихов положај. Инфлациона кретања погодују пореским дужницима који плаћају номинално исти али реално мањи новчани износ на име пореза а исти је случај и са пореским казнама. Овакво неповољно дејство инфлације нарочито је изражено код пореза по одбитку, који се плаћају редовно у току године на сваку извршену исплату

зараде. Таквим деловањем инфлација у ствари подстиче одлагање измиривања пореске обавезе код неких категорија пореских обвезника.

Један од веома важних фактора појаве пореске евазије је незапосленост. У условима велике незапослесности, многи порески обвезници прибегавају стицањем добити у област тзв. сиве економије, који измичу пореским органима.

Избегавању пореза погодује и регулисаност тржишта. Наиме, периоди несташнице појединих роба у којима је држава принуђена на строго регулисање тржишта, одређивањем цена и контингентирајући робу, су периоди повољни за развој утаје пореза, јер установљење регулисаног тржишта има често за последицу стварање упоредног тржишта, незаконитог и тајног (црна берза). Послови остварени на овом тржишту редовно измичу држави као и добит од ових операција.<sup>131</sup>

Развоју пореске евазије на међународном плану у многоме утиче и економски либерализам, који допушта слободу кретања међународног капитала и успон мултинационалних компанија. Захваљујући томе што је пореска контрола ограничена на националну територију, пореска администрација најчешће је немоћна пред мултинационалним компанијама чији руководиоци успевају да утаје добит од националних држава, захваљујући покретљивости капитала.

### **2.2.2. Друштвено-политички узроци евазије**

Друштвено-политичко уређење једне државе утиче на интезитет пореске евазије. Познато је да се путем пореза и пореске политике могу остварити врло различити циљеви у држави. Савремене државе имају могућности да порезе користе, не више као преваходно финансијски инструмент, већ врло често као инструмент економске и социјалне политике. Пореска политика која се користи за остваривање ових циљева често подстиче противнике такве политике на отпор, усмерен на задржавање постојећих привилегија. Карактер такве фискалне политике (у зависности од тога да ли је експанзивна или рестриктивна) представља значајан фактор који у знатној мери може да опредељује понашање пореских обвезника. Владе у многим западним земљама дају извесне пореске уступке како крупним капиталистима тако и тзв. малим привредницима (ситне занатлије, трговци, пољопривредници), који могу пружити већу подршку њеном програму но велика предузећа са радницима различито политички оријентисаним.

---

<sup>131</sup> Gaudemet: Cit. delo, str. 331

Слична је ситуација и у неким земљама у развоју које су на путу свог привредног развоја такође суочене с овом појавом. Пружање ових прикривених повластица само је један од облика евазије и то законите, јер имају основу у самом закону.

Адекватно вођеном пореском политиком држава може да регулише, на одређени начин, социјално-економске односе у друштву. Међутим, пропусти који се при томе чине, доводе до тога да баш политика нивелисања добити путем опорезивања, има за последицу бројна избегавања пореза.

Зато се порезима не може одрећи класни карактер кроз целокупну њихову историју. Ова врста фискалитета данас се често користи као инструмент друштвене односно социјалне политике. Уочава се да код класе која сноси порез, постоји тенденција да се сматра угњетаваном од стране класе која има политичку власт, тако да јој избегавање пореза изгледа као једини могући отпор против угњетавања. Пореска историја је показала да је врло ретко владајућа класа успевала да одоли искушењу да не пребаци порески терет на друге друштвене категорије. Према томе, могло би се рећи да у западним демократијама често порез не одобравају сви, већ га одређују моћни.<sup>132</sup> Зато није без разлога речено да свака друштвена класа жели да заведе оне врсте и облике пореза који најбоље одговарају њеним економским интересима.

Порез као друштвени и политички инструмент има за задатак подмирења државних односно друштвених потреба као и остваривање ванфискалних циљева. Прихватање или неприхватање једног пореског система у великој мери зависи од употребе пореских прихода. У ствари, може се рећи да је подношљивост пореског терета условљена његовом корисношћу тј. природом јавних трошкова. Један део трошкова користи се за функционисање јавних служби, осигурања, образовања здравства, итд. Ови издаци утичу посредно на производњу а делом спадају и у личну потрошњу. Кроз такву употребу пореза, обвезник види и друштвени и свој лични интерес, па је и отпор плаћању пореза мањи.<sup>133</sup>

У нашем друштву пореској политици се упућују оштре замерке, нарочито приликом већих измена система и политике опорезивања. Очигледно је да у јавности не може бити добро примљено утврђивање пореске политике на основу осећања, недовољно дефинисаних циљева, генерализације појединачних чињеница и изолираних случајева.

---

<sup>132</sup> Gaudemet P.M., 2009., *Finances Publiques-Emprunt et impot*, Published, p. 330

<sup>133</sup> Brummerhoff Dieter, 2000., *Javne financije*, Biblioteka Gospodarska misao, prevela Sandra Švamek, Zagreb, str. 45

Објективно посматрано, недостаци односно пропусти у вођењу пореске политике могу се јавити као генератор извесних реакција пореских обвезника, које се крећу и до утаје пореза. Као такви јављају се: недвољна ефикасност и недоследност у примени извесних пореских инструмената, дестимулативност, недостатак дугорчне оријентације према неким категоријама пореских обвезника и др. Али има и неоправданих приговора у јавности где се од пореске политике очекује решавање неких проблема и односа у друштву, који су ван њеног домашаја. Мисли се, пре свега, на немогућност мера пореске политике да адекватно захвате веће економске снаге јер су оне пре последица одређеног стања а узроке треба тражити на пример, у недостацима у раду пореских органа, различитим облицима неовлашћеног располагања државном имовином, монополистичком полагању на тржишту, недостацима у раду других органа и др.<sup>134</sup>

### **2.2.3. Психолошки узроци евазије**

Пореска евазија као и свака друштвена појава, зависи од квалитативних и квантитативних промена фактора који је одређују. Један од таквих квалитативних фактора који у великој мери може да услови избегавање пореске обавезе, јесте општа атмосфера незадовољства и неповерења која је често пристуна код великог броја пореских обвезника. То доводи до појаве великих размимолажења између прокламованих принципа фискалног система и практичне примене пореских закона.

Порез је одувек био принудно давање које никада добровољно није прихватао онај ко је требао да га плати. Плаћање пореза и других дажбина утиче на смањење добити односно имовине обвезника (његове економске снаге), што се даље одражава (или се може одразити) на промену његовог економског и друштвеног положаја. Зато је и разумљива реакција, отпор обвезника према плаћању пореза.

По нашем мишљењу, сагледавање ових психолошких узрока је посебно важно код анализе (како теоријске тако и практичне) евазије пореза имајући у виду, пре свега, да везе које спајају појединца с друштвом више су моралне него рационалне природе. Прихватање пореза, добровољно подвргавање пореској обавези, претпостављају постојање осећаја припадности једној друштвеној заједници. Постоји одређени однос између степена јединства и стабилности једног друштва и јачине привржености коју неки чланови манифестују према основним политичким принципима с једне стране, и

---

<sup>134</sup> Ђуровић Тодоровић Ј., Јовановић М., Крстић Б., 2006., Монетарни и фискални менаџмент, Економски факултет, Ниш, стр. 86

нивоа спонтаности и дисциплираности у извршавању пореских обавеза с друге стране.<sup>135</sup>

#### **2.2.4. Фискално-технички узроци евазије**

Фискално-технички узроци у многоме утичу на пореску евазију. Ови узроци су пре свега: обиље пореских прописа, поступак опорезивања, начин опорезивања, рад пореске администрације и др. Раније су ови узроци евазије занемаривани, међутим савремене државе све више заокупља овај проблем, нарочито са проналажењем адекватних техника захватања економске снаге, ограниченим изворима прихода као и оптималном границом опорезивања, повезано са све већим растом јавних расхода.

Из методолошких разлога, чини се оправданим да је у објашњавању ових узрока, у првом реду потребно поћи од сложености фискалних система. Заједничка карактеристика савремених фискалних система је обиље фискалних прописа а врло често и недореченост и нејасност њихових одредби, што се негативно одражава и на рад саме пореске администрације и на понашање пореских обвезника. Понекад се порески органи тешко могу снаћи у маси фискалних прописа (што у великом мери зависи од њиховог образовања, способности и залагања на послу) а то омогућава обвезницима да избегну порез без кршења закона односно путем законите евазије.<sup>136</sup>

Фискални прописи су веома сложени и бројни, праћени честим изменама јер морају да буду у складу с општим друштвено-економски кретањима. Честе измене фискалних прописа могу штетно да се одражавају на ефикасност извршавања пореске обавезе, јер обвезник не осећа правну сигурност и не може дугорочније да планира своју активност, па незадовољство испољава и кроз прикривање прихода а самим тим и избегавање пореза. Исто тако, познато је да мере које се доживљавају као неправедне доводе до формалног удовољавања прописа и до стварног изигравања њихове суштине.

##### **2.2.4.1. Концепти фискалне технике и њихов значај на пореску евазију**

Фискална техника обухвата целокупан поступак опорезивања, све правне, административне и организацијске мере које је потребно применити да би се порески систем реализовао у пракси.<sup>137</sup> У новије време јавља се као посебна научна дисциплина са великим утицајем на практичну фискалну политику. Улога пореске технике није ограничена само на разрез и наплату пореза и на његову контролу, већ и на избор врсте

<sup>135</sup> L.Mehl i P.Beltrame: 1994., Science et technique fiscales, Paris, str. 721

<sup>136</sup> Горчић Јован, 2003., Пореске реформе у Републици Србији, Проинком, Београд, стр. 49

<sup>137</sup> Раковић М., 2007., Јавне финансије и финансијско право, Правни факултет, Бањалука, стр. 47

и начина опорезивања и на радње које претходе увођењу, изменама и допунама пореске обавезе.<sup>138</sup> Слабости у нашем досадашњем пореском систему и политици могу се, поред осталих фактора, приписати и недовољном познавању ефеката примене појединих пореза, пореског система и мера пореске политике у целини.

Значај пореске технике за понашање пореских обвезника је вишеструк. Неадекватна пореска техника може довести до повећања отпора плаћању пореза, до појаве различитих облика избегавања пореске обавезе (законитих и незаконитих), до неравномерног распореда пореског терета као и до непоклапања циљева и ефеката опорезивања. Све ове последице заједно, могу кулминирати општим незадовољством обвезника и јављање одређених социјално-политичких реакција.

Ширење евазије дало је обележје неправичности порезу на доходак у пракси, што му више не осигурава квалитет идеалног пореског облика. Данас, по мишљењу неких теоретичара, право разликовање између правичних и неправичних пореза не лежи у супротстављању непосредних наспрам посредних пореза, већ између пореза лаких и тешких за прикривање. Посматрано у целини, у развијеним земљама као и у земљама у развоју, изражена је тенденција релативног јачања непосредних пореза, услед пораста добити и имовине и као адекватнија база за вођење активне фискалне политике.

Садашња пореска структура (превага посредних пореза у недовољно развијеним земљама) показује да примењени порески облици нису искључиви фактор евазије пореза и да узроке овој појави треба тражити у другим концептима фискалне технике.

#### а) Процена прихода и евазија пореза

Развој пореског система и прихватање сложеније технике процене пореског прихода имали за последицу ширење евазије пореза. У време када је порески приход (основица) био процењиван путем једноставније технике (спољашни изглед), избегавање пореза било је теже, јер је држава лако могла да контролише постојање ових индиција. Увођењем савршенијих начина процене пореског прихода помоћу пореске пријаве и других фискалних инструмената, захтевало је сложено истраживање бројних чињеница ради његовог стварног захватања.

Историјски посматрано у развоју методологије захватања пореске снаге обвезника, држава се задовољавала приближном проценом све до почетка XIX века. Увођењем пореза на доходак у фискалне системе и његовим развојем, као и појавом нових извора стицања прихода, претендује се ка реалном оптерећењу пореске

---

<sup>138</sup> Јелчић Божићар: 1999., Подстицај или казна, Данас, Београд, стр. 43

способности. Ако се данас у целини посматра механизам процене опорезивог предмета (прихода, добити, имовине, промета) могла би се дати једна општа оцена да савремени фискални системи нису у потпуности успели у том свом настојању. Евазија је појава која се среће у свим државама, само што су њени облици изразитији у неким од њих.

Пореска пријава се данас јавља као нормалан начин процене пореског предмета и посебан значај има код опорезивања добити, капитала и промета. Замишљена као инструмент откривања стварног прихода обвезника, упркос очекивањима, у току своје примене показала је поред изразитих предности и одређене недостатке. Овај порески инструмент откривања пореске снаге може да се користи као погодан и доста сигуран начин достављања потребних података о приходу и другим чињеницама од стране обвезника пореској администрацији. Међутим, адекватна примена ове технике процене условљена је испуњењем одређених услова који су везани на једној страни за обвезника а на другој, за пореску администрацију. Јер, у пракси је потврђено да код пореске пријаве држава не може да рачуна на потпуну лојалност обвезника.<sup>139</sup>

Процена пореског предмета (прихода) и утврђивање пореза путем пореске пријаве често намећу обвезнику одређене издатке како би се овај сложени посао обавио, што није занемарљиво с аспекта економичности трошкова обвезника (предузећа или појединца). У психолошком смислу осећај нелагодности далеко је већи када се порез плаћа на основу пореског решења, који пореска администрација доставља обвезнику код непосредних пореза, после подношења пореске пријаве. Обвезник има утисак да се његова активност кажњава.<sup>140</sup>

Метод пријаве обвезника почива на претпоставци тачности изнених података, док се не докаже супротно. Зато су контроле пријаве нужне како би се спречила утаја пореза.

Поред пријаве обвезника у савременим фискалним системима све више се афирмише пријава и плаћање пореза посредством исплатиоца прихода (ради се о порезу по одбитку). Ова техника која је новијег датума даје најмање повода за избегавање пореза. Исплатилац прихода који се јавља као порески дужник (технички платац) у име и за рачун обвезника обрачунава и одбија износ пореза од исплаћених прихода (зараде, хонорари, дивиденде, уговор о делу и др.) и уплаћује га у корист одговарајућег уплатног рачуна. У финансијској литератури широко је заступљено

---

<sup>139</sup> Васић Зоран, 2011., Могућност унапређења рада Пореске управе кроз сарадњу са ревизорским организацијама и високошколским установама, Савез Рачуновођа и Ревизора Србије, Златибор, стр. 153

<sup>140</sup> Lin, W-Z., Yang, C.C. 2001., A Dynamic Portfolio Choice Model of Tax Evasion: Comparative Statistics of Tax Rates and Its Implication for Economic Growth. *Journal of Economic Dynamic & Control* 25

мишљење да он нема непосредан интерес да превари државу јер се у противном излаже високим казнама а с друге стране, приходи за које обуставља и уплаћује порез одбијају се од његове пореске основице. Међутим увек постоји могућност договора између исплатиоца и обвезника у циљу смањења пореске обавезе.

Обустава пореза и плаћање по одбитку показује извесне предности са станивишта државе, у односу на друге методе процене прихода:

- прво, то је сигуран начин процене јер се порез обрачунава и наплаћује у моменту исплате прихода,

- друго, остварује се брза реализација прихода јер нема потребе да држава чека на пријаву обвезника и да обрачунава и наплаћује порез,

- треће, економичност наплате пореза присутна је у највећој мери јер овај метод олакшава посао пореској администрацији пошто је једноставније тражити од послодавца да обрачуна порез на зараде или дивиденде и тако имати само једног посредника но контролисати наплату пореза код више хиљада радника и службеника.<sup>141</sup>

Као техника утврђивања пореске снаге, (основице) код појединих пореских обвезника јесте и паушална процена. У нашем фискалном систему је такође засутупљена паушална процена код одређених категорија обвезника, иако је према прописима она предвиђена као изузетак и примењује се под одређеним условима. Таква ситуација произилази из обостране користи како за обвезника тако и за пореску администрацију. Паушална процена представља повластицу за обвезника јер је ослобођен обавезе вођења сложене документације. Овакав начин процене традиционално је повољнији (блажи) од захватања стварне добити, што подстиче многе обвезнике из ових одређених категорија да упорно траже да буду третирани на овај начин. За пореске органе паушална процена је погодна јер представља релативно једноставну технику опорезивања, а осим тога ови органи нису увек у могућности да многим обвезницима утврде стварну добит.

#### б) Избор врсте и висина стопа

У савременим пореским системима примењују се две врсте пореских стопа и то: **пропорционалне** и **прогресивне**, с тим што ове друге имају већу улогу с обзиром да се њима остварују не само фискални већ у првом реду нефискални циљеви опорезивања.

---

<sup>141</sup> Goerke, L. 2003., Tax Evasion and Tax Progressivity. Public Finance Review, p. 46



**Пропорционалне** стопе су стопе код којих се са променом пореске основице не мења висина пореске стопе. Примена пропорционалних стопа има за последицу непромењене релативне односе у снагама пореских обвезника.

**Прогресивне** пореске стопе су стопе код којих се са повећањем пореске основице повећава и пореска стопа. Пораст пореских стопа може бити равномеран, убрзан и успорен, па се на основу тога разликују:

1. пропорционално прогресивне пореске стопе,
2. прогресивно прогресивне пореске стопе и
3. регресивно прогресивне пореске стопе.

Полазећи од чињенице да је све већи раст јавних расхода законита тенденција у савременим државама, њу прати и континуирани раст фискалних прихода, који се огледа у све већем захватању националног дохотка за државно финансирање. Повећања пореских стопа у целини имају нека ограничења у фискалној пракси тако да маргиналне пореске стопе могу довести и до ерозије саме пореске основице. Високе маргиналне стопе вероватно ће изазвати различите реакције обвезника које ће се манифестовати у виду следећих понашања: трошиће уместо да штеде, изабраће да се баве активностима које не подлежу опорезивању, у већој мери прибегаваће раду на црно, мање ће бити дисциплиновани према пореским органима и др.

У финансијској науци не постоји усклађено мишљење о томе која је то оптимална висина пореског оптерећења која би изазивала најмање отпора код обвезника. Било које прихваћено решење у погледу висине стопе – максималне и минималне и величине основице на коју је треба применити, може трпети критику јер тешко је дати ваљану аргументацију која би убедила заступнике супротног мишљења. Ако за порез на доходак буде прописана стопа у висини од 100% дохотка, такво решење не би представљало опорезивање већ конфискацију, за разлику од посредних пореза где пореске стопе могу износити по више стотина процената.

Одређивање оптималних стопа за сваку врсту пореза и пореског терета у целини, јесте комплексно питање с којим се суочава финансијска наука и зависи од бројних чинилаца. Законодавац при одређивању пореских стопа мора имати у виду две околности. Пореска стопа најпре зависи од опште структуре фискалног система јер што је ова структура сложенија и стопе могу бити ниже и обрнуто. Друго, уколико рандман пореза зависи од стопе, величина стопе условљена је „старошћу“ пореза. Сваки порез живи. У младости порез мора имати ниже стопе и из економских и из психолошких разлога, у току примене када се показало да је било оправдано његово увођење, стопе

се могу и повећати док се после дуже примене стопе стабилизују и чак се могу смањити.<sup>142</sup>

ц) Граница пореског захватања

Граница фискалног оптерећења је реалтиван појам. Утврђујући је позитивно у широким линијама, може се рећи да је она обележена оном висином пореза која ће кроз јавне расходе обезбедити максимални пораст националног производа. У том смислу, законодавац мора изабрати ону висину пореског оптерећења која ће остварити највећу стопу пораста националног дохотка. Питање границе пореског захватања можемо посматрати као проблем горње и доње границе пореског оптерећења. Теорија и пракса нису јасно повукле линију између горње и доње границе у опорезивању нити су фиксирале економску зону између минималне и максималне фискалне пресије.<sup>143</sup>

У привреди која се развија, границу утврђује стање националног дохотка. Ако порески терет расте, а с њим и национални доходак, граница није достигнута, ако се фискални терет повећава, а национални доходак смањује - граница је пређена. Претерано опорезивање, као израз прекорачења пореског лимита, има за последицу пад фискалних прихода, али и читав низ негативних импликација на производњу, расподелу, размену, акумулацију, раст и др. Опорезивање мора бити у одређеним економским оквирима независно од обима јавних потреба.<sup>144</sup>

Однос између доње и горње границе опорезивања, односно између фискалног минимума и фискалног максимума, по правилу, одређен је друштвено-економским и појединачним ставовима. Доња граница пореског оптерећења са становишта појединца одређена је оном висином пореза која обезбеђује минимум егзистенције пореског обвезника. Порез не сме захватити део економске снаге који осигурава опстанак обвезника и чланова домаћинства које обвезник издржава. Говорећи о доњој граници пореског оптерећења са друштвено-економског становишта, указује и на трошкове разреза, наплате и контроле пореза. С тим у вези, само се изузетно може оправдати опорезивање где су трошкови убирања једнаки или већи од износа који је убран опорезивањем.<sup>145</sup>

Горња граница опорезивања са друштвено-економског становишта одређена је оствареним добитом пореског обвезника и расположивом имовином носиоца фискалне

---

<sup>142</sup> J.Jimenz, P., Sabaini, J.C.G., Podseta, A. 2010., Tax Gap and Equity in Latin america and Carribbean, Fiscal Studies, p. 46

<sup>143</sup> L.Goerke, 2003., Tax Evasion and Tax Progressivity. Public Finance Review, p. 47

<sup>144</sup> Раковић М., 2007., Јавне финансије и финансијско право, Правни факултет, Бањалука, стр. 56

<sup>145</sup> Поповић Д., 2006., Пореско право. општи део, Цекос-ин, Београд, стр. 84

обавезе. Доња граница пореског захватања је егзистенцијални минимум који ће задовољити већину. Проблем настаје када треба утврдити горњу границу. Горња граница пореског оптерећења условљена је многим чињеницама. Порез је учешће државе у расподели националног дохотка. Колики је ниво тог учешћа цифром је тешко исказати. Сматрало се, најпре, да је фискално оптерећење дохотка од 12% до 15% горња граница опорезивања. Затим, да је фискално оптерећење дохотка преко 25% несношљиво и штетно и најзад, да је пореско оптерећење дохотка преко 50% превисоко.

Није једноставно дати одговор на питање да ли је пореско оптерећење у једној земљи високо или није. Полазно решење за сваку фискалну власт је: максималном утврђивању пореске стопе може се приступити само ако се пође од ниске стопе и постепено повећава докле се не почну јављати неповољни симптоми фискалног оптерећења. Али тада безусловно стати па и нешто је снизити.<sup>146</sup>

### 2.3. Појавни облици пореске евазије

Држава је одувек настојала да пореску обавезу учини широм, али и правичном. Насупрот држави, правна и физичка лица – порески обвезници одувек су настојали да изнађу могућности да порез плате мање, а да при томе не сносе никакве последице. Ова два супротстављена интереса изазивају различите реакције учесника. Држава настоји да уведе правила пореске процедуре како би се порези наплатили, односно како би спречила избегавање пореза.

Пореске преваре је изузетно тешко измерити. Тако на пример, Америчка Федерална пореска администрација (The Internal Revenue Service) даје процену да порески обвезници добровољно плаћају од 80% пореских обавеза.<sup>147</sup>

У пореском праву познате су две врсте евазије:

- законита (дозвољена, легална) и
- незаконита (нелегална, недозвољена)

---

<sup>146</sup> Easson, A.; Zolt, 2003., .: Tax Incentives, World Bank Institute, Washington D.C., p. 55

<sup>147</sup> Ђуровић-Тодоровић Јадрнака, Јовановић Миодраг, Крстић Борко, 2007., Монетарни и фискални менаџмент, Економски факултет, Ниш, стр. 132

### 2.3.1. Законита евазија пореза

Радње обвезника које нису у сукобу са законом а за циљ имају избегавање или умањење пореског терета, називамо законитом евазијом. Жеља пореских обвезника који плаћају порез је таква да циљ пословања буде остварен без кршења законских одредби, односно уз пуно поштовање пореских норми. Порески обвезник, поштујући пореску процедуру, поступа по закону и умањује своју пореску обавезу.

Под законитом пореском евазијом, треба подразумевати два облика понашања, између којих, међутим, није лако повући линију разграничења: **легитимно избегавање пореза и неприхватљиво избегавање пореза.**<sup>148</sup>

У пореској пракси није лако разликовати ова два облика законите евазије. *Легитимна евазија* је облик избегавања пореза који је у складу са намером законодавца. Законодавац се у одређеним случајевима одриче дела пореског прихода јер тиме остварује циљ опорезивања.

*Неприхватљива евазија* пореза је она када обвезник својим деловањем настоји да изигра одредбе закона и тиме избегне и умањи порески терет. Неприхватљиво избегавање пореза не доводи до остваривања прокламованих циљева опорезивања иако формално-правно обвезник својим понашањем није нарушио законске одредбе. Обвезник користи постојеће пореско законодавство, али на начин који му дозвољава употребу правних празнина или нелогичности.

Разграничење између два облика законите евазије пореза важно је питање које се поставља пред финансијску науку. Наравно, ово је и посебан задатак пореске администрације. Оцењујући значај „препознавања“ неприхватљиве законите пореске евазије, професор Поповић у анализу проблема уводи тестове. Свака трансакција за коју постоји сумња у легитимност мора бити подвргнута тесту: намере, постојању елемената артифицијелности, пореске уштеде, постојања решења надлежног пореског органа.<sup>149</sup>

Облици законите пореске евазије су следећи: порески бег, смањење или одустајање од потрошње одређених домаћих и страних производа, законом организоване евазије, проналажење празнина или рупа у законским прописима и порески подстицаји.

---

<sup>148</sup> Поповић Д., 2006., Пореско право. општи део, Цекос-ин, Београд, стр. 88

<sup>149</sup> Поповић Д, цит. дело, стр. 89

### 2.3.1.1. Порески бег

Порески бег је облик законите пореске евазије када обвезник само користи пореске погодности на одређеном подручју земље, односно друге земље. Увођењем пореских погодности на подручју одређене територијалне јединице, може се утицати на раст и развој тог подручја, подстицањем обављана оне привредне делатности које нема или је слабо развијена. Избегавање плаћања пореза неће довести пореског обвезника у сукоб са законским прописима ни у случају када порески обвезник своју привредну делатност почне обављати у иностранству у тзв. пореским рајевима, како што су познати градови/државе: Монако, Сан Марино, Кипар, Бахами или ако промени пребивалиште у иностранство ради нижег пореског оптерећења.

Висина пореског терета за одређене делатности може бити различита у различитим деловима земље, односно у појединим земљама. То подстиче пореског обвезника да мења место обављања делатности. Обвезник својим понашањем, променом места делатности, односно уздржавањем од делатности не долази у сукоб са прописима.<sup>150</sup>

### 2.3.1.2. Смањење или одустајање од потрошње одређених домаћих и страних производа

Уздржавање од обављања опорезивања делатности, односно смањење потрошње производа који подлежу опорезивању, најједноставнији је начин избегавања пореза, а да при томе обвезник не дође у сукоб са законом. Смањење потрошње или необављање делатности не може се оценити као повреда пореских прописа. Штавише, такво понашање потрошача крајњих купаца опорезивих производа може бити у складу са циљевима пореске политике.<sup>151</sup>

Повећењем пореског оптерећења настоји се смањити потрошња за неким производима како би се на тај начин повећао извоз или заштитили домаћи производи високим увозним трошковима, ако је то циљ пореске политике. Смањењем потрошње одређених производа држава може позитивно утицати на дуговну и потражну страну трговинског и платног биланса.

---

<sup>150</sup> Милошевић Г., 2005., Порез и избегавање пореза, Службени гласник РС, Београд, стр. 230

<sup>151</sup> Easson, A. 2003., Zolt, „Tax Incentives“, World Bank Institute, Washington D.C., p. 45

### **2.3.1.3. Законом организоване евазије**

Законита пореска евазија постоји и онда када долази до вертикалне концентрације у привреди под утицајем опорезивања. Наиме, ако опорезовани производи пролазе кроз мањи број прометних фаза, порески терет је нешто нижи. То значи да је пореско оптерећење сразмерно расту броја прометних фаза. Ако број фаза промета расте, расте и пореско оптерећење и обрнуто. Свако смањење пореског терета изазвано вертикалном концентрацијом у привреди није и нема никакво обележје кршења пореског законодавства.<sup>152</sup>

### **2.3.1.4. Проналажење празнина или рупа у законским прописима**

Законита евазија је и избегавање пореза као резултат постојања одређених празнина у закону. Користећи те празнине, обвезници разним мерама и радњама настоје да искористе сваку могућност како би избегли порески терет. Користећи се услугама добро плаћених пореских савстника, порески обвезници на разне начине настоје искористити недоречености у закону које су најчешће присутне код убирања једнократних или увођења нових пореских облика, како би приходе од пословања приказали у што мањим износима, а расходе у што већим износима и на тај начин смањили пореско оптерећење и избегли плаћање пореза.

### **2.3.1.5. Порески подстицаји**

Законита пореска евазија је и случај када у оквиру пореског законодавства постоје одређене одредбе које поједине пореске обвезнике ослобађају од пореза. То су законом дефинисани порески подстицаји. Порески подстицај се укратко може дефинисати као сваки уступак који чини држава у погледу пореског обвезника, пореске основице, пореских стопа или износа пореза. Порески подстицаји представљају законито избегавање пореза које законодавац жели и свако неостваривање пореске евазије по основу подстицаја у супротности је са прокламованом фискалном политиком.

### **2.3.1.6. Законита пореска евазија у Србији**

Порески обвезници прилагођавају своју пословну политику тако да остваре оптимални финансијски резултат, уз минимално пореско оптерећење. Законитом евазијом пореза обвезник избегава или умањује порез, а да не долази у сукоб са

---

<sup>152</sup> Поповић Д., цит. дело, стр. 89

законом. Порез се у нашој држави избегава на различите начине: уздржавањем од обављања опорезиве делатности, пословањем у другом организационом облику, применом пореских подстицаја, коришћењем правних празнина, утањеном капитализацијом, трансферним ценама и сл.

*Уздржавање од обављања опорезиве делатности* јесте најједноставнији легитимни начин избегавања пореских обавеза у оквирима закона. Обвезник се одриче од вршења одређене делатности мотивисан фискалним или нефискалним разлозима. Фискални разлози проистичу из висине фискалног терета којим су оптерећени обвезници. Нефискални разлози политичка нестабилност, неповољно међународно окружење, санкције и сл. могу такође снажно утицати на одустајање од делатности.

*Пословање у другом организационом облику* такође је облик избегавања пореза. Законита евазија пореза остварује се као последица фискалне неуједначености у позитивном националном законодавству, јер све врсте привредних субјеката немају исти порескоправни третман. Дажбинска привилегија може утицати на то да обвезник одлучи да послује као предузетник, а не да буде акционар или деоничар у неком предузећу чиме законито избегава плаћање пореза на добит предузећа.<sup>153</sup> Код овог облика законитог избегавања пореза карактеристично је да порескоправни однос ипак настаје. Практично, извршена је само замена једног пореског облика другим (порез на добит предузећа у порез на доходак грађана).

*Порески подстицаји* су уступци које законодавац даје пореском обвезнику. Ти уступци су са становишта државе увек расходи, а са становишта обвезника приходи. Порески подстицаји су свесно одрицање државе пореских прихода мотивисано различитим факторима: подстицај нових улагања у основна средства (инвестиције), стимулисање извоза, стимулисање запослености, развој недовољно развијених подручја и сл. Ови подстицаји доводе до потпуног неплаћања и до делимичног неплаћања пореза. У пореском систему Србије ова мера пореске политике карактеристична је за све пореске облике. Примера ради за мала предузећа у Србији може се користити пореско ослобођење за улагања у основна средства максимално 70% од пореза на добит предузећа и то 40% од улагања у основна средства за пословну годину за коју се користи порески подстицај. За средња и велика предузећа пореско ослобађање од пореза на добит предузећа је 50% а 20% од уложених средстава за основна средства за пословну годину за коју се користи порески подстицај. Опредељења предузећа да

---

<sup>153</sup> Ђукић Ј., 2002., Евазија пореза на добит предузећа, Правни факултет, Београд, стр. 25

користи ову фискалну олакшицу захтева претходно студиозну рачуноводствену и пореску анализу.

**Утањена капитализација.** Финансирање инвестиција може се користити као начин легалног избегавања пореза не само у националним оквирима већ и у међународним. Утањена капитализација представља ситуацију у којој је сопствени капитал корпорације мањи у поређењу са позајмљеним капиталом. На структуру капитала утичу порески разлози. Наиме, фискални третман камата је јако повољан. Исплаћене камате имају статус трошка пословања и одбијају се од основице пореза на добит предузећа, док дивиденде немају такав статус. У пореском третману то значи да предузеће које у структури капитала има високо учешће позајмљених средстава, сноси битно ниже пореско оптерећење.<sup>154</sup>

**Трансферне цене.** Пореско оптерећење се може умањити путем цена остварених за трансакције са повезаним лицима. Која се лица сматрају повезаним? Закон о порезу на добит предузећа прописује да се лицем повезаним са обвезником сматра оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке. При томе, омогућеном контролом над обвезником сматра се поседовање више од 50% или појединачно највећег дела акција или удела. Утицај на пословне одлуке обвезника постоји, и када лице повезано са обвезником поседује више од 50% или појединачно највећи број гласова у обвезниковим органима управљања. Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу.<sup>155</sup>

Цене које се остваре у вези са трансакцијама средствима или остварењем обавеза између повезаним лицима називају се трансферне цене. Реалност тих цена у пореском систему Србије проверава се применом принципа „ван дохвата руке“, односно њиховим поређењем са ценама које се могу остварити на тржишту за исте или сличне трансакције. Трансферна цена се појављује и у кредитним односима између повезаних лица. Наиме, предузеће може позајмљивати средства лицима која су са њим повезана, да би искористило камату и припадајуће трошкове за умањење пореске основице. Износ којим се по овом основу могу третирати расходи у пореском билансу може бити знатно већи од онога који се може остварити на финансијском тржишту, што значи да се на овакав начин може трансферисати добит повезаном лицу које је под блажим

<sup>154</sup> Eastern Tax Enlightenment, 2003., The Wall Street Journal Europe, p. 87

<sup>155</sup> Закона о порезу на добит предузећа, (Сл.гл.РС, бр. 25/2001 .... /2010), члан 59.



пореским третманом. С друге стране, приликом давања позајмице повезаном лицу, камата и припадајући трошкови могу бити мањи од оних који се могу остварити на тржишту, чиме се добит задржава у портфељу обвезника који се, у фискалном смислу, налази у повољнијем положају.<sup>156</sup>

**Правне празнине.** Наш позитивни порески систем карактерише неусклађеност и неуједначеност у регулисању пореских облика и њихових инструмената. Упркос многим изменама и допунама током прошлих година, порески систем има доста недостатака, који условљавају његово потпуно мењање. Законодавац настоји да правном нормом у потпуности обухвати све аспекте одређене животне ситуације. Међутим, право никада не може у потпуности да оствари жељени циљ. Непосредна последица правних празнина јесте и законита евазија. Користећи „рупе у закону“ порески обвезник настоји да поједине чињенице од значаја за опорезивање прикаже на начин који је за њега најповољнији, и да тиме не прекрши закон. Правне празнине дају пореском обвезнику могућност да без сукоба са законом прави различите правне конструкције с једним циљем да пореску обавезу умањи или сасвим избегне.

Мере законодавца које имају за циљ да „закрепе“ правне празнине само компликују порески систем и удаљују га од једноставности. Реформисање пореског система мора бити са јасно постављеним циљем. Поставља се питање у ком правцу треба да иде реформа, да ли реформисати систем или обвезника? Ма какви кораци били предузети за спречавање евазије пореза, принцип сигурности опорезивања захтева јасну дефиницију правне основе опорезивања, примену финансијске технике и јасно дефинисану улогу субјеката опорезивања.<sup>157</sup>

### **2.3.2. Незаконита евазија пореза**

Бежање од обавеза плаћања фискалног терета често подразумева и незакионито понашање њихових носилаца. Ако порески обвезник избегава плаћање пореза дође у сукоб са правним прописима, говори се о незаконитој или о недопуштеној пореској евазији. Недозвољена пореска евазија се састоји у свесном и жељеном настојању да се умањи или сасвим избегне извршење постојеће пореске обавезе.<sup>158</sup>

Основно обележје ове евазије јесте свесно и жељено настојање обвезника да потпуно или делимично избегне извршење постојеће пореске обавезе. Значи порески

---

<sup>156</sup> Ђукић Ј., цит. дело, стр. 107

<sup>157</sup> Милошевић Горан, 2006., „Економски аспект евазије пореза“, Економски хоризонти, Београд, стр. 69

<sup>158</sup> Петровић М., 1982., Финансије и финансијско право, Зборник радова, Осиек, стр. 27-28

обвезник и формално и материјално крши порески закон и зато је његово понашање у изричитој супротоности са пореским прописима. Карактеристика овог облика евазије је да су врсте и варијације дефраудације скоро неограничене и машта пореских обвезника непредвидива.<sup>159</sup>

Поступци обвезника код незаконите пореске евазије свODE се или на сам чин неплаћања пореза, или на пропуштање да се поступи у складу са захтевима из пореског управног односа, које су пореском дужнику наметнути да би се обезбедило да пореска обавеза буде испуњена (да поднесе пореску пријаву, да уредно води пословне књиге, да допусти пореску контролу и др.).<sup>160</sup> Ове радње чињења или нечињења ради елиминисања или умањења пореске обавезе на незаконит начин у основи су незаконите евазије.

Зависно од размере избегавања пореза незаконита пореска евазија може бити **потпуна и делимична**.

**Потпуна пореска евазија** постоји када порески обвезник не пријави целокупан износ оствареног прихода или сву имовину која подлеже опорезивању, односно ако прикрије трансакције које доводе до настанка пореске обавезе.

**Делимична пореска евазија** је када порески обвезник пореском органу пријави приходе, имовину или трансакције непотпуно или нетачно, односно ако је навођењем нетачних података умањио пореску обавезу, а да на то није имао право.

Облици утаје код незаконите евазије су следећи: утаја или дефрудација, шверц или кријумчарење, двоструко вођење пословних књига и рад на црно.

### **2.3.2.1. Утаја пореза или дефрудација**

Утаја или дефраудација је онај облик незаконите евазије код које порески обвезник нетачно приказује књиговодствено стање или уопште не пријављује потребне чињенице релевантне за утврђивање пореске обавезе.<sup>161</sup> За постојање дефрудације са фискално-правног аспекта потребно је да је пореска обавеза правно наступила. То значи да је настао фискално-правни однос између обвезника и фискалне администрације, чиме се дефрудација разликује од дозвољених облика евазије пореза. Пореска утаја, да би се утврдила као фискални деликт, треба да буде резултат

---

<sup>159</sup> Eichengreen, B. 2003., Institution for Fiscal Stability, Working Paper PEIF-14, Berkeley: Institute of European Studies, p. 78

<sup>160</sup> Поповић Д., цит. дело, стр. 452

<sup>161</sup> Ђуровић, Тодоровић Ј. и Ђорђевић М., 2010., Јавне финансије, Економски факултет, Ниш, стр. 215

позитивног чињења (сачињавање једне лажне или нетачне пријаве) или негативног чињења (непотписивање пореске пријаве или неиспуњавање извесних формалности).

Анализирајући различите форме испољавања дефрудације, стиче се утисак да су порески обвезници веома маштовити у проналажењу начина за избегавање пореза. Ма колико се законодавац трудио да што потпуније регулише ову област, многи облици и подручја вршења евазије остају неухватљиви а врло често законске мере делују са закашњењем. Пореска администрација у практичном спровођењу пореске политике (вршењу обрачунавања и наплате пореза), суочена је с бројним тешкоћама баш због разноврсности и шароликости извора стицања прихода.

Зависно од тога ко врши незакониту евазију пореза неки аутори разликују **једнострану** од **двостране евазије**. Ако обвезник сам врши избегавање пореза онда постоји **једнострана евазија**, а ако се то дешава уз толеранцију или уз помоћ пореског службеника ради се о **двострукој евазији**.

### 2.3.2.2. Шверц или кријумчарање

Други облик незаконите или недопуштене евазије обухвата избегавање плаћања посредних пореза – порез на додату вредност, акцизе и царине, како у промету робе унутар националних граница тако и гранични промет. По својим ефектима не разликује се битно од утаје пореза (пореске дефрудације). Овој појави посвећује се недовљна пажња како у научној тако и у стручној јавности премда и она изазива негативне финансијске, економске, друштвено-политичке и социјалне последице.

Кријумчарање као облик незаконите евазије обухвата таква противправна понашања субјеката која су срачуната на избегавање плаћања посредних пореза, а нарочито царина. Као најтежи облик кријумчарења је илегалан пренос робе преко државне границе у циљу избегавања плаћања царина.

У кривичноправном смислу, кријумчарење или шверц је илегално изношење или уношење робе домаћег или иностраног порекла ван царинског надзора од стране наших или иностраних грађана као и организовање група или стварање мреже за убацивање или изношење неоцарињене робе.

У нашем царинском систему, према степену могућности вршења царинског надзора све повреде царинских прописа (цариснки прекршаји) деле се на **кријумчарење, царинску утају и царинске неуредности**. Код **кријумчарења царинска роба** је потпуно недоступна царинској контроли, док је код **царинске утаје** роба доступна царинској контроли али учинилац прекршаја настоји на различите

начине да избегне плаћање царинских дажбина. *Царинске неуредности* су најлакши царински прекршаји. Поред ове три врсте царинских прекршаја, постоји и четврта односно *несавесно располагање царинском робом*. То је самостални царински прекршај и обухвата купопродају, растурање, прикривање, примање на поклон, чување и прикривање, употребу или коришћење робе за коју се претпоставља или може претпоставити да је прокријумчарена или царински утајена. Ипак, према својим обележјима, овај царински прекршај могао би се делимично сврстати у кријумчарење а делимично у царинску утају.

Незаконито избегавање плаћања посредних пореза у унутрашњем промету (порез на додату вредност, акцизе) може се извршити избегавањем контроле, вођењем нетачних евиденција, погрешним обрачуном, заобилажењем контролних места и апарата, пуштањем у промет робе без одобравајућих пореских обележја (ознака, маркице), издавањем нетачних фактура и другим начинима.

Као типични и најчешћи начини незаконитог избегавања пореза на промет у савременим фискалним системима који познају (порез на додату вредност) јављају се продаја без фактуре и фактура без продаје. Садржина ових поступака је у томе што се издавањем фактуре без продаје робе смањује пореска основица а путем продаје без фактуре повећавају се одбици или повраћај пореза.

Могућности избегавања посредних пореза доста су раширене и у области скривене привреде односно нелегалној производњи одређених производа и њиховом стављању у промет (производња цигарета, алкохолних пића, одевних предмета и др.)

Избегавање посредних пореза карактерише то што су утајивачи организовани па чак и професионалци. Код других пореза (порез на доходак грађана, порез на друге приходе) обвезник сам покушава да избегне порез, тако да се у том смислу утаја јавља као дело аматера (мада и ови обвезници све више консултују и траже помоћ од пореских саветника).

### **2.3.2.3. Књиговдствена утаја пореза**

Вођење пословних књига од стране пореских обвезника, који су законом обавезни на то, има за циљ утврђивање стварне пореске способности обвезника и на тај начин укидање или бар смањење пореске утаје у неким друштвено прихватљивим границама. Међутим, пракса демантује оваква схватања јер многи од ових обвезника фалсификују резултат пословања односно како се то каже у финансијском жаргону „фризирају“ пословне књиге, пре подношења финансијских извештаја Агенцији за привредне

регистре, као и порески биланс пореском органу. За порезе утврђене према пријави, књиговодство обично служи као основ пореских провера. И баш ове две технике за које се сматрало да ће омогућити утврђивање стварне економске снаге обвезника, показују у пракси велике недостатке. Чини се да ови фискални инструменти пружају веће могућности потенцијалним утајивачима но што одражавају стварну пословну ситуацију обвезника. Зато се књиговодство јавља као релативно поуздана техника за откривање незаконитог избегавања пореза.

Приликом утврђивања пореске обавезе, у поступку контроле пословне документације, порески инспектори се налазе у врло деликатној ситуацији. Они најпре морају да утврде технологију и начин књижења пословне документације у пословним књигама пореског обвезника да би успешно извршили контролу. Неопходна је стручност, искуство и професионализам пореских инспектора за успешну контролу. Порески инспектори треба да имају већи ниво знања из књиговодства од лица која воде пословне књиге пореским обвезницима како би могли да утврде право стање у контроли. Да би књиговодство у највећој мери послужило као објективно мерило за утврђивање добити пореског обвезника и самим тим правилан разрез пореза, потребно је да пореске контроле буду професионалне, строге, детаљне и свеобухватне.

У скоро свим савременим државама обавези вођења пословних књига и друге помоћне документације подлежу обвезници којима се утврђује стварна добит и то како предузећа тако и појединци који се баве самосталним делатностима. Одговарајућим законским прописима одређује се под којим условима се мора водити књиговодство да би послужило као основ за утврђивање пореске обавезе.

У коришћењу ове књиговодствене технике лежи велико искушење за пореске обвезнике да стање у пословним књигама прилагођавају својој ситуацији. Обвезник зна да ће умногоме провера књиговодствених података зависти од способности, умешаности, савесности пореских органа. Обично порески органи траже видљиве, неспорне грешке односно неслагање у подацима и то неки обвезници вешто користе. Они уносе у књиговодство добро видљиву грешку која износи неку разумну цифру. Порески инспектор одмах подлеже томе и потпуно задовољан што је тако брзо открио грешку, ту се зауставља, не тражећи даље тешке пропусте.<sup>162</sup> Данас се књиговодства све боље воде а у западним земљама како средња тако и велика предузећа користе помоћ професионалаца у овој области.

---

<sup>162</sup> Simon James and Christopher Nobes, 2000., The, Economics of Taxation, Prentice Hall, p. 129

Нека лажна књижења прикривају се и за наизглед нормалних резултата. Обрнуто, резултати пословања који изгледају сумњиви не представљају увек довољан доказ да је књиговодство лажно. Према томе, порески органи имају тежак задатак да кроз проверу књиговодства открију стварно чињенично стање пореског обвезника.

У пословним књигама нарочито постоје места која су погодна за прикривање. Ради се пре свега о преувеличавању општих трошкова пословања. Порески органи се понекад налазе у тешкој и деликатној ситуацији приликом процене и квалификације ових трошкова у циљу утврђивања правилне добити а самим тим и пореза на добит. Обвезник има безброј могућности да кроз ове опште трошкове прикрије неке друге издатке који нису стварни трошак пореског обвезника.

Поред преувеличавања трошкова у циљу умањења оствареног прихода, порески обвезници често ово постижу издавањем или прибављањем лажних фиктивних фактура. У појединим земљама постоји предузећа која се искључиво баве издавањем фиктивних фактура, наизглед тачних, које ће омогућити пореском обвезнику да пружи пореској контроли оправдање за одређени издатак. Књиговодство ће остати строго уредно али то ће бити само привидно. Коришћење лажних фактура јавља се не само код избегавања пореза на промет. Код ове технике смањења прихода примењују се нарочито два метода. Продаја без фактуре је најстарија техника. Она омогућава да се не унесу неки послови у књиговодство и да се за толико смањи опорезиви промет. Фактура без продаје је више у примени и условљена је појавом пореза на додату вредност. Овај метод омогућава да се остваре одбици од пореза због фиктивних послова за које је обвезник прибавио лажне фактуре. То је довело до стварања праве индустрије набављача лажних фактура које имају за циљ умањење пореза и они се називају у жаргону утајивачи.<sup>163</sup>

#### **2.3.2.4. Рад на црно**

Рад на црно је једна од активности која учествује у укупном обиму привреде једне државе, стим што је ова активност илегална и скривена. У њој се привређује на начин који није друштвено организован и санкционисан и без плаћања пореза. Зато рад на црно може да понуди своје производе и услуге јефтиније од легалне привреде. Рад на црно се јавља у различитим областима привредног и друштвеног живота. Оваквом раду или обављању делатности на црно прибегавају не само физичка већ и правна лица. Нерегистрована производња, нерегистрована трговина, обављање делатности без

---

<sup>163</sup> Simon James and Christopher Nobes, 2000., The, Economics of Taxation, Prentice Hall, p. 143

одобрења и дозвола, непријављени допунски рад, непријављивање радника – све су то различити облици понашања срачунати на то да се стекну одређени приходи али ван пореске контроле, што подразумева и избегавање плаћања пореских обавеза.

Танзи је дао једну једноставну и прихватљиву дефиницију паралелне или скривене привреде. То је бруто друштвени производ који због непријављивања и (или) нижег пријављивања није обухваћен званичним статистикама.<sup>164</sup>

Полазећи од постављеног циља анализе (утврђивање паралелне привреде односно рада на црно као модалитета евазије) могуће је користити нешто потпунију дефиницију према којој је паралелна привреда скуп разноврсних активности које нису приказане у службеним статистикама, а то значи ни у друштвеном производу, иако доприносе његовој укупној вредности.<sup>165</sup>

Ако у ову дефиницију укључимо и обележја наведених активности, добија се детаљнији опис паралелне привреде. Према радовима савремених економских (посебно финансијских) теоретичара, та обележја су: илегалност, нерегуларност и идентичност ових активности по садржају и по облику онима у регуларној привреди.<sup>166</sup>

Танзи у свом поменутом раду истиче да постоје две групе фактора који утичу на стварање паралелне привреде а то су висина пореза и разна државна ограничења. Несумњиво је да су порези један од основних мотива који руководи носиоце паралелне привреде као и да њихове врсте различитим интензитетом утичу на овај феномен привредног и друштвеног живота (у САД то су порези на доходак, у Европи допринос за социјално осигурање и порез на додату вредност а у земљама у развоју дажбине које терете спољну трговину).<sup>167</sup>

Последице паралелне привреде јављају се у различитим доменима привредног живота, али посматрано из угла истраживања овог рада значајно је да ова привреда доприноси неефикасности фискалне политике. Кроз избегавање пореза и других јавних давања учесника паралелне привреде, ограничава се примена одређених фискалних инструмената.

Ову појаву рада на црно највише је условио пад реалних зарада, економска криза, затим инфлација а повезано са тим и пад животног стандарда знатог дела становништва. Узрок овој појави може се наћи и у великом броју незапослених од

---

<sup>164</sup> Tanzi Vito, 2003., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law Internataional, Hague, London, New Jork, p. 428

<sup>165</sup> Лончарић Хорват Оливера: 2006., *Паралелна привреда – за и или против*, Зборник Правног факултета у Загребу, бр. 3-4, стр. 430

<sup>166</sup> Исто, стр. 430

<sup>167</sup> Tanzi Vito: *Cit. delo*, str. 428

којих неки на овај начин стичу приход за егзистенцију. Овакав начин привређивања ван државних токова, изазива различите реакције у јавности. Они, који прибегавају оваквом начину рада, свесни су да је то незаконито али се правдају немогућношћу да својим легално стеченим приходима покрију све веће трошкове живота.

Рад на црно је изузетно сложен друштвено-политички, економски, социјални па и морални проблем. Да је то тако показује и став законодавца који се уздржава од адекватног сузбијања рада на црно, већ исти прећутно дозвољава овакав начин привређивања.

Рад на црно односно паралелна привреда, као основ економског и социјалног раслојавања неухватљив је и нерешив проблем и за многе друге савремене државе. Пореске администрације па и сами законодавци немоћни су пред тим појавама и процесима, који показују да ни секундарно опорезивање није било довољно успешно па покушавају да нађу излаз из тог зачараног круга увођењем пореза на имовину који објективно значе терцијалрно опорезивање.

#### **2.3.2.5 Незаконита пореска евазија у Србији**

У пореском праву познате су две врсте пореске евазије: законита и незаконита. У наставку рада указаћемо на облике незаконите евазије код потрошних пореза, порез на на доходак грађана, пореза на добит предузећа, пореза на имовину и код осталих пореских облика који се јављају у Србији

#### **2.3.2.6. Незаконита евазија пореза на потрошњу**

Потрошни порези настају у област промета добара и извршавања услуга. Област промета је изузетно сложена и тешко контролисана. У оквиру промета робе и услуга преплићу се разни интереси, па и државни монопол. Употребом термина потрошни порези означили смо порез на промет (садашњи порез на додату вредност), акцизе и царине. Реч је о пореским облицима где обвезник утврђује обавезу моментом пуштања у промет производа, односно када је извршен промет производа или услуга. Акциза као пореска обавеза настаје моментом изласка акцизне робе из акцизног складишта.

Незаконито избегавање пореза може се остварити у основи на два начина: пропуштањем да се нешто учини, а закон на то обавезује и подношењем нетачне пореске пријаве и друге документације важне за опорезивање. У првом случају, обвезник избегава порески терет непредузимањем одређене радње утврђене пореском одредбом и тиме елиминише или умањује свој порески терет. У другом случају,



незаконита пореска евазија настаје када обвезник достави надлежном пореском органу пореску пријаву са нетачним подацима. Незаконита евазија се санкционише различитим мерама у оквиру прекршајног и крвичног поступка.

Наша држава је у многоме угрожена избегавањем обавеза пореза на промет (ПДВ) и акциза. Најчешћи начини избегавања плаћања потрошних пореза су:

- **неевидентирање производње и готових производа** у пословним књигама и другим евиденцијма и продаја тих производа без обрачуна и плаћања пореза. Приходи који се остварују не евидентирају се, документација се скрива или уништава, послује се са готовим новцем, те на тај начин изостаје свака веродостојна документација о оствареној производњи и реализацији односно о оствареном приходу,

- **фактурисање по нижим продајним ценама** како би се разлика наплаћивала у готовом без евидентирања, за страна и домаћа средства плаћања. Нижим фактурисањем извезене робе омогућава се извознику да део стварно примљених девиза држи у иностранству или прода на црно у земљи. У таквим околностима паралелно са званичним девизним тржиштем постоји и црноберзијанско девизно тржиште, на коме се ствара неопорезован доходак,<sup>168</sup>

- **стављање у промет робе без пратеће документације**. Свака куповина и продаја робе између привредних субјеката мора бити евидентирана у пословним књигама,

- **састављање лажних уговора и испостављање лажних фактура** и друге документације о продаји робе на велико,

- **набавка робе од добављача врши се у готовом**, а затим се иста роба реализује (готовински) без евидентирања тог пословања,

- **пословање мимо жиро рачуна без уплаћивања дневног пазара**. Купопродајне трансакције законито произведене робе и обављене услуге, обављају се готовим новцем или на принципима трампе.

- **стављање у промет робе страног порекла** која је унета у земљу преко илегалних канала и на коју нису плаћене пореске обавезе,

- **извоз и увоз робе кроз разне нелегалне канале**, као и њена дистрибуција на црно тржиште,

- **пословање преко фиктивних предузећа** такозваних „фантома“ која су регистрована на основу лажне документације како би се пореске обавезе избегле.<sup>169</sup>

---

<sup>168</sup> Кулић Мирко, 1999., Пореска утаја и кријумчарење, Службени гласник, Београд, стр. 250

<sup>169</sup> Кулић Мирко, Цит. дело, стр. 251

Значајан допринос сузбијању нелегалног промета акцизне робе дали су радници Пореске управе поготову инспектори теренске контроле. Ову констатацију поткрепљујемо подацима о висини избегнуте акцизе коју је детектовала теренска контрола за период од 2005.г. до 2010. године.

**Табела 5. Евазија акцизе као % прихода од акциза у буџету Републике Србије, 2005.-2010. године**

Година	Приходи од акциза у мил. дин.	Евазија акциза у мил. динара	% евазије акцизе у приходу од акциза
2005.	71.275	875	1,23
2006.	86.850	2.379	2,74
2007.	98.600	1.367	1,38
2008.	110.137	283	0,26
2009.	134.781	209	0,15
2010.	124.590	116	0,09
Σ	527.633	5.229	0,98

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2011., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Из претходне табеле закључујемо да је дошло до значајног смањења удела обима евазије акциза у укупном приходу од акциза у периоду опадања економских активности у Србији. Утврђене годишње стопе пореске евазије су скоро занемарљиве, до нивоа статистичке грешке (0,09% на пример у 2010.г.). Могло би се наслутити да је овом резултату пре узрок неусмереност пореске контроле на контролу плаћања овог пореског облика, него што је то појачана одговорност пореских обвезника.

Постигнута просечна годишња стопа евазија акциза у посматраном периоду од 1% опредељена је пре свега стопама из другог периода. Пошто се ове стопе значајно разликују у нижем износу од просека из периода појачаних економских активност (2005.-2007.г.), то је условило да се наслутити могући узрок томе.

Следећи облик потрошног пореза је порез на додату вредност. У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу пореза на додату вредност за посматрани период 2005.г. до 2010.г., са процентом евазије пореза на додату вредност од стране теренске контроле у укупно наплаћеном ПДВ-у као пореског прихода у буџет Републике Србије за период од 2005. године те закључно са 2010.годином.

**Табела 6. Евазија ПДВ-а као % прихода од ПДВ-а у буџету Републике Србије, 2005.-2010. године**

Година	Приходи ПДВ у мил. дин.	Евазија ПДВ у мил. дин.	% евазије ПДВ-а у приходу од ПДВ-а
2005.	215.938	1.727	0,80
2006.	225.137	7.510	3,34
2007.	265.464	7.884	2,97
2008.	301.689	12.432	4,12
2009.	296.927	13.707	4,62
2010.	298.370	11.253	3,77
Σ	1.603.525	54.513	3,40

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2011., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Из претходне табеле можемо да закључимо да је теренска контрола за посматрани период најефикасније радила у 2009. годни када је утврдила евазију ПДВ-а у износу од 13.707 милиона динара а проценутално учешће евазије ПДВ-а у наплаћеном приходу по основу пореза на додату вредност у буџет Републике Србије за 2009. годину износи 4,62%.

За евазију ПДВ-а карактеристичан је узлазно-силазни тренд у посматраном периоду. Како се ради о пореском облику који је успостављен у наш порески систем 2005.г., он природно у почетку није могао да буде значајан извор евазије. Па ипак, врло брзо се потврдио као погодан извор избегавања пореза.

Узлазни тренд је трајао све до почетка економске кризе. Пропулзивност економског окружења му је погодовао. Врх је достигнут у години када је први пут у посматраној деценији дошло до пада друштвеног бруто производа Србије. Од тада се тренд обрће, али тек будући подаци за 2011.г. треба да покажу да ли је силазни тренд значајније успостављен. Први резултати показују да ће се то десити.

У просеку, за посматрани шестогодишњи период формирана је стопа евазије ПДВ-а од 3,4%. Њу је предоминантно одредио почетни период успостављања овог пореског облика у Србији. У силазном периоду степена пореске евазије (после 2009.г.) још увек постигнута стопа није пала испод просечне. Када се то деси моћи ће да се каже да је пореска администрација успела да сузбије овај облик евазије на ниво који је примерен за овај издашни облик пореског избегавања из времена почетног неслажања пореских обвезника.

### **2.3.2.7. Незаконита евазија пореза на доходак грађана и доприноса за социјално осигурање**

Порез на доходак грађана обухвата следеће врсте прихода: зараде, приходе од пољопривреде и шумарства, приходе од самосталне делатности, приходе од ауторских права и права индустријске својине, приходе од капитала, приходе од непокретности, капиталне добитке и остале приходе. Ови приходи опорезују се било да су остварени у новцу, у натури, чињењем или на други начин.

У нашој држави је веома присутна евазија пореза на зараде код приватних предузећа, великих државних фирми које су пред стечајем као и предузетника. Послодавци врше исплату зарада без обрачуна и уплате пореза на зараде као и обрачуна и уплате доприноса за социјално осигурање за раднике који нису пријављени већ раде на црно. За раднике који су пријављени, који су евидентно засновали радни однос послодавац је у обавези да обрачуна и плати порез и доприносе на зараде. Међутим, послодавци често стварну исплату зарада не евидентирају у пословној документацији. Уместо стварне исплате зарада, у пословној документацији евидентира се исплата најниже зараде за раднике. Тиме се на незаконит начин умањује пореска основица за обрачун пореза на зараде запослених и истовремено умањује основица за обрачун доприноса за социјално осигурање. На овај начин, незаконитим прикривањем чињеница о висини пореске основице обвезници избегавају (умањују) порески терет.

Могућност за утају пореза постоје и у области естрадне уметности, спорта и игара на срећу. Естрадни уметници често своје услуге у земљи и иностранству наплаћују готовински без евидентирања на жиро-рачуну. Утаја јавних прихода присутна је и у спорту. Велики је број спортиста и спортских радника који остварују енормне приходе, а да то не приказују кроз пореску пријаву. Велика тениска афера је случај „Граф“ узбуркала немачку јавност. Отац познате тенисерке Штефи Граф, Петер Граф покушао је да избегне пореске обавезе у висини од 19,2 милиона марака, на тај начин што је основао једну фирму у Холандији, а другу на Холандским Антилима на чије рачуне су стизале све новчане награде тенисерке Граф. Ово само указује на то да је спорт велика непознаница са аспекта прања новца и опорезивања.

Приређивање игара на срећу представља област друштвеног живота која је веома примамљива, како због велике заинтересованости и огромног броја учесника, тако и због високог профита који остварују појединци приређивачи ових игара. Ово је област која је интересантна и за државу. Обвезници пореза су приређивачи игара на срећу и

физичка лица која остваре добитак од тих игара. Организатор игара користи низ начина како би прикрио остварени приход, односно исплаћени добитак. У пословним књигама приказује се само део пословања, односно део оствареног прихода, док се не евидентирају сви добици или се приказују умањени.<sup>170</sup>

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу пореза на доходак грађана за посматрани период 2005.г. до 2010.г., са процентом детектоване евазије пореза на доходак грађана у приходима од пореза на доходак грађана.

**Табела 7. Евазија пореза на доходак грађана као % прихода од пореза на доходак грађана у буџету РС, 2005.-2010. године**

Година	Приходи од пореза на доходак грађана у мил. дин.	Евазија пореза на доходак грађана у мил. динара	% евазије пореза на доходак грађана у приходу од пореза на доходак грађана
2005.	94.282	981	1,04
2006.	118.591	1.523	1,28
2007.	115.772	1.389	1,20
2008.	136.450	1.239	0,91
2009.	133.481	1.245	0,93
2010.	132.318	1.078	0,81
Σ	730.894	7.455	1,02

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2011., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

У целокупном посматраном периоду приходи од пореза на доходак грађана имају устаљени тренд увећања. И без инфлационе компоненте се може уочити исти тренд. То је и разумљиво с обзиром на природу пореске основице, која у основи зависи од редовних прихода запослених који се исплаћују у континуитету сваког месеца.

Сразмерно оваквој природи пореске основице може се уочити и стање евазије његове пореске обавезе. Она је у читавом посматраном периоду у континуитету била у истом узлазном тренду. Зато је на крају и формирала јединствену и просечну стопу пореске евазије од 1%. И унутар периода нема значајнијих осцилација, па се појединачне годишње стопе евазије пореза на доходак грађана развијају у малом

<sup>170</sup> Бановић Б., 2002., Обезбедјење доказа у криминалистичкој обради кривичних дела привредног криминалитета, Безбедност, Београд, стр. 102

распону око ове просечне стопе. У релативном износу, она је на нивоу просечне евазије код акцизе као фиксног и устаљеног пореског облика.

Могућности за избегавање плаћања пореза на доходак грађана постоје код прихода од непокретности. Овде се ради о приходима од издавања соба, станова, пословних просторија и сл. Велики број грађана нема решено стамбено питање, те је принуђено да станује подстанарски, плаћајући накнаду. Станодавци ретко или изузетно пријављују приходе који су предмет опорезивања. Закупци станова, избегавајући непријатности, такође не пријављују ове приходе станодаваца. На овај начин непријављивањем прихода од непокретности, а користећи се готовинским начином наплате закупнине, власници непокретности избегавају пореске обавезе и буџет државе ускраћују за један велики део прихода.<sup>171</sup>

Могућност за избегавање плаћања пореза постоји и код опорезивања капиталних добитака. Законске одредбе које регулишу овај порез као новији порески облик у нашем пореском систему, изазивају одређене дилеме у примени. Поред тога, наплата овог пореза није на најбољи начин обезбеђена, па га обвезници избегавају одласком у иностранство на дуже време, или склапањем фиктивних уговора о куповини станова ради решавања стамбеног питања средствима добијеним продајом ранијег стана и сл.<sup>172</sup>

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу доприноса за социјално осигурање за посматрани период 2005.г. до 2010.г., са процентом детектоване евазије доприноса за социјално осигурање у приходима од доприноса.

**Табела 8. Евазија доприноса за социјално осигурање као % прихода од доприноса за социјално осигурање у буџету РС, 2005.-2010. године**

Година	Приходи од доприноса у мил. дин.	Евазија доприноса у мил. динара	% евазије доприноса у приходу од доприноса
2005.	182.952	9.813	5,36
2006.	231.419	15.233	6,58
2007.	270.311	13.679	5,06
2008.	312.731	12.057	3,86
2009.	318.806	12.345	3,87
2010.	308.680	10.783	3,49
Σ	1.624.899	73.910	4,55

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2011., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

<sup>171</sup> Милошевић Г., Порез и избегавање пореза, Службени гласник РС, Београд, 2005. стр. 252

<sup>172</sup> Кулић Мирко, Цит. дело, стр. 251

Евазија доприноса за социјално осигурање је убедљиво највиша као посебног јавног прихода. Постигнута просечна стопа евазије код овог јавног прихода од 4,55% за трећину је виша у односу на други највећи степен евазије код ПДВ-а. Овај статус није неуобичајен јер се ради о јавном приходу који је везан за месечну континуирану исплату зарада запослених као основици, на коју порески обвезници треба да обрачунају релативно високе стопе појединачних доприноса за социјално осигурање. У таквој ситуацији, обвезници доприноса за социјално осигурање, по правилу теже избегавању његовог обрачунавања и плаћања.

Оваква унутрашња логика овог јавног прихода је произвела ситуацију да је у посматраном периоду склоност избегавања плаћања доприноса за социјално осигурање била појачана у прегрејаној економској атмосфери, каква је била у Србији у прве три посматране године, када се годишња стопа евазије кретала у распону од 5-6,5%. То наговештава да су послодавци лако посезали за новом радном снагом на чију зарату нису обрачунавали и плаћали доприносе за социјално осигурање, како би више погурали своју профитну стопу.

У другом потпериоду, када је дошло до хлађења привредне коњунктуре у Србији, послодавци су изгледа прво посегли за ограничавањем трошкова смањењем броја запослених, и то оних чији је социјални статус био у сивој зони, па су они који су задржали радно место добили социјално обезбеђење. Зато је степен годишње евазије доприноса за социјално осигурање остао у ограниченом распону од 3,5-3,9%. Послодавци су се изгледа у новој економској атмосфери определили за избегавање плаћања ПДВ-а, па су постигнуте годишње стопе евазије биле веће од стопа евазије доприноса за социјално осигурање.

#### **2.3.2.8. Незаконита евазија пореза на добит предузећа**

Закључно са 2003. годином порез на добит предузећа утврђиван је решењем пореског органа. Од 2004. па на даље порез на добит предузећа представља самоопорезивање за пореске обвезнике. Порески обвезници подносе ПДП пријаву надлежном пореском органу у којој исказују пореску основицу, пореска ослобађања уколико их имају и применом пореске стопе од 15% утврђују своју обавезу за порез на добит. Овако поднету ПДП пријаву порески орган уноси у пореско књиговодство и на тај начин се порески обвезник задужује обавезом за порез на добит.

Податке за ПДП пријаву порески обвезници утврђују на основу састављених пореских биланса, а порески биланс се саставља на основу података исказаних у финансијским извештајима (Биланс успеха, Биланс стања и Статистички анекс и др.)

Незаконито избегавања пореза на добит предузећа може се остварити на два начина: пропуштањем да се нешто учини (а закон на то обавезује) и подношењем нетачне пореске пријаве. Ако одговорно лице у правном лицу достави пореском органу неистините податке у пореској пријави или пореском билансу, у намери да потпуно или делимично избегне плаћање овог пореза, настају елементи незаконите пореске евазије. Избегавање пореза на добит предузећа најчешће се одвија на основу нетачног сачињеног биланса успеха и пореског биланса. Књиговодствена евиденција код скоро свих привредних субјеката води се компјутерски. Штимовање података је постала пракса пореских обвезника. У једном програму евидентира се реално стање прихода и расхода, а другом лажно које се показује пореском органу.

Порески биланс сачињава се на основу одредаба два закона и то Закона о порезу на добит предузећа и Закона о порезу на доходак грађана. Формално прво постоје четири врсте пореског биланс:

- порески биланс који сачињавају предузећа (ПБ-1),
- консолидовани порески биланс који сачињавају повезана предузећа (КПБ),
- порески биланс који сачињавају недобитне организације (ПБН) и
- порески биланс који сачињавају лица која остварују приходе од самосталне делатности (ПБ-2).

Порески биланс се састоји из три дела: првог дела, у коме се исказују пословна добит и губици, другог дела, у коме се исказују капитални добици и губици и трећег дела, у коме се приказује обрачунати порез и умањење пореза. Уз порески биланс прилаже се и образац ПК који показује обрачун пореског кредита датог предузећа.

Сложеност усклађивања прихода и расхода код пореза на добит предузећа пружа простор за лажно исказивање појединих билансних позиција. Пореска амортизација основних средстава врши се уз примену стопа отписа које су знатно више од оних које су за та средства прописане. На тај начин, трошак амортизације у пореском билансу незаконито се увећава. Трошкови резервисања исплаћених зарада и репрезентације, ванредни расходи, такође су погодан елемент за незаконито исказивање појединих позиција биланса. Продаја, односно други пренос уз накнаду стварних права на непокретностима, трајног права коришћења и права градње на градском грађевинском земљишту, права индустријке својине, удела у имовини



правних лица и акција и осталих харатија од вредности, опреме и остале сталне имовине, често прате симуловани уговори. Да би незаконито умањио опорезиву добит, у симулованим уговорима порески обвезник приказује нижу продајну цену, односно вишу набаву цену. Манипулисање са набавном ценом имовине (кроз фиктивну документацију), врши се тако што се она приказује као већа од стварне. На тај начин, кроз умањење основице обвезници умањују или избегавају порески терет.<sup>173</sup>

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу пореза на добит за посматрани период 2005.г. до 2010.г., са процентуалним учешћем утврђене евазије пореза на добит у приходе од пореза на добит.

**Табела 9. Евазија пореза на добит као % прихода од пореза на добит у буџету РС, 2005.-2010. године**

Година	Приходи од пореза на добит у мил. дин.	Евазија пореза на добит у мил. дин.	% евазије пореза на добит у приходу од пореза на добит
2005.	10.307	155	1,50
2006.	18.313	212	1,16
2007.	29.686	216	0,73
2008.	39.006	505	1,29
2009.	31.213	886	2,84
2010.	36.240	1.361	3,76
Σ	164.765	3.335	2,02

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2011., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Иако са једном од најнижих пореских стопа у европском окружуњу, порез на добит јесте значајан извор пореске евазије. Основ оваквом статусу треба тражити у врло сложеним механизмима његовог утврђивања, а не у ниској стопи, које механизме порески обвезници покушавају да искористе како би избегли његово плаћање. Са друге стране посматрано, може се рећи да показатељи евазије пореза на добит потврђују успешност рада пореске администрације, која успева да исплива у сложеном механизму његовог утврђивања и плаћања.

За разлику од евазије ПДВ-а, за евазију пореза на добит је карактеристичан потпуно супротан тренд. У периоду доброг економског окружења степен пореске евазије је био релативно низак, и далеко испод просека (скоро за два пута). У периоду успостављања економске кризе и пада друштвеног бруто производа долази до значајно увећања стопе евазије пореза на добит (за 3-4 пута). То показује чврсту статистичку

<sup>173</sup> Милошевић Горан, 2006., „Економски аспект евазије пореза“, Економски хоризонти, Београд, стр. 65

везу између успешности пословања правних лица и њихове склоности ка пореској евазији. Када је дошло до пада економских активности у земљи, порески обвезници су прво посегли за избегавањем пореске обавезе по основу пореза на добит. Међутим, то није промакло пореским органима и њихов рад је дао резултат откривањем значајнијег обима и степена евазије пореза на добит.

Остварена просечна стопа евазије овог пореског облика од 2% је превасходно одређена степеном евазије из почетног периода. У периоду пада економских активности пореских обвезника постигнуте су годишње стопе евазије вишеструко веће од ове просечне. Дакле, стабилизовањем економских активности у земљи требало би у будућности да смањи значај евазије пореза на добит.

### 2.3.2.9. Незаконита евазија осталих јавних прихода

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу осталих јавних прихода за посматрани период 2005.г. до 2010.г., са процентуалним учешћем утврђене евазије осталих јавних прихода у осталим приходима утврђене од стране теренске контроле.

**Табела 10. Евазија осталих прихода као % прихода од осталих прихода у буџету РС, 2005.-2010. године**

Година	Остали приходи у мил. дин.	Евазија осталих прихода у мил. Динара	% евазије осталих прихода у осталим приходима
2005.	24.192	378	1,56
2006.	30.282	797	2,63
2007.	32.820	468	1,43
2008.	35.567	638	1,79
2009.	37.072	755	2,04
2010.	43.184	270	0,63
Σ	203.117	3.306	1,63

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2011., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Мешовити карактер ове групе јавних прихода произвео је и њен просечан статус у степену годишње евазије у односу на све друге посматране пореске облике. Друга карактеристика ове мешовитости је потпуна неуједначеност постигнутих годишњих стопа евазије, за које се још не може уочити никакав тренд ни у ком правцу. Стандардна подела посматраног периода на време високе и ниске коњунктуре у привреди Србије овде такође не показује никакву уједначеност.

Просечна годишња стопа евазије осталих јавних од 1,6% средина је релативно великих распона пореске евазије од 0,6% у 2010.г. до 2,6% у 2006.г. За посматрани период остали порески приходи тако заузимају средишњи неутралан положај. Овоме је вероватно узрок хетерогеност различитих пореских облика који су сумирани у ову групу јавних прихода. Због те хетерогености вероватно неки нису били у континуираној пажњи пореске контроле, па је и распон и динамика годишњих стопа пореске евазије такође врло хетероген.

### 2.3.2.10. Структура пореске евазије по пореским облицима

На крају овог одељка потребно је упоредити релативни значај пореске евазије по сваком пореском облику. Томе ће послужити обрачунате просечне годишње стопе пореске евазије у посматраном периоду од 2005.-2010.г. које заједно формирају укупну стопу пореске евазије од 12,6% и чији удео у овој укупној релативној стопи показује релативни значај сваке појединачне стопе пореске евазије по сваком пореском облику посебно.

**Табела 11. Структура пореске евазије по пореским облицима у РС, 2005.-2010. године**

Порески облик	Просечан % евазије појединачних пореских облика у приходима прикупљеним од тих пореза	Структура пореске евазије по пореским облицима у (%)
ПДВ	3,4	25,0
Порез на добит	2,02	14,9
Акциза	0,98	7,2
Доприноси	4,55	33,5
Порез надох. грађ.	1,02	7,5
Остали приходи	1,63	12,0
Укупно	13,6	100

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2011., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Дакле, у посматраном периоду динамика пореске евазије по пореским облицима била је концентрисана скоро двоећински на два облика јавних прихода: доприносе за социјално осигурање са уделом од 33,5% и ПДВ са уделом од 25%. Могло би се рећи да је обим значајности ових јавних прихода определио склоност пореских обвезника да га не обрачунавају и не плаћају. Са друге стране равноправно, могло би се рећи да су исти

узроци опредељивали пореску контролу да се усмери на ове пореске облике и тако открије релативно највиши обим пореске евазије.

Напред дата структура пореске евазије показује динамику кретања степена пореске евазије по годинама и није наравно у потпуности опредељена укупним обимом евазије по пореским облицима. Јер поменути два јавна прихода по свом обиму у посматраној групи би запремали 58,5% целокупне пореске евазије. Динамичка структура је показала да и други облици пореске евазије, као што су порез на добит (са 14,9%), остали порези (са 13%) и порез на доходак грађана (7,5%), могу значајно да определе склоност пореске евазије у времену код пореских обвезника, али и склоност пореске контроле да се усмери на све пореске облике у ширини њихових појавних облика.

Последњи закључак се може извући из чињенице да најнижа динамика пореске евазије, у посматраној групи, нађена код акциза са уделом од 7,2%, потврђује ранији увид да је начин обрачуна и плаћања одлучујући за пореску евазију. Прописана акциза у једном јединственом и фиксном износу онемогућује пореске обвезника да се код обрачуна избегава плаћање овог јавног прихода, али омогућује и пореској контроли да лако и брзо утврди пореску евазију. Из изнетог закључка би следио генерални закључак да сложеност механизма обрачуна и плаћања значајно доприноси обиму и динамици пореске евазије, а не само склоност пореских обвезника за неплаћањем пореза или строгост пореске контроле. На изнети начин је утврђен још један од могућих узрока ефеката пореске контроле који не мора значајно да зависи од организованости пореских органа.

#### **2.4. Обим и структура евазије пореза у Србији**

Обим и структура пореске евазије ће се аналитички пратити преко 1) укупног броја извршених контрола са бројем контрола у којима су утврђене неправилности), 2) укупно детектоване евазије пореза. Овако утврђен обим пореске евазије посматраће се структурално по пореским облицима. Ради аналитичке оперативности обим и структура евазије ће се посматрати кроз 1) релативне уделе у укупном обиму по изабраним критеријумима, 2) динамичке промене утврђеног обима евазије и релативних структура.

Да би се постигла статистичко-аналитичка конзистетност и мерила динамика посматране појаве укупан финансијски израз пореске евазије је прерачунат у сталним

динарима из последње посматране 2010. године како би се отклонила инфлациона компонента. То ће омогућити мерење обима и ефикасности рада пореске контроле кроз време. Други аналитички начин исказивања ових промена биће преко релативног односа пореске евазије према броју контрола и броју становника. Први критеријум ће приказивати успешност пореске администрације у односу на обим свога делокруга рада а преко другог ће се мерити њена економичност рада за посматрани период 2005.г. до 2010. године

За реално мерење пореске евазије примењен је поступак дефлационисања тако што су сви утврђени финансијски износи евазије у текућим годинама прерачунати у сталним динарима на ниво 2010. године. За то су послужили годишњи индекси нивоа раста цена од 2006.г до 2010. године. ( $2006/2005=112,7$ ; за  $2007/2006= 106,8$ ; за  $2008/2007= 111,0$ ; за  $2009/2008= 110,1$  и за  $2010/2009= 106,5$ ). Увођењем у анализу исказивања обима пореске евазије усталним динарима из 2010. године статичком показатељу у виду обима пореске евазије по контроли додаће се реалан критеријум мерења економичности рада пореске администрације.

#### **2.4.1. Укупан број извршених и неправилних контрола**

Пореска контрола је трећа главна функција Пореске управе. Без добро организоване и спроведене пореске контроле ниједан порески систем не може ефикасно да функционише. Неадекватна и неквалитетна контрола опорезивања често је најслабија карика у ланцу предузетих мера у циљу примене пореског система. У том смислу пореска контрола је и најважнија функција пореских органа, као вид провере осталих функција ових органа (утврђивања и наплате пореза).<sup>174</sup>

У наредној табели приказани су подаци о броју инспектора, броју извршених пореских контрола, као и броја неправилних пореских контрола за период 2005.г.-2010.г. У посматраном периоду имамо тенденцију опадања броја извршених пореских контрола као и броја контрола са неправилностима.

---

<sup>174</sup> Васић Зоран, 2011., Могућност унапређења рада Пореске управе кроз сарадњу са ревизорским организацијама и високошколским установама, Савез Рачуновођа и Ревизора Србије, Златибор, стр. 152

**Табела 12. Динамика укупног броја контрола и контрола са неправилностима у Србији, 2005.-2010. године**

Година	Број инспект.	Број контрола	Контроле са неправилн.	Број контрола по инспектору	Број контр.са неправ. по инспект.	Удео контр. са неправил. у укуп. броју контрола (у %)
2005.	773	112.438	24.072	145,5	31,1	21,4
2006.	690	72.396	26.786	104,9	38,8	37,0
2007.	917	47.144	13.710	51,4	15,0	29,1
2008.	906	44.245	13.095	48,8	14,5	29,6
2009.	893	39.351	11.296	44,1	12,6	28,7
2010.	762	28.486	9.206	37,4	12,1	32,3

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Уочена тенденција о опадању броја инспектора показује да у периоду политичких и организационих турбуленција, ова важна грана пореске администрације Србије остаје без својих основних ресурса – контролора. То значи да је све мањи број људи био у стању да обави све мањи број контрола.

Када се посматра колона о броју укупних контрола тренд опадања броја укупних контрола у периоду од 2005.-2010.г. је очигледан и непрекидан. То значи да је опадање броја инспектора праћено вишеструким опадањем број контрола. Вероватно је то последица њиховог оптерећења, али и честих промена у политици пореске администрације, које су пратиле политичке промене трију влада у посматраном периоду.

Неефикасност постојеће пореске администрације се најбоље види када се посматра колона са просечним бројем контрола по једном инспектору. Од прве до последње године просечна ефикасност пореске контроле у Србији је опала за скоро 4 пута, јер је са почетних 145 контрола по једном инспектору, у последњој посматраној години (2010.), број контрола опао на 37. Јасно је да овом драматичном опадању ефикасност обављања пореске контроле у Србији треба посветити много више пажње, како би се евентуално открили и неки други узроци, и предузеле мере за њихово отклањање. Већ на први поглед је видљиво да је квантитативно и квалитативно побољшање рада пореске администрације у Србији потребно. Изгледа да је негативан синергетски ефекат између ова два тока био заједнички и да је удружено водио ка истом неефикасном резултату.

У односу на контроле са неправилностима изгледа да није било значајних турбуленција. Наиме, у читавом посматраном периоду удео броја контрола са

неправилностима у односу на укупан број контрола је стално и стабилно био око 30%. То значи да је једна устаљена динамика и структура контроле била увежбана, и да је пореска администрација Србије, у лику инспектора, није показивала значајну потребу да мења устаљене навике.

Како је број укупних контрола опадао, а проценат контрола са неправилностима се није мењао, то је и укупан број контрола са неправилностима по једном инспектору следио показатељ ефикасности који се односио на укупан број контрола. Наиме, по овом показатељу ефикасности, порески инспектори су постигли опадајућу просечну ефикасност за 6 посматраних година скоро за 3 пута, јер је број контрола са неправилностима по једном инспектору са почетних 31 опао на само 12. Тако се још једном потврдило да је квантитативно умањење пореских контролора изазвало више него пропорционално умањења броја пореских контрола, а нешто мање умањење броја контрола са неправилностима.

Из оваквог круга неефикасности мора се тражити излаз како на страни квантитативног оптимизирања броја инспектора у односу на величину контролног подручја Србије (правна лица и физичка лица), тако и на страни квалитативног побољшања рада инспектора. Самим увећањем њиховог броја синергетски се може очекивати повећање њихове ефикасности рада. Али за уподобљавање рада пореске администрације са очекивањима за смањењем пореске евазије, потребна је много шири интервенција у организацији и систему рада пореске администрације, којом ће се морати бавити шири реформски садржај политичке воље за променама у целокупном систему организације пореске администрације Србије.

#### **2.4.2. Учешће евазије пореза у укупном БДП-у РС, за период 2005.-2010.г.**

У наредној табели да је се проценутално учешћа евазије пореза у укупном бруто друштвеном производу у Републици Србији за период посматрања од 2005.године 2010. године, као и стопе раста детектоване евазије пореза у БДП у Србији за напред поменити период.

**Табела 13. Учешће евазије пореза у укупном БДП-у Србије,  
за период 2005.-2010. године**

Година	Бруто друш. производ у мил. дин.	Укупна евазија у мил. стал. Дин. 2010.	% еваз. у БДП-у РС	Стопа раста евазије у БДП РС
2005.	27154	26883	0,99	
2006.	25590	41712	1,63	64,6
2007.	29932	30830	1,03	-36,8
2008.	34590	30440	0,88	-14,56
2009.	32320	29735	0,92	4,54
2010.	31819	24183	0,76	-17,39

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2011., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Показатељ у виду стопе раста односа између укупне евазије и укупног друштвеног бруто производа, као најсводнијег макроекономског агрегата, показује динамику односа између евазије и укупног стања привредних активности у Србији. Осцилације ове стопе раста од 64% до -36% и -17,4% у 2010.г. показују да између ове две посматране појаве нема чвршћих веза. Просечно постигнута стопа евазије у БДП-у Србије од 1,0% и њена просечна годишња динамика у посматраном периоду у виду стопе раста од 0,1% само привидно показују стабилност. У годинама економске кризе (после 2008.) промене стопа раста евазије у БДП-у Србије су понекад и супротне од тока стопа раста саме евазије. Ипак се, упоређујући просечне стопе раста ова два показатеља у последње три кризне године, може уочити да је просечна стопа раста учешћа евазије у БДП-у (од -9,1%) нижа од просечне стопе раста саме евазије (-7,4%), што значи да је евазија више смањивана него што је сам пад БДП-а Србије. Између ове две појаве у кризном економском периоду се тако показује складност кретања на доле, а смањење учешћа евазије у БДП-у Србије се може сматрати последицом ефикасности рада пореске контроле, како је напред већ утврђено.

#### **2.4.3. Учешће пореске евазије у укупним приходима Србије у периоду 2005-2010.г.**

У наредној табели дају се укупни приходи РС, за период 2005.г.-2010.г., укупно детектована евазија пореза у текућом динарима и проценат евазије у укупним приходима за наведени период.



**Табела 14. Учесћа евазије у укупним буџетским приходима РС, 2005.-2010. године**

Година	Укупни приходу у милионима текућ. динара	Евазија пореза у милионима тек. динара	% евазије у укупном приходу
2005.	446.997,20	17.160,00	3,84
2006.	494.139,20	30.007,70	6,07
2007.	581.841,50	23.679,10	4,06
2008.	639.600,30	25.950,70	4,05
2009.	698.756,20	27.919,70	3,99
2010.	655.971,00	24.182,60	3,39
Просек:	3.517.305,40	148.899,80	4,23

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2011., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Један од могућих начина праћења структурних промена укупног обима евазије је кроз њен однос према укупним (јавним) приходима. Према расположивим подацима за евазију и јавне приходе у Србији у посматраном периоду 2005.-2010.г. укупни обим евазије је износио у просеку 4,2% свих јавних прихода. Ради се о релативно високом обиму евазије укупних јавних прихода Србије.

У другом делу посматраног периода долази до смањења релативног односа између обима евазије и укупних јавних прихода. Тренд смањења се поклапа са периодом трајања светске економске кризе када привреда у Србији прелази у зону негативних или стагнатних стопа раста. Могли би се рећи да је стагнација економских активности у Србији утицала да се укупан обим евазије релативно смањи у односу на укупан обим јавних прихода (са 4% на 3,4%), иако је у истом периоду и обим јавних прихода имао стагнатан ток кретања.

#### **2.4.4. Детектована евазија пореза у РС за период 2005.– 2010.г.**

У наредној табели дају се подаци о укупној детектованој пореској евазији по свим пореским облицима где је за мерење детектоване пореске евазије примењен поступак дефлационисања тако што су сви утврђени финансијски износи евазије у текућим годинама прерачунати у сталним динарима 2010. године. На основу овако измерене евазије утврђене су стопе раста пореске евазије. Укрштање ових података са подацима из претходне табеле где су дати подаци о броју извршених контрола, утврђена је

евазија по контроли, и последњи део табеле су стопе раста детектоване пореске евазије по свим пореским облицима по једној контроли.

**Табела 15. Детектована пореска евазија у РС, за период 2005.– 2010. године**

Година	Укупна евазија у мил. стал. дин. 2010.	Стопа раста пореске евазије у %	Износ евазије по контроли у дин. 2010.	Стопа раста евазије по контроли
2005.	26.883		239.090	
2006.	41.712	55,2	576.170	141,0
2007.	30.830	-26,1	653.959	13,5
2008.	30.440	-1,3	687.993	5,2
2009.	29.735	-2,3	779.901	13,4
2010.	24.183	-18,7	848.933	8,9
Просек:		1,4		36,4

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Изнети подаци у претходној табели омогућују да се прати ток кретања евазије у апсолутним износима и релативним односима у посматраним годинама. Укупан обим евазије у сталним динарима из 2010.г. показује оно што је показао и релативни показатељ у виду евазије према укупним јавним приходима. Она је у почетној години износила 27 милијарди динара, да би експандирала на 42 милијарде у следећој години, а онда се три године стабилизовала на ниво од 30 милијарди па започела благи тренд смањивања. У последњој посматраној години (2010.) апсолутни обим евазије, (24 милијарди динара) је најнижи, нижи него што је то био у почетној посматраној години. Све годишње реалне стопе промена обима пореске евазије су биле негативне, али због високог скока пореске евазије у 2006.г., просечна петогодишња стопа је ипак била позитивна (1,4%).

Други део приложене табеле даје могућност да се провери релативни обим евазије у Србији. Први показатељ – евазија по контроли – омогућује да се провери ефикасност рада пореских контролора у посматраним годинама, пошто је обрачун изведен на основу упоредивих сталних динара из 2010.г. Укупан обим евазије по једној пореској контроли, иако евазија у каснијим годинама и апсолутно и релативно пада, има стални узлазни тренд, чак и у годинама када долази до стагнације привредних активности и укупних јавних прихода. То директно показује да су порески контролори стално подизали ефикасност свога рада, која је расла по просечној годишњој стопи од 36,4%. Ако се и искључи екстремна 2006. година, онда и у наредним годинама постоји стално

висока стопа раста ефикасности пореских органа, па се може рећи да је експанзија пореске евазије у 2006.г. само изазвала њихов бољи рад. До краја посматраног периода тако је постигнута просечна годишња стопа раста ефикасности рада пореских контролора од 10,2%.

#### **2.4.5. Структура детектоване пореске евазије по пореским облицима за период 2005.г. –2010.г.**

У овом делу рада ћемо мерити ефикасност рада пореске администрације у РС на основу процентуалног учешћа детектоване пореске евазије по пореским облицима у укупној детектованој пореској евазији за период 2005. г. – 2010.г.

Значајан допринос сузбијању евазије акцизне робе дали су радници Пореске управе поготову инспектори теренске контроле као и инспектори пореске полиције. Ову констатацију поткрепљујемо подацима о висини евазије акцизе коју је детектовала теренска контрола за период од 2005.г. до 2010. године.

**Табела 16. Евазија акцизе као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005.-2010. године**

Година	Укупна детектована евазија пореза у мил.дин.	Евазија акциза у мил. динара	% евазије акцизе у укупној детектованој евазији пореза
2005.	17.160	875	5,10
2006.	30.008	2.379	7,93
2007.	23.679	1.367	5,77
2008.	25.951	283	1,09
2009.	27.920	209	0,75
2010.	24.183	116	0,48
Σ	148.901	5.230	3,51

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Из претходне табеле закључујемо да је дошло до значајног смањења удела детектоване евазије акциза у укупној детектованој евазији пореза у периоду опадања економских активности у Србији. Утврђене годишње стопе пореске евазије су скоро занемарљиве у другом делу посматрања (2008.г., 2009. и 2010.г.), (0,48% на пример у 2010.г.). Овакав резултат је пре свега узрок неконтроле овог пореског облика, него што је то појачана одговорност пореских обвезника.

Просечна годишња стопа евазије акцизе у посматраном периоду од 3,51% опредељена је пре свега стопама из другог периода. Стопе евазије акцизе из другог дела се значајно разликују у нижем износу од просека из периода појачаних економских

активности (2005.-2007.г.). Разлог за ову појаву се пре свега објашњава почетком економске кризе у 2008. години.

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу пореза на додату вредност, са процентом евазије пореза на додату вредност у укупно детектованој евазији пореза Републике Србије од стране теренске контроле за период од 2005. године те закључно са 2010.годином.

**Табела 17. Евазија ПДВ као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005.-2010. године**

Година	Укупна детектована евазија пореза у мил. дин.	Евазија ПДВ-а у мил. дин.	% евазије ПДВ-а у укупној детектованој евазији пореза
2005.	17.160	1.727	10,06
2006.	30.008	7.510	25,03
2007.	23.679	7.884	33,30
2008.	25.951	12.432	47,91
2009.	27.920	13.707	49,09
2010.	24.183	11.253	46,53
Σ	148.901	54.513	36,61

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

За разлику од претходног пореског облика (акциза), проценат евазије ПДВ у укупној детектованој евазији пореза има узлазни тренд. Теренска контрола за посматрани период најефикасније радила у 2009. годни када је утврдила евазију ПДВ-а у износу од 13.707 милиона динара. Процентуално учешће евазије ПДВ-а у укупној детектованој евазији пореза по основу пореза на додату вредност за 2009. годину износи 49,09%. ПДВ је порески облик који је успостављен у наш порески систем 2005.г. Он природно у почетку није могао да буде значајан извор евазије. Па ипак, врло брзо се потврдио као погодан извор избегавања пореза.

За посматрани шестогодишњи период формирана је просечна стопа евазије ПДВ-а од 36,61%. Њу је одредио почетни период успостављања овог пореског облика у Србији. Стопа пореске евазије у посматраном периоду има опадајући тренд. После 2009. године постигнута стопа још увек није пала испод просечне. Када се то деси моћи ће да се каже да су инспектори теренске контроле и пореске полиције успели да сузбију овај облик евазије на ниво који је примерен за овај издашни облик пореског избегавања.

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу пореза на добит за посматрани период 2005.г. до 2010.г., са процентуалним учешћем детектоване евазије пореза на добит у укупној детектованој евазији од стране теренске контроле.

**Табела 18. Евазија пореза на добит као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005.-2010. године**

Година	Укупна детектована евазија пореза у мил. дин.	Евазија пореза на добит у мил. дин.	% евазије пореза на добит у укупној детект. евазији пореза
2005.	17.160	155	0,90
2006.	30.008	212	0,71
2007.	23.679	216	0,91
2008.	25.951	505	1,95
2009.	27.920	886	3,17
2010.	24.183	1.361	5,63
Σ	148.901	3335	2,24

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

За разлику од евазије ПДВ-а, истраживања су показала да евазија пореза на добит предузећа има карактеристичан потпуно супротан тренд. У времену доброг економског окружења проценат евазије пореза на добит у укупној детектованој евазији пореза за период 2005. г. до 2007.г. је био релативно низак, и далеко испод просека. Почетак економске кризе, карактерише пад друштвено бруто производа. У то време долази до значајног увећања стопе евазије пореза на добит (за 4-5 пута). То показује чврсту везу између успешности пословања пореских обвезника и њихове склоности ка пореској евазији. Када је дошло до пада економских активности у земљи, порески обвезници су прво посегли за избегавањем пореске обавезе по основу пореза на добит. Међутим, то није промакло пореским органима и њихов рад је дао резултат откривањем значајнијег обима и степена евазије пореза на добит.

Истраживања су показала да је остварена просечна стопа евазије овог пореског облика од 2,24% превасходно одређена степеном евазије из почетног периода. У времену пада економских активности пореских обвезника постигнуте су годишње стопе евазије вишеструко веће од ове просечне. Дакле, стабилизовањем економских активности у земљи требало би у будућности да смањи значај евазије пореза на добит предузећа.

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу пореза на доходак грађана за посматрани период 2005.г. до 2010.г., са процентом детектоване евазије

пореза на доходак грађана у укупној детектованој евазији пореза од стране пореске контроле у РС.

**Табела 19. Евазија пореза на доходак грађана као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005.-2010. године**

Година	Укупна детектована евазија пореза у милионима динара	Евазија пореза на доходак грађана у мил. динара	% евазије пореза на доходак грађана у укупној детект. евазији пореза
2005.	17.160	981	5,72
2006.	30.008	1.523	5,08
2007.	23.679	1.389	5,87
2008.	25.951	1.239	4,77
2009.	27.920	1.245	4,46
2010.	24.183	1.078	4,46
Σ	148.901	7.455	5,01

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

У укупној суми детектоване евазије она која се односи на евазију пореза на доходак грађана у посматраном периоду у просеку се кретала око 5%. То је у релативном и апсолутном смислу трећи порески облик пореске евазије. За разлику од прва два, пореза на додату вредност и доприноса за социјално осигурање, овде се ради о релативно ниском евазионом пореском облику. Ово због тога што се ради о пореском облику који има континуитет пореског захватања, али изгледа и континуитет пореске евазије.

У појединачним годинама нема значајних осцилација око просечног нивоа овог облика пореске евазије (од 5%). Може се само уочити да је у почетним годинама пре опадања економске коњунктуре у земљи (2005.-2007.) евазија пореза на доходак грађана била у нешто релативно већем обиму. У периоду економске кризе евазија релативно опада, али не значајно испод просечних 5%. Разлози се могу тражити највероватније на страни пореске контроле, али и на страни пореских обвезника. Доследнијом применом синтетичког годишњег пореза на доходак грађана проблем евазије пореза на доходак грађана ће се значајније ставити под контролом.

Код евазије доприноса за социјално осигурање у РС су карактеристична два начина: Први начин је попутна евазија доприноса за социјално осигурање код оних пореских обвезника који запошљавају непријављене раднике. Други начин је делимична евазија доприноса за социјално осигурање, када порески обвезници овај јавних приход

плаћају на минималну законско прописану основицу, а разлику зараде исплаћују, без обрачунавања и уплате доприноса за социјално осигурање радника.

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу доприноса за социјално осигурање за посматрани период 2005.г. до 2010.г., са процентом детектоване евазије доприноса за социјално осигурање у укупној детектованој евазији пореза од стране пореске контроле у РС.

**Табела 20. Евазија доприноса за социјално осигурање као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005-2010. године**

Година	Укупна детектована евазија пореза у мил. дин.	Евазија доприноса за соц.осиг. у мил. динара	% евазије доприноса за соц. осиг. у укупној детект.евазији пореза
2005.	17.160	9.813	57,19
2006.	30.008	15.233	50,76
2007.	23.679	13.679	57,77
2008.	25.951	12.057	46,46
2009.	27.920	12.345	44,22
2010.	24.183	10.783	44,59
Σ	148.901	73.910	49,64

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Детектована евазија доприноса за социјално осигурање је убедљиво највиша. Просечна стопа евазије код овог пореског облика од 49,64%. За 1,35 је виша у односу на стопу евазије код ПДВ-а. Овај статус није неуобичајен јер се ради о пореском облику који је везан за месечну континуирану исплату зарада запослених, на коју порески обвезници треба да обрачунају релативно високе стопе појединачних доприноса за социјално осигурање. У овој ситуацији, обвезници доприноса за социјално осигурање, по правилу теже избегавању овог пореског облика.

Избегавање плаћања доприноса за социјално осигурање било је појачано у прегрејаној економској атмосфери, каква је била у Србији у прве три посматране године, када се годишња стопа евазије кретала у распону од 50,76%-57,77%. То наговештава да су послодавци лако посезали за новом радном снагом на чију зарату нису обрачунавали и плаћали доприносе за социјално осигурање. У другом потпериоду, када је дошло до економске кризе у Србији, послодавци су прво посегли за ограничавањем трошкова смањењем броја запослених. То је делимично одвело радно способне људе у сиву зону. Они који су задржали радно место добили су социјално обезбеђење. Зато је степен годишње евазије доприноса за социјално осигурање остао у

ограниченом распону од 44,59%-46,46%. Послодавци су се изгледа у новој економској атмосфери определили за избегавање плаћања ПДВ-а, па је постигнута годишња стопа евазије од 46,53% у 2010. години била већа од стопа евазије доприноса за социјално осигурање (44,59% у 2010.г.).

У наредној табели даје се преглед детектоване евазије по основу осталих прихода за посматрани период 2005.г. до 2010.г., са процентуалним учешћем утврђене евазије осталих прихода у укупној детектованој евазији пореза утврђене од стране теренске контроле.

**Табела 21. Евазија осталих прихода као % у укупној детектованој евазији пореза РС, за период 2005.-2010. године**

Година	Укупна детектована евазија пореза у мил. дин.	Евазија остал. прих. у мил. динара	% евазије осталих прихода у укупној детект. евазији пореза
2005.	17.160	378	2,20
2006.	30.008	797	2,66
2007.	23.679	468	1,98
2008.	25.951	638	2,46
2009.	27.920	755	2,70
2010.	24.183	270	1,12
Σ	148.901	3.306	2,22

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

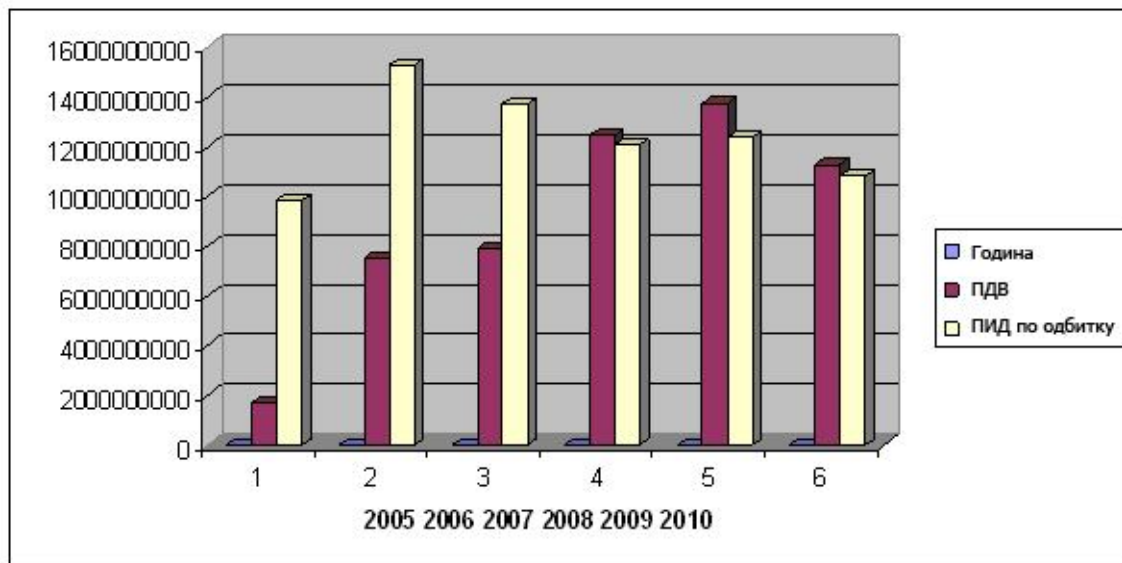
Карактеристика ове мешовите групе јавних прихода је скоро потпуна уједначеност постигнутих годишњих стопа евазије, сем за 2010. годину када је стопа 1,12%. Стандардна подела посматраног периода на време високе и ниске коњунктуре у привреди Србије овде такође не показује ни успоне, ни падове.

Просечна годишња стопа евазије осталих јавних прихода је 2,22%. За посматрани период остали порески приходи такође заузимају средишњи неутралан положај. Узрок овоме је вероватно хетерогеност различитих пореских облика који су сумирани у ову групу јавних прихода.

На основу података о структури детектоване пореске евазије по пореским облцима урађен је графикон о упоредном кретању дектоване евазије ПДВ-а и доприноса за социјално осигурање за период 2005.г. – 2010.г. у Републици Србији.



**Графикон 1. Упоредни подаци о кретању детектоване евазије ПДВ-а и доприноса за социјално осигурање, за период 2005.-2010. године у РС**



Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, ПИД – порези и доприноси по одбитку

У посматраном периоду примећују се два тренда. У почетном периоду, који се поклапа са почетком увођења пореза на додату вредност у Србији, прво није било високог обима евазије (3,8% у 2005.г.), да би он експандирао у 2006.г. Напред изнети структурни подаци по пореским облицима показују да је можда томе допринео управо порез на додату вредност чије учешће у укупном обиму евазије од почетка стално расте, да би у каснијим годинама превазишао до тада доминантно учешће пореза и доприноса по одбитку.

## 2.5. Сива економија као пратилац модерне државе и тржишта

Сива економија (engl. „hidden economy”, „shadow economy”, „grey economy”, „informal economy”), глобална је појава, у мањој или већој мери, присутна у свим земљама, без обзира на тип друштва и степен друштвено-економског развоја. Постоје бројне и различите дефиниције појма „сива економија”, а као синоними неретко се користе: „неформална економија“, „прикривена економија“, „илегална економија“, „незванична економија“, „нерегуларна економија“ и многи други термини. Међутим, пошто у значењу поменутих појмова ипак постоје одређене разлике, важно је одмах на почетку указати на њих.

Према Економском речнику неформална економија (engl. *informal economy*): Део је економије који карактерише нерегуларно и нелегално пословање. Може се посматрати као сива економија, односно пословање које се предузимањем одређених радњи може легализовати (на пример плаћањем пореза), и црна економија која се не може легализовати (на пример трговина наркотицима). Својствена је и за неразвијене и за развијене земље, али се са економским развојем смањује њен удео у друштвеном производу. Све земље спроводе мере за њено сузбијање ради повећања пореских прихода.<sup>175</sup>

Развојни програм Уједињених нација неформалну економију дефинише као: "Економске активности, средства и трансакције, често незаконите, које нису регистроване или на други начин пријављене одговарајућим државним органима, те које на тај начин избегавају опорезивање или другу врсту урачунавања у државне економске статистике, понекад се описују синонимима "у сени", "подземне" или као "сива економија".<sup>176</sup>

Сива економија је широко распрострањена и прихваћена у економској литератури, мада се тешко може прецизно дефинисати, због тога што се манифестује кроз низ појавних облика и модалитета обављања економских активности или трансакција на начине који одступају од легитимних норми.

Сива економија представља економску активност која се не верификује у складу са прописима који вреде на датом подручју за обављање такве економске активности. Она представља онај део економске активности који није статистички регистрован, делимично или у целини у складу са важећим прописима.<sup>177</sup> Било која дефиниција сиве економије тешко се може прихватити као универзална и потпуно прецизна. А то из разлога што се сива економија јавља у раличитим облицима, различитим делатностима, испољава се различитим интезитетом, укључује различите категорије становништва, темељи се на различитим регулацијама легалне економије и слично.<sup>178</sup> Наведена дефиниција се може прихватити као општа дефиниција која одржава само заједничку карактеристику свих појавних облика сиве економије.

---

<sup>175</sup> Социјално економски савет РС, 2010., Ефикасно сузбијање сиве економије, НИП Радничка штампа, Београд, стр. 3

<sup>176</sup> Glovackas S, Woolfson C, Tuch M, 2008., The informal economy in Central and Eastern Europe, A Guide for Unions, str. 29

<sup>177</sup> Владушић Љ., Пантић В., 2008., Неосматрана и сива економија у БИХ, Централна банка БИХ, стр. 75

<sup>178</sup> Томаш Рајко, 2010., Криза и сива економија у Босни и Херцеговини, Економски факултет, Бања Лука, стр. 33

Сива економија је тржишно верификовани део легалне економије која се обавља на илегалан начин. Актери сиве економије могу се одлучити да легалну делатност обављају у скривеној форми из различитих разлога. Шнајдер наводи четири најчешћа разлога:<sup>179</sup>

1. избегавање плаћања пореза на додату вредност или неког другог пореза,
2. избегавање плаћања доприноса за социјално осигурање,
3. избегавање примене прописаних стандарда (минимална плата, максимално радно време, заштита на раду и слично),
4. избегавање спровођења прописаних административних процедура (слање статистичких извештаја о пословању).

Сива економија својом понудом и тражњом утиче на владајуће односе на тржишту. Једина је разлика у одосу на формалну економију што надлежне државне институције немају увид у низ показатеља који одређују њене размере.

Сива економије је стара колико и опорезивање. У економској литератури појам сиве економије новијег је датума, мада је њено постојање старо колико и држава, државни приходи и друштвени рачуни.<sup>180</sup>

Сива економија почела је да значајније привлачи пажњу економиста упоредо са трансформисањем државе: од бирократске структуре, ка једном од најзначајнијих тржишних учесника. У економском смислу, суштина те трансформације је успостављање новог односа између државе и грађана који се све више своди на уважавање економских принципа у вођењу државних рачуна, а све мање на испостављање рачуна грађанима. У таквим околностима, сива економија постаје друштвена појава која је законит израз сукобљавања економске мотивације државе и пореских обвезника.

### **2.5.1. Негативни и позитивни аспекти сиве економије**

Сива економија има катастрофалне дугорочне последице по једну заједницу. Њен висок ниво указује на нефункционисање система у свим димензијама: показује се да је постојање државе и њених институција непотребно, а систем вредности дате заједнице почиње излазити изван оквира које је достигло цивилизовано друштво. Сива економија директно утиче на смањење јавних прихода што угрожава ефикасност пословања

---

<sup>179</sup> Friedrich Schneider, *The Shadow Economy in Germany: A Blessing or a Curse for the Official Economy*, *Economic Analysis, Policy*, Vol. 38. No. 1, March 2008, p. 90

<sup>180</sup> Један од првих радова о сивој економији је: A.F.W. Plumtre, *The Theory of the Black Market: Further Considerations*, *Canadian Journal of Economics and Political Science*, Vol. 13

јавних институција, принуђавајући их да нуде мање квалитетних јавних услуга и добара. Тиме се смањује стандард буџетских корисника и свих грађана. Сагласно томе, сива економија индиректно повећава пореско оптерећење економских субјеката који послују у формалном сектору јер се терет јавне потрошње распоређује на мањи број пореских обвезника и на мању пореску основицу. Постојање сиве економије утиче на умањивање ауторитета власти и поверења грађана у јавне институције. Раширеност сиве економије погодује и ширењу „црне“ економије, односно ширењу забрањених облика пословне активности и констутисању мафије као својеврсног менаџерског слоја који управља сивом и црном економијом. Краткорочно, сива економија може повећати конкурентност нелегалног сектора привреде у односу на легални сектор привреде. Дугорочно, сива економија води ка нерационалној употреби ресурса.

Неминовност сваке државје је да се бори против сиве економије. Умеће те борбе састоји се у изградњи институција које ће бити способне да грађане и предузећа стимулишу да своју економску активност обављају у легалном сектору. Истински демократска власт која има визију развоја друшва, власт која је способна да рационално трошећи јавни новац нуди грађанима квалитетне и јефтине јавне услуге и добра, има шансу да делимично реши проблем сиве економије и њен највећи део преведе у легални сектор. Власт која се одлучи да смањи обим сиве економије, да би била ауторитативна у том настојању, прво мора поћи од себе и проверити: колико је демократска; има ли визију развоја друштва и институција; да ли је спремна и довољно часна да рационално троши јавни новац; нуди ли квалитетне и јефтине јавне услуге и добра. Без тога, борба против сиве економије може бити доживљена као насиље, а постојећа сива економија се може трансформисати у друге појавне облике и још већим интензитетом нагрзати основе друштва. Власти треба да стимулишу грађане и предузећа да више послују у легалном сектору економије, те на тај начин користе низ предности и погодности легалност система.<sup>181</sup>

Сива економија се обично представља као негативна појава. Због њеног постојања држава губи део јавних прихода. Ипак њено постојање са аспекта укупних економских активности, правда њен позитиван аспект. Као таква, она има низ позитивних утицаја на укупну производњу, укупну потрошњу, запосленост ресурса, развој предузетничке иницијативе, развој иновација, социјалну стабилност, стандард становништва и стабилност тржишта и цена. Плаћањем јавних прихода, у демократски уређеној земљи,

---

<sup>181</sup> Томаш Рајко, 2010., Криза и сива економија у Босни и Херцеговини, Економски факултет, Бања Лука, стр. 36

грађани на рационалнији начин купују јавне услуге и плаћају цену употребе јавних добара. Власт би морала да схвати, ако је демократска, да се плаћањем јавних прихода не плаћа данак властима, него се купује оно што власти треба да "произведу" кроз јавне институције. Дакле, склоност ка сивој економији није само израз "покварености" народа. Они који плаћају јавне приходе очекују да нешто и добију за тај новац. Ако власти нерационално троше новац пореских обвезника, при томе нудећи лоше и недовољне јавне услуге и јавна добра, рашиће склоност ка сивој економији. Такође, ако су власти неефикасне у решавању социјалних и економских проблема, грађани ће бити принуђени да се баве сивом економијом. Делатност која се одвија у сектору сиве економије такође је, најчешће, рационална економска делатност. Она је једино у неформалном сектору. Сива економија са ресурсима који се у њој користе и резултатима које остварује саставни је део стварне економске моћи једног друштва.<sup>182</sup>

### 2.5.2. Методе процене обима сиве економије

Сива економија се истражује већ релативно дуго, али још увек нису успостављене једнообразне методе њеног праћења, обухватања и процене.

Постоје три групе метода процене сиве економије а то су:

- директни методи
- индиректни методи и
- статистички методи

*Директни методи* се спроводе путем анкете на микро економском нивоу (појединац, домаћинство, предузеће) и у одређеном тренутку. Директне методе процене сиве економије имају низ предности у односу на све остале методе. Путем анкете од испитаника се могу добити различити одговори који омогућују анализу различитих аспеката сиве економије. Квалитет процене сиве економије путем директних метода у великој мери зависи од репрезентативности анкетираниог узорка и од степена заступљености систематских грешака које настају због неискрених одговора и прикривања интензитета укључености у сиву економију. Ако се томе дода да су таква истраживања скупа, да захтевају ангажовање истраживачких тимова, теренски рад и контакт са великим бројем људи, постаје јасније због чега се ови методи не користе често.

---

<sup>182</sup> Томаш Рајко, 2010., Криза и сива економија у Босни и Херцеговини, Економски факултет, Бања Лука, стр. 37

**Индиректни методи** процене сиве економије су методи који се проводе на основу доступних макроекономских показатеља. Индиректни методи су јефтинији у односу на директне методе. Такође, до процене сиве економије долази се у много краћем времену. Међутим, њихова мана је што је тешко одабрати индиректни метод који аутентично описује стварно стање у једној економији. Процена се углавном врши на основу података који су већ расположиви и све слабости тих података преносе се и на резултате процене. На основу расположивих података најчешће је могуће извршити само глобалну процену укупног обима сиве економије, те на основу добијених резултата проценити њен утицај на величину друштвеног производа, буџетских прихода и пореско оптерећење.

Често пута се ова два метода процене комбинују и користе предности директних и индиректних метода.

**Статистички метод** процене сиве економије је метод којим се сива економија процењује путем статистичких алата и то као „скривена“ варијабла.<sup>183</sup>

Неки аутори све методе процене сиве економије разврставају на научне и остале методе, сврставајући наведене групе метода у научне методе, а у остале методе укључују и приступ Еуростата.<sup>184</sup>

Због предности и недостатака директних и индиректних метода, често се, када расположиви ресурси то дозвољавају, примјењују комбиновани методи процене сиве економије. Ови методи користе предности директних и индиректних метода.

## **2.6. Узроци који погодују сивој економији у привреди Србије**

Познато је да се склоност ка сивој економији нагло повећава у поремећеним условима привређивања са великим екстерним шоковима (рат, блокада, изолација, санкције) али и услед наглих политичко-економских заокрета (карактеристично за земље у транзицији), када може доћи и до пада производње и животног стандарда (такозвани транзициони шок)<sup>185</sup>

Србија је у последњих двадесет година била изузетно повољан амбијетн за ширење сиве економије, а нажалост и илегалне економије (мито, коруција, проституција, и сл). Ту се налазе и неки од разлога зашто у актуелним условима

---

<sup>183</sup> Friedrich Schneider, 2008., The Shadow Economy in Germany: A Blessing or a Curse for the Official Economy?, Economic Analysis & Policy, Vol. 38. No. 1, March 2008, p. 91

<sup>184</sup> Ловринчевић Жељко, Микулић В. и Никшић Паулић Бисерка, 2002., Пројена величине неслужбеног господарства у Републици Хрватској у раздобљу 1998-1999, Економски преглед, 53 (1-2) 3-48, Загреб, стр. 4

<sup>185</sup> Јовић М., Спариосу Т., Јовановић М. 2003., Институције и мере за легализацију сиве економије, Институт економских наука Србије, Београд, стр. 3

поједини аналитичари процењују прилично висок ниво сиве економије у односу на регистровани бруто друштвени производ Србије. С друге стране, на микро плану склоност грађана ка сивој економији се увећава са степеном неповерења према држави, сиромаштвом и општом економском несигурношћу као и са недостатком или падом пословног и пореског морала.

Сматра се да су главни разлози за појаву сиве економије избегавање или утаја пореза, односно избегавање или кршење прописа који регулишу привредне трансакције. При томе се има у виду да, у неким ситуацијама, избегавање или утаја пореза није примарни узрок или намера већ последица обављања забрањених активности које се не пријављују пореским органима.<sup>186</sup> Тако, избегавање једних обавеза (намерно) проузрокује избегавање других. Примера ради, непријављивање радника и прикривање дохотка ради избегавања пореза на доходак има за последицу избегавање доприноса за социјално осигурање.

Услови и узроци за појаву сиве економије могуће је класификовати на: економске, психолошке и факторе опортунитета.<sup>187</sup>

**Економски фактори** су финансијски проблеми, високи порески намети, ниска вероватноћа откривања (нпр. нада да утаја пореза неће бити откривена), благодот санкција (тј. нада да санкције неће бити оштре), очекивани профит (висок профит због високог ризика) и др.

У **психолошке факторе** могу да се уброје неповерење у државу и њене економске мере, неслагања са циљевима и средствима економске политике као и став према ризику.

Као најважнији **фактори опортунитета** наводе се радно искуство, знање и способности, те образбони профил од значаја за проналажење посла и његово успешно обављање ван оквира законске регулативе.

Фактори у и узроци сиве економије у Србији су бројни. Неки од њих постоје трајно или у дужем временском периоду још из времена бивше СФРЈ, а неки су дошли до изражаја у ратном и поратном периоду.

Основни узроци сиве економије у нашој земљи су:

- економска криза и доминација политике над економијом,
- монетарна нестабилност и неизграђеност тржишног система,
- последице ратног окружења,

---

<sup>186</sup> Ибид, страна 6

<sup>187</sup> Ибид, страна 6

- недореченост законских норми и
- неконзистентност пореског система.

### **2.6.1. Економска криза и доминација политике над економијом**

Привредни развој бивше Југославије карактерисала су лутања и одлуке које су ишле из једне крајности у другу. У једном временском периоду решења су тражена по аутоматизму деловања економских законитости, а у другом периоду у једностраној улози субјективног фактора, независно од важећих законитости. Дезинтеграција бивше Југославије и рат довели су до значајног пада производње у Србији. Томе су допринеле и санкције УН, уведене маја 1992. године. Упоредо са општим падом привредне активности отпочела је и инфлација.

Ниво сиромаштва у Србији 1990. године био је низак (око 360.000 људи). Друштвени производ био је нешто изнад 2.000 америчких долара годишње, што је представљало солидну основу да се релативно безболно прође кроз прву фазу процеса транзиције. Међутим, тај процес је већ 1991. године заустављен, а дубока економска криза која је уследила довела је до масовне незапослености и сиромаштва становништва. У првим месцима након увођења санкција нашој земљи, као њихова директна последица дошло је до пада индустријске производње за 40%. Званична и регистрована спољна трговина пала је на ниво од 10% до 15% у односу на ниво од пре 1992. године.

Број запослених у државном сектору континуирано пада од 1992. године. Број незапослених регистрованих код Националне службе за запошљавање као лица која траже посао не мења се значајније последних година и креће се око 800.000 лица. Релативна стабилност броја незапослених може се пре свега објаснити чињеницом да се незапослени не региструју на тржишту рада, јер се не надају да ће посао добити тако пријављени. У структури незапослених доминирају млади. Тако, 47% незапослених су старости од 15 – 24 године, а 35,7% су старости од 25 до 34 године. Чак 75% незапослених чека на посао дуже од једне године. Реч је о хроничној неспособности привреде да генерише нову запосленост и та неспособност се са кризом рапидно погоршава.<sup>188</sup>

Разарајућа економска криза са хиперинфлацијом у 1993. години довела је до значајних промена у социоекономском положају становништва. Пад стандарда, пораст

---

<sup>188</sup> Милошевић Г., 2005., Порез и избегавање пореза, Службени гласник РС, Београд, стр. 188



сиромаштва, изражена економска несигурност, неизвесност и неперспективност, само су неке од карактеристика живљења у Србији.

У просеку низак ниво дохотка и његово уједначавање са различитим социоекономским категоријама становништва указује на стварање ситуације једнакости у сиромаштву и на фактичко брисање економских разлика између доњих и средњих друштвених слојева. 10% становништва оштро се разликује од положаја осталих припадника друштва. Према појединим истраживањима у Србији 90% становништва у свакодневној је борби за преживљавање. У исто време дошло је до експанзије сиве економије кроз разне облике илегалног увоза шверца на домаћем тржишту, рада на црно и сл. Управо је процват сиве економије услвољен економском кризом која још увек доминира у нашој земљи.

### **2.6.2. Монетарна нестабилност и неизграђеност тржишног система**

Све до почетка 60 година инфлација је у Југославији непознат феномен и у теорији и у пракси. Сматрало се да је инфлација (и незапосленост) својствена само капиталистичким друштвеним односима. Међутим, инфлација се у том периоду ипак појавила, крећући се у распону између 9% и 10% у периоду 1960.-1964., да би у 1965. години скочила и на преко 25%.<sup>189</sup> Било је то велико и непријатно изненађење.

Други инфлациони период у Југославији је од 1969. године до 1988. године. Узрочници инфлације у овом периоду су исти као и у претходном. То је систем договорног социјализма, заснован на свести субјективног фактора, без уважавања објективних друштвених законитости и научних сазнања. Механизам тржишта је замењен системом споразума и договора. Теоријска подлога нађена је у Марксовим погледима на социјалистичко друштво.

Трећи инфлациони период у Југославији везује се за 1989.-1993. годину. У 1989. години Југославија је први пут имала стопу месечног раста цена већу од педесет посто, што је на годишњем нивоу представљало стопу инфлације од чак 2650%. То је период великих политичких сукоба између република чланица. Заједничке развојне и стратешке политике готово да није ни било. Свака од република настојала је да створи бољу позицију за себе, свака је тврдила да је угрожена и експлоатисана од стране других.<sup>190</sup>

---

<sup>189</sup> Маринковић Р., 1988., Формирање цена у тржишној економији, Економски факултет, Крагујевац, стр. 269

<sup>190</sup> Милошевић Г., 2005., Порез и избегавање пореза, Службени гласник РС, Београд, стр. 200

Олако задуживање у иностранству довело је земљу до презадужености код међународних финансијских институција. Уз то, тежња република да буду самосталне и независне довела је до честих упада република у платни промет федерације као начин решавања нараслих обавеза. Новчна маса није била само под контролом централне банке савезне државе, већ су се емисијом новца на разне начине бавиле и народне банке република.<sup>191</sup>

У периоду од 1989. до 1993. године, Југославија је два пута доживела хиперинфлацију. Њена разарајућа дејства нису могла да остану без трајних последица по привредни живот. Југославија (СРЈ) је доживела своју другу и уједно највећу хиперинфлацију у 20. веку, између фебруара 1992. године и јануара 1994. године. Узрочници те инфлације су свакако сви генератори из претходне старе Југославије, али и нови: рат у окружењу, распад земље, санкције УН и пасиван однос савезне и републичке владе према инфлацији.

Носиоци економске политике из 1992. године заступали су тезу да је хиперинфлацију немогуће контролисати услед дејства санкција УН. Носиоци монетарне политике тврдили су да би рестриктивна новчана политика и пракса драстичног обарања инфлације, довела до неприхватљивог обарања производње и отварања социјалних проблема.<sup>192</sup> Коначан резултат овакве монетарне политике, крајем 1993. године и почетком 1994. године, испољио се у потпуном слому монетарног и финансијског система земље. Дошло је до колапса производње и тржишта и враћања на примитивне облике натуралне размене, услед наглог пада вредности домаћег новца и монетарног суверенитета земље.

Највећу инфлацију на свету пресекао је економски програм Драгослава Аврамовића 24. јануара 1994. године. У спровођењу Аврамовићевог програма предност је дата реконструкцији монетарног система да би се на резултатима постигнутим у овој области заснивала стратегија економског опоравка земље. Прва фаза Програма остварена је у основи, успешно, и то веома брзо. За основно "номинално сидро" изабран је фиксни курс новог динара уведеног уз задржавање старог, на нивоу 1:1 према немачкој марки. Опоравак производње у 1994. години, иако најнижи на глобалном нивоу, захватио је 19 од укупно 35 индустријских грана. Међутим, трагови и

---

<sup>191</sup> Маринковић Р., 1988., Формирање цена у тржишној економији, Економски факултет, Крагујевац, стр. 278

<sup>192</sup> Ђукић Ј., 2002., Евазија пореза на добит предузећа, Правни факултет, Београд, стр. 86

последнице монетарне нестабилности су биле катастрофалне и у многоне су поспешиле сиву економију у свим њеним појавним облицима.

### **2.6.3. Последнице ратног окружења**

Грађански рат у бившој Југославији избио је 1991. године. Избијање грађанског рата створило је сасвим нову слику и веома неповољну економску ситуацију са све новонастале државице на тлу бивше Југославије. Ово се посебно одразило на СРЈ (трећа Југославија).

Некадашњи простор старе Југославије распарчан је на пет државних јединица. Овим распадом нестало је јединствено тржиште. За СРЈ, поред распада земље, 1992. године настао је још један веома значајан разлог колапса привреде, а то су санкције УН. Оне су довеле до потпуне изолације СРЈ, до тоталног економског и финансијског ембарга. Реалне губитке СРЈ изазване ратом и санкцијама УН је тешко проценити. Као директна последица рата и санкција, индустријска производња 1992. године бележи пад за 40%, а губитак тржишта износио је 50% тржишта СРЈ. Процена укупних губитака југословенске привреде изазваних ратом и санкцијама износио је 40 милијарди америчких долара. Дошло је до расипања 2-3 милијарде долара, наслеђених из претходног периода, а трансфери у Крајине 1991.-1994. године износили су најмање 4 милијарде долара, не укључујући ту директну цену рата. Зато процене да директни губици СРЈ у периоду 1991.-1994. године износе око 60 милијарди долара.<sup>193</sup>

Од почетка 1994. године, након увођења стабилизационог програма монетарне реконструкције и економског опоравка, дошло је до оживљавања производње, стабилности цена, повећања девизних резерви, раста животног стандарда, боље снабдевености тржишта. Нажалост, била је то само краткотрајна стабилизација. Политичко окружење 1998. године поново постаје неповљно за СРЈ. Терористичке активности на подручју Косова и Метохије су постале интензивне. Почетком 1999. године поново је СРЈ у рату, али сада са земљама НАТО. Поново ратна разарања, али сада на подручју Србије и Црне Горе. Уништене су и разорене многе фабрике, постројења, инфраструктурни објекти, објекти посебне намене. Привреда је поново у колапсу. Према неким проценама СРЈ је током овог рата и непосредно након његовог завршетка претрпела губитак од преко 100 милијарди долара. Реално стање привреде уназађено је за неколико деценија и биће потребно много времена и мукотрпног рада пре него што се привреда врати на ниво из 1990. године.

---

<sup>193</sup> Милошевић Горан, 2006., „Економски аспект евазије пореза“, Економски хоризонти, Београд, стр. 71

Рат и санкције били су добра основа ратним профитерима. Сива економија је доживела процват. У 1992. години сива економија је достигла ниво од 40,5%, а 1993. године чак 53,2% регистрованог друштвеног производа. Сива економија је у том периоду на изванредан начин дала допринос одржавању животног стандарда. Међутим, држава је остала без великог износа јавних прихода који се у тим годинама процењује на око 0,6 – 1 милијарде долара (уз друге негативне последице).

У периоду 1990.–2000. године Србија вербално напушта социјализам, али вредносна, политичка, социјална и економска парадигма остају нетакнуте. Системски дефицит се покрива енормном инфлацијом, рушењем банкарског система и трошењем девизне штедне грађана те продајом породичног добра (телеком и др.). Естаблишмент неспособан да изврши корените унутрашње реформе улази у конфликт са западом и урушава се 2000. године.

У периоду 2000.–2012. године систем се декларативно мења, али практично опстаје стари економски модел. Ствара све дубљи јаз који се покрива донацијама, дознакама, приватизационим приходима, новим задуживањем државе, јавних и приватних предузећа, становништва и високом стопом инфлације. Естаблишмент је коначно признао да је модел заснован на расту потрошње погрешан и неодржив на дужи рок. Драматично делује сазнање да индустријска производња из 2011. године износи око 50% индустријске производње из 1990. године. За земљу наше величине, положаја и расположивих ресурса поразно је сазнање да индустрија у бруто друштвеном производу учествује мање од петине. Системски дефицит (дисбаланс између остварене производње и растуће потрошње) кључни је друштвени проблем Србије. Дугогодишња погрешна развојна филозофија не налази нове изворе за покриће дефицита. Реформе које следе биће изнуђене, а на политичарима је да створе консензус како би их друштво као целина подржало јер једино у том случају имамо шансе за успех. Дужничко друштво је постало планетарни проблем. Нова парадигма у основи је једноставна: може се трошити само створено богатство, а све прерасподеле имају територијалне и генерацијске лимите. Крах је неизбежан када излаз новца из система због отплате дугова више не буде могуће покривати задуживањем, дознакама и репрограмом.<sup>194</sup>

У следећој табели приказано је кретање основних макроекономских показатеља земаља југоисточне Европе у периоду 2009.-2011. године, као и њихова пројекција за

---

<sup>194</sup> Зеџ Миодраг, 2012., Српска парадигма, Неодвршене реформе и кључне диспропорције, Филозофски факултет, Београд, стр. 79

2012. и 2013. годину. За све земље из окружења, након пада БДП-а у 2009. и 2010. години, предвиђен је благи раст привредне активности. У периоду 2012.-2013. године предвиђене су стопе раста између 2 и 5%.

ММФ је прогнозирао повећање стопе инфлације у регионалном окружењу у 2012. и 2013. години на ниво између 2 и 3%, док ће Србија забележити силазни тренд инфлације на 4% на крају 2013. године након високог нивоа цена у 2010. години.

Према прогнозама ММФ-а, ниво дефицита текућег рачуна у земљама у региону у 2013. години кретаће се између 0,9 и 5,6% БДП-а, изузев Црне Горе (-9%) и Србије (-7,6%). Незапосленост у појединим земљама региона достигла је историјске максимуме. Највеће стопе незапослености бележе Македонија (31%) и БиХ (23%), док се наредних година очекује опоравак тржишта рада у земљама региона. Уколико се изузме Мађарска која има највеће учешће бруто дуга у БДП-у (78,8%) у 2012. и 2013. години, код земаља у окружењу, предвиђа се значајно повећање овог учешћа, имајући у виду планирана нова задужења у страниј валути за финансирање државних инвестиција као и обезбеђивање стабилности фискалног система. Осим тога, реална депрецијација националних валута и спор опоравак привредне активности додатно ће повећати бруто дуг земаља у региону<sup>195</sup>.

---

<sup>195</sup> МФИН, Меморандум о буџету за 2011. са пројекцијама за 2012. и 2013. годину, стр.11

**Табела 22. Макроекономски показатељи у земљама југоисточне Европе за период 2009.- 2011. године, са пројекцијом за 2012. и 2013. годину**

Показатељ	Земља/година	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.
Раст БДП-а, у %	Бугарска	-5,0	0,0	2,0	4,0	4,0
	Румунија	-7,1	-1,9	1,5	4,4	4,2
	Босна и Херцеговина	-3,1	0,5	3,0	5,0	5,3
	Црна Гора	-5,7	-1,8	4,5	5,5	5,0
	Мађарска	-6,3	0,6	2,0	3,0	3,0
	Хрватска	-5,8	-1,5	1,6	2,5	3,0
	Македонија	-0,8	1,2	3,0	4,5	4,0
	<b>Србија</b>	<b>3,1</b>	<b>1,5</b>	<b>3,0</b>	<b>4,0</b>	<b>4,5</b>
Инфлација, крај периода, %	Бугарска	1,6	2,7	3,0	3,0	3,0
	Румунија	4,7	7,9	3,0	3,0	3,0
	Босна и Херцеговина	0,0	3,3	2,0	2,5	2,5
	Црна Гора, просек периода	3,4	0,6	1,0	1,3	1,5
	Мађарска	5,6	3,5	3,3	3,0	3,0
	Хрватска	1,9	2,5	2,8	2,8	3,0
	Македонија	-1,6	2,0	3,0	3,0	3,0
	<b>Србија</b>	<b>6,6</b>	<b>10,6</b>	<b>9,8</b>	<b>6,2</b>	<b>4,0</b>
Салдо текућег рачуна, % БДП-а	Бугарска	-9,5	-3,0	-3,1	-3,5	-3,7
	Румунија	-4,5	-5,1	-5,4	-5,1	-5,0
	Босна и Херцеговина	-6,9	-5,5	-5,5	-5,2	-5,3
	Црна Гора	-30,3	-17,0	-12,0	-10,0	-9,0
	Мађарска	0,2	0,5	0,7	-0,7	-0,9
	Хрватска	-5,3	-3,8	-4,7	-5,0	-5,6
	Македонија	-7,2	-3,9	-4,4	-3,8	-3,8
	<b>Србија</b>	<b>-7,6</b>	<b>-9,3</b>	<b>-8,2</b>	<b>-8,0</b>	<b>-7,6</b>
Стопа незапослености, %	Бугарска	6,8	8,3	7,6	6,6	5,7
	Румунија	6,3	7,2	7,1	6,5	5,8
	Босна и Херцеговина	24,1	27,2	23,0	21,0	20,0
	Црна Гора	11,2	12,2	11,5	11,3	11,1
	Мађарска	10,1	10,8	10,3	9,3	8,7
	Хрватска	9,2	9,5	9,0	8,5	8,0
	Македонија	33,0	32,0	31,0	30,0	29,0
	<b>Србија</b>	<b>17,4</b>	<b>20,2</b>	<b>20,0</b>	<b>19,4</b>	<b>18,8</b>
Бруто дуг државе, % БДП-а	Бугарска	16,1	18,2	21,1	24,0	26,1
	Румунија	29,9	35,5	37,7	37,3	36,3
	Босна и Херцеговина	35,4	39,1	43,0	39,7	34,5
	Црна Гора	38,2	43,5	49,4	52,9	55,4
	Мађарска	78,3	78,4	78,8	79,4	80,5
	Хрватска	35,4	40,0	42,6	44,0	44,9
	Македонија	23,5	24,9	25,4	25,0	24,8
	<b>Србија</b>	<b>36,0</b>	<b>41,8</b>	<b>40,1</b>	<b>39,6</b>	<b>37,5</b>

Извор: ММФ, Светски економски преглед, октобар 2010. године, стр. 32

Министарство финансија и привреде, Меморандум о буџету и економској и фискалној политици за 2011. годину са пројекцијама за 2012. и 2013. годину стр. 22

Основни циљ фискалне политике за Републику Србију у наредном периоду је кретање ка и у оквирима одрживог дефицита и дуга. При непромењеном фискалном капацитету одрживи ниво дефицита и дуга, може се постићи само смањењем јавне потрошње сектора државе.

Пројектовани средњорочни фискални оквир сектора државе предвиђа смањење јавне потрошње за више од 3% БДП-а у периоду 2011–2013. године. Пројектовано смањење јавне потрошње финансиране из буџета Републике у наведеном периоду износи близу 2,7% БДП-а. Значајно фискално прилагођавање није могуће без чврсте фискалне дисциплине као и ефикаснијег рада пореске администрације у циљу сузбијања сиве економије.<sup>196</sup>

#### 2.6.4. Недореченост законских норми

Нема савршених закона, већ само бољих и лошијих и оних који се више или мање остварују.<sup>197</sup> Живот на који се односе сложен је и променљив. Постоје ограничења у знањима, интересима, приоритетима. На доношење и примену закона делују фактори односа снага, тако да се закони остварују и у свом неостваривању. Веома је важно да је неостваривање закона сведено на готово занемарљив ниво. Оно ће бити мање ако је мање празнина у закону, односно ако су сви законски инструменти и елементи јасно и прецизно формулисани као упутство за праксу.<sup>198</sup>

Свака земља обликује своје законодавство у складу са сопственим интересима, наравно уз уважавање одређених међународних стандарда (под условом да то не задире у њену самобитност). Законска решења важе како за државну администрацију, тако и за субјекте због којих су и донети. У нашој земљи прописи који регулишу привредне активности, односно економски амбијент у основи су двостепени. Наиме, законодавац најпре законом уређује материју одређених делатности, а затим се доноси низ подзаконских аката који врше даљу разраду поступка понашања субјекта привредне активности.

Пореским законодавством се најпре законом установљава неки облик јавног прихода. Поред закона којим се уређује поступак утврђивања конкретног пореског облика, потребно је донети и одређена подзаконска акта којима се врше даља објашњења пореске материје.

У нашем правном систему постоји правило према коме треба најпре применити прописе који уређују дату област активности. Када се исцрпи примена тих прописа приступа се примени других прописа који имају допунски, односно супсидијарни

---

<sup>196</sup> МФИН, Меморандум о буџету за 2011. са пројекцијама за 2012. и 2013. годину, стр.12

<sup>197</sup> Горчић Ј., Анђелковић М., 2005., Јавне финансије, пореско право и економија јавног сектора, Поницом Ниш-Београд, стр. 156

<sup>198</sup> Горчић Ј., Анђелковић М., 2005., Јавне финансије, пореско право и економија јавног сектора, Поницом Ниш-Београд, стр. 157

карактер. У том смислу државна администрација, када решава одређену управну ствар, спроводи одговарајући поступак. Прописи о управном поступку садрже првила која регулишу форме радњи и доношења управних аката од стране државних органа и организација којима је поверено вршење јавних овлашћења, када у управним стварима непосредно примењујући прописе решавају о правима, обавезама и правним интересима странака које учествују у управном поступку.<sup>199</sup>

У многим нашим привредним активностима, законодавац није дао могућност примене јединственог прописа, већ је за исту ствар донето више закона, подзаконских аката и других прописа. Неуређеност прописа, недефинисаност приоритета отежава њихову јединствену примену. У практичној примени прописа уочена је њихова недореченост и сукоб надлежности. Управо ова чињеница недоречености појединих закона условљава и подгрејава сиву економију у нашој земљи.

Имајући све ово на уму неопходно је да законодавац јасно и на недвосмислен начин уреди материју привредне активности. Неопходно је утврдити циљ и поставити чврст правни основ за једну модерно уређену државу са новом улогом државне администрације и са новом улогом пореске контроле у циљу сузбијања сиве економије.

#### **2.6.5. Неконзистентност пореског система**

Важан фактор који доприноси ширењу и одржању сиве економије у Србији је неконзистентност и нестабилност законодавне регулативе, која регулише пореску материју. Непостојаност и честе промене пореских прописа често могу бити мотив за деловање у неформалном сектору и демотивирајући фактор за прелазак из неформалне у формалну економију. Технолошки, технички, еколошки, правни и административни услови за регистравање бизниса, запошљавање ресурса и само пословање могу често представљајти већи трошак за лице које доноси одлуку о укључивању у економску активност од ризика откривања нерегистровне делатности у сектору сиве економије. Неретко, лица која су откривена да послују у сектору сиве економије своју одлуку управо правдају чињеницом да ако би пословали уз примену неконзистентних прописа не би могли опстати на тржишту јер би њихови приходи били мањи од трошкова. Такође, истраживања су потврдила снажну везу између непостојаност прописа и стопе

---

<sup>199</sup> Поповић С, Кулић М., 1998., Управно прво, Правни факултет, Београд, стр. 121



сиве економије. Тако су Johnson-Kaufmann и Zoido-Lobaton<sup>200</sup> показали да у распону ранга од 1 – 5, при чему 5 означава навећу променљивост прописа, повећање ранга за један поен има за последицу повећање учешћа сиве економије у БДП per capita за 8,1%. Каснија истраживања других аутора, поготово на примеру земаља у транзицији, потврдила су ову тенденцију. Општи закључак на основу оваквих истраживања је да се са честим променама пореских прописа не може смањити обим сиве економије. Тај циљ се лакше достиже неконзистентним пореским законима. У изградњи ефикасног и рационалног пореског система, компатибилног тржишној економији, сам процес дизајнирања система опорезивања императивно мора да рачуна на принципе транспарентности и неконзистентности. Неконзистентни порески систем директно утиче на ниво улагања и привлачења страних инвестиција, што повећава запосленост, а већа запосленост директно умањује сиву економију.

## **2.7. Величина и динамика сиве економије у РС**

Сива економија један је од највећих изазова са којима се суочава привреда Србије, а њене последице видљиве су у областима утаје пореза, дисторзије тржишта, нелојалне конкуренције и неефикасне расподеле ресурса. У многим земљама у транзицији, па тако и у Србији, сива економија је значајна препрека за развој снажног сектора предузећа и за изградњу функционалне тржишне привреде. У наредној табели дати су компаративни подаци о величини сиве економије у Србији и изабраним земљама у транзицији (у % БДП).

---

<sup>200</sup> Johnson, Simon; Kaufmann, 2004., Daniel and Pablo Zoido-Lobaton, Corruption, public finances and the unofficial economy. Washington, D.C.: The World Bank, Discussion paper, Washington 1998, овде наведено према: Friedrich Schneider, Shadow Economies around the World: What do we really know?, Institut für Angewandte irtschaftsforschung, Discussion Paper 16, Tübingen, July, str. 12

**Табела 23. Обим сиве економије у Србији и изабраним земљама у транзицији (у % БДП)**

Земља	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	Просек
Бугарска	36,2	35,4	35,2	34,6	34,2	33,5	33,0	32,6	32,9	32,3	33,9
Чешка	18,4	18,0	17,6	17,3	17,0	16,4	16,1	15,6	15,9	15,2	16,8
Естонија	32,00	31,6	31,2	31,0	30,6	29,9	29,4	29,2	29,6	29,2	30,4
Мађарска	24,3	24,0	23,7	23,4	23,0	22,6	22,4	22,0	22,6	22,1	23,0
Летонија	30,0	29,6	29,3	29,1	28,6	27,8	27,3	26,9	27,2	26,6	28,2
Литванија	33,0	32,9	32,5	31,7	31,4	30,7	29,8	29,4	29,7	29,3	31,0
Пољска	27,5	27,3	27,1	27,0	26,7	26,3	26,1	25,8	25,9	25,6	26,5
Румунија	33,4	33,2	32,7	32,3	31,8	30,5	30,2	29,6	29,8	29,5	31,3
<b>Србија</b>	<b>33,2</b>	<b>32,7</b>	<b>32,1</b>	<b>32,0</b>	<b>31,6</b>	<b>31,2</b>	<b>30,7</b>	<b>30,1</b>	<b>30,6</b>	<b>30,1</b>	<b>31,4</b>
Словачка	18,8	18,5	18,3	18,0	17,7	17,2	16,6	16,3	16,9	16,2	17,5
Словенија	26,6	26,2	26,1	26,0	25,7	25,3	24,8	24,3	24,6	24,1	25,4
<b>Просек 11 земаља по години</b>	<b>28,5</b>	<b>28,1</b>	<b>27,8</b>	<b>26,8</b>	<b>27,1</b>	<b>26,5</b>	<b>26,0</b>	<b>25,6</b>	<b>26,0</b>	<b>25,5</b>	<b>26,9</b>

Извор: Крстић Горана, 2013., Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 48

Резултати процене обима и кретања сиве економије ових 11 земаља централне и источне Европе приказани су у Табели 21. Из Табеле 21 јасно се види да је, у начелу, присутан негативан тренд кретања сиве економије у свих 11 посматраних земаља. Пошто је табела јасна сама по себи, овде ћемо експлицитно навести само вредности за Србију.

Обим сиве економије у Србији износио је 33,2% 2001. године. До 2008. је опао на 30,1%, повећао се у 2009. на 30,6%, те опет опао на 30,1% у 2010. години. Благо повећање у 2009. години приметно је у скоро свим од ових 11 земаља. Подаци показују да је обим сиве економија у Србији опао током периода економског раста, а да је потом остао скоро непромењен од почетка економске кризе. Такође можемо видети да је обим сиве економије у Србији већи од просечних вредности од изабраних 11 земаља током целог посматраног периода. У поређењу са другим земљама, само је у Бугарској већи обим сиве економије у проценту од БДП него у Србији (и то за 2,2% у 2010).<sup>201</sup>

У Србији између 2001. и 2010. године постоји снажан (статистички веома значајан) негативан однос између обима и кретања сиве економије и висине и кретања регистрованог БДП. Ако регистровани БДП опадне за један процентни поен, сива

<sup>201</sup> Крстић Горана, 2013., Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 48

економија се увећава за између 0,60 и 0,70 процентних поена у зависности од коришћеног модела. Стога, ако је формална економија у озбиљној рецесији, имаћемо значајно повећање сиве економије. Ово је очигледан резултат који се може опазити у многобројним другим студијама (упоредити, на пример, студију Фелда и Шнајдера из 2010, или Шнајдера из 2011). Ако се формална економија смањи, и ако грађани имају мање прилика да зараде новац у њој, значајно ће се потрудити да увећају обим својих активности у сивој економији да би надоместили оно што су изгубили у формалној, или чак да би зарадили више.<sup>202</sup>

У условима економске кризе, потреба за дубинским разумевањем сиве економије и изналажењем мера за њено смањивање кроз формализацију постаје акутна. У таквим условима видљивије је да сива економија може бити не само последица, већ истовремено и узрок додатног смањивања БДП и продубљивања кризе. Стога је основни циљ ове дисертације давање смерница и препорука за подстицај формализације сиве економије како би се побољшала конкурентност српске привреде и допринело економском развоју.

### **2.7.1. Достигнути ниво сиве економије у Србији**

Под појмом сиве економије у Србији у најширем смислу подразумева се свака противзаконита привредна активност усмерена ка стицању користи за себе и свој рачун, а на штету других појединаца, привредних субјеката или државе. Сива економија је активност која путем непоштовања правних норми и пословања ван легалних токова има за циљ избегавање плаћања прописаних фискалних и других обавеза према држави. Појавом сиве економије и њеним развојем држави измичу значајни извори буџетских прихода. Због тога сива економија не само да угрожава редован прилив буџетских средстава, већ и озбиљно угрожава производњу и регуларни промет роба и услуга. Нелојално конкуришући читавој регистрованој (легалној) привреди, она умањује и ефикасност економске политике на нивоу државе.

У Србије је процењено да сива економија износи 30% БДП у 2010. години или 10 милијарди евра, док је укупан порески јаз процењен на око 10 % БДП, што износи око 3 милијарде евра.

---

<sup>202</sup> Крстић Горана, 2013., Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 48

И поред тога што држава губи енорман новац због непријављених радника, још је већи апсурд што републичка инспекција контролише само оне који легално послују, а нема овлашћења да забрани рад онима који раде на црно на очиглед свих. У Србији је рад на црно у време економске кризе узео маха, јер се процењује да је у 2009. години скоро 300.000 људи прешло у илегалне токове пословања. Тешко је прецизирати колико људи у Србији заиста ради, али, ако се упореде подаци са тржишта рада и они са којима располаже Републички завод за статистику, онда можемо да имамо макар процену. Из извора Службе за национално запошљавање Србије имамо податке да званично у Србији ради 1,8 милиона, односно ови су радници пријављени на социјално осигурање. У Анкети о радној снази, међутим, чак 2,6 милиона се изјаснило да имају неки посао од којег зарађују новац. На основу ове разлике можемо, макар приближно, да закључимо колико људи реално ради без обзира да ли плаћају доприносе или не.<sup>203</sup>

У Србији је иначе минимална плата око 20.000 динара месечно. Ако се овај износ помножи са бројем радника у “сивој зони”, јасно је колики су губици. Међу онима који не пријављују своје плате ни једној институцији, има и трговаца, угоститеља, грађевинаца, пољопривредника, али и хонорараца који “тезгаре” за више предузећа истовремено. Није реткост да незапослени остају на бироу да би подизали новчане накнаде и користили неке друге погодности, а да истовремено зарађују и неки динар на црно. Зато је Инспекторат рада одлучио да појача своје контроле. У 2009. години обављено је скоро 36 хиљада надзора широм Србије и “легитимисано” чак 320 хиљада радника. У легалне токове враћено је скоро четири хиљаде. Овај је број, међутим, и даље занемарујући.

У Србији су регистровани различити облици сиве економије. Незапосленост, мале зараде, рат и ратне емиграције, економска блокада, хиперинфлација и опште осиромашење становништва чиниоци су који су највише допринели ширењу сиве економије. Сива економија јавља се у многим видовима и у свим областима приврдне и неприврдне активности. Праћена је многим злоупотребама и незаконитим радњама у свим сферама активности. Сива економија у Републици Србији обухвата три стуба:

- привређивање на црно (нелегални привредни субјекти),
- рад на црно (запослени који раде илегално) и

---

<sup>203</sup> Министарство финансија, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, Београд, стр 28

- праће новца и финансијске малверзације (нелегалне трансакције, утаје пореза и др.)

Сива економија је значајан фактор ограничења развоја легалне економије у Србији. Најизраженија је у сектору пољопривреде, трговине, грађевинске и текстилне индустрије, грани саобраћаја, итд. Чворишта сиве економије су велики градови (Београд, Нови Сад, Ниш, Крагујевац, Чачак и др.), пограничне зоне (граница са Румунијом, Бугарском, Босном и Херцеговином, Црном Гором, Македонијом и у мањој мери Мађарском и Хрватском), област крајњег југа Србије и границе се Косовом и Метохијом и руралне средине неразвијених делова Србије (источна, западна, јужна). Привредни субјекти који послују легално тврде да постоје читави канали и системи дистрибуције и продаје илегалне робе, а услуге из сиве зоне, са избијањем светске економске кризе, постају све већа нелојална конкуренција. У мају месецу 2010. процењено је да су просечне разлике у малопродајним ценама између истих производа које продају регистровани привредни субјекти и њихова конкуренција из сиве зоне између 14 и 34%. Та разлика представља онај део малопродајне цене за који су производи код регистрованих привредних субјеката скупљи, јер они редовно измирују све своје обавезе према држави (порезе и доприносе, ПДВ, републичке и локалне административне таксе, обавезе према осталим прописима, итд.). Обвезници на сиво немају све ове обавезе и не морају их калкулисати кроз финалну МП и ВП цену производа. Од 2010. године до данас актуелна и све претходне владе урадиле су мало на сузбијању сиве економије, тако да се значајан део промета робе обавља у сивој зони.

Недопустиво је да само у Србији још постоје комисиони јер је то озакоњени шверц. Тренутно се припрема закон који ће то онемогућити па више неће моћи да се ставља у промет роба за коју нема документ о пореклу. Свуда у Европи то је давно изашло из праксе јер се роба која нема порекло продаје по бувљацима или на аукцијама. На домаћем тржишту „продају испод руке“ има око 60.000 тезги које немају фискалну касу, мада би пре овог „сиротињског шверца“ ваљало погледати колико се кинеске робе увезе и на крају прода без плаћања ПДВ-а и по ценама којима ниједна озбиљна фирма не може да конкурише.

У Србији Кинези годишње увезу око 1,35 милијарди евра робе, махом текстила, а 80 одсто се књиговодствено не раздужује. Готово сваки комад се прода на црно. Из Турске стиже увоз памучних плетенина вредан око 300 милиона евра и највећи део одлази на бувљаке које, наравно, нико не контролише, мада је, руку на срце, држава

најавила коначни обрачун са овим тржницама. Наиме, недавно је поново покренуто питање увођења фискалних каса на бувљацима, а држава најавила да ће по цепу ударити сваког продавца који не буде издавао фискални рачун. Довољно је прошетати се пијацама и видети да ове претње нико од продаваца није схватио озбиљно.<sup>204</sup>

Сива економија јавља се у свим земљама света, неразвијеним и развијеним. Један од многих разлога за постојање сиве економије јесте, природа државне интервенције у привреди. Као што то каже Brink Lindzi у својој провокативној књизи Баласт прошлости, проценити обим сивог економског сектора је тежак задатак. Како се уопште може проценити оно што се званично игнорише и што често тежи да остане скривено? Процене говоре како је у Канади у различитим раздобљима сива економија износила између 5% до 20% БДП, у Италији од 10% до 20%, у Норвешкој и Великој Британији од 3% до 7%, у Шведској 4% до 13%, у Сједињеним Америчким Државама 16% до 22%, а у Индији од 9% све до 49%.<sup>205</sup>

Прецизан удео „сиве“ економије не зна се ни у другим државама. Пре избијања светске економске кризе ниво сиве економије у земљама ЕУ, по неким истраживањима, био је око 16 % БДП-а, док је током 2010. године повећан на 20% БДП-а. Постоје само процене и оне кажу да је њен обим у Европи 2009. године износио око 2.200 милијарди евра. У земљама попут Бугарске, Литваније, Хрватске, Естоније она односи и више од 30% БДП-а. Економска криза приморава у Пољској све више предузећа да раде у зону сиве економије и према најновијим истраживањима савеза послодаваца, већ свако треће предузеће запошљава део радника на црно. Подаци Европске комисије показују да је удео сиве економије у БДП-у Пољске у 2011. био 25%. По томе је она међу чланицама ЕУ са већим уделом сиве економије у БДП-у. Према подацима које је Европска комисија изнела у предлогу смерница за јачање борбе против утаје пореза и пореских превара, објављеном у јулу 2012, сива економија у ЕУ најраспрострањенија је у Бугарској са учешћем од 32,3% (БДП).<sup>206</sup>

У офшор земљама је неопорезовано и непријављено на десетине милијарди евра из ЕУ. Наиме, грађани и фирме из ЕУ 35% депозита држе у офшор земљама. Кајманска острва и Швајцарска тренутно држе 20% светских депозита чија је укупна вредност 1.400 милијарди долара. Кајманска острва, иначе британска територија, су међу

---

<sup>204</sup> Министарство финансија, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, Београд, стр. 45

<sup>205</sup> Lindsay Brink, 2012., Ballast past, The Uncertain Struggle for Global Capitalism Business & Economics, p. 85

<sup>206</sup> Ђурић Звездан, Ђурић Оливера, 2012., Сива економија-пошаст или извор егзистениције у условима кризе, Зборник радова, Интернационална конференција, Бања Лука, стр. 189

најбрже растућим центрима за привлачење новца. ЕУ има пореске споразуме са пет суседних земаља: Швајцарском, Андором, Монаком, Лихтенштајном и Сан Марином. Циљ ових споразума је да чланице лакше опорезују грађане који имају рачуне у овим земљама. Поента споразума је и да се сарадња дигне на виши ниво тако да те земље почну да примењују пореске мере које су на снази у ЕУ. Разговори се тренутно воде са Сингапуром, Хонг Конгом и Макаоом не би ли се и тамо примениле сличне мере. Кипар се нашао такође на листи земаља којима је Брисел дао инструкције да боље примењују постојеће пореске законе. Ово острво, познато као оф-шор банкарски центар, на листи је чланица са развијеном сивом економијом од 28% БДП-а. Грчка која досад прима највећу помоћ од земаља ЕУ, такође је у врху са сивом економијом од 24% БДП-а.<sup>207</sup>

Слика 3. Узроци који поспешују сиву економију у Србији



Из наведених података јасно је да је основни разлог одржавања високог нивоа неформалне економије у Србији слаб рад инспекцијских органа на сузбијању овог облика привредне активности. Смањење пореза и доприноса се често наводе као мера којом би могло да се сузбије ниво сиве економије, што упућује на висок ниво државних дажбина као разлог за прелазак бројних привредних субјеката у нелегалну зону.

<sup>207</sup> Ђурић Звездан, Ђурић Оливера, 2012., Сива економија-пошаст или извор егзистениције у условима кризе, Зборник радова, Интернационална конференција, Бања Лука, стр. 190

Предлажу су и друге бројне активности и које би држава требала да предузме да би се неформални економски сектор превео у легалне токове. Бројни су и предлози о увођењу затворских казни и мера одузимања имовине за лица која нелегално послују.

### **2.7.2. Сива економија на основу илегалне трговине дрогом у Србији**

Процена сиве економије на основу илегалне трговине дрогом је урађена независно на страни понуде и на страни тражње, на основу информација: о запленима количинама и стопама заплена наркотика, стопама за домаћу употребу, о чистоћи дроге, ценама на велико на улици, врстама дроге, дозама, броју евидентираних хероинских зависника и пацијената на лечењу, броју и структури зависника у односу на одрасло становништво узраста 15-64 године, преузетих из међународних извештаја о различитим врстама наркотика најчешће коришћеним на територији Србије. Чињеница да заплењене количине (посматрано по годинама) варирају и зависе од ефикасности полиције у сузбијању кријумчарења и пресецању транзитних канала, као и да не показују промене у тражњи на домаћем тржишту или у броју зависника, определила нас је да код утврђивања заплених количина за поједине врсте дрога користимо просечне количине у периоду од 2003. до 2006. године. Код синтетичких дрога такође није узета у обзир екстремно висока заплена у 2003. години, када је откривена домаћа радионица за производњу дроге намењене иностраном тржишту.

Приход који се остварује кроз илегалну трговину дрогом са производне стране представља разлику између вредности количина одређене врсте дроге продате на улици финалним потрошачима по малопродајним ценама и уличној чистоћи и вредности те исте дроге, али увозне чистоће, купљене по набавним ценама. Трговачка маржа у просеку представља око 82% вредности продатих количина по малопродајним ценама, док се 18% те вредности односи на цену по којој је та дрога набављена. Аутпут је еквивалент укупног прихода, а уз претпоставку да је међуфазна потрошња занемарљива, он се изједначава и са додатом вредношћу која се приписује трговини.



**Табела 24. Процена потрошње и прихода од продаје дроге у РС, за 2006. годину**

Врсте дроге	Број корисника	Вредност продате дроге (малопродајне цене), мил. ЕУР	Вредност увозне дроге (набавне цене), мил. ЕУР	Аутпут – маржа, мил. ЕУР	Учешће марже у БДП (%)
Хероин	9.634	57,1	8,0	49,2	0,19
Кокаин	3.647	8,2	2,9	5,3	0,02
Марихуана	80.173	13,6	3,0	10,6	0,04
Амфетамин	10.007	3,3	0,9	2,4	0,01
Екстази-ком.	3.577	1,1	0,1	1,0	0,00
<b>Укупно</b>	<b>107.038</b>	<b>83,4</b>	<b>14,9</b>	<b>68,5</b>	<b>0,27</b>

Извор: Републички завод за статистику Србије, Процена илегалних активности у РС, 2003.-2006.г. стр. 10

Укупно прилагођавање за нерегуларну дистрибуцију дроге са производне стране, кроз повећање аутпута у просеку износи 0,28% БДП-а у посматраном периоду. Необухват са расходне стране у истом периоду у просеку износи око 0,34% БДП-а.

### 2.7.3. Проституција као облик сиве економије у Србији

Код овог облика сиве економије процена је извршена на бази података: о броју евидентираних особа у последњих петнаест година и приведених лица током 2006. године која се баве проституцијом на подручју града Београда, незапосленог женског становништва као потенцијала за уличну проституцију, објављених огласа у којима се нуде услуге ове врсте, броја услуга односно клијената и одговарајућих цена. У нашој земљи данас постоји неколико врста проституције: улична, агенцијска или путем огласа, хотелска, висока, прикривена и интернет проституција. Потребно је правити разлику између њих у погледу радног времена, цена и оствареног прихода. Аутпут за сваку поменути врсту проституције израчунат је као укупан приход који се оствари пружањем услуга, што је еквивалентно укупним издацима корисника ових услуга, односно њиховој потрошњи. Међуфазна потрошња је процењена на 20%.

**Табела 25. Проституција – процена и укупан приход у РС, за 2006. годину**

Облици	Број проститутки	Просечан број радних дана	Просечна дневна зарада ЕУР	Укупан приход мил.ЕУР
Улична	2.250	260	60	35,1
Хотелска, пословна пратња, огласи	2.900	200	200	116,0
Висока	258	100	500	12,9
<b>Укупно</b>	<b>5.408</b>	<b>220</b>	<b>156</b>	<b>164,0</b>

Извор: Републички завод за статистику Србије, Процена илегалних активности у РС, 2003.-2006.г. стр. 12

Из претходне табеле се види да је процењен укупан приход по основу наведених облика проституција у 2006. години износио 164 милиона евра.

На крају, укупно прилагођавање са производне стране за илегалне активности (дрога и проституција) у посматраном периоду 2003.-2006. година у просеку је износио 0,8% БДП-а, а са расходне стране приближно 1%.

## **2.8. Појавни облици сиве економије у Србији**

У Србији постоје различити појавни облици сиве економије од којих су значајнији: 1) промет роба и услуга, 2) сива економија у области платног промета, 3) институције кредитно монетарног система као могуће подручје нерегуларне економије, 4) присутност сиве економије на тржишту рада, 5) појавни облици неевидентираних трансакција у грађевинарству.

### **2.8.1. Промет роба и услуга као погодно тло сиве економије**

Слично као и у другим земљама и у нашој земљи се поред регуларног, односно законитог промета, истовремено одвија и нерегуларна, незаконита и шпекулативна трговинска активност. Основни мотив за продају робе на црном тржишту јесте велика добит која се остварује тако што се роба ван легалних токова продаје на црно. Део произведене или увезене робе се не региструје код произвођача односно увозника, већ се илегално уступа препродавцима ради стицања незаконите имовинске користи. Ово додатно утиче на поремећаје у структури буџетских прихода, пошто пореским органима измиче део пореза.<sup>208</sup>

У нашој земљи промет роба и услуга уређен је одредбама Закона о трговини. Основни услов да би се неко бавио прометом робе и услуга јесте да буде уписан у регистар за обављање ових послова код Агенције за привредне регистре, а за то мора испунити одређене законом прописане услове. Промет роба и услуга треба да прати одговарајућа књиговодствена евиденција с циљем праћења кретања средстава у оквиру прометне фазе. Неопходни су правовремени и веродостојни подаци о резултатима пословања. Код књиговодствене документације треба разликовати документацију и вези са набавком робе од документације у вези са продајом робе. Приликом набавке робе сачињава се следећа документација: уговор или закључница, отпремница или

---

<sup>208</sup> Манојловић М., 2001., Досадашње активности на сузбијању сиве економије са освртом на делатност јавне безбедности, Безбедност, Београд, стр. 208

доставница, рачун или фактура, калкулација за примљену робу. Књиговодствено обухватање продаје робе разликује продају на велико и продају на мало. Код продаје на велико користи се следећа документација: уговор или закључница са купцем, налог за испоруку или издавање робе, отпремница и фактура. Код продаје робе на мало разликујемо следећу документацију о кретању робе: требовање робе, калкулација цене на мало, интерна доставница, повратница робе и признаница о уплати дневног пазара.<sup>209</sup>

Инфлација, недостатак финансијских средстава, пад производње одређених производа, повећање тражње одређене робе, само су неке карактеристике робноновчаног тржишта наше земље у 2012. години. У таквим условима пословања, сива економија у области промета роба и услуга појављује се у следећим облицима:<sup>210</sup>

1. нелегалан увоз робе и услуга,
2. стављање у промет неевидентираних домаће и иностране робе,
3. стављање у промет робе чија је евидентираних набавна цена вишеструко мања од произвођачке и тржишне цене,
4. стављање у промет робе без доказног порекла,
5. стављање у промет робе без доказа о плаћеној царини, акцизи и порезу,
6. вишеструка документација за исту робу на различитим местима и у различитим фазама промета,
7. фиктивни транзит робе кроз Србију
8. неажурно и непотпуно вођење пословних књига и нетачно извештавање о оствареном промету,
9. неовлашћено обављање промета робе и услуга (нерегистровани промет),
10. комисиона продаја робе без одговарајуће евиденције,
11. промет робе преко неовлашћених институција, најчешће без плаћања пореза,
12. продаја робе без доказаног квалитета и исправности,
13. неизвршавање обавеза из уговора о промету,
14. буџетско нерегистровање прихода државних институција,
15. натурални облици размене без регистровања купопродајних трансакција,

---

<sup>209</sup> Поповић Д., цит. дело, стр. 102

<sup>210</sup> Томаш Рајко, 2010., Криза и сива економија у Босни и Херцеговини, Економски факултет, Бања Лука, стр. 33

16. избегавање плаћања обавеза путем фиктивних уговора и фиктивних испорука роба непостојећим фирмама у Србији,
17. прикривање добити путем трансверних цена,
18. набавка робе по нижим царинским и пореским тарифама, а стављање у промет по цени робе за коју су прописане више тарифе,
19. промет робе широке потрошње индустријског порекла у продавницама регистрованим као кућна радиност.

Најзаступљенији облик сиве економије у области промета роба и услуга у Србији је стављање у промет неевидентиране домаће и иностране робе. Према подацима за 2010. годину БДП у предузећима је учествовао са око 53% у укупном БДП-у. Ако се претпостави да је учешће предузећа у промету производа приближно једнако учешћу предузећа у БДП-у, следи да нелегални промет од 21,6% имлицира сиву економију у промету производа од 11,6% БДП. При интерпретацији наведеног податка релевантно је да он одражава вредност утајене *додате вредности* која представља пореску основицу за ПДВ, а не вредност *утајеног бруто промета*.<sup>211</sup>

### 2.8.2. Сива економија у области платног промета

Не постоји земља без сиве економије. Чак се и у скандинавским земљама, са високом пореском дисциплином, сива економија процењује на око 7% БДП-а. Најефикаснији начин њеног елиминисања је креирање система који је скуп за нефомалну економију и који подстиче пореске обвезнике да регуларно послују. Управо је креирање таквог систем изазов савремене администрације.

Основни облици сиве економије у области платног промета су:<sup>212</sup>

1. стварање нелегалног тржишта новца ван пословних рачуна учесника платног промета (новац од дневних пазара, промета робе на црно)
2. међусобно плаћање обавеза у „кешу“ без документације предвиђене законима,
3. уплата на власитити рачун по овлашћењу фирме којој је извршена фиктивна испорука робе,
4. исплата зараде у готовини која не потиче са рачуна,

<sup>211</sup> Крстић Горана, 2013., Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 58

<sup>212</sup> Томаш Рајко, 2010., Криза и сива економија у Босни и Херцеговини, Економски факултет, Бања Лука, стр. 57

5. условљавање продаје робе готовинским плаћањем унапред,
6. продаја за готовину без евидентирање и плаћања пореза,
7. неконтролисана и нерегистрована плаћања у страном новцу у земљи и преко границе од стране домаћих лица,
8. повлачење готовог новца из платног промета и обављање готовинских плаћања на сивом тржишту.

Мере за сузбијање сиве економије у области платног промета су:

- доследна примена антикорупционих прописа,
- захтевање доказа о легалном пореклу новца за стицање имовине,
- одузимање новца за који не постоји легално порекло,
- пореска контрола порекла робе са аспекта плаћања и облигационих односа,
- забрана уплата на властити жиро рачун по овлашћењу предузећа којој је извршена фиктивна испорука робе,
- у поступку контроле захтевати потврду банке да је новац подигнут са жиро рачуна,
- контролисати да ли су банке издале фиктивне потврде,
- одузимати новац без легалног порекла,
- покретати прекршајне и кривичне поступке и изрицати казне за прекршиоце у платном промету и друго.<sup>213</sup>

Перманентна примена напред наведених мера у великој мери ће допринети на сузбијању сиве економије у области платног промета.

### **2.8.3. Институције кредитно монетарног система као могуће подручје нерегуларне економије**

Глобално посматрано, механизам креирања примарног новца одвија се од стране следећих учесника:<sup>214</sup>

1. *централне банке* - Основни задатак сваке централне банке јесте да се стара о стабилности националне валуте. Централна банка ће моћи да изврши своју улогу само ако има контролу над токовима креирања и повлачења новца,
2. *банке (депозитне институције)* – финансијски посредници који прикупљају депозите од појединаца и предузећа и креирају кредите,

<sup>213</sup> Nastav, Bojan i Bojnec, Štefan, 2006., „Shadow economy in Bosnia and Herzegovina, Croatia and Slovenia“, Faculty of Management Kopar, str. 56

<sup>214</sup> Марковић Д., 2003., Монетарне финансије, Економски факултет, Крагујевац, стр. 31

3. *депозитари – појединци*, предузећа и нефинансијске институције који имају депозите у банкама,

4. *позајмиоци*, корисници банкарских кредита.

Од свих наведених учесника, централна банка представља најзначајнији субјект креирања примарног новца. Посматрајући нашу земљу и деловање наше централне банке у протеклом периоду, а посебно у периоду од 1990. до 1993. године, можемо извући следеће закључке. Наша централна банка у овом периоду није у потпуности контролисала обим примарног новца. Наиме, у појединим периодима примарни новац је био знатно изнад примарне емисије коју је вршила банка. Вишак примарног новца резултат је такозване сиве емисије новца ван контроле и евиденције централне банке. То практично значи да је наше земља имала већи обим примарног новца и новчане масе у односу на онај који је желела централна банка.<sup>215</sup>

Проблем треба посматрати са аспекта дефинисања оптималног нивоа новчане масе. Уколико централна банка емитује већу количину новца од потребне, односно већу у односу на номинални друштвени производ, то доводи до повећања тражње у односу на понуду робе и повећање цена. Друга негативна последица је смањење вредности националне валуте, погоршање односа у спољнотрговинској размени, с обзиром, да се укупна произведена количина робе, због повећања тражње, може реализовати на домаћем тржишту. Такође долази и до смањења ефикасности привређивања, јер и најлошији произвођачи могу покрити трошкове производње по тако вишим ценама.<sup>216</sup>

До емисије сивог новца дошло је под окриљем државе и немогућности те исте државе (СФРЈ) да усмерава и контролише економске процесе. Тако је од октобра 1990. године до фебруара 1991. године извршена нелегална емисија новца по републикама чланицама федерације:<sup>217</sup>

Народна банка Словеније – 1 милијарда динара (143 милиона ДЕМ)

Народна банка Хрватске – 1,7 милијарди динара (243 милиона ДЕМ)

Народна банка Србије- 21,7 милијарди динара (3,1 милијарде ДЕМ)

Народна банка Црне Горе – 2,6 милијарди динара (289 милиона ДЕМ)

Народна банка Македоније и Народна банка БиХ користиле су у јануару 1991. године незнатне износе „сивог новца“

<sup>215</sup> Милошевић Г., 2005., Порез и избегавање пореза, Службени гласник РС, Београд, стр. 214

<sup>216</sup> Марковић Д., 2003., Монетарне финансије, Економски факултет, Крагујевац, стр. 2

<sup>217</sup> Динкић М., 1997., Економија деструкције велика пљачка народа, Економски факултет, Београд, стр. 68/69

Држава је извршила упад у сопствени монетарни систем. Користећи монопол над штампањем новца крајем 1991. године успоставила је контролу над уличним девизним тржиштем. Готово све важније државне и парламентарне институције имале су своје уличне дилере и новцем из примарне „сиве економије“ креирале су улични девизни курс. Овако велика емисија сивог новца и његов пласман на сиво тржиште девиза створили су услов за настанак 1993. године једне од највећих хиперинфлација у свету.

С циљем избегавања инфлаторних губитака и остваривања добитака, свака расположива количина динара одмах је претварана у девизе, на црном тржишту. Изван легалних канала платног промета одвијала се читава лепеза плаћања између грађана, предузећа и других субјеката. Ван платног промета извлачила се велика количина готовог новца који се затим задржавао на црном тржишту, ради шпекулативне купопродаје девиза и црноберзијанске робе. Тако је сива економија усисавала све веће количине готовог новца погоршавајући и онако ниску ликвидност банака и предузећа која су се све више ослањала на буџетске дотације и примарну емисију, или су и сами вршили сиву емисију уласком у недозвољене минусе.<sup>218</sup>

Уместо да су банке служиле непосредним интересима привреде, оне су постале центри отуђене економско-финансијске моћи. Огромна средства мимо утицаја привреде која их је створила, пласирана су само привилегованим субјектима. Ово је погодовало разним малверзацијама и злоупотребама. Те злоупотребе најчешће су резултат грандоманских жеља иза чега често стоји тежња појединца или група да се на лак начин обогате путем корупције и других облика криминала.<sup>219</sup>

Свежи примери оваквог понашања банкара је случај Металс банке из Новог Сада као и Агробанке из Београда. Сличност два поменуто примера јесте у томе што је у оба уведена принудна управа и што је у оба случаја обезбеђена пуна заштита депозита. То је најважније и за грађане и за привреду. Исход је, међутим, као што је познато различит: у Металс банци принудна управа је успешно окончана, што није случај са Агробанком.

Случај "Агробанке" је највећи пример банкарске малверзације у новијој историји финансијских операција. Принудна управа је у неколико потеза направила пљачкашки маневар одобравајући кредите својим пријатељима без покрића и вештачки створила услове за стечај "Агробанке". Након стечаја банка је ликвидирана. Према речима

---

<sup>218</sup> Манојловић М., 2000., Сива економија у процесу транзиције у Југославији, Економски факултет, Београд, стр 83

<sup>219</sup> Јелачић М., 1996., Корупција-друштвено правни аспект и методи супростављања, Поником, Београд, стр. 78

страних акционара, због експропријације имовине улагача Агробанке из ЕУ, порука која је упућена међународним и европским институцијама из Србије је забрињавајућа, тако да је данас Агробанка, у ширим оквирима, представљала еклатантан пример злоупотребе власти и положаја државе на штету приватне својине.

Слична ситуација је и са Металс банком, данашњом Развојном банком из Новог Сада. Руководиоци ове банке су одобравали енормно високе кредите својим пријатељима а да за то нису добијали адекватне гаранције. Овако одобрени кредити никад нису враћени банци.

Међународне и европске финансијске институције, као што је ММФ, Светска банка, ЕИБ, ЕБРД, ОЕЦД и остале, биле су упознате са грубим кршењем свих правних норми, не функционисањем правне државе, те лошом пословном праксом институција Србије у случају Агробанке и Металс банке из Новог Сада.

То ствара амбијент неповерења за улагаче у српску привреду, што ће се одразити на њен пут интеграције у ЕУ, као и на укупно економско стање државе, која у овом тренутку треба што већи прилив страних инвестиција како би се смањио највећи буџетски дефицит до сада забележен.

Повратак наше земље у међунадне финансијске институције, решавање питања старе девизне штедње, па и штедње пирамидалних банака,<sup>220</sup> као и присуство иностраних банака на нашем банкарском тржишту, ствара реалну базу за сузбијање нелегалних новчаних токова.

Основни облици сиве економије у област кредитно-монетарног система и банкарског пословања су следећи:<sup>221</sup>

1. нерегистровано уношење и изношење иностраног новца,
2. формирање сивог тржишта девиза,
3. давање кредита уз скривену цену,
4. кредитирање мимо банкарског система (зеленашење).

Као најзначајније мере сузбијања сиве економије у области монетарне политике могу се издвојити: одржати интерну конвертибилност динара, елиминисати ограничења у коришћењу готовог новца, стимулисати коришћење безготовинског плаћања, регулисати краткорочне кредите у трговини, искључити противречне

---

<sup>220</sup> Видети: Економски институт Београд – Центар за економска истраживања: Истраживачки пројекат: Анализа сиве економије у СР Југославији са проценама за 1997. и препорукама за њену легализацију, Београд, 1998. године. стр. 35

<sup>221</sup> Томаш Рајко, 2010., Криза и сива економија у Босни и Херцеговини, Економски факултет, Бања Лука, стр. 42



стимулације, доследно спроводити прописе о јачању финансијске дисциплине и побољшати систем принудне наплате из залоге и хипотеке које су дате као покриће за кредитна задужења.<sup>222</sup>

#### 2.8.4. Присутност сиве економије на тржиште рада

У условима дубоке кризе, економске блокаде и рата, тржиште рада Србије карактерисала је висока незапосленост, вишак запослених и ниска мобилност радне снаге. Додатни проблем представљали су велики системи и предузећа која раде са смањеним капацитетом, док су нека и обуставила производњу. У тим и таквим предузећима велики број радника упућен је на принудне одморе, а један број је споразумно напуштао предузећа. Нови талас притиска на тржиште рада јесу избеглице са територије Хрватске, Босне и Херцеговине и Косова. Поступак приватизације (која је неопходно потребна нашој привреди) створио је велики број вишкова радне снаге старости од 40 до 50 година, без могућности ангажовања на новим радним местима. Губљење радног морала, али и неспособност законодавне власти да адекватно и брзо реагује на проблеме, такође су разлог нефункционисања тржишта рада у нашој земљи. Скривено тржиште радне снаге побољшава њену мобилност и смањује притисак на регуларном тржишту, али велика концентрација радне снаге на сивом тржишту показује сву суровост рада и борбу за преживљавање. Имајући на уму величину скривеног учешћа радне снаге у нашој земљи, односно могући износ оствареног прихода на овај начин, очигледно је да кроз прикривено, неопорезовано тржиште радне снаге Република Србија губи значајан део пореских прихода.

Основни облици сиве економије у област тржиште рада су:<sup>223</sup>

1. запошљавање радника „на црно“,
2. избегавање пензионисања радника који су испунили законске услове,
3. фиктивно вођење већег броја запослених због повлачења већих припадности из фондова и буџета,
4. фиктивно вођење великог броја сезонских радника због избегавања плаћања обавеза „мимо сезоне“
5. постојање двојног система плата: ниже плате у књигама због избегавања плаћања обавеза и исплата неевидентног дела плате у готовини,

<sup>222</sup> Томаш Рајко, 2010., Криза и сива економија у Босни и Херцеговини, Економски факултет, Бања Лука, стр. 45

<sup>223</sup> Nastav, Bojan i Bojnec, Štefan, 2006., „Shadow economy in Bosnia and Herzegovina, Croatia and Slovenia“, Faculty of Management Kopar, str. 56

6. корупција у институцијама за евидентирање пријава о запошљавању радника: пријава предата али „због заузетости“ није спроведена.

Мере које се користи у борби против рада на црно деле се у више група:

- превентивне мере,
- стимулативне мере и
- казнене мере

У **превентивне мере**, у првом реду спадају мере које имају за циљ развој друштвене свести о дугорочно погубним последицама рада на црно. У ову групу мера поред осталог спада, организовање кампања о штетности сиве економије и њеним ефектима и негативним последица како на запослене, тако и на буџете Републике и локалних заједница. Јасно је да носиоци превентивних мера морају бити Влада Републике Србије, органи локалне самоуправе, синдикати, послодавци и запослени.

Када је реч о **стимулативним мерама**, у њих спадају: поједностављење пословног окружења, подстицање предузетника и послодаваца на легалан рад (смањивање оптерећења привреде по основу пореза и доприноса, давање финансијских подстицаја за пријављивање запослених, одобравањем олакшица у кредитирању и др.), стварање стимулативног амбијента за вршење уплата пореза и доприноса (објављивањем „белих“ и „црних“ листа предузетника и послодаваца, постепено смањивање пореза и доприноса и др.), усвајањем једноставних и транспарентних пореских закона и поједностављење прописа у вођењу књиговодствених, рачуноводствених и пословних књига и друге мере.

Поред превентивних и стимулативних мера неопходна је и примена одговарајућих **казнених мера** у које, поред осталог, спадају: поштравање санкција за случај избегавања плаћања пореза и доприноса и не поштовање Закона о раду и других прописа којима се регулише радно правни положај запослених, интензивирање активности инспекције рада и друге мере.<sup>224</sup>

---

<sup>224</sup> Андрић Чеданка, Мијовић Јелена, 2010., Ефикасно сузбијање сиве економије, НИП Радничка штампа, Београд, стр. 83

**Табела 26. Укупан број запослених и незапослених лица у Србији, у периоду 2005.-2010. године**

Година	Укупан број запослених (просек)	Број запослених у јавном сектору (просек)	Учешће запослених у јавном сектору у укупној запослености (у%)	Број лица која траже запослење	Активно незапослена лица
2005.	2.068.964	506.023	24,4	990.669	895.697
2006.	2.025.627	479.823	23,6	1.011.139	916.257
2007.	2.002.344	475.985	23,7	850.802	785.099
2008.	1.999.476	481.335	24,1	794.000	727.621
2009.	1.889.085	475.883	25,1	812.350	730.372
2010.	1.795.774	470.660	26,2	802.840	729.520
2011.	1.775.000	471.883	26,5	803.250	751.000

Извор: Статистички билтен НБС, децембар 2012. године

Вишегодишња тенденција опадања броја запослених у укупној привреди Србије, резултат је процеса својинске трансформације и реструктурирања предузећа, односно ослобађање приватизованих фирми од ранијег вишка запослених и кризе у 2009. години. Број запослених у јавном сектору, бележи опадање, изузев 2008. године, када је број запослених у овом сектору повећан од 475.985 лица у 2009. години на 481.335 запослених. Без обзира што број укупно запослених и запослених у јавном сектору опада, запажа се повећање % учешћа запослених у јавном сектору у укупној запослености, од 2006. године па на даље, од 23,6% на 26,5% у 2011. години, што је приказано у претходној табели.

Слика економије, коју званична статистика креира и чији се значај мери величином у % БДП, постаје много реалнија када се употпуни црним и сивим сегментима привреде. Сива економија је саставни део живота државе. У 2012. години Србија има 665.000 радно активних становника ангажованих у сивој економији (и то као једини извор прихода или као додатни извор прихода уз посао који обављају легално).<sup>225</sup>

Посматрано према типу привредног субјекта, у Србији су 2012. године предузетници више укључени у активности сиве економије него привредна друштва (30,7% према 23% респективно), јер већи проценат предузетника има неформално запослене и избегава плаћање ПДВ-а него што је то случај код привредних друштава. Такође се уочава да су нова предузећа и предузетници, основана после 2009. године, више склона активностима сиве економије него старија. То је превасходно резултат њихове склоности да раднике запошљавају без уговора или са уговором али без

<sup>225</sup> Цвијановић Драго, Михаиловић Бранко, Симоновић Зоран, 2009., Транзиција у Србији: Ефекти и ограничења, Институт за економику пољопривреде, Београд, стр. 8

пријављивања целокупне зараде, док се разлика између њих не уочава када је у питању обављање промета на „црно”. Овакав начин радног ангажовања се може објаснити чињеницом да младе фирме које су се тек појавиле на тржишту покушавају да путем неформалног запошљавања смање своје трошкове и повећају конкурентност.<sup>226</sup>

Удео сиве економије у Србији процењује се на око 31,4% БДП-а, (просек 2001.-2010.г.) Проблема у статистичком евидентирању има због нетачног извештавања привредних субјеката, нерегистровања привредне активности, независно од тога да ли је она легална или не, и статистичког необухватања регистрованих привредних субјеката. У својим извештајима, привредни субјекти често потцењују новостворену вредност, а трошкове међуфазне потрошње прецењују, како би умањили или потпуно избегли плаћање фискалних обавеза. Истраживања показују да је сива економија у Србији најприсутнија у трговини на велико и мало, а следе остале административне и услужне делатности, грађевинарство и прерађивачка индустрија, док је у пољопривреди мала. Економисти сумњају у процењених 33,5%, јер се упарује с јединим званичним податком о сивој економији у држави, који статистика редовно ажурира и добија из анкете о радној снази. Реч је о стопи неформалне запослености, која је у априлу 2011. године износила 36%, а представља проценат лица која раде на црно у укупном броју запослених.<sup>227</sup>

Смањење високе незапослености подразумева економску политику усмерену ка расту и подизању флексибилности и мобилности тржишта рада кроз реформе које обезбеђују смањивање ригидности у запошљавању и отпуштању и смањивање трошкова отпуштања радника. То подразумева и примену активних мера на тржишту рада које обезбеђују усклађивање понуде и тражње посла и оспособљавање радне снаге подизањем знања и вештина који одговарају потребама тржишта рада.

Реформа законског оквира тржишта рада је од кључне важности за подстицање отварања нових радних места у приватном сектору. У том циљу треба унапредити регулативу о радним односима и запошљавању у четири основна правца:<sup>228</sup>

- отклањање препрека код запошљавања и отпуштања (трајање уговора на одређено време, привремено упућивање радника, прерасподела радног времена)

<sup>226</sup> Крстић Горана, 2013., Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 59

<sup>227</sup> Цвијановић Драго, Михаиловић Бранко, Симоновић Зоран, 2009., Транзиција у Србији: Ефекти и ограничења, Институт за економику пољопривреде, Београд, стр. 9

<sup>228</sup> Министарство финансија и привреде, Фискална стратегија за 2013. годину са пројекцијама за 2014. и 2015. годину, стр. 98

- промена структуре и обрачуна зарада и отпремнина (годишњи одмор, отпремнине)
- реформа колективног преговарања (продужено дејство колективних уговора, репрезентативност учесника у социјално-економском дијалогу)
- поједностављивање правила која отежавају запошљавање и пословање.

Посебан значај за функционисање тржишта има смањење трошкова радне снаге да би се повећала стопа запослености и смањио рад на црно, а самим тим и смањила сива економија на тржишту рада.

### **2.8.5. Појавни облици неевидентираних трансакција у грађевинарству**

Укупна привредна активност наше змеље поприма карактеристике хроничног болесника. Овакво стање наше привреде одсликава се и у грађевинарству. Запосленост капацитета у грађевинарству и ефикасност у раду је на ниском нивоу. Инвестициони потенцијал становништва и привреде је недовљан. Оскудна финансијска средства користе се за изградњу објеката на начин да се избегава сваки облик пословања који би значио плаћање обавеза према држави.

Основни облици сиве економије у области грађевинарства и промет некретнина су следећи:<sup>229</sup>

- бесправна градња,
- присвајање заједничких просторија у стамбеним зградама и њихова доградња за властите потребе мимо законских прописа,
- шпекулације приликом промета некретнина (прикривање капиталне добити),
- издавање стамбенг и пословног простора без пријављивања прихода.

Према прецизним подацима Републичког Геодетског Завода за 2012. годину, у Србији је у катастар уписано тачно **1.390.712 објеката без одобрења за изградњу**, од којих је 639.586 стамбених зграда (45,99%) и 613.037 помоћних објеката (44,08%), што је 90 процената свих грађевина евидентираних без дозволе, а остало су пословне зграде и објекти.<sup>230</sup>

Наиме, завршавајући оснивање јединственог катастра непокретности широм Србије, уз уписана 4,5 милиона легалних објеката, пописана су чак близу **1,4 милион нелегалних** за 2012. годину.

<sup>229</sup> Nastav, Bojan i Bojnec, Štefan, 2006., „Shadow economy in Bosnia and Herzegovina, Croatia and Slovenia“, Faculty of Management Kopar, str. 58

<sup>230</sup> www.rgz.gov.rs, (22.02.2013.g.)

Ако знамо да је протеклих година за легализацију пријављено око 700.000 објеката, поставља се питање шта с још толико грађевина и која је уопште њихова структура.

Мере за сузбијање сиве економије у области грађевинарства и промет некретнина су: инспекцијска контрола градње, давање разумних рокова за легализацију градње, обрачун и наплата свих накнада за бесправно изграђене објекте, рушење бесправно изграђених објеката чија се градња не може легализовати, контрола преноса власништва над некретнинама, обрачун и уплата свих јавних прихода на тржишну вредност некретнина, пореска контрола подстанара и закупаца пословних простора, обрачунавање и наплата пореза на приход од имовине и слично.<sup>231</sup>

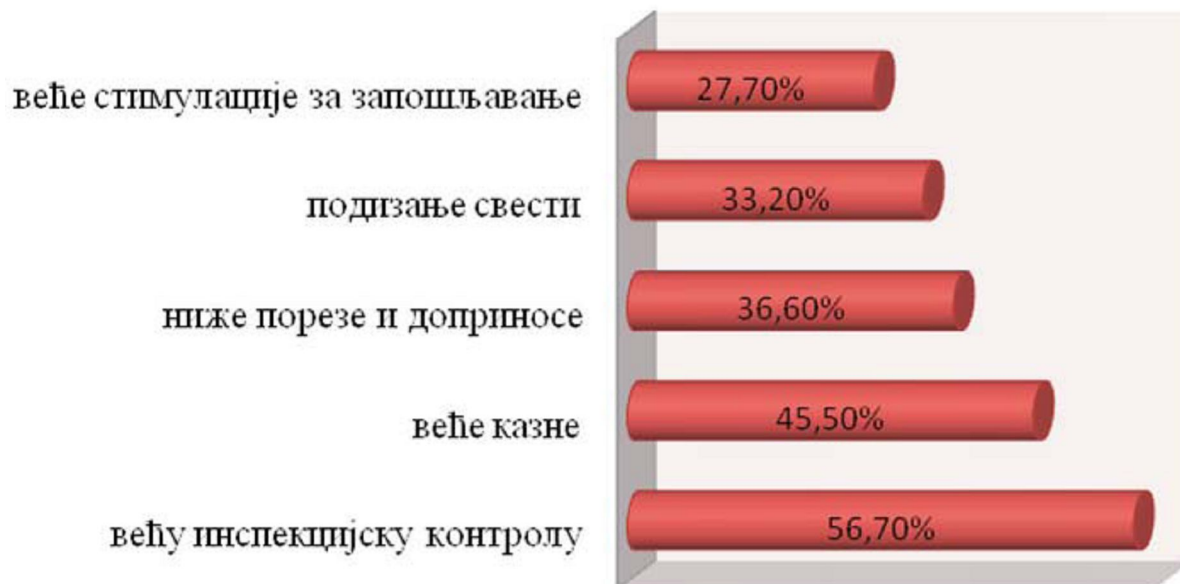
На крају можемо сумирати мере за сузбијање било ког облика сиве економије. Те мере су: веће стимулације за запошљавање, подизање пореског морала свих пореских обвезника, ниже стопе за порезе и доприносе, веће казне и као најважнија мера је већи број инспекцијских контрола.

---

<sup>231</sup> Schneider, Friedrich, 2000., „The increase of the size of the shadow economy of 18 OECD Countries“: Some preliminary explanations, Paper presented at the Annual Public Choice Meeting, str. 68

Слика 4. Мере за сузбијање свих облика сиве економије

### Шта може ублажити размере сиве економије



Извор: Ђурић Звездан, Ђурић Оливера, 2012., Сива економија-пошаст или извор егзистениције у условима кризе, Зборник радова, Интернационална конференција, Бања Лука, стр. 190.

Из претходне слике се види која мера са којим процентом учествује у сузбијању сиве економије у Србији. Највеће учешће у сузбијању сиве економије очигледно има инспекцијска контрола са својих 56,70%.

### **III ПОРЕСКА КОНТРОЛА КАО ИНСТИТУЦИОНАЛНИ ОСНОВ СМАЊЕЊА ЕВАЗИЈЕ ПОРЕЗА И СИВЕ ЕКОНОМИЈЕ**

#### **3.1. Начин организовања пореских контрола у изабраним земљама**

Порези постоје у свим државама, независно од њиховог друштвено-економског и политичког уређења. На сваком степену свога развоја држава се суочавала са разлитим задацима, а за извршење тих задатака била су јој непоходна одређена финансијска средства. С обзиром на то, развој пореза и пореских система је уско повезан са историјским развојем државе и државних функција.

Данас, порези представљају најзначајнији облик јавних прихода једне државе на основу којих држава или ниже територијално политичке заједнице принудно узимају новчана средства од субјеката који се налазе под њеном пореском влашћу. Средства прикупљена на овај начин служе за задовољавање финансијских потреба државе и остваривање других циљева као што су економски, социјални, културни, еколошки, образовни и сл. Главно питање које је одувек заокупљало пажњу теорије и праксе јесте питање оправдања убирања пореза.

У овод делу рада ћемо покушати да прикажемо основне принципе рада, као и поступак пореске контроле у изабраним развијеним земљама чланицама ОЕЦД. Одговарајуће пореске контроле су изузетно битне за функционисање пореског система. Зато, уколико је пореска контрола лоша, то је први индикатор о слабости рада пореске администрације.

#### **3.1.1. Основни принципи рада савремених пореских администрација**

Савремене пореске администрације свој рад заснивају на узајамном поверењу са пореским обвезницима. Уважавање пореских обвезника огледа се у принципима којима се пореске администрације руководе у свом раду. Основни принципи, поред ефикасности и економичности, који пореског обвезника третирају као равноправну странку у поступку су.<sup>232</sup>

- поштовање процесних и материјалних закона и поступање на основу утврђеног чињеничног стања,
- саслушање странке,
- поступање у доброј вери,
- омогућавање пореском обвезнику увид у чињенице,

---

<sup>232</sup> Васић Зоран, 2011., Могућност унапређења рада Пореске управе кроз сарадњу са ревизорским организацијама и високошколским установама, Савез Рачуновођа и Ревизора Србије, Златибор, стр. 56



- пружање помоћи странци,
- чување службене тајне,
- двостепеност у поступку.

Основни задатак у раду савремене пореске администрације је да обезбеди наплату прописаних пореских прихода, што је уједно и најважнији принцип рада савремене пореске администрације. Од савремене пореске администрације се очекује да се бави, развојем метода контроле и побољшањем економичности у раду. С тим у вези, важно је да унапређење процеса рада и активно коришћење података буде стални задатак и основни принцип у процесу управљања пореском администрацијом. Оспособљено особље је, такође, изузетно битан фактор за доследну примену пореских прописа у пракси. Уколико је администрација неефикасна, најбољи закон се може усвојити, али се неће применити или ће се погрешно примењивати и давати мале приходе. Зато се функционисање законске регулативе не може успешно реализовати без одговарајуће техничке опремљености и унапређења метода рада пореске администрације, поготово њених контролних органа.

Пореске администрације у развијеним земљама сусрећу се са различитим окружењем, праксом и пореском културом. Поред обезбеђења прихода буџету пореска администрација има и важну улогу у промовисању добровољне сагласности обвезника у испуњавању њихових пореских обавеза. Циљеви пореске политике, јавна подршка приоритетима Владе и спремност пореских обвезника да се повинују пореским правилима су кључни фактори који утичу на успешност пореске администрације у остварењу овог задатка.

У савременом демократском друштву, пореска администрација добија нову улогу. Она је пре организација за финансијске услуге, него оно што је донедавно била искључиво јавна институција са јавним ауторитетом. За разлику од приступа по коме су у дугогодишњој пракси пореске администрације у фокусу били порески приходи, савременост у раду пореске администрације усмерена је ка тржишту, са стратегијским истицањем метода рада на унапређењу односа са пореским обвезницима.<sup>233</sup> То заправо значи успостављање новог обрасца у јавном управљању,<sup>234</sup> у коме се акценат ставља на ефикасност, економичност и квалитет услуга које пореска администрација пружа пореским обвезницима. Традиционални став и понашање пореске администрације се

<sup>233</sup> Хрустић Хасиба, 2002., „Пореска администрација-управљање ризицима“, Рачуноводство, бр. 12. стр. 75-76

<sup>234</sup> Хрустић Хасиба, 2002., „Нове тенденције у реформи пореске администрације“, Правни живот, бр. 10, стр. 373

мењају у правцу сарадње, давања савета, прецизирања и заштите права обвезника пореза.<sup>235</sup>

Порески систем савремених пореских администрација, у домену опорезивања компанија, карактерише једнак третман резидентних и нерезидентних компанија и примена принципа меродавности пословног биланса за порески биланс код одређивања основице на коју се примењује порез на остварени профит. Опорезива основица може се разликовати од пословног резултата само у случају када се установи постојање такозване „скривене дивиденде”, односно трансакције између компаније и њеног акционара, извршене са циљем да се знатан део профита „склони” од опорезивања. Да би се овакав начин избегавања плаћања пореза отклонио, прописана је примена принципа „ван дохвата руке”, што значи да се основица пореза на добит увећава за онај део профита који је расподељен пре него што је извршено утврђивање пореске обавезе компаније. Значајно питање из области пореског рачуноводства је и третман трансакција које карактерише присуство трансферних цена. Правило је да се трансакције које се одвијају између компанија у једној групи врше по ценама које се примењују и у односима између неповезаних компанија, тј. када се примени принцип „ван дохвата руке”. Ово подразумева да порески органи воде рачуна о трансферисаном профиту, кад год цена по којој је извршена трансакција није усклађена са тренутним стањем на слободном тржишту, и тада се уместо трансферне цене примењује реална тржишна цена.<sup>236</sup>

Право развијених земаља карактерише непостојање посебних норми којима се регулише повлашћени порески третман резидената, због чега се у оваквим ситуацијама примењују опште одредбе о спречавању избегавања плаћања пореза. Сматра се да злоупотреба права постоји у следећим случајевима:

- када се понашање пореског обвезника може објаснити искључиво намером неизвршавања пореске обавезе;
- када постоји намера „заобилажења” спорне пореске одредбе;
- када је порески обвезник дозволио да се нађе у ситуацији која му омогућује избегавање пореске обавезе, будући да у конкретном случају нису узети у обзир циљ и намера законодавца.

---

<sup>235</sup> Димитријевић Марина, 2003. „Порески поступак у функцији остварења права обвезника пореза“, Зборник радова, уред. Јован Горчић, Проинком, Београд, стр. 96-100

<sup>236</sup> [http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Austria\\_Country\\_Summary](http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Austria_Country_Summary). (22.02.2012.)

На овај начин, економска природа трансакције, у ствари, представља суштински елемент на основу кога се утврђује постојање злоупотребе права, а тиме и постојање намере избегавања пореске обавезе.

### **3.1.2. Поступак пореске контроле у развијеним земљама**

Поступак пореске контроле у развијеним земљама везан је за развој информационих технологија. Ове врсте технологија постављају нове захтеве пред пореским инспекторима. Порески инспектори се срећу са књижењима пословних промена у различитим програмима. Њихово разумевање, поред доброг познавања рачуноводства захтева и висок степен рачунарске писмености. С друге стране информационе технологије пружају могућност да се велики број информација обради у релативно кратком времену. То омогућава да се квалитетне одлуке доносе већ у фази канцеларијске контроле која је са становишта трошкова, најефикаснији и најекономичнији облик организовања пореске контроле. Обрада прикупљених података врши се коришћењем савремених статистичких метода и техника. Највећи број пореских обвезника може и бити исконтролисан само од стране канцеларијске контроле. То из разлога да мањи број пореских обвезника свесно избегава измиривање пореских обвезника те се у поступцима према њима морају укључити други облици организовања пореске контроле. Ти облици се огледају кроз рад: теренске контроле и пореске полиције. Задатак ових органа је да открију неправилности у раду привредних субјеката својим деловањем на терену. Неправилности се односе на откривање субјеката који обављају делатност не региструјући се за ту врсту посла, обављајући је, по правилу, у кратком временском периоду не поштујући пореске прописе и вршећи велике пореске утаје. Прикупљена документација се применом форензичких метода обрађује у просторијама пореске администрације.

Порески инспектори саветују организације, предузећа и јавност са важећим законским прописима и правилима везаних за утврђивање и плаћање пореза, дажбина и других државних такси у циљу смањења пореске евазије на најмањи могући ниво. Постоји директна сарадња пореских инспектора са овлашћеним рачуновођама у смислу тумачења појединих важних законских прописа, као и решавање специфичних случајева евазије пореза, а све у циљу бољег и бржег информисања пореских обвезника.<sup>237</sup>

---

<sup>237</sup> Cedric Sandford, 2000. Why Tax Systems Differ, A Comparative Study of the Political Economy of Taxation, Fiscal Publication. p. 148

Поступак пореске контроле у развијеним земљама је таква контрола која подразумева контролу обавезе обрачуна и уплате јавних прихода правних и физичких лица. Пореском контролом се уређују начини поступања правних и физичких лица у складу са пореским законима.

У развијеним земљама се већ обавља електронска пореска контрола великих пореских обвезника, уз помоћ разних алата - програма за ефикаснију, квалитетнију, бржу, економичнију, централизовану и свеобухватнију контролу. У овим земљама се користе различити програми, за електронску пореску контролу на даљину која се ради у канцеларији пореског инспектора. Преко посебног програма се порески инспектор конектује у базу података контролисаног обвезника и из ње црпи све потребне податке за контролу. Таква контрола се, рецимо, већ ради у Финској и представља велику уштеду за њихову Пореску управу.

У развијеном свету пореске администрације користе организацију, методе рада и ефикасног управљања које примењује не само модерна пореска управа већ и корпорације јер је утицај међусобног прожимања очигледан и значајан.

Порески службеници морају да поштују законе и правила своје службе јер је њихов рад од изузетног значаја за друштво. Порески обвезници требају да буду уверени у то да је рад пореских службеника законит и објективан.

Стварање коретких односа између пореских субјеката остварује се у мери у којој је пореска власт способна да законима и применом пореза реализује порески систем без већих тензија, а то значи да конципира и примени порески систем који представља уравнотежење у смислу једнаког третмана права и обавеза пореских обвезника. То је и најбљи начин за смањивање злоупотреба од стране пореских обвезника и за смањивање избегавања и утаје пореза у националним и међународним оквирима.<sup>238</sup>

Циљеви и планови рада пореске администрације се могу разликовати у зависности од промене услова и околности, потреба и приоритета и уочених појава, али би у њима стално морала бити укључена проблематика квалитета и едукације пореских службеника. У овим процесима у свакој држави, под утицајем екстерних и интерних чиниоца, треба очекивати промену пореске администрације, пореских прописа и судства које одређује санкције за пореске деликте, али промену, развој и усавршавање

---

<sup>238</sup> Анђелковић Милева, 2003., „Ефекти опорезивања и сузбијање пореске евазије“, Правни факултет, Ниш, Проинком, Београд, стр. 173-174

порескоправних односа, права пореских обвезника, јачање разних облика удруживања пореских обвезника као и развој културе опорезивања.<sup>239</sup>

### **3.1.3. Обим пореске евазије у изабраним земљама**

У наредном делу рада ћемо приказати обим детектоване пореске евазије по пореским контролама код четири изабране развијене земље. Група развијених земаља која је посматрана, обухвата једну велику и три мале националне економије. Велика развијена земља која је предмет посматрања је Немачка, а три мале земље које ће такође бити предмет посматрања су: Аустрија, Финска и Португалија. Висина детектоване евазије по свим пореским облицима биће посматрана за три године и то 2007., 2008., и 2009. годину. Поред апсолутних износа детектоне евазије по свим пореским облицима предмет трогодишњег посматрања биће и процентуално учежђе евазије у бруто друштвени производ за сваку земљу појединачно. Из оваквих релативних показатеља биће утврђено која пореска администрација за изабране земље је најбоље радила.

#### **3.1.3.1. Пореска евазија у Немачкој**

Основно стремљење пореских обвезника у Немачкој је да плаћају што мање на име пореза. У условима нарушене финансијске дисциплине и значајног степена корупције ова појава је далеко присутнија. У земљама где функционише правна држава само најхрабрији се усуђују да избегну плаћање пореза. Већина земаља предузима низ мера у циљу сузбијања пореске евазије, међутим успешност борбе је различита.<sup>240</sup>

У Немачкој је присутан проблем пореске евазије. Евазија пореза се јавља у свим пореским облицима, а највише је затупљена код пореза на додату вредност, затим пореза по одбитку, као и код пореза на имовину. Ефекти рада пореске администрације у Немачкој у трогодишњем периоду од 2007. до 2009. године су били на релативно високом нивоу. Распон новооткривене евазије пореза кретао се од 16,02 до 18,29 милијарди евра.

---

<sup>239</sup> Јовановић Гавриловић Предраг, 2010., Међународне пословне финансије, Економски Факултет, Београд, стр 89

<sup>240</sup> Ђуровић Тодоровић Јадранка, 2009., Проблем пореске евазије у изабраним земљама, Економика предузећа, Ниш, стр. 452

Први ниво посматрања резултата рада пореске администрације има општи план. Он је одређен како укупним обимом детектоване пореске евазије, тако и његовим релативним уделом у укупном друштвеном бруто производу Немачке (као у наредној табели бр. 25.).

**Табела 27. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Немачке, у периоду 2007. до 2009.године**

Година	БДП у мил.евра	Детектована евазија у мил.евра	Учешће евазије у БДП-у (%)
2007.	2.423.000	16.026	0,66
2008.	2.489.000	16.987	0,68
2009.	2.496.000	18.294	0,73

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) IOTA The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

У посматраном трогодишњем периоду, почев од 2007.г. па закључно са 2009.г., учешће евазије пореза утврђених пореским контролама у укупном бруто друштвеном производу Немачке креће се од 0,66% до 0,73% и већи је у односу на годишњи просек за развијене земље (0,56%). Тиме се потврђује висока оцена рада пореске администрације Немачке, јер је то вероватно један од важнијих узрока да се постигне изнад просечан ниво пореске евазије у друштвеном бруто производу у односу на развијене земаље.

У наредној табели су приказани обрађени сви апсолутни и релативни показатељи детектоване евазије Немачке за трогодишњи период посматрања.

**Табела 28. Детектована пореска евазија у Немачкој, од 2007. до 2009.године**

Година	2007.	2008.	2009.
Број контрола	213.375	210.636	206.524
Број инспектора	13.646	13.337	13.332
Број контрола по инспектору	15,6	15,8	15,5
Евазија пореза у еврима	16.026.000.000	16.987.000.000	18.294.000.000
Раст пореске евазије		106,0	107,7
Евазија по контроли	75.107	80.646	88.581
Раст еваз.по контроли		107,4	109,8
Евазија по инспектору	1.174.410	1.273.675	1.372.187
Раст еваз.по инспект.		108,5	107,7

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) IOTA The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Резултати пореских контрола у Немачкој показују стални пораст пореске евазије за посматране три године, од 6 % до 7,7%. Исказано кумулативно, пореска евазије је порасла за 14%. Тај резултат пореске администрације Немачке је постигнут са смањеним бројем инспектора, али зато и смањеним бројем контрола, па је број контрола по једном пореском инспектору био готово непромењен (од 15,5 до 15,8). На изванредан начин се може рећи да је постигнуто повећање ефикасности рада пореске администрације Немачке.

То се потврђује када се посматрају релативни показатељи о величини евазије по контроли, односно по пореском инспектору. И један и други показатељ су високо позитивни (у свим годинама између 7% и 9% годишњег раста), па је потврђен претходни став о ефикасности пореске администрације Немачке, како у индивидуалном раду сваког појединачног инспектора, тако и у ефектима њиховог рада који се исказују у пореској евазији по једној контроли. Овај резултат пореске администрације Немачке може се узети као репер за исте администрације осталих земаља у периоду уласка у сиву зону светске економске кризе крајем 2008. године.

Огроман порески скандал потресао је Немачку почетком 2008., када је откривено да је око 900 најимућнијих Немаца "сакрило" своје приходе на тајним рачунима у Лихтенштајну и тако оштетило државу за 4 милијарде долара.<sup>241</sup> Немачка обавештајна служба (БНД) је платила 5 милиона службенику лихтенштајнске ЛГТ банке за ЦД са подацима о именима својих држављана који су имали тајне рачуне код ове банке. Први човек који је осуђен за утају пореза је генерални директор *Deutsche Post*-а Klaus Zumwinkel. Њега терете за утају 1,3 милиона евра.<sup>242</sup> Међутим, порески истражитељи су открили много сличних случајева који нису били толико медијски пропраћени као случај Zumwinkel.<sup>243</sup>

Према процени немачких медија, у Швајцарској је сакривено између 130 и 180 милијарди евра вредне немачке имовине. Немачке пореске власти су 2010. повратиле 1,6 милијарди евра од утајивача пореза пошто су купиле податке о немачким клијентима банака у Швајцарској и Лихтенштајну.

---

<sup>241</sup> Процењује се да једна трећина од укупне годишње евазије (10 милијарди евра) потиче са скривених рачуна у "пореским рајевима".

<sup>242</sup> <http://www.wealth-bulletin.com/portfolio/tax-trust-and-legal/content/3452429981/> 08.10.2012.g

<sup>243</sup> Ђуровић Тодоровић Јадранка, 2009., Проблем пореске евазије пореза у изабраним земљама, Економика предузећа, Економски факултет Ниш, стр. 460

### 3.1.3.2. Пореска евазија у Аустрији

По политичком уређењу Аустрија је парламентарна демократија. Састоји се од девет федералних држава, и једна је од две европске државе које су прогласиле сталну неутралност (друга је Швајцарска). Аустрија је једна од 10 најбогатијих земаља на свету по висини БДП, има високо развијену социјално-тржишну привреду и висок животни стандард. Економски раст је убрзан последњих година и био је на нивоу од 3,3 % у 2006. години.<sup>244</sup> Присутност пореске евазије у Аустрији је заступљен у свим пореским облицима. Распон новооткривене евазије пореза у периоду од 2007. до 2009. године кретао се од 1,35 до 2,18 милијарди евра, као што се може видети у наредној табели.

**Табела 29. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Аустрије, у периоду 2007. до 2009.године**

Година	БДП у мил.евра	Детектована евазија у мил.евра	Учешће евазије у БДП-у (%)
2007.	269.300	1.986,3	0,73
2008.	301.600	2.184,9	0,72
2009.	304.500	1.354,8	0,44

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Учешће евазије пореза утврђеној у пореским контролама за период 2007.– 2009.г. у укупном бруто друштвеном производу Аустрије креће се од 0,73% до 0,44%. Овај податак указује на тенденцију смањења евазије пореза што је резултат некавалитетнијег рада пореских службеника Аустрије. У односу на просек за развијене земље, Аустрија у 2007. и 2008. години има евазију по пореским контролама изнад просека, а у 2009. години испод просека.

Док је у првим годинама светске економске кризе пореска администрација Немачке повећавала релативни удео пореске евазије у укупном друштвеном бруто производу, он се у аустријском случају смањивао. Овде се још једном, на индиректан начин, може утврдити да је рад пореске администрације Аустрије у 2009.г. био много неефикаснији него у претходним годинама и да је због тога постигнут врло низак ниво

<sup>244</sup> [www.muskimagazin.com/.../apple-vredi-vise-od-bruto-domaceg-proizvod-austrije.](http://www.muskimagazin.com/.../apple-vredi-vise-od-bruto-domaceg-proizvod-austrije.) (26.02.2012.)



пореске евазије у друштвеном бруто производу (а не због одговорнијег пословања пореских обвезника), што се у условима појачања кризе не може реално очекивати.

У наредној табели су приказани обрађени сви апсолутни и релативни показатељи детектоване евазије Аустрије за трогодишњи период посматрања.

**Табела 30. Детектована пореска евазија у Аустрији, од 2007. до 2009.године**

Година	2007.	2008.	2009.
Број контрола	58.484	59.565	57.014
Број инспектора	1.608	1.691	1.749
Број контрола по инспектору	36,4	35,2	32,6
Евазија пореза у еврима	1.986.387.000	2.184.909.000	1.354.898.000
Раст пореске евазије		110,0	62,0
Евазија по контроли	33.965	36.681	23.764
Раст еваз.по контроли		108,0	64,8
Евазија по инспектору	1.235.315	1.292.081	774.670
Раст еваз.по инспект.		104,6	60,0

Извор: Аутор је коришћењем података са сајта [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **IOTA** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, извршио потребна прерачунавања

Посматрајући дате податке у претходној табели може се закључити следеће. Ако је базна 2007. година евазија пореза у 2008. години је била за 9,9% већа у односу на 2007. годину, а у 2009. години евазија пореза је смањења за 31,79%. Овакви подаци указују на то да је пореска администрација Аустрије позитивно деловала на пореске обвезнике, а вероватно и успешност вођења пореске политике од стране пореских власти Аустрије, јер је евазија скоро за трећину смањена у 2009. години у односу на претходне две године.

Овакав закључак се у извесној мери потврђује, јер се може уочити исти тренд опадања броја пореских контрола у посматраним годинама, са апсолутним опадањем пореске евазије. Како је у истим годинама број пореских инспектора повећаван, па је последично број контрола по пореском инспектору смањиван (са 36 на 32), већ се може уочити да је пад пореске евазије у Аустрији ипак једним делом последица слабијег рада њене пореске администрације.

У односу на Немачку треба уочити значајну разлику између броја контрола по једном инспектору, која је у аустријском случају више од два пута виши. Тиме се на индиректан начин показује другачија организација рада пореске администрације у Немачкој у односу на исту у Аустрији. Он је последично изазвао готово два пута виши ниво пореске евазије по једној пореској контроли у Немачкој у односу на ону у

Аустрији, што говори да организација и рад пореске администрације омогућују за два пута већу ефикасност утврђивања пореске евазије у Немачкој него у Аустрији.

### 3.1.3.3. Пореска евазија у Финској

Република Финска је нордијска држава у североисточној Европи, ограничена Балтичким морем на југозападу, Финским заливом на југоистоку и Ботничким заливом на западу. Проблем евазије пореза је заступљен и у Финској. Највећи износи детектоване пореске евазије за посматрани период у Финској је код осталих прихода, што је специфично за ову земљу. У целини посматрано, пореска администрација Финске у посматраној групи развијених земаља је једна од најефикаснијих, па релативни раст и осцилације укупне пореске евазије, нису значајно утицале на релативни обим пореске евазије у односу на обим друштвеног бруто производа ове земље. Наиме, она је у просеку имала најнижи релативни обим пореске евазије од свих посматраних земаља, па је понашање пореских обвезника било под значајним утицајем ефикасности рада пореске администрације Финске, што се види у наредној табели.

**Табела 31. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Финске, у периоду 2007. до 2009.године**

Година	БДП у мил.евра	Детектована евазија у мил.евра	Учешће евазије у БДП-у (%)
2007.	177.231	480,7	0,27
2008.	197.516	1.078,2	0,55
2009.	172.030	705,9	0,41

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Посматрањем учешћа пореске евазије по пореским облцима утврђених у посреским контролама у укупном бруто друштвеном производу Финске за период 2007.–2009. године закључујемо да постоји осцилације. У 2007.години удео евазије је 0,27% у укупном бруто друштвеном производу. У 2008. години се више него удвостручује (учешће се повећало чак на 0,55%), да би опет у 2009.г. опало, али и даље на знатно вишем нивоу од оног почетног у 2007.г.

Пореска администрација Финске, у трогодишњем периоду од 2007. до 2009. године, најуспешније је радила у 2008. години када је, мерено у апсолутним износима, утврдила евазију пореза у износу од 1,07 милијарди евра по свим пореским облицима.

Како изгледа та динамика и каква је динамика рада пореске администрације Финске може се видети у наредној табели у којој су приказани обрађени сви апсолутни и релативни показатељи.

**Табела 32. Детектована пореска евазија у Финској, од 2007. до 2009.године**

Година	2007.	2008.	2009.	2009/2007
Број контрола	3.798	3.685	3.495	
Евазија пореза у еврима	480.766.000	1.078.173.000	705.888.000	
Раст пореске евазије		224,3	65,5	146,8
Евазија по контроли	126.584	292.584	201.971	
Раст евазије по онтроли		231,1	69,0	159,6

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Из претходне табеле детектоване пореске евазије у Финској може се закључити да је евазија пореза у 2008. годни била за више него дупло већа у о односу на 2007. годину. У наредној 2009. години евазија је смањена за 34,52%. По пореским облицима узрок смањење укупне пореске евазије смештен је у свим осталим пореским облицима, осим пореза на додату вредност који је и у континуитету задржао растући тренд сопствене евазије. Међутим, то укупно смањење је било таквог обима да је и даље обим пореске евазије био већи него у почетној 2007.г. (за 46,8%). Релативни показатељ раста евазије по пореској контроли је био виши него сам раст пореске евазије, па се може закључити да узрок осцилација укупне пореске евазије није на страни пореске администрације Финске. Може се, дакле, закључити да је пореска администрација Финске у посматраним годинама била ефикасно организовала свој рад, а да је вероватни узрок пораста и осцилација укупне пореске евазије на страни пореских обвезника.

#### **3.1.3.4. Висина пореске евазија у Португалији**

Португалија је држава на западу и југозападу Иберијског полуострва у југозападној Европи, и најзападнија је земља континенталне Европе. Португалија је четврта земља која је предмет анализе у овом раду. Присутност евазије пореза у

Португалији је у свим пореским облицима. Најзначајнији евазиони порески облик у Португалији је порез на додату вредност као у Немачкој. У наредној табели посматрамо учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Португалије, за период 2007.-2009. година.

**Табела 33. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Португалије, у периоду 2007. до 2009.године**

Година	БДП у мил.евра	Детектована евазија у мил.евра	Учешће евазије у БДП-у (%)
2007.	161.506	974,4	0,60
2008.	176.364	609,1	0,34
2009.	164.906	1.002,7	0,61

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, [www.vesti-online.com/tag/16905/Portugalija](http://www.vesti-online.com/tag/16905/Portugalija) (01.11.2011.), аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Из табеле 31. можемо да закључимо да је учешће евазије пореза по свим пореским облицима утврђеној у пореским контролама у периоду од 2007.-2009. године у друштвеном бруто производу Португалије била 0,34% у 2008.г., а да је у 2007. и 2009.г. поралса на чак 0,6%. У просеку је постигнут резултат који је нижи од просека изабраних развијених земаља (мањи је само у Финској). Овако низак релативни обим пореске евазије може да буде последица оптерећености пореских инспектора, што захтева нека даља и посебна истраживања.

Распон детектоване евазије пореза у Португалији кретао се од 974,4 до 1.002,7 милиона евра што се може видети у наредној табели.

**Табела 34. Детектована пореска евазија у Португалији, од 2007. до 2009.године**

Година	2007.	2008.	2009.	2009/2007
Број контрола	127.841	137.887	143.234	
Број инспектора	1.676	1.833	1.838	
Број контрола по инспек.	76,3	75,2	77,9	
Евазија пореза у еврима	974.498.000	609.160.000	1.002.769.000	
Раст пореске евазије		62,5	164,6	102,9
Евазија по контроли	7.623	4.418	7.001	
Раст евазије по контроли		58,0	158,5	91,8
Евазија по инспектору	581.443	332.330	545.576	
Раст евазије по инспек.		57	164	93,8

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Из претходне табле се може закључити да је у 2008. години пореска администрација Португалије била скоро два пута неефикаснија у односу на две упоредне године. Ако се она посматра као база, у претходној 2007. години евазија пореза је за 60% већа, а у наредној 2009. години евазија је опет већа за скоро идентичан износ (64,61%). Може се рећи да је 2008.г. била инцидентна у оквиру једног високог обима евазије из претходне године, и то у години када је и број инспектора значајно увећан, чији су се резултати рада изгледа показали тек у наредној 2009. години.

У целини посматрани, међутим, кумулативни показатељ раста евазије по инспектору и по контроли (индекси у последњој колони претходне табеле) показују у трогодишњем периоду нижи ниво од раста укупне пореске евазије што говори да у овим годинама постоји опадајућа ефикасност рада пореске администрације Португалије. Можда је узрок томе што је просечан број контрола по једном инспектору (од 75-79) највиши од свих посматраних земаља (од Аустрије два пута, а од Немачке чак 4 пута), па се може рећи да су порески инспектори најоптерећенији у свом раду у односу на оне у другим развијеним земљама, што вероватно не обезбеђује даљи раст ефикасности ове службе. Оптерећеност пореске администрације Португалије може да буде узрок смањењу релативног обима укупне пореске евазије.

#### **3.1.4. Динамика и величина сиве економије**

Земље Организације за економску сарадњу и развој (ОЕЦД) спадају у групу земаља са највишим постигнутим нивоом у економском развоју. Непондерисани просек учешћа сиве у легалној економији у земљама ОЕЦД-а почетком овог века нешто је мањи од 17% и у поређењу с подацима за 1994./1995. повећао се за један процентни поен. Посматрано по земљама чланицама, учешће сиве у легалној економији углавном се креће у интервалу од 10% до 20% регистроване привредне активности. Ретке су земље са процентом учешћа мањим од 10% (само у две земље: Швајцарска и САД), док је учешће изнад 20% забележено у пет земаља (Грчка, Италија, Шпанија, Португалија и Белгија).

Кретање релативног обима сиве економије, у % БДП-а земаља чланица ОЕЦД-а приказано је у наредној табели.

**Табела 35. Обим сиве економије у земљама ОЕЦД-а, за период 1994.-2005. године (у % БДП)**

Земље ОЕЦД	Просек учешћа 1994./1995.	Просек учешћа 2001./2002.	Просек учешћа 2003./2004.	Просек учешћа 2004./2005.
Аустралија	13,5	14,1	13,1	12,8
Аустрија	8,6	10,6	10,1	9,3
Белгија	21,5	22,0	20,4	19,6
Канада	4,8	5,8	14,8	14,1
Данска	17,8	17,9	16,7	16,1
Финска	18,2	18,0	16,4	15,8
Француска	14,5	15,0	13,8	13,2
Немачка	13,5	16,3	16,1	15,3
Грчка	28,6	28,5	27,4	26,3
Ирска	15,4	15,7	14,8	14,1
Италија	26,0	27,0	24,8	23,2
Јапан	10,6	11,0	9,4	8,8
Холандија	13,7	13,0	12,0	11,1
Нови Зеланд	11,3	12,6	11,6	10,9
Португалија	22,5	21,9	21,1	20,4
Норвешка	18,2	19,0	17,6	16,8
Шпанија	22,4	22,5	21,2	20,5
Шведска	19,5	19,1	17,2	16,3
Швајцарска	7,8	9,4	9,0	8,5
САД	8,7	8,8	8,2	7,9
Земље ОЕЦД-а	15,7	16,7	15,6	14,8

Напомена: За процену учешћа сиве у декларисаној економији коришћен је метод тражње за готовином, осим за Нови Зеланд (комбиновани модел МИМИЦ и метод тражње за готовином) и Шпанију (секундарни извори података).11,6

Izvor: Schneder F., 2003, The Size and Development of the Economy and Labour Force of 22 Transition and 21 OECD Countries, What Do Really Know? p.13.

[www.economics.uni-linz.ac.at](http://www.economics.uni-linz.ac.at)

Процена је да се у Европи сива економија креће између 7% и 16% БДП-а. То је значајан податак јер у неким земљама, као нпр. Швајцарској и Аустрији, на њу отпада 8% БДП-а, док је више од 30% у неким централне и источне Европе. Процена је да је величина овог „другог“ тржишта готово 22 милијарде долара у Мађарској, што одговара 23,5% БДП-а ове земље. У Немачкој и Француској, сива економија је отприлике једна осмина званичног БДП-а, али у мање развијеним источноевропским земљама, као што су Бугарска, Хрватска, Литванија и Естонија, то је 30% или више. На Немачку, Италију и Француску отпада за око половине сиве економије у Европи. У сивој економији је запошљено од 10 до 28 милиона радника, што обухвата између 7% до 19% од укупне радне снаге ЕУ. Сви напред дати подаци су за 2009. годину.

У Источној Европи сива економија је у много већем обиму него што је у Западној Европи. На пример, Турска, од званичног БДП-а од 441 милијарди евра у 2009, има „незванично“ око 127 милијарде евра у сивој зони.

Сива економија у Турској може се поделити у два дела: рад „на црно“, односи око две трећине сиве економије и то највише у грађевинарству, пољопривреди и услугама (чишћење, чување деце, бриге о старима и подучавање). Преостала трећина долази од неиздавања рачуна, који се јавља пре свега код малих продавница и барова, који пријављују само део својих прихода да би се избегла пореска оптерећења.<sup>245</sup>

Док готово сва подручја европске економије потреса озбиљна економска криза и рецесија, једном подручју након дужег времена ипак најбоље иде – сивој економији, резултати су истраживања аустријских стручњака.

Сива економија обухвата неопорезиву трговину робом и услугама, односно плаћањем на руке без рачуна. Ту, међутим, не спадају озбиљнија кривична дела, као што су трговина дрогом или проституција. Аустријски стручњаци предвиђају да ће 2013. године, у 14 богатих земаља ЕУ сива економија порасти за 0,3% до 0,9%, а те су земље такође и чланице ОЕЦД-а. Највећи раст сиве економије (0,8% до 0,9%) очекује се у Ирској, Шпанији и Великој Британији, а најмањи раст очекује се у Немачкој, Аустрији и Белгији.<sup>246</sup>

Обим сиве економије у Немачкој је 2009. године, због привредне кризе, достигао рекордних 253 милијарди евра. Према процени стручњака за ову област, професора економије Фридриха Шнајдера, коју објављује економски магазин “Виртшафтсвохе” (Wirtschaftswoche), то је повећање обима сиве економије за најмање пет милијарди евра.<sup>247</sup>

Према Шнајдеровим наводима, томе је погодовала чињеница да су многи запослени у 2008. години били, због кризе, принуђени на скраћено радно време, па су радом “на црно” компензирали губитак у примањима.

За 2010. годину Шнајдер је предвиђао даљи пораст обима сиве економије за пет до осам милијарди. Јер, аналитичари су очекивали да ће 2010.г. доћи до видног пораста незапослености. Део одговорности за пораст рада “на црно”, према оцени овог стручњака, носе и менаџери у фирмама и банкама.<sup>248</sup> “Менталитет самопослуживања многих водећих људи у привреди је погоршао порески морал у Немачкој. Људи имају осећај да главни кривци за економску катастрофу пролазе некажњено, док мајстор који

---

<sup>245</sup> Бизнис и финансије, 2012., Сива економија у Европи, Београд, (07.03.2012.)

<sup>246</sup> <http://www.capital.ba/recesija-podstice-rast-sive-ekonomije-u-eu/> (08.03.2012).

<sup>247</sup> Schneider Friedrich, 2011., Tax evasion, tax avoidance and shadow economy: introduction Int Tax Public Finance, p. 158

<sup>248</sup> Schneider Friedrich, 2011., Цитирано дело. стр. 158

викендом поставља плочице или непријављена чистачица бивају представљени као криминалци”, указивао је Шнајдер.<sup>249</sup>

Овај стручњак је утврдио да рад на црно, иако због њега државне касе губе годишње 20 до 25 милијарди пореза, ипак има и добрих страна. Јер, новац зарађен “на црно”, људи не стављају на књижицу, већ га одмах троше, па је и то “нека врста коњунктурног програма и допринос стабилизацији приватне потрошње у 2009.г.”

Обим сиве економије се разликује од региона до региона. Док се на северу Европе њен удео процењује на око 10% до 18% БДП-а, у медитеранским земљама ЕУ, као што су Португалија или Италија, он је око 20% до 25%. У случају Естоније, Летоније, Румуније или Бугарске удео сиве економије се процењује на 36 до 39 процената БДП-а.<sup>250</sup>

Стратегија борбе против сиве економије у Италији имала је ретке периоде укључивања синдикалних организација у њих. Период највећег учешћа био је од 2006.-2008. године, што је кореспондирало односу са Владом левог центра. Управо у том периоду, усвојен је Закон који с једне стране преузима утицај јединствене платформе коју је представила Влада од највећих синдикалних удружења радника, са друге стране то је била интензивна активност сарадње између Владе и синдиката како би се супротставили великој кризи у јавним финансијама. Напротив, владе десног центра које су се смењивале последњих деценија, увек су тежиле ка томе да изузму синдикате из укључивања у стратегију борбе против сиве економије. Нажалост, ситуације се погоршала пре свега у 2008. години због дубоких унутрашњих размимоилажења унутар три (већ поменути) највећа италијанска синдиката. Тако је изостао примарни услов за укључивање синдиката у борбу против сиве економије.<sup>251</sup>

### **3.1.5. Ефекти пореске контроле у процесу сузбијања евазије пореза и сиве економије**

Основна карактеристика развијених земаља у домену рада пореске администрације је да је иста савремено организована и да је ефикасност рада пореских контрола код ових земаља на завидном нивоу. То управо показују и наредни подаци. Посматрани трогодишњи период даје за право да се закључи да је учешће евазије пореза по свим пореским облицима, а утврђена по пореским контролама у укупном

<sup>249</sup> Schneider Friedrich, 2011., Citirano delo. p. 158

<sup>250</sup> [www.fxserbia.net/content/view/1235/](http://www.fxserbia.net/content/view/1235/) (14.03.2012.)

<sup>251</sup> Андрић Чеданка, Мијовић Јелена, 2010., Ефикасно сузбијање сиве економије, НИП Радничка штампа, Београд, стр. 83



друштвеном бруто производу, најнижа у Финској. Просек за период 2007.-2009.г. је 0,41%. Највеће учешће евазије пореза у укупном друштвеном бруто производу је код Немачке и исти је 0,69%.

**Табела 36. Учешће детектоване евазије у БДП-у изабраних земаља и Србије, за период 2007.-2009. године**

Земље	Детектована евазија у БДП-у (%)			Просек по земљи (%)
	2007.	2008.	2009.	
Немачка	0,66	0,68	0,73	0,69
Аустрија	0,73	0,72	0,44	0,63
Португалија	0,6	0,34	0,61	0,52
Финска	0,27	0,55	0,41	0,41
Годишњи просек	0,56	0,57	0,54	0,56
Србија	1,03	0,88	0,92	0,94
Однос РС/Просек	183,9	154,4	170,4	167,7

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, израчунавање наше. Напомена: подаци за Србију су узети из табеле 13. Учешће евазије пореза у БДП-у Србије за период 2005. до 2010.г.

Група развијених земаља која је посматрана у претходној табели обухвата једну велику и три мале националне економије. Унутар подгрупе мањих земаља налази се и једна (Португалија) која је у периоду светске економске кризе имала значајне структурне проблеме. И независно од ове структурне различитости земаља, ниво евазије у односу на БДП у њима није значајније осцилирао. Највиши просечан релативан обим евазије је постигнут у Немачкој, а најнижи у друштвено врло организованом земљи Финској. У односу на постигнути трогодишњи просечан релативни обим евазије од 0,56% БДП-а Португалија и Финска имају нижи ниво евазије, а Аустрија и Немачка виши.

Изнети подаци показују да величина или релативна стабилност привредних активности у посматраним земљама не утиче на обим евазије у њима. То наговештава да је обим евазије више комплементаран са унутрашњим организационим способностима њихових пореских администрација, што је и основна хипотеза постављена у овом раду.

У односу на Републику Србију релативни обим евазије је за скоро 68% (индекс 167,7) већи него у посматраним развијеним земљама. Иако се ради о годинама у којима је уочен пораст тренда ефикасности рада пореске администрације у Србији, он није значајније утицао на пад релативног обима евазије, па је он и даље висок у односу на

развијене земље. Узрок томе може бити још увек слабо развијена организациона способност пореске администрације у Србији, којем питању надаље треба посветити посебну пажњу.

### **3.2. Анализа поступка пореске контроле у транзиционим земљама**

Основни задатак пореских власти у земљама транзиције је надзор над испуњавањем и документовањем пореских обавеза, као и извештавање и плаћање обавеза од стране пореских обвезника. У транзиционим земљама, порески органи почињу пореску контролу у случају сумње на кршење пореских закона од стране пореских обвезника. Уколико се установи постојање неправилности, порески поступак се покреће по службеној дужности да би се донела одлука о утврђеном износу пореске обавезе. Поступак такође почиње по службеној дужности (обично након пореских пријава) да се утврди правилан износ пореза који је неопходан од стране пореског обвезника (нпр. порез на наслеђе и поклон). Осим тога, поступак може бити покренут на захтев пореског обвезника (нпр. поступак за циљ продужење рока за плаћање или потврђивања вишка уплаћеног пореза). Порески органи су такође одговорни за принудну наплату пореза.

Странке имају право да активно учествују у пореском поступку (лично или преко заступника, на пример пореског саветника), да приступе датотекама поступка, да представе своје правне и чињеничне аргументе и да прокоментаришу исход пореског поступка. Пореска одлука може се побијати жалбом поднета у року од 15 дана од дана достављања одлуке. У овом случају по жалби одлучује порески орган на другом степену. Подношење жалбе не значи аутоматски укидање првостепеног решења. Другостепена одлука је коначна и може се побијати само уз тужбу Врховном управном суду (потписана од стране адвоката или пореског саветника). Административне ванредне мере против коначних пореских одлука су укидање и поништавање одлуке, као и понављање поступка. Поништавање важи ако је нпр. донета одлука од ненадлежног органа, без правног основа или грубо кршење закона. Понављање је могуће ако су нпр. чињенице утврђене на основу лажних доказа, односно ако порески обвезник није учествовао у поступку без његове кривице.<sup>252</sup>

---

<sup>252</sup> <http://www.cfe-eutax.org/taxation/administration-of-taxes/poland> (15.03.2012.)

### 3.2.1. Пореска администрација у земљама у транзицији

Државе које припадају категорији земаља у транзицији су бивше социјалистичке земље у којима је доминирала планска економија са свим атрибутима карактеристичним за тај систем (одсуство слободне конкуренције, планска диригована економија, неуважавање економских закона, планске цене и сл). У овим земљама у последњих двадесет година заправо да није било ниједне важније области привредног, политичког или друштвеног живота која се није нашла пред тешким и хазардним изазовима транзиције. Улога државе у привредним делатностима морала се изменити, а одсуство добро развијеног система закона и ефикасног државног апарата представљало је једну од главних препрека. Облици пореза заступљени у пореским системима ових држава и транспарентни систем утврђивања, контроле и наплате пореза – порески поступак – требали су да постану важни параметри на основу којих би (наравно уз уважавање и других параметара) инвеститори требали да одлуче да ли је одређени амбијент – одређена привреда у транзицији привлачна за улагање капитала.<sup>253</sup>

Земље у транзицији имају комплексан порески систем који је еволуирао последњих десет година, у циљу стварања оптималног фискалног окружења за обављање економских активности. Између осталог, за овај порески систем је карактеристичан висок степен хармонизације са законодавством Европске уније. Тачније, пореска реформа у транзиционом земљама почела је увођењем пореза на додату вредности, пореза на доходак грађана, односно увођењем пореза на добит предузећа.<sup>254</sup>

### 3.2.2. Процедуре, процеси и функције пореских контрола

Земље у транзицији спроводе економску либерализацију, у којој тржишне снаге утичу на формирање цена. Трговинске баријере се смањују до укидања. Врши се приватизација државних предузећа и ресурса, и стварање финансијског сектора који би требало да олакша кретање приватног капитала.

---

<sup>253</sup> Хрустић Хасиба, 2002., „Нове тенденције у реформи пореске администрације“, Рачуноводство, Београд, стр 70.

<sup>254</sup> Центар за демократију, 2001., Искуства транзиције у Пољској и Мађарској, Фонд за унапређење демократије Љуба Давидовић, Београд, стр. 21.

Порески органи код земаља у транзицији, у остваривању надлежности утврђених законом имају овлашћења да:<sup>255</sup>

- обављају инспекцијски надзор, предузимају мере наплате, и друге радње и активности за које су надлежни по закону,
- решавају о правима пореских обвезника,
- врше регистрацију пореских обвезника и воде порески регистар,
- врше утврђивање пореза, на начин и по поступку утврђеним законом,
- захтевају од пореских обвезника и других правних лица да поднесу документацију и пруже друге информације неопходне за утврђивање пореске обавезе,
- позивају лица да учествују у пореском поступку,
- изричу казне за пореске прекршаје прописане пореским законима и др.

Пореска контрола код транзиционих земаља је дефинисана као инспекцијски надзор. Инспекцијски надзор обухвата поступак провере чињеница и података битних за опорезивање пореских обавезника и других лица. Инспекцијски надзор врше порески инспектори. Поступак инспекцијског надзора покреће се налогом за инспекцијски надзор код транзиционих земаља из окружења. Налог за инспекцијски надзор садржи: предмет, период и време (почетак) инспекцијског надзора.

Основни циљ и функција пореске контроле (инспекцијског надзора) код земаља у транзицији се састоје у томе да прикупе држави довољно средстава која су неопходна за остваривање њеног постојања.

### **3.2.3. Висина пореске евазије у земаљама у транзицији**

У наредном делу рада биће приказана висина детектовне пореске евазије по пореским контролама у шест изабраних транзиционих земаља, и то у: Русији, Пољској, Чешкој, Хрватској, Словенији и Словачкој. Период посматрања ће бити три године и то: 2007.г., 2008., и 2009.г. За сваку земљу појединачно ће бити дат приказ утврђене детектоване евазије пореза по свим пореским облицима, број инспектора који су учествовали у пореским контролама, висина детектоване евазије пореза по једној контроли као и учешће евазије у БДП-у за сваку земљу појединачно по годинама.

---

<sup>255</sup> Центар за демократију, 2001., Искуства транзиције у Пољској и Мађарској, Фонд за унапређење демократије Љуба Давидовић, Београд, стр. 22.

### 3.2.3.1. Обим пореске евазије у Пољској

Пољска је држава у средњој Европи. После прве тешке фазе транзиције праћене јаком инфлацијом, девалвацијом националне валуте, затварањем предузећа и снажним растом незапослености, нова политика земље је омогућила развој и модернизацију пољске привреде. До економског раста је дошло 1993. када се повећао и ниво благостања, што је довело до повећања потрошње, ниже инфлације и стабилизације злоте. Повећала се трговина са иностранством као и стране инвестиције. Пољски привредни раст узрокован шок терапијом наставио се до 1997. када је стопа незапослености пала испод 10%. После тога појавили су се нови економски проблеми. Стопа незапослености од 20% је достигнута је у 2004. години. У 2007. години је пала на 12%.<sup>256</sup> У Пољској је присутна евазија пореза у свим пореским облицима. Пореска контрола је највећи допринос дала у откривању пореза на додату вредност. У 2007. години пореска контрола је утврдила пореску евазију у износу од 1.861,2 милиона евра. Ефекат пореске контроле у 2009. години је такође био на високом ниову, јер је иста утврдила евазију у износу од 2.107,5 милиона евра.

**Табела 37. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Пољске, у периоду 2007. до 2009. године**

Година	2007.	2008.	2009.	2009./2007.
БДП у еврима	303.631.000	382.380.000	311.507.000	
Евазија у еврима	1.861.000	2.175.000	2.107.000	
Удео евазије у БДП (%)	0,61	0,57	0,68	0,62
Раст евазије (индекс)		116,9	96,9	113,2
Раст БДП (индекс)		125,9	81,5	102,6

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) IOTA The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Посматрајући податке из претходне табеле у којој се даје учешће евазије пореза по свим пореским облицима у односу на укупан бруто друштвени производ у Пољској за период од 2007. до 2009.г. може да се закључи да је најмање учешће у 2008. години, 0,57% без обзира што је укупан обим евазије пореза те године била највећа. Ова контрадикција се појавила из разлога што је у 2008. години бруто друштвени производ био већи у односу на друге две посматране године.

<sup>256</sup> [www.euractiv.rs/.../1798-budet-eu-poveao-poljsku-privredu](http://www.euractiv.rs/.../1798-budet-eu-poveao-poljsku-privredu), (15.03.2012.)

Посматрано кумулативно за цео трогодишњи период раст евазије у Пољској је био нешто виши од раста бруто друштвеног производа што наговештава да је рад пореске администрације ове земље био нешто неефикаснији, а да је са растом бруто друштвеног производа расла и опуштеност пореских обвезника. Ово је логично обзиром на почетни период утицаја светске економске кризе на пословање привредних субјеката у овој земљи.

### 3.2.3.2. Пореска евазија у Републици Чешкој

Чешка је веома интересантна земља за многе пореске обвезнике који максимално упражњавају евазију пореза. Евазија пореза је заступљена код свих пореских облика. Порески инспектори пружају максимум у детектовању евазије пореза. У наредној табели се даје учешће детектоване пореске евазије у укупном БДП-у у Републици Чешкој за трогодишњи период посматрања и то почев од 2007. те закључно са 2009. годином.

**Табела 38. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Чешке, у периоду 2007. до 2009. године**

Година	БДП у мил.евра	Детектована евазија у мил.евра	Учешће евазије у БДП-у (%)
2007.	124.546	348,1	0,28
2008.	157.229	412,8	0,26
2009.	137.816	388,5	0,28

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Показатељи из табеле 36. показују да је најнижи проценат учешћа евазије у БДП-у у 2008. години 0,26%, без обзира што је номинално те године била највећа евазија, а што је последица увећаног бруто друштвеног производа у тој години у односу на 2007. и 2009. годину. У посматраном периоду учешће се креће од 0,26% до 0,28% што је ниже у односу на просек за земље у транзицији (0,49%).

Упоредно посматрано за групу транзиционих земаља релативни удео пореске евазије у БДП (уз Словенију) је најнижи, па се претходни закључци о ефикасности рада пореске администрације Чешке на овај начин потврђују. Зато је удео пореске евазије Чешке у БДП скоро за два пута нижи него просечан удео за ову групу земаља.

Како изгледа динамика рада пореске администрације Чешке може се видети у наредној табели у којој су приказани обрађени сви апсолутни и релативни показатељи.

**Табела 39. Детектована пореска евазија у Републици Чешкој, од 2007. до 2009.године**

Година	2007.	2008.	2009.	2009./2007.
Број контрола	135.411	128.873	139.389	
Број инспектора	3.171	3.121	3.143	
Број контрола по инспек.	42,7	41,3	44,3	
Евазија пореза у еврима	348.163.000	412.827.000	388.563.000	
Раст евазије (индекс)		118,6	94,1	111,6
Евазија по контроли	2571	3203	2788	
Раст евазије по контроли		124,6	87,0	108,4
Евазија по инспектору	109.796	132.274	123.628	
Раст евазије по инспек.		120,5	93,5	112,6

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Из претходне табеле се закључује да је највећа евазија у Републици Чешкој за период посматрања била у 2008. години. Трогодишње осцилације формирале су ипак растући обим евазије од 11,6%. У односу на њега, раст евазије по контроли износио је 8,4%, а по једном пореском инспектору 12,6%. То наговештава повећање ефикасности рада пореске администрације Чешке, али и нешто слабију динамику саме пореске контроле. Бољи рад пореских инспектора је изгледа утицао на пореске обвезнике па је и смањена пореска евазија по једној контроли. Тај утицај очигледно није био велики јер је кумулативни раст пореске евазије био и даље велики.

### **3.2.3.3. Пореска евазија у Словачкој**

Словачка је континентална држава у централној Европи. Словачка је високоразвијена привреда са изразито високом стопом раста. Од 1. јануара 2009. Словачка је чланица Еврозоне и користи евро као своју валуту. У Словачкој организована пореска евазије је почела да се појављује у већем обиму од 1996.године. Из тих разлога пореска администрација је приступила озбиљном прикупљању информација о постојању ове штетне појаве на систематичан и сврсисходан начин. Евазија пореза је присутна код свих пореских облика, а висина детектоване евазије за период 2007.-2009. године даје се у наредној табели.

**Табела 40. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Словачке, у периоду 2007. до 2009. године**

Година	БДП у мил.евра	Детектована евазија у мил.евра	Учешће евазије у БДП-у (%)
2007.	62.534	278,8	0,44
2008.	66.525	380,8	0,57
2009.	63.479	435,5	0,68

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Из табеле се види да се учешће евазије пореза по свим пореским облицима у односу на укупан бруто друштвени производ за посматрани период у Словачкој кретало од 0,44% у 2007. години до 0,68% у 2009. години. У посматраном периоду евазија пореза у односу на БДП је имала тенденцију сталног и благог пораста, тако да је утврђен висок раст пореске евазије очигледно компензован високим растом БДП-а Словачке. У прегрејаној привредној коњунктури изгледа да су порески обвезници налазили довољно простора да увећају пореску евазију, а томе је погодовао и слаб инвензитет рада пореске администрације Словачке, која се изгледа мора реорганизовати у свом раду да би се ефекти пореске евазије бар приближили оним у Немачкој.

Распон детектоване евазије пореза у Словачкој кретао се од 278,8 до 435,5 милиона евра што се може видети у наредној табели

**Табела 41. Детектована пореска евазија у Словачкој, од 2007. до 2009.године**

Година	2007.	2008.	2009.	2009./2007.
Број контрола	24.711	21.357	19.820	
Број инспектора	1.647	1.638	1.642	
Број контрола по инспект.	15,0	13,0	12,1	
Евазија пореза у еврима	278.815.000	380.868.000	435.549.000	
Раст евазије (индекс)		136,6	156,2	156,2
Евазија по контроли	11283	17.833	21.975	
Раст евазије по контроли		158,1	123,2	194,8
Евазија по инспектору	169.287	232.520	265.255	
Раст евазије по инспект.		137,4	114,1	156,7

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Од до сада посматраних земаља убедљиво највећи раст пореске евазије остварен је у Словачкој у посматране три године (преко 50%). Зато је пореска евазија по контроли



и по једном инспектору такође изузетно висока. Можда је један од главних узрока релативно најнижи обим контроле по једном инспектору (од 12 до 15), чак нижи и од Немачке. Како је Немачка пореска администрација показала високу ефикасност у откривању пореске евазије, може се закључити да је ово показатељ слабог интензитета рада пореске администрације, па би Словачка могла да тражи излаз у домену неоптерећености њене пореске администрације.

#### 3.2.3.4. Обим пореске евазије у Хрватској

У Републици Хрватској пореска евазија односи знатан део пореског колача. Она је присутна код свих пореских облика. Најзначајнију улогу у њеној детекцији и сузбијању има пореска администрација одосно порески инспектори који раде у Пореској управи Хрватске. Ефекти рада пореске администрације у Хрватској у трогодишњем периоду од 2007. до 2009. године су били на релативно високом нивоу. Распон новооткривене евазије пореза кретао се од 218,8 до 245,4 милиона евра, што се може видети у наредној табели.

**Табела 42. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Хрватке, у периоду 2007. до 2009. године**

Година	БДП у мил.евра	Детектована евазија у мил.евра	Учешће евазије у БДП-у (%)
2007.	42.329,2	218,8	0,52
2008.	46.092,5	213,2	0,46
2009.	44.867,2	245,3	0,55

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Учешће евазије пореза по свим пореским облицима у односу на укупан бруто друштвени производ за период 2007.–2009.г. у Хрватској се кретало од 0,46% до 0,55% што је приближно једнака просеку за земље у транзицији (0,49%). Дакле, ефикасност рада пореске администрације Хрватске је дала своје резултате, па је укупан обим пореске евазије у односу на БДП био на очекиваном просечном степену евазије у транзиционим земљама.

Апсолутни и релативни показатељи о детектованој евазији пореза у Хрватској дају се у наредној табели.

**Табела 43. Детектована пореска евазија у Хрватској, од 2007. до 2009.године**

Година	2007.	2008.	2009.	2009./2007.
Број контрола	8.542	8.349	7.529	
Број инспектора	644	623	590	
Бр.контрола по инспек.	13,7	14,2	12,8	
Евазија пореза у евр.	218.793.000	213.247.000	245.369.000	
Раст евазије (индекс)		97,5	115,1	112,1
Евазија по контроли	25.614	25.542	32.590	
Раст еваз. По контроли		99,7	127,6	127,2
Евазија по инспектору	339.741	342.291	415.880	
Раст евазије по инспек.		100,75	121,50	122,41

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Из претходне табеле за посматрани период 2007.-2009.г. се може да закључити да је номинално највећа евазија утврђена у 2009. години а да је 2008. година евазија била најмања. За трогодишњи период забележен је пораст пореске евазије за 12%.

Међутим, у истом периоду пораст евазије по контроли и пореском инспектору је био скоро за два пута већи него сам пораст евазије, те се може говорити о изузетно високој ефикасности рада пореске администрације Хрватске. Она има број контрола по једном инспектору (између 13 и 14) као у Немачкој (и Словачкој), па се може рећи да се овде ради о копирању пореског организовања ове економски развијене земље. Оно у Словачкој није обезбедило висок резултат ефикасности рада пореске администрације, док је у Хрватској то био позитиван случај.

### **3.2.3.5. Обим пореске евазије у Словенији**

Утаја пореза је велики проблем свих земаља у региону у коме спада и Словенија. Пореска евазија у Словенији је присутна у свим пореским облицима а најизраженија је код пореза на доходак грађана. Квалитет рада пореске инспекције у Републици Словенији, у трогодишњем периоду посматрања је на завидном нивоу. У наредној табели се даје учешће детектоване пореске евазије у укупном БДП-у у Словенији за трогодишњи период посматрања и то почев од 2007. те закључно са 2009.годином.

**Табела 44. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Словеније, у периоду 2007. до 2009.године**

Година	БДП у мил.евра	Детектована евазија у мил.евра	Учешће евазије у БДП-у (%)
2007.	34.568,2	87,07	0,25
2008.	37.304,7	93,58	0,25
2009.	35.384,4	80,34	0,23

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Учешће евазије пореза по свим пореским облицима утврђених у пореским контролама у односу на укупан бруто друштвени производ Словеније за период од 2007. до 2009. године кретало се од 0,23% до 0,25% што је испод просека за земље у транзицији (0,49%). У ствари, ради се о земљи која има најнижи степен пореске евазије у БДП-у од свих посматраних земаља (развијених и транзиционих). На индиректан начин може закључити да модел организовања пореске администрације није узрок ефикасности њеног рада, већ се они крећу вероватно у простору од целокупног система управне организације земље, али и од прилагођености пореских обвезника оваквом систему. Садејство свих ових фактора произвело је Словенију у „шапмиона“ пореске евазије и пореске администрације.

Рад пореске администрације Словеније може се видети у наредној табели у којој су приказани обрађени сви апсолутни и релативни показатељи.

**Табела 45. Детектована пореска евазија у Словенији, од 2007. до 2009.године**

Година	2007.	2008.	2009.	2009./2007.
Број контрола	6.278	7.827	7.544	
Број инспектора	374	366	366	
Број контрола по инспек.	17,2	21,4	20,6	
Евазија пореза у еврима	87.067.610	93.585.000	80.344.000	
Раст евазије (индекс)		107,5	85,9	92,3
Евазија по контроли	11.124	12.405	10.650	
Раст евазије по контроли		111,5	85,9	95,7
Евазија по инспектору	232.801	255.697	219.519	
Раст еваз.по инспек.		109,8	85,9	94,3

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Од свих посматраних земаља Словенија је једина забележила просечан пад пореске евазије у посматраним годинама (-7,7%). Раст пореске евазије у 2008.г., дакле није утицо на укупан просечан резултат. Исти тренд имају и релативни показатељи пореске евазије по контроли и пореском инспектору. Слагање између ових трендова показује да је ефикасан рад пореске администрације Словеније довело до смањење обима пореске евазије.

И овде се ради о пореској администрацији са малим бројем пореских контрола по једном инспектору (од 17 до 20), па се и за Словенију може рећи да примењује немачки модел организовања. Он је у овој земљи далеко успешније функционисао него у земљама које су практиковале исти модел (Словачка и Хрватска).

### 3.2.3.6. Обим пореске евазије у Русији

Руска Федерација савезна је држава која се простире преко огромних пространа источне Европе и северне Азије. Петнаест година након пропасти комунизма руска економија се приближила економијама средње развијених земаља слободног тржишта. Данас она има високу стопу раста БДП-а (у 2004. 7,2%; 2005. 6,4%; 2006. 8,2%; 2007. 8,5%; 2008. 5,2% годишње ) и релативно високу инфлацију (око 8,8%).<sup>257</sup> Ипак, и данас су у Русији уочљиви остаци старог, комунистичког система. У Русији је најзаступљенија евазија пореза на додату вредност као у Немачкој. Пореска администрација Русије најуспешније је радила у 2009. години јер је новооткривена евазија износила 8.957,05 милиона евра. За разлику од 2009.г., у претходној 2008. години ефекти рада пореских контролора су били скромнији, јер је евазије пореза у овој години утврђена у износу од 7.556,74 милиона евра.

**Табела 46. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у Русије, у периоду 2007. до 2009.године**

Година	БДП у мил.евра	Детектована евазија у мил.евра	Учешће евазије у БДП-у (%)
2007.	934.047	6.955	0,74
2008.	1.214.360	7.556	0,62
2009.	1.117.210	8.957	0,80

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

<sup>257</sup> [www.vesti-online.com/tag/42057/Bruto-drustveni-proizvod](http://www.vesti-online.com/tag/42057/Bruto-drustveni-proizvod), (14.03.2012.)

Учешће евазије у укупном бруто друштвеном производу Русије у 2008. години је за 16% ниже у односу на 2007. годину док је у 2009. години за 29% више у односу на 2008. годину. Процент учешћа евазије у односу на бруто друштвени производ се кретао од 0,62% до 0,80% што је изнад просека за земље транзиције (0,49%), као и свих посматраних развијених земаља.

На овај начин се показује да ефикасан рад пореске администрације доприноси укупном и релативном обиму пореске евазије, али има слабих ефеката „одвраћања“ у односу на пореске обвезнике. То значи да се узрок производње високог обима пореске евазије у Русији не налази у домену пореске администрације као првог ешалона одбране, већ је он вероватно смештен негде у ширем пољу управног система ове земље.

Апсолутни и релативни показатељи о детектованој евазији пореза у Русији дају се у наредној табели.

**Табела 47. Детектована пореска евазија у Русији, од 2007. до 2009.године**

Година	2007.	2008.	2009.	2009./2007.
Број контрола	105.800	87.900	85.600	
Контроле са неправилностима	102.600	86.800	85.000	
Удео непр.у укуп.контр. (%)	97	99	99	
Евазија пореза у еврима	6.955.738.000	7.556.744.000	8.957.052.000	
Раст евазије (индекс)		108,6	118,5	128,8
Евазија по контроли	65.744	85.970	104.638	
Раст евазије по контроли		130,8	121,7	159,2

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, аутор је коришћењем података са сајта извршио потребна прерачунавања

Из упоредног прегледа може да се закључи да за посматрани период постоји узлазни тренд пореске евазије у Русији. У 2008. годни евазија утврђена по пореским контролама је за 8% виша у односу на 2007. годину, док је у 2009. евазија била виша за 18% у односу на 2008. годину. За посматрани трогодишњи период она се скоро приближава једној трећини увећања.

Са друге стране раст евазије по једној контроли је био за два пута већи од самог раста пореске евазије, па се може рећи да пореска администрација Русије ефикасно обавља свој посао. Он је, наравно, био последица значајног доприноса њиховом раду самих пореских обвезника, па се може рећи да ефикасан рад пореске администрације у

посматраном периоду није допринео смањењу пореске евазије у Русији, који је у односу на бруто друштвени производ највећи у групи свих посматраних земаља.

#### **3.2.4. Величина сиве економије у транзиционим земљама**

Просечно учешће сиве економије у земљама транзиције у периоду 2004./2005. године износи 38,8% и то је скоро три пута више од учешћа сиве економије у земљама ОЕЦД-а. Исто тако, пораст учешћа између пет посматраних периода знатно су израженији него у земљама ОЕЦД-а. У овој групи, средином деведесетих година (1999./00.) релативно мало учешће (испод 30%) било је карактеристично за Литванију и Узбекистан, док је релативно велико учешће (више од 50%) забележено у Грузији, Азербејџану и Украјини. Просечна величина сиве економике у 25 земаља транзиције источне и централне Европе варира од 38,1% БДП у 1999./2000. на 38,8% БДП у 2004./2005.г. Највећи удео сиве економике имају Грузија, Азербејџан и Украјина, а најмањи Словачка, Чешка и Мађарска.

**Табела 48. Величина сиве економије у транзиционим земљама, за период 1999.-2005. године (у % БДП)**

	Држава	Сива економија (% БДП)				
		1999./00.	2001./02.	2002./03.	2003./04.	2004./05.
1	Албанија	33,4	34,6	35,3	35,0	34,3
2	Јерменија	46,3	47,8	49,1	48,4	47,6
3	Азербејџан	60,6	61,1	61,3	60,8	59,4
4	Белорусија	48,1	49,3	50,4	50,5	50,8
5	Бсна и Херцеговина	34,1	35,4	36,7	36,2	35,3
6	Бугарска	36,9	37,1	38,3	37,4	36,5
7	Хрватска	33,4	34,2	35,4	34,7	34,1
8	Чешка	19,1	19,6	20,1	19,2	18,3
9	Естонија	38,4	39,2	40,1	39,1	38,2
10	Грузија	67,3	67,6	68,0	67,3	66,4
11	Мађарска	25,1	25,7	26,2	25,3	24,3
12	Казакстан	43,2	44,1	45,2	45,4	44,6
13	Киргистан	39,8	40,3	41,2	41,4	40,6
14	Летонија	39,9	40,7	41,3	40,4	39,4
15	Литванија	30,3	31,4	32,6	31,3	30,2
16	Македонија	34,1	35,1	36,3	36,8	36,9
17	Молдавуха	45,1	47,3	49,4	49,5	49,1
18	Пољска	27,6	28,2	28,9	28,2	27,3
19	Румунија	34,4	36,1	37,4	36,2	35,4
20	Русија	46,1	47,5	48,7	48,2	47,3
21	Србија и Црна Гора	36,4	37,3	39,1	38,2	37,3
22	Словачка	18,9	19,3	20,2	19,1	18,2
23	Словенија	27,1	28,3	29,4	28,2	27,3
24	Украјина	52,2	53,6	54,7	45,9	55,3
25	Узбекистан	34,1	35,7	37,2	36,3	35,4
<b>Просек</b>		<b>38,1</b>	<b>39,1</b>	<b>40,1</b>	<b>39,5</b>	<b>38,8</b>

Friedrich Schneider: Shadow economies and corruption all over the world: new estimates for 145 countries. Linz : Johannes Kepler University of Linz, Austria, 2007. 46 str

Напомена: Радноспособно становништво представља становништво између 16 и 65 година старости.

Извор: OECD 2002. (према: Schneider F., 2003: The Size and Development of the Economy and Labour Force of 22 Transition and 21 OECD Countries, What Do Really Know? p.13

[www.economics.uni-linz.ac.at](http://www.economics.uni-linz.ac.at)

Напомена: Код процене величине сиве економије у претходној табели коришћен је Модел МИМИЦ. Модел МИМИЦ третира димензије неформалног сектора као латентне варијабле и примењује модел статистичког моделирања СЕМ (SEM = Structural Equation Model). Модел СЕМ особито се примењује приликом социјалних истраживања (психологија, социологија, маркетинг и сл), како би се истражиле немерљиве варијабле (нпр. ставови, уверења, задовољство и др). Овакав приступ је утемељен на статистичкој теорији латентних варијабли, при чему се узима у разматрање неколико узрока и неколико индикатора сиве економије. Модел МИМИЦ припада породици тзв. модела LISREL (L ISREL = Linear Independent Structural Relationship) и први га је конструисао Zellner (1970), а затим су га дорађивали Joereskog, Goldberger (1974) и други експерти из области економетрије. Модел МИМИЦ су примењивали, уз мање или веће модификације, многи аналитичари макроекономских кретања, а у најновије вријеме Dell'Anno i Schneider.

У овој групи земаља по ниском учешћу (нижем од 20%) истичу се Чешка и Словачка. Посебно занимљив јесте случај Пољске, која је средином 1990-их имала међу транзиционим земљама најмањи удео сиве у легалној економији (чак нижи од

непондерисаног просека земаља ОЕЦД-а и тек нешто мало виши од удела у Немачкој и Холандији). Величина сиве економије у Пољској на почетку 2000. год. скоро се удвостручила и у том периоду је учешће сиве у легалној економији порасло за 13,5 процентних поена, чиме је и просек пораста величине сиве економије у посматраној групи земаља знатно повећан.

Због глобалне економске кризе рад се у Пољској сели у илегалну сферу и 2009. године сива економија, према проценама експерата из Пољске академије наука (ПАН), достигла је 16% вредности БДП-а. “Удео сиве економије у БДП-у који је у 2008. години био 15%, у 2009. је порастао на 16%”.<sup>258</sup>

Да се рад сели у илегалу, потврђују и статистички подаци, пошто према методи рачунања стопе незапослености коју користи званична статистичка агенција ЕУ Еуростат, а која не обухвата незапослене који не траже посао, у Пољској је упркос кризи незапосленост релативно мала – свега 6,7%. Пољска Главна канцеларија за статистику која урачунава све незапослене, пак, стопу незапослености је према најновијим подацима прорачунала на 10,6%.

Пораст удела сиве економије у БДП-у очекују и чешки стручњаци, с обзиром на то да незапосленост расте неочекивано брзо, а фебруару 2009. године је без посла остало више од 32.000 Чеха. Према најновијим подацима Националног завода за статистику, стопа незапослености достигла је у фебруару 2009. године 7,4%, док је у исто време 2008. године износила 5,9%.

Словенија је са 27,1% сиве економије у 1999/2000, пала на 23. у 2004/2005. години. Место одмах иза Словачке. Према подацима пореске управе неформални сектор у Словенији је у порасту. У 2011. години сива економија представља између 20 и 24% од БДП-а. Највећи део сиве економије из непријављеног рада, се посебно издваја у угоститељству и грађевинарству. Пореска управа на сузбијању сиве економије разматра више мера, укључујући и тзв. Ирски модел. Пореска управа за све преступнике даје прелазни период за успостављање и организовање потребне документације, а затим ће наметнути драстичне казне.<sup>259</sup>

### **3.2.5. Резултати пореске контроле у сузбијању евазије пореза и сиве економије**

Према подацима до којих се дошло прерачунавањем, учешће евазије пореза по свим пореским облицима у односу на бруто друштвене производе за земље у транзицији

<sup>258</sup> [www.vesti.rs/Ekonomija/Jacanje-sive-ekonomije-u-Poljskoj.html](http://www.vesti.rs/Ekonomija/Jacanje-sive-ekonomije-u-Poljskoj.html), 14.03.2012.

<sup>259</sup> Fidermuc Katarina, 2007., *Davčna uprava v odločen spopad s sivo ekonomijo*, Delo, Ljubljana, str. 10



за посматрани период може да се закључи да је код Словеније тај проценат најнижи а да је највећи код Русије. Овако утврђена евазија по основу одрађених пореских контрола у земљама транзиције је за скоро дупло мања од стварне, а то из разлога што у посматраном периоду сви порески обвезници нису обухваћени пореским контролама а који су утајили порез на разне начине.

**Табела 49. Учешће детектоване евазије пореза у БДП-у изабраних транзиционих земаља и Србије, за период 2007.-2009. године**

Земље	Детектована евазија у БДП-у (%)			Просек по земљи (%)
	2007.	2008.	2009.	
Русија	0,74	0,62	0,8	0,72
Пољска	0,61	0,56	0,68	0,62
Чешка	0,28	0,26	0,28	0,27
Хрватска	0,52	0,46	0,55	0,51
Словенија	0,25	0,25	0,23	0,24
Словачка	0,44	0,57	0,68	0,56
Годишњи просек	0,47	0,45	0,54	0,49
Србија	1,03	0,88	0,92	0,94
Однос РС/Просек	217,6	194,1	171,4	193,8

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, израчунавање наше. Напомена: подаци за Србију су узети из табеле 13. Учешће евазије пореза у БДП-у Србије за период 2005. до 2010.г.

Посматрана група транзиционих земаља остварила је просечан и релативан обим евазије у односу на БДП од 0,5% што је нешто нижи ниво евазије него у посматраним развијеним земљама (0,56%). Овакав неочекивани однос је такође вероватно последица неорганизованости пореских администрација у транзиционим земљама јер се логично може претпоставити да је у прелазном периоду изградње новог економског система обим евазије у њима био већи него у развијеним земљама. Са друге стране може се претпоставити да се ради о евазији као појави која је карактеристична за сваки облик економске организације земље, односно да је склоност пореској евазији пореских обвезника у свим земљама стабилан.

Најнижи релативни ниво пореске евазије у транзиционим земљама остварен је у Словенији (0,24%) и Чешкој (0,27%). Како се ради о земљама које су једне од организационо најуспешнијих у овој групи у изградњи свог новог економског система, може се закључити да су оне успешно изградиле и свој порески систем, па и онај његов контролни део. Тиме се потврђује основна хипотеза о значају пореске контроле за смањење пореске евазије у националним економијама. Са друге стране у посматраним

транзиционим земљама релативно највиши обим пореске евазије остварен је у Русији (0,72%), која је опет, позната као земља која има највеће организационе и административне проблеме у успостављању новог економског система. Тако се и са ове стране потврђује постављена хипотеза.

Како и Србија спада у групу транзиционих земаља, са специфичношћу њеног готово десетогодишњег кашњења у интензитету транзиционих промена, релативни показатељ оствареног обима евазије у БДП-у који је виши за чак 94% (индекс 193,8) од просека изабраних транзиционих земаља, показује да се ипак ради о врло високом обиму евазије. Такође се показује да је у Србији организованост пореске администрације на знатно нижем нивоу него у другим транзиционим земљама, нарочито оним најуспешнијим (за 4 пута у односу на Словенију), па је посвећивање пажње мерама за унапређење пореске контроле од посебног аналитичког и практичног значаја.

### **3.5. Перформансе пореске контроле у Србији**

Пореска управа је орган управе у оквиру Министарства финансија и привреде. Пореска управа обавља послове утврђивања, контроле и наплате јавних прихода, затим послове издавања и одузимања овлашћења за обављање мењачких послова и контроле мењачких послова, као и послове државне управе у области игара на срећу. Пореску управу данас чини 180 организационих јединица смештених на територији Републике Србије .

У наредној табели приказани су индикатори мерења перформанси пореских контрола у Србији у периоду 2005. до 2010. године

**Табела 50. Индикатори мерења перформанси пореских контрола у Србији, у периоду 2005. до 2010. године**

Година	Број инспектора	Број контрола	Контроле са неправилн.
2005.	773	112.438	24.072
2006.	690	72.396	26.786
2007.	917	47.144	13.710
2008.	906	44.245	13.095
2009.	893	39.351	11.296
2010.	762	28.486	9.206

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2010., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46

Посматрајући податке о броју инспектора из претходне табеле можемо да закључимо да постоји тенденција благог пада. У 2005. години у пореским контролама учествовало је 773 инспектора, да би у 2010. години тај број пао на 762. Максимум ангажованих пореских инспектора у пореским контролама био је у 2007. години.

Тренд опадања броја укупних контрола у периоду од 2005.-2010.г. је очигледан и непрекидан. То значи да је опадање броја инспектора праћено вишеструким опадањем број контрола. Вероватно је то последица њиховог оптерећења, али и честих промена у политици пореске администрације.

Податак о броју контрола са неправилностима за посматрани период нам показује да није било значајних турбуленција. Наиме, у читавом посматраном периоду удео броја контрола са неправилностима у односу на укупан број контрола је стабилан и био око 30%. Једино одступање од овог просека је у било у 2005.години када је од укупно извршених 112.438 пореских контрола, 24.072 са неправилностима што у процентима чини 21,42%. То значи да је једна устаљена динамика и структура контроле била увежбана.

Резултате контрола не смемо посматрати искључиво квантитативно. Поред раније истакнуте квалитативне анализе укључивањем критеријума величине територија и броја пореских обвезника и пореских инспектора, анализу исказаних података можемо посматрати и са историјског аспекта. Уводећи овај критеријум уочавамо културолошке разлике између севера и југа наше земље. И док север одликује већа пореска дисциплина, то на југу поред израженије пореске недисциплине уочавамо чак и навијачко понашање у корист лица која врше пореску утају или се баве нерегистрованим прометом робе.

Имајући у виду наведене додатне критеријуме и остварене резултате у поступцима контроле, неопходно је мењати критеријуме за контролу, а број контрола прилагодити подручју на коме се исте обављају а све у циљу смањења пореске евазије и сиве економије.

### **3.3.1. Принципи рада пореске администрације у Србији**

Пореска управа као посебна целина Министарства финансија и привреде Републике Србије обавља послове утврђивања, контроле и наплате јавних прихода у складу са Законом о пореском поступку и пореској администрацији. Овим Законом уређен је јединствени поступак у примени материјалних пореских закона, као и основни принципи рада пореске администрације.

Суштина новог приступа у раду пореске администрације Србије јесте принцип самопријављивања. То значи да је законска обавеза пореских обвезника, да сами пријаве своје обавезе на начин и у роковима прописаним материјалним пореским законима. Дужност Пореске управе је да формално исправну пореску пријаву прихвати као истиниту све док различитим методама контроле не утврди супротно. У том случају порески обвезник је у обавези да докаже да нетачна пореска пријава не представља избегавања плаћања пореза.

Основни задатак Пореске управе је да доследно, непристрасно и ефикасно прикупља јавне приходе и тако служи Републици Србији и њеним грађанима. У остваривању овог задатка Пореска управа се руководи следећим принципима у раду:

- интегритет
- законитост
- непристрасност и
- поузданост

Поверење јавности у интегритет, законитост, непристраност и поузданост Пореске управе је изузетно важна претпоставка за остваривање задатака Пореске управе.

Тако је у оквиру пореске контроле од нивоа централе до филијала и експозитура организована контрола квалитета рада, где се води рачуна о извршавању наложених послова и радних задатака благовремено, законито у складу са стандардима и процедурама за обављање послова и интерним актима Пореске управе. Установљена је и вертикална хијерархија на нивоу директор Пореске управе - помоћници, стручне службе, одељења, одсеци и др. чији рад се прати у оквиру одељења унутрашње

контроле.

Такође, правовременом имплементацијом информационог система, постигнута је значајна транспарентност, благовременост и ажурност извршавања послова и задатака, што свакако доприноси елиминисању негативних појава са коруптивним елементима.

Период који је пред нама значиће снажнију имплементацију постојећег законодавства који је у сталном процесу измена, сходно бројним обавезама које треба испунити на националном и међународном плану, када је у питању сузбијање евазије пореза и сиве економије. Отвореношћу и транспарентношћу Пореска управа је осигурала јавни карактер свог рада јер правовремено и детаљно, тачно и потпуно информисе јавност о својим активностима.

Саветници директора, руководиоци пореске контроле и службеници са посебним овлашћењима задужени су да свакодневно врше надзор над извршавањем послова и радних задатака, посебно за благовремено и законито извршавање задатака чије је извршење временски ограничено путем налога. Законитост обављања послова за које су радни задаци дефинисани законским и подзаконским прописима непосредно извршавају порески инспектори. Порески инспектори морају имати непристрасни однос према свим пореским обвезницима што подразумева свеобухватну пореску контролу без изузетака и привилегија.

### **3.3.2. Проблеми у пореској контроли код сузбијања пореске евазије и сиве економије**

Пореска контрола, осанована са задатком сузбијања пореске евазије и сиве економије претрпела је неколико измена у организационом погледу. Од 1992.-2003. године пореска контрола је организована у два облика и то као:

- превентивна контрола у саставу одељења Републичке управе јавних прихода и
- финансијска полиција.

Нерационалност и неефикасност у раду пре свега због одсуства адекватне синхронизације у раду и пружања великих могућности за пореску утају, резултирало је 2003. године новом организацијом пореске контроле. Она је организована у три организациона облика и то: канцеларијска контрола, теренска контрола и пореска полиција.

Иако је овом реорганизацијом остварен напредак у односу на претходно решење, услед слабе техничке опремљености, недовољно стручно оспособљених пореских инспектора и законских решења која не прате савремена кретања у окружењу, нису

остварени значајнији резултати у циљу сузбијања корупције, пореске евазије и сиве економије.

У поступку пореске контроле јављају се бројни проблеми. Један од проблема је што инспектори немају уједначене критеријуме у пореским контролама. Пристрасни су понекад. Некада одређују астрономске казне за врло мале прекршаје. Овај проблем управо посепешује пореску евазију и сиву економију.

Следећи проблем пореске контроле огледа се у бројности и разноликости законских и подзаконских аката којима се пореска контрола уређује. Наша пореска контрола показује да не само што је комплексно уређена, већ није ни целовита у раду. Ово посебно добија на значају када се зна да низ материјалних закона нису усклађени са новим уставом. У регулативи која уређује пореску контролу треба извршити радикалније потезе на обезбеђивању јединства система пореске контроле.

Управо ови проблеми су довели да буџет Србије буде оштећен за 94,2 милијарде динара у периоду од 2003.г до 2010.г.<sup>260</sup>

У последњих годину дана у Србији се навелико говори о милионима евра које су тајкуни убацили у легалне токове, а све тесно сарађујући са овдашњим признатим бизнисменима, чак и компанијама које стижу из иностранства. Прање новца, пореске утаје, сарадња државних органа и казнена политика теме су о којима се разговара на многим експертским скуповима. У овим разговорима се ексклузивно откривају имена “привредника” којима је одређена највећа затворска казна за утају пореза, и по први пут се говори о резултатима рада Пореске управе у процесу унакрсне процене имовине идохотка.

Приватизација је најпогоднија за прање новца. С обзиром на то да је Србија држава у транзицији мењају се и начини прања новца, али су они слични као у земљама у окружењу и у развијеним земљама. Дакле, и код нас и у државама у окружењу новац се најчешће “пере” кроз улагање у некретнине, пољопривредно земљиште, трговинске ланце, у куповину хартија од вредности, луксузних добара и робе широке потрошње велике вредности, као и кроз улагања у спорт.<sup>261</sup>

Прање новца је процес прикривања незаконитог порекла новца или имовине стечене криминалом. Да би постојало кривично дело прања новца, потребно је да постоји тзв. претходно кривично дело, дело из кога потиче “прљав новац”. Такав новац

---

<sup>260</sup> Министарство финансија, 2010., Годишњи извештај рада ТК, Пореска управа, Сектор за образовања и комуникацију, Београд, стр. 48

<sup>261</sup> Радовић-Стојановић Јелена, 2010., Статистички показатељи корупције у јавном сектору у Србији, Финансије, број 1-6, стр. 106

се онда улаже у редовне финансијске токове једне земље, у сврху прикривања његовог незаконитог порекла. Уочене су три фазе у том процесу: *фаза “улагања”* коју карактерише прекидање директне везе између новца и незаконите активности којом је он стечен; *фаза “раслојавања”* или “прикривања” коју карактерише пребацивање новца који је ушао у легални финансијски систем на друге рачуне; и *фаза “интеграције”* у којој се прљав новац јавља као новац који потиче од дозвољене делатности.<sup>262</sup>

Управа за спречавање прања новца је само један од органа задужених за борбу против прања новца и финансирања тероризма. Осим Управе, сузбијањем ових непожељних друштвених појава баве се полиција, судови, тужилаштва и Тужилаштво за организовани криминал. Улога Пореске управе у целокупном систему је пре свега превентивна. А то значи елиминација узрока и услова који утичу на развој ове појаве.

Да би ублажила напред описане проблеме и повећала ефикасност на сузбијању пореске евазије и сиве економије Пореска управа је започела поступак унакрсне процене селектовањем пореских обвезника према економској снази која је јасно видљива. Дакле, према поседовању вила, станова, земљишта, луксузних аутомобила и слично.<sup>263</sup>

Утају пореза је тешко измерити, али се може посматрати кроз остварене резултате пореске контроле у поступку провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе. У периоду пре кризе 2007.-2009. год. на годишњем нивоу просечно детектована евазија у пореским контролама износи 25,3 милијарде динара, од чега је учешће ПДВ-а од 10,8 милијарди. Само по том основу поднето је 36.960 прекршајних пријава и 5.576 извештаја Пореској полицији о могућем учињеном пореском кривичном делу.<sup>264</sup>

Сектор Пореске полиције је од 2003, до 2010. године, поднео надлежним тужилаштвима укупно 11.285 кривичних пријава против 13.774 лица, са износом оштећења од 94.210,06 милиона динара.

Један од водећих изазова савремених демократских промена представља спречавање бројних проблема у пореским контролама ради ублажавања евазије пореза и сиве економије. Врло је опасно, кад се ове појаве јављају у политичком и друштвеном животу, и да се ствара уверење у јавности како без евазије пореза и сиве

---

<sup>262</sup> Радовић-Стојановић Јелена, 2010., Статистички показатељи корупције у јавном сектору у Србији, Финансије, број 1-6, стр. 107

<sup>263</sup> Министарство финансија, 2010., Годишњи извештај рада ТК, Пореска управа, Сектор за образовања и комуникацију, Београд. Стр. 49

<sup>264</sup> Министарство финансија, 2010., Годишњи извештај рада ТК, Пореска управа, Сектор за образовања и комуникацију, Београд. стр. 48

економије, друштво не би могло да функционише, односно да је су сасвим нормалне и прихватљиве појаве. Међутим, ове негативне појаве се уобичајено појављују руковођена похлепом појединаца који их такорећи свакодневно унапређују. Познато је да евазија пореза и сива економија долази нарочито до изражаја у политички нестабилним системима, односно у временима политичких трвења и турбуленција. Тада долази до осиромашивања пореских инспектора али и слабљења политичких, правних и економских контролних механизма државе и друштва у целини. Евазију пореза и сиву економију није лако стабилизovati на одређеном ниском нивоу, посебно када она почне да напада и осваја оне делове друштва који би требало да буду брана против њих.

### **3.4. Ефикасност наплате јавних прихода у Србији**

Убирање пореза представља приход од права на поседовање, располагање или промет добара унутар државне територије једне државе и старо је колико и државна организација. Новац од грађана и привредних субјеката, држава прикупља као средства за рад управе и за обављање јавних послова који су заједнички интерес свих грађана. Послове убирања пореза и других јавних прихода обавља Пореска управа Србије, преко службеника – порезника. Ефикасност пореске контроле не може се замислити без ефикасне наплате свих јавних прихода. Ефикасност наплате пореза и доприноса за социјално осигурање су у директној корелацији са смањењем евазије пореза и сиве економије.

Организација државне пореске службе у Србији у делу наплате се није битно мењала од деведесетих година прошлог века, када је формирана Републичка управа јавних прихода као јединствени, централизовани систем убирања јавних прихода.

У времену када је примарни циљ сваке транзиционе земље модернизација система државне управе, Пореска управа у Србији мора неизбежно да доживи измене. Покренути реформски процеси у одређеним сегментима су открили недостатке, па је постављени циљ реформе: модернизација, унапређење функционисања, побољшање координације рада и као темељно питање - повећање ефикасности наплате јавних прихода, а све у циљу сузбијања евазије пореза и сиве економије. Уз то, пред Пореску управу се постављају задаци припреме за широку и продубљену међународну сарадњу у предстојећим процесима придруживања Европској Унији.

Реформа Пореске управе може се реализовати кроз укидање непотребних процедура и поједностављење пореског поступка, увођење електронске комуникације



између пореских обвезника и пореске администрације. Модернизација и реформа Пореске управе је у интересу државе и привредних субјеката, који су порески обвезници. Интерес државе је да евазија пореза и сива економска буду на што нижој лествици, да наплата детектоване евазије пореза буде што ефикаснија и свеобухватнија, а интерес пореских обвезника да смање трошкове администрирања и да плаћање пореза буде што једноставније.

Савремени порески системи држава међу собом се разликују. Разлике међу њима условљене су пре свега политичким и привредним уређењем. Место и улога одређених пореских облика различита је у индустријским земљама, него ли у земљама које се налазе у фази транзиције. **Порез на додату вредност** је уз доприносе за социјално осигурање билансно најиздашнији облик јавног прихода у Србији. Ушечће прихода од ПДВ у БДП у Србији је било међу највишим у Европи иако су пореске стопе биле међу најнижим. У наредним годинама очекује се умерени пад прихода од ПДВ-а у односу на БДП због смањења домаће тражње. Али, остаје констатација да је ефикасност наплате ПДВ-а основна карактеристика овог издашног јавног прихода у Србији. Ово због тога што је систем пореске контроле, управо због ове издашности ПДВ-а, а и избог тога што се овај порески облик први пут уводи у наш порески систем 2005.г., био посебно њему посвећен. Та посвећеност је очито имала своје последицу у виду ефикасности наплате пореза на додату вредност.

За разлику од наплате пореза на додату вредност наплата **пореза на добит** има рапидан скок и то у периоду од 2005. године те закључно са 2008. годином. У 2009. години имамо смањење наплате пореза на добит у односу на 2008.г. за 20%. Међутим, и поред пораста наплате у 2011. години, наплата пореза на добит није достигла ниво из 2008.године. Оваква дисхармонија у наплати пореза на добит била је последица два значајна догађаја: 1) у привлачењу страних директних инвестиција, фискална политика се ослањала на једној од најнижих стопа пореза на добит, смањујући је у овом периоду, и 2) од 2008.г. долази до значајног успоравања привредних активности и стагнирању БДП-а Србије, као последице светске економске кризе, па је порез на добит први осетио економске стагнације, као пореског облика чија основица опорезивања директно зависи од укупног пословног резултата. У том смислу, ефикасност наплате овог пореског прихода није имао директне везе са евазијом или слабијим радом пореске управе, али је индиректних утицаја сигурно остало у мањем обиму.

Када је у питању наплата **пореза на доходак грађана** Србија мора систем опорезивања овог јавног прихода да реформише дајући предност принципу

правичности у односу на принципе економичности и ефикасности. Једно од решења које оптимално задовољава наведени захтев јесте увођење синтетичког пореза на доходак грађана и то у виду прости PAYE технике са могућношћу кумулирања на крају године уз примену прогресије чија би се скала, са бројем трафиних разреда, утврдила уз коришћење искустава земаља чланица Уније. Овај систем омогућава и реализацију пронаталитетних циљева. Применом наведеног система остварили би се и бољи билансни ефекти него што је то сада случај.<sup>265</sup> У периоду од 2005. до 2011.г. порез на доходак грађана није имао стални номинални тренд увећања. И поред тога, дефлационисањем увећаног номиналног раста, добија се да је овај порески приход на крају периода посматрања реално био нижи за 8%. То потврђује да су напред наведени разлози за реформисањем овог пореског облика основани.

Посматрајућу ефикасност наплате **акцизе** за период 2005. година до 2011. године, може да се закључи да је ефикасност пермантно расла из годину у годину. Просек пораста наплате сваке године је номинално износио 15%. Када се искључи утицај општег пораста цена на мало, онда је 2011.г. остварен реално већи приход од акцизе у односу на 2005. годину за читавих 38%. Овај податак перманентног номиналног пораста и реалног увећања наплате акцизе указује на чињеницу да се пореска администрација Србије, организовала на прави начин.

Систем акциза у Србији је добро постављен. Има места за повећање наплате акциза на алкохолна пића (укључивши и пиво) и дуванске прерађевине. Ове две групе производа имају у Србији осетно ниже оптерећење него у скоро свим земљама Европе.<sup>266</sup> На тај начин би се ефикасност наплате акцизе у нашем систему јавних прихода обезбедила на дужи рок.

Пореска контрола афирмише идеју повећања пореског морала свих пореских обвезника, како би степен наплативости јавних прихода у буџет Србије био већи, а све у циљу смањења евазије пореза и сиве економије. Одлучност пореске администрације да поједностави начин прикупљања јавних прихода, да повећа ефикасност њихове наплате, услов је успеха у борби са носиоцима пореске евазије и сиве економије.

Повећање ефикасности у наплати јавних прихода треба усмерити у измиривању пореских обавеза са акцентом на добровољно измиривање уместо репресивног у поступцима принуде наплате. То захтева стратешку промену и трансформацију

---

<sup>265</sup> Рајичевић Божидар, 2012., Неодржив порески систем Србије, Министарство финансија, Пореска Управа, Београд, [www.tanjug.rs/novosti/40335/neodrziv-poreski-sistem-srbije.htm](http://www.tanjug.rs/novosti/40335/neodrziv-poreski-sistem-srbije.htm) 01.12.2012 god.

<sup>266</sup> Рајичевић Божидар, 2012., Неодржив порески систем Србије, Министарство финансија, Пореска Управа, Београд, [www.tanjug.rs/novosti/40335/neodrziv-poreski-sistem-srbije.htm](http://www.tanjug.rs/novosti/40335/neodrziv-poreski-sistem-srbije.htm) 01.12.2012 god.

дефанзивног приступа у офанзивну пореску администрацију која, информише и едукује пореске обвезнике у овом правцу, а све у циљу елиминисања сиве економије и пореске евазије.

### 3.4.1. Структура и динамика наплате пореских прихода у РС

Република Србија, која је кандидат за пуноправно чланство у ЕУ, мора чинити значајне напоре у усклађивању свога законодавства са правним прописима ЕУ. Посебан значај у свему томе има порески систем и његово прилагођавање директивама и другим правним актима из Европске уније.

Порески систем представља један од основних елемената макроекономског система и као такав треба да обезбеди остваривање основног, фискалног циља прикупљање довољног износа јавних прихода за покриће јавних расхода. Јавни приходи су средства која се прикупљају из разних извора и од разних пореских обвезника.

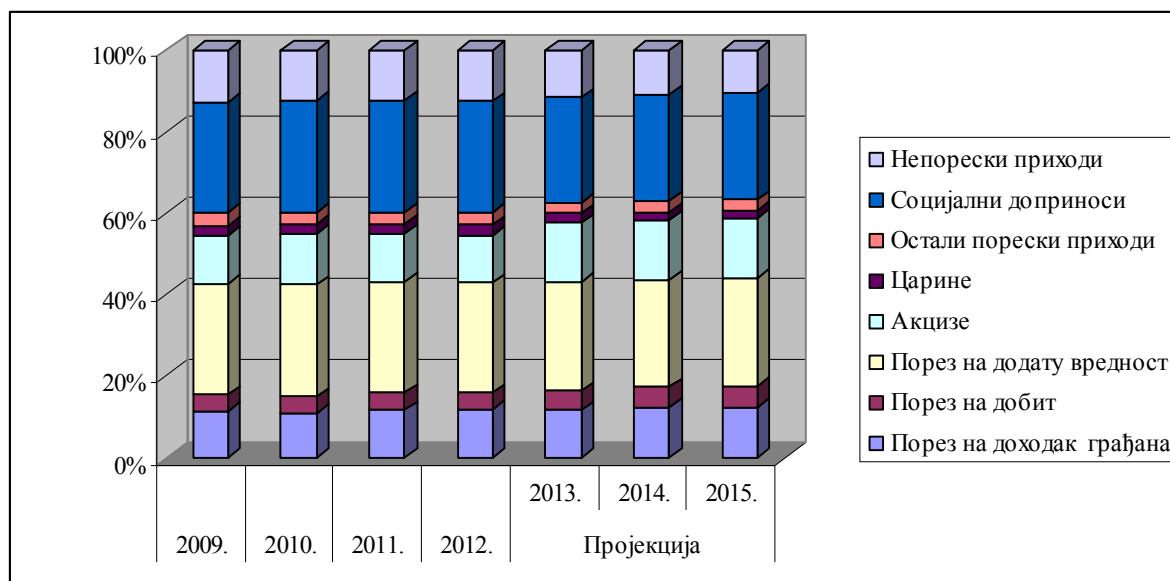
Структура јавних прихода се разликује од земље до земље, у зависности од фактора економско-социјалне и политичке природе, али се у највећем броју земаља порези појављују као основни и најважнији вид прихода. Отуда не изненађује што се изучавањима правних, економских, психолошких, социолошких и других аспеката пореза у савременој литератури јавних финансија посвећује далеко већа пажња него изучавањима било којег другог облика јавних прихода.<sup>267</sup> Основни порески облици су порез на доходак физичких лица, порез на доходак правних лица и порез на промет, тј. порез на додату вредност.

Ако посматрамо јавне приходе у Србији, за период 2009. до 2012. године видимо да се њихово учешће у БДП-у креће између 35% и 39% БДП-а. Реални раст БДП-а у Србији у 2014. и 2015. години биће умерен, тако да ће и јавни приходи пратити тај тренд, а њихова структура у периоду 2009.-2012. године и пројекција за 2013. 2014. и 2015. годину дата је на графикону 2.

---

<sup>267</sup> Поповић Д., Илић Попов Г. – Економија опорезивања и пореско право, Правни факултет Београд и Економски институт Београд, 1995., стр.1.

**Графикон 2. Структура јавних прихода у Србији, у % БДП-а, у периоду 2009.-2012. године, са пројекцијама за 2013., 2014. и 2015. годину**



Извор: Билтен јавних финансија за децембар 2012., стр. 12.  
 Министарство финансија и привреде, Фискална стратегија за 2013. годину са пројекцијама за 2014. и 2015. годину, стр. 52

Из претходног графикаона закључујемо да је порез на доходак пројектован је на нивоу од 5,1% БДП у 2013. да би касније порастао на 5,4% БДП, с обзиром да се очекују измене у опорезивању дохотка физичких лица. Одређени ефекат се очекује и услед условне пореске амнестије, с обзиром да значајан део пореског дуга представља порез на доходак. Најзначајнији облик пореза на доходак је порез на зараде. Кретање прихода по основу пореза на зараде зависи од кретања масе зарада и кретања запослености. С обзиром да се очекује раст зарада у складу са растом продуктивности, а очекује се умерено побољшање стопе запослености, реално је очекивање да ће приход по основу пореза на доходак имати стабилно учешће у БДП током предстојећег периода, то јест благи раст у случају измена пореске политике.

Доприноси за социјално осигурање представљају највећи појединачни облик јавних прихода, после пореза на додату вредност. Учешће доприноса у БДП креће се око 11,5% и кретање учешћа овог јавног прихода има сличну путању као и учешће пореза на зараде. Јачање пореске дисциплине, условна пореска амнестија и промене у систему наплате и контроле омогућиће да се пројектоване вредности и остваре. Скок учешћа ових прихода у БДП од 2014. године резултат је боље наплате што треба да омогући почетак рада Централног регистра обавезног социјалног осигурања.

Код пореза на добит предузећа у 2013. години повећана је стопа са 10% на 15%. Осим тога, у наредном периоду предвиђене су и значајне измене када су у питању разна ослобођења на плаћање овог пореза, тако да се очекује значајан пораст учешћа у БДП. Процењује се да ће ефекат у 2013. бити око 23 млрд динара, тако да ће у наредном периоду учешће овог пореза у БДП износити око 2,2%.

ПДВ је пројектован на 11,8% БДП у 2013. години, с обзиром на повећање опште стопе са 18% на 20%, а током наредне две године предвиђа се стабилизација учешћа у БДП на 11,6%. Повећање учешћа овог пореског облика у БДП последица је и бржег раста увоза у односу на номинални БДП, али и реалног раста дохотка становништва у наредном периоду. Јачање пореске дисциплине једна је од претпоставки на којој је сачињена пројекција овог пореског облика.<sup>268</sup>

Пројекција прихода од акциза сачињена је на основу измене акцизне политике у 2012. години, пројектоване потрошње акцизних производа (нафтни деривати, дуванске прерађевине, алкохол и кафа) и редовног усклађивања номиналног износа акциза са инфлацијом у претходној години. У оквиру акцизне политике свих акцизних производа у наредном средњорочном периоду очекује се даље постепено усклађивање са директивама ЕУ.

Остали приходи чији значајан део чини порез на имовину, као и порези на употребу, држање и ношење добара пројектовани су у складу са номиналним растом БДП. Ниво ових прихода је релативно стабилан и реакције на пад економске активности нису у већој мери изражене. То је разлог да у периодима веће кризе и споријег раста осталих пореских прихода, учешће ове категорије у некој мери порасте. У средњорочном периоду кога карактерише економски раст, учешће осталих пореских прихода се стабилизује на нижем нивоу.

Непорески приходи смањују учешће у БДП током средњорочног периода. Разлог лежи у чињеници да се у 2012. и 2013. години очекује већи прилив средстава која припадају буџету, али из процедуралних разлога нису била уплаћивана. Ови једнократни приходи су нижи у 2014. и 2015. години, те се очекује и релативно смањење целе категорије непореских прихода.<sup>269</sup>

У структури консолидованих јавних прихода Републике Србије у 2012. години, доминантно учешће имају порези 61,2% и доприноси за социјално осигурање 27,5%

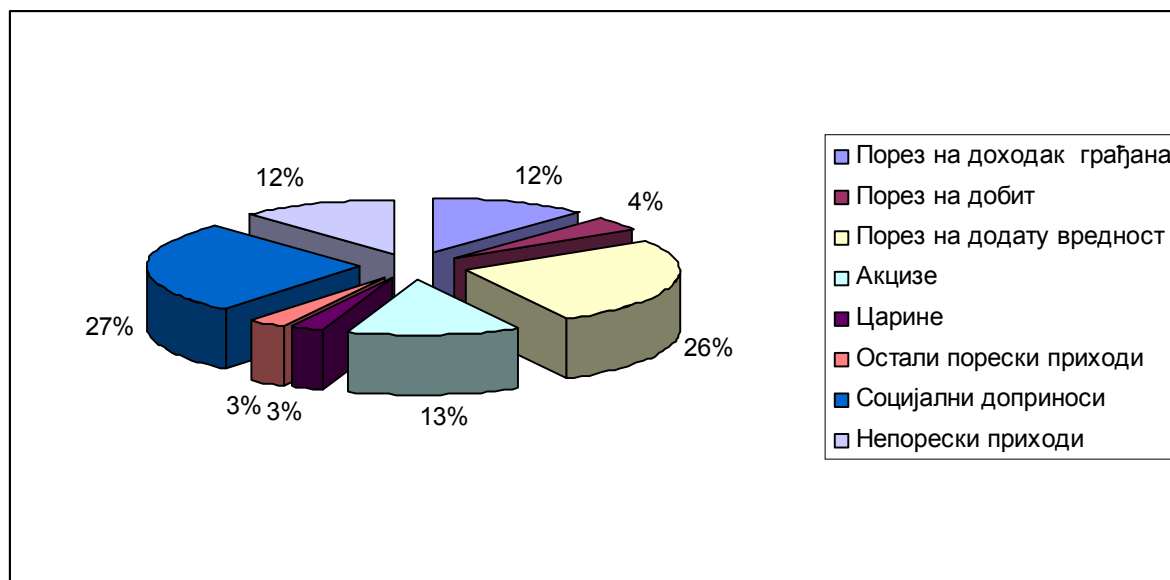
---

<sup>268</sup> Министарство финансија и привреде, Фискална стратегија за 2013. годину са пројекцијама за 2014. и 2015. годину, стр. 51

<sup>269</sup> Министарство финансија и привреде, Фискална стратегија за 2013. годину са пројекцијама за 2014. и 2015. годину, стр. 52

укупних прихода. Код прихода од пореза највеће је учешће пореза на додату вредност, а затим следе приходи од акциза, порез на доходак грађана и непорески приходи, што је приказано на следећем графикону. Учешће осталих јавних прихода је занемарљиво.

**Графикон 3. Структура консолидованих јавних прихода у Републици Србији у 2012. години**



Извор: МФИН, Билтен јавних финансија за април 2012. године, Београд стр. 12.

Приходи по основу пореза на додату вредност чине 26% укупних јавних прихода у 2012. години. ПДВ се састоји из две компоненте, увозне и домаће. ПДВ остварен при увозу роба и услуга чини око 60% укупног ПДВ-а. ПДВ у земљи за 2013.годину је пројектован на бази кретања приватне потрошње у предстојећем периоду, а представљаће око 40% укупног прихода по основу пореза на додату вредност.<sup>270</sup>

### 3.4.2. Проблеми у наплати доприноса за социјално осигурање

У периоду од 2005. до 2010.г. све врсте доприноса за социјално осигурање (ПИО, Здравствено и осигурање од незапослености), у оквиру укупних јавних прихода, кретале су се у распону од 215 до 378 милиона динара. Појединачна структура по врстама доприноса одређена је стабилним стопама доприноса које се у истом периоду нису мењале, у пропорцији 63:33:4 па се она не треба посебно разматрати.

<sup>270</sup> МФИН, Меморандум о буџету за 2011. са пројекцијама за 2012. и 2013. годину, стр.32.

Да би се видела укупна и појединачна динамика раста укупног и појединачних врста доприноса за социјално осигурање расположиви номинални подаци су, растом цена на мало, дефлационисани тако што су изражени у истим динарима, и то у динарима из 2010.г. У наредној табели су унети сви подаци на основу изворних информацијама о врстама наплаћених доприноса за социјално осигурање.

**Табела 51. Наплаћени доприноси за социјално осигурање прерачунати у дефлационим динарима из 2010.године**

(у мил. дин.)

Године	Допринос за ПИО	Допринос за ЗО	Допринос за незапослене	Укупно
2005.	212.565	110.824	13.256	336.646
2006.	238.029	119.423	14.463	371.915
2007.	256.260	134.873	16.169	407.301
2008.	267.494	140.968	17.151	425.612
2009.	250.710	130.723	15.750	397.183
2010.	236.002	126.778	15.267	378.047

Извор: Билтен Министарства финансија мај 2011.г. стр. 32, израчунавање извршио аутор

Номинално евидентирана чињеница о наплаћеним укупним доприносима за социјално осигурање сада се релативизује. Уочава се дакле, да укупно наплаћени доприноси нису константно расли, већ напротив, од предкризне 2008.г., када доживљавају врх, долази до њиховог опадања. Тако се њихова реално наплаћена вредност у 2010.г. (378 милиона дин.) смањује до готово постигнутог нивоа из почетне 2005.г. (336 милиона дин.). То наговештава да је унутрашња динамика наплате доприноса за социјално осигурање имала своје разлоге за промене.

Посматрано по појединачним врстама доприноса такође се види исти циклични тренд, пошто се ради о конститутивним елементима укупно наплаћених доприноса који нису мењали своју фиксну пореску основу, али су се ипак мењали различито кроз време. Да би се уочиле те појединачне и укупна динамика, у наредној табели су обрачунате све стопе реалних промена ових врста јавних прихода по посматраним годинама.

**Табела 52. Просечне стопе раста наплате доприноса за социјално осигурање**

Године	Допринос за ПИО	Допринос за ЗО	Допринос за незап.	Укупно
2006.	12,0	7,8	9,1	10,5
2007.	7,7	12,9	11,8	9,5
2008.	4,4	4,5	6,1	4,5
2009.	-6,3	-7,3	-8,2	-6,7
2010.	-5,9	-3,0	-3,1	-4,8
Просечно:	2,4	3,0	3,1	2,6

Извор: Билтен Министарства финансија мај 2011.г. стр. 32 израчунавање извршио аутор

У целини и појединачно просечне стопе раста наплате доприноса за социјално осигурање су позитивне. Највиша је код доприноса за осигурање од незапослености са 3,1%, а најнижа код доприноса за пензијско и здравствено осигурање од 2,4%, што даје просечну стопу укупно наплаћених доприноса од 2,6%. Две мање обимније врсте доприноса (за здравствено и осигурање од незапослености су имале нешто бољи раст), па иако структурално мање утицајне, ипак су обезбедиле просечно већу стопу раста него што је она остварена код доприноса за пензијско и инвалидско осигурање као најобимнијег јавног прихода по основу доприноса.

Карактеристично је да две мање обимније врсте доприноса имају бољу годишњу динамику кретања у односу на наплату доприноса за социјално осигурање. Ово се више може објаснити значајно нижом њиховом обрачунском основицом него што је то код доприноса за пензијско и инвалидско осигурање. Када се упореде структурни удели сваке врсте доприноса за социјално осигурање може се видети њихова готово непроменљива структура, тако да ни једна врста доприноса није променила своју превагу. Пошто је њихова појединачна пореска стопа остала непромењена у свим годинама, а основица иста, то говори да је пореска контрола пореске администрације обављана јединствено за све врсте социјалних доприноса и да ни један од његових облика није посебно фаворизован.

Код свих врста доприноса, као и укупног, наплата је стагнирала у преткризном периоду од 2006. до 2008.г., а онда је успостављен негативан „раст“. Очигледно је да је пад економских активности у Србији изазван светском економском кризом изазвао пад запослених, али и пораст сиве економије и пореске евазије, па су доприноси за социјално осигурање сваке године почели реално да се смањују, о чему сведоче све негативне стопе у 2009. и 2010.г. Извесно је да пореска администрација у Србији није спремно дочекала ове кризне промене, па своју функцију спречавања сиве економије и



пореске евазије није испунила на прави начин. И статистички најављене позитивне промене БДП-а у 2013.г. се не наговештавају у наплати јавних прихода и доприноса за социјално осигурање, па је кашњење пореске администрације прилагођавања на тржишне промене стандардна последица бирократске инертности.

Наплата дорпиноса је неприхватљиво скромна и то у поступности иде на душу „држави“ (Влади) Пореској управи. Преношење обавезе контроле на пословно банкарство (од 01. јула 2012. године) је промашај и неприхватљиво је за привреду која тежи да буде тржишно оријетисана.<sup>271</sup>

### **3.5. Резултати рада Пореске полиције у Србији у сузбијању пореске евазије и сиве Економије**

Откривање пореских кривичних дела и њихових извршилаца обавља Пореска полиција. Пореска кривична дела су кривична дела, која као могућу последицу имају потпуно или делимично избегавање плаћања пореза, сачињавање или подношење фалсификованог документа од значаја за опорезивање, угрожавање наплате пореза и пореске контроле, недозвољен промет акцизних производа и друге назакономите радње које су у вези са избегавањем и помагањем у избегавању плаћања пореза.<sup>272</sup>

Избегавање пореза је присутно у Србији. О томе колико је оштећена државна каса по овом основу не постоје прецизни егзактни подаци. С једне стране немогуће је детектовати све обвезнике који не плаћају порезе, а с друге стране због високог нивоа корупције, чак и они који су откривени успевају да се извуку или да плате само део своје пореске обавезе. За значајан износ пореских прихода држава остаје ускраћена и због прања новца и сељења и премештања капитала у пореске рајеве.<sup>273</sup>

Основни показатељ рада Пореске полиције је број извршених контрола и број поднетих кривичних пријава надлежним тужилаштвима. Сваке године најмање 12 милијарди динара од пореза, доприноса и акциза не стигне право у буџет Србије. Толико су у просеку "тешке" пореске утаје које пореска полиција открије. Примера ради, тај износ је приближан трећини укупног годишњег прихода од царина. Искуство пореске полиције показује да порезе у просеку утаји 1.600 грађана. На толико адреса скоро сваке године стигне кривична пријава. Значи да је просечан прекршај вредан 7,5 милиона динара. Када се сабере учинак сектора пореске полиције током

<sup>271</sup> Рајичевић Божидар, 2012., Неодржив порески систем Србије, Министарство финансија, Пореска Управа, Београд, [www.tanjug.rs/novosti/40335/neodrziv-poreski-sistem-srbije.htm](http://www.tanjug.rs/novosti/40335/neodrziv-poreski-sistem-srbije.htm) 01.12.2012 god.

<sup>272</sup> Закон о пореском поступку и пореској администрацији члан 135. (Сл. Гласник РС, 80/2002.....47/2013.)

<sup>273</sup> Ђуровић Тодоровић Јадранка, 2009., Проблем пореске евазије у изабраним земљама, Економика предузећа, Ниш, стр. 453

последњих десет година, поднето је близу 15.000 кривичних пријава. Њима је до сада било обухваћено близу 20.000 грађана. Укупно избегнут порез у том периоду износи 122,5 милијарди динара.<sup>274</sup>

Резултати рада пореске полиције за Србију у првој половини 2013. године приказују се на основу детектоване евазије по преским облицима у наредној табели.

**Табела 53. Пореска евазија по пореским облицима у 2013. години**

Р.број	Врста пореза	Износ (дин.)
1.	Акциза	67.446.548,10
2.	ПДВ	7.118.786.028,78
3.	Порези и доприноси по одбитку (зарада)	3.461.143.247,81
4.	Порез на добит	1.330.507.055,72
5.	Остали приходи	10.858.731,00
	<b>Укупан износ избегнутог пореза</b>	<b>11.988.741.611,41</b>

Извор: [www.mfp.gov.rs](http://www.mfp.gov.rs), Извештај о раду Дирекције Пореске полиције

Инспектори пореске полиције су у првој половини 2013. године извршили 9.448 контрола. Том приликом су код 3.239 пореских обвезника утврђене неправилности. У поменутом периоду укупно детектована евазија по свим пореским облицима износила је 11.988.741.611,41 динара. Напред наведени подаци нам дозвољавају да можемо да закључимо да пореска полиција представља институционални основ за сузбијање евазије пореза и сиве економије.

### 3.5.1. Структура евазије по пореским облицима

Трећи облик пореске контроле према Закону о пореском поступку и пореској администрацији је Пореска полиција. Значајан допринос на сузбијању пореске евазије и сиве економије даје Пореска полиција у Србији. Синхоринизована сарадња Пореске полиције и инспектора Тереснке контроле је резултат детектоване евазије по пореским облицима за период 2008. – 2010. године.

У наредној табели дају се подаци о детектованој пореској евазији по пореским облицима од стране пореске полиције за период 2008.-2010. година. Такође се у табели даје проценат учешћа детектоване евазије сваког пореског облика у укупној евазији по годинама.

<sup>274</sup> [www.aktivasisistem.co.rs/poslovni-savetnik-arhiva](http://www.aktivasisistem.co.rs/poslovni-savetnik-arhiva), (01.02.2013.г.)

**Табела 54. Структура евазије по пореским облицима у РС, за период 2008.-2010. године**

Врста пореског облика	Износ избегнутог пореза			% у укупној евазији			Просек по г.
	2008.	2009.	2010.	2008.	2009.	2010.	
Акциза	339.850.782	73.259.096	72.834.687	1,88	0,50	0,46	0,94
Порез на додату Вредност	6.385.167.244	4.594.791.740	6.095.296.557	35,27	31,63	38,28	35,06
Порез на промет	383.718.648	253.874.262	45.731.573	2,12	1,75	0,29	1,39
Порез на добит	251.551.909	189.711.869	618.336.131	1,39	1,31	3,88	2,19
Порез по одбитку	10.334.394.586	8.543.953.668	6.940.870.257	57,09	58,81	43,59	53,16
Годишњи порез на доходак грађана	113.661.778	84.635.715	177.170.666	0,63	0,58	1,11	0,77
Ост.порески облици	294.804.188	788.022.530	1.974.116.644	1,63	5,42	12,40	6,48
Укупна евазија пореза и доприноса	18.103.149.138	14.528.248.884	15.924.356.519	100,00	100,00	100,00	

Извор: Извештај о раду Дирекције Пореске полиције, [www.poreskauprava.gov.rs](http://www.poreskauprava.gov.rs), прерачунавање извршио аутор

Из табеле се може видети да се више од половине избегнутих пореза, које је пореска полиција детектовала, односи на порез по одбитку (доприноси за социјално осигурање), где је трогодишњи просек 53,16%. Овај релативно доминантан положај пореза по одбитку наговештава да велики број запослених код послодаваца у Србији ради у сивој зони (као непријављени код фондова социјалног осигурања или са обрачунатим доприносима на минимално прописану основицу, иако се зараде често исплаћују у пуном износу без обрачунатих доприноса).

На другом месту по значајности је порез на додату вредност где је трогодишњи просек (35,06%). Ипак се може уочити растући тренд удела ПДВ-а у укупној евазији коју је детектовала Пореска полиција. Ово је логична последица статуса овог пореског облика као потрошног пореза који готово тренутно прати ценовне промене на тржишту, али и оријентације Пореске полиције на праћење плаћања овог младог пореског облика у Србији.

Заједно, само ова два пореска облика – по одбитку и ПДВ – са више од 90% обухватају детектоване избегнуте порезе од стране Пореске полиције. Сви остали порески облици учествују са мање од 10%, у појединачним једноцифреним износима, тако да ни по обиму ни по релативном уделу немају неки посебан значај за анализу рада Пореске полиције. Првопоменути два пореска облика, као масивни у укупној структури пореских прихода Србије, потпуно одвлаче пажњу Пореској полицији, што утиче на смањење релативног удела осталих пореских облика у укупној детектованој

евазији од стране Пореске полиције, стварајући вероватно нереалну слику о релативно ниској пореској евазији код њих.

На основу напред изнетих података о раду пореске полиције, можемо да закључимо да Пореска полиција представља важан сегмент пореске администрације, која даје значајан допринос на сузбијању пореске евазије и сиве економије.

### 3.5.2. Откривена пореска кривична дела

Као што је већ напред поменуто, основни задатак рада Пореске полиције је откривање пореских кривичних дела. У 2012. години Пореска полиција је детектовала да су пријављена лица извршила 2.769 пореских кривичних дела по одредбама Кривичног законика и Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Регионални размештај ових пријава дат је у табели 53.

**Табела 55. Регионални размештај и структура поднетих кривичних пријава у 2012. години**

Поднете кривичне пријаве	Регионална одељења				Дирекција
	Београд	Н. Сад	Крагујев.	Ниш	
Број поднетих крив.пријава	344	368	533	631	1.876
Број допуна крив.пријава	4	3	4	12	23
Број пријављених лица	225	333	404	425	1.387
Број пријављ.кривичних дела	450	668	807	844	2.769
Износ избег.пореза (мил.дин)	4.333,91	2.844,13	1.882,54	4.482,90	13.543,48

Извор: www.mfp.gov.rs, Извештај о раду Дирекције Пореске полиције

Из табеле видимо да је државни буџет био оштећен за 13,5 милијарде динара, са нагласком да је највећи број прекршаја учињен у Нишу и Крагујевцу. Зашто је то тако сасвим је логично питање које се овде намеће. Мишљења смо да један од главних узрока представља пропадање великих друштвених предузећа у ова два велика центра Србије. Наиме, том приликом велики број радника остао је без посла и без прихода, тако да су били економски принуђени да се баве пословима у зони сиве економије, од које их је тешко одвићи.<sup>275</sup>

Више од половине кривичних дела у 2012. години, је детектовано кривично дело утаје пореза из члана 229. КЗ. На друго место је кривично дело фалсификовање службене исправе. Затим следе кривично дело утаје пореза по одбитку и доприноса за социјално осигурање са 13,20%, у односу на укупно откривена пореска кривична дела.

<sup>275</sup> Ђуровић Тодоровић Јадранка, 2009., Проблем пореске евазије у изабраним земљама, Економика предузећа, Ниш, стр. 454

Кривично дело неоснован повраћај пореза је заступљен са 4,15%. Овај податак је показатељ слабијег рада пореске полиције на детектовању овог кривичног дела, а управо су незаконити поступци пореских обвезника који лажно приказују извоз производа који није извршен, или увећавају вредност извоза и по том основу захтевају од пореске управе повраћај ПДВ-а. Такође, су чести легитимни и законити захтеви за повраћај по основу већег пореског кредита у односу на пореску обавезу. Превара се састоји у регистровању предузећа са лажним циљем (фантом предузећа која издају лажне фактуре без стварног промета добара) а у циљу да порески обвезник који прима такве фактуре поднесе лажан захтев за повраћај пореза и да се подношењем лажних докумената, тај повраћај и оствари.

Према подацима из нашег рада (табела 13) утајени порези чине 4,23% укупних прихода за период 2005. до 2010. године, што никако не одговара стварности, јер и у много уређенијим земљама пореска евазија има много веће учешће. Међутим, оно што забрињава јесте да по неким проценама учешће сиве економије, а по том основу и евазије пореза, износи до 1/3 БДП-а Републике Србије. Ове процене темеље се на чињеници да смо ми једна од најкорумпиранијих земаља у свету, тако да се сматра да је пријављени износ пореске евазије само део од укупно откривених превара и утаја пореза. Због тога је у великом интересу државе да се ефикасно супротстави овом злу, како би обезбедила довољно средстава у буџету за несметано финансирање својих функција.<sup>276</sup>

### **3.6. Оцена ефикасности пореске контроле – компаративна анализа**

Оцена ефикасности рада пореске контроле биће анализирана на основу индикатора перформанси пореских контрола, подручје на којем је пореска контрола обављана, као и према детектованој евазији истог подручја за изабране групе земаља. Изабране су три земље Западне европе са релативно развијенијим пореским системом, и три земље у транзицији, које имају сличну полазну позицију у односу на Србију. Изабране су земље које по својој величини одговарају величини Србије, осим Немачке, која је изабрана као земља са релативно развијенијом пореском контролом у Европи. Детектована укупна евазије доведена је у однос са бројем становника и бројем

---

<sup>276</sup> Ђуровић Тодоровић Јадранка, 2009., Проблем пореске евазије у изабраним земљама, Економика предузећа, Ниш, стр. 455

инспектора, како би се добијеним релативним показатељима уочила диференцијација и њен тренд између изабраних земаља у погледу ефикасности пореске контроле у њима. У наредној табели су унети сви потребни подаци и обрачунати релативни показатељи.

**Табела 56. Детектована евазија и индикатори перформанси пореских контрола за изабране земље и Србију, у периоду од 2007.-2009. године**

Земље	Број инспектора	Број становника	Број становника по инспектору	Детектована евазија у еврима	Детектована евазија по становнику	Евазија по инспектору
Аустрија	1.749	8.414.438	4.811	1.354.898.000	161,0	774.670
Немачка	13.332	82.060.090	6.155	18.294.000.000	222,9	1.372.187
Португалија	1.838	10.581.000	5.757	1.002.769.000	94,8	545.576
Ческа	3.143	10.306.709	3.279	388.563.000	37,7	123.628
Хрватска	590	4.290.612	7.272	245.369.000	57,2	415.879
Словачка	1.642	5.379.455	3.276	435.549.000	81,0	265.255
Србија	893	7.498.001	8.396	309.739.583	41,3	346.852

Извор: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) **ИОТА** The Intra-European Organisation of Tax Administrations, израчунавање извршио аутор

Показатељ – број становника по инспектору – показује колико становника „опслужује“ један инспектор у изабраној земљи, који својом величином може да покаже величину пореске администрације у њој. Овај показатељ у групи изабраних земаља је највећи у Хрватској и Немачкој, али је он мањи него у Србији. У ствари, Србија има највећи број становника по инспектору што наговештава да она има најмању инспекторску службу, што може да буде проблем, како у односу на њихову оптерећеност, тако и у односу на њихову ефикасност рада. Сам апсолутни број инспектора, који је у групи посматраних земаља најмањи, осим у односу на два пута мању земљу Хрватску, указује да се у Србији ради о малобројној пореској администрацији, која својом неоптималном величином може да изазове немогућност ефикасног рада и детекцију могуће пореске евазије.

Већ показатељ евазије по становнику може да наслути смер изнете констатације. Евазија по становнику у Србији је готово најнижа у односу на групу изабраних упоредних земаља. Од ње мању евазију по становнику има само Чешка. То већ говори да је пореска служба у Србији најслабије људски опремљена, вероватно због тога има и слабе резултате у детектовању пореске евазије. Пре би се рекло да се ради о овоме, а не о ниској пореској евазији у Србији у односу на друге земље.

Карактеристично је да је највећи релативни обим пореске евазије остварен у Немачкој, што је сигурно последица доброг рада органа пореске контроле, а не самог обима евазије у овој земљи. Друга највећа пореска евазија по становнику је остварена у Аустрији, па се већ може наслутити да се обим детектоване евазије може ближе везати за ефикасност рада пореске контроле, а не за саму евазију као последицу друштвене неорганизованости система у коме се јавља. Како су и остале транзиционе земље оствариле пореску евазију по становнику блиску Србији, то говори да веза између укупне и детектоване евазије лежи у простору друштвене организације система у транзиционом настајању, а да је детектована евазије, у ствари, директна последица неефикасности рада пореских инспектора.

Коначно се последњим показатељем – детектована евазија по инспектору – овај закључак може проверити. У земљи која има највећу детектовану евазију од стране њених пореских органа (Немачкој), највећа је и пореска евазија по инспектору. Веза између висине евазије и ефикасности рада инспектора ту се дефинитивно потврђује. Такође се и у случају Аустрије изводи исти релативни закључак. Са друге стране су земље у транзицији које имају сличну величину пореске евазије по инспектору, а упоређујући се са Чешком као земљом са најнижим показатељем. Од Србије нижу евазију по становнику имају како Чешка, тако и Словачка, па се може индиректно закључити да пореска служба у Србији није најнеефикаснија у групи транзиционих земаља. Поготово ако се има у виду истакнути податак да је Словачка релативно најмања контролна пореска администрација. На основу напред објашњеног изводи се закључак да је ефикасност пореске контроле у директној вези са висином детектоване евазије, што је и основна хипотеза постављена у овом раду.

## **IV МЕРЕ ЗА УНАПРЕЂЕЊЕ ПОРЕСКЕ КОНТРОЛЕ У ЦИЉУ СМАЊЕЊА ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ И СИВЕ ЕКОНОМИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ**

### **4.1. Неопходне активности за ефикаснији рад пореске контроле у Републици Србији**

Примедбе на рад пореских органа су значајне и свакодневне. Захтеви за њиховим мењањем честа су тема расправа и дискусија у нашој држави, посебно у такозваним кризним фазама. То значи да захтев за већом ефикасношћу и бољим радом пореске администрације није нов и могло би се рећи да је то дугогодишњи нереализовани задатак.

Недостацима и пропустима како у организовању ових служби тако и у спровођењу пореске политике, приписују се одређене негативне друштвено-политичке појаве. Пракса је показала да у значајној мери овај фактор детерминише односно условљава негативности на плану уредног испуњавања пореских обавеза.<sup>277</sup>

Један од значајних проблема пореске администрације је и недостатак стручних и квалитетних кадрова. Са овим проблемом суочене су и многе западне земље. Често најбољи порески радници напуштају пореску администрацију и своје знање радије нуде великим приватним фирмама због бољих услова рада и веће зараде.

Велика пажња у земљама са снажном пореском администрацијом посвећује се образовању пореских службеника. У СР Немачкој постоји добро разрађен систем обуке финансијских кадрова свих нивоа образовања и профила стручности у образовним установама и на радном месту. Квалификациона структура запослених у финансијским органима адекватна је потребама службе. Због релативно високих зарада у раду финансијских органа могу се ангажовати признати финансијски стручњаци. Флукуација кадрова је релативно мала што свакако позитивно утиче на квалитет рада финансијских служби.<sup>278</sup>

Од пореских службеника очекују се извесни квалитети који их квалификују за овај не баш лак и једноставан посао (детектовање евазије пореза, сузбијање сиве економије, утврђивање, проверавање остварених прихода као и разрез и наплата пореза).<sup>279</sup>

---

<sup>277</sup> Анђелковић Милева, 2009. "Јавне финансије и финансијско право", Правни факултет, Ниш, стр. 89

<sup>278</sup> Хрустић Хасиба, 2002., „Нове тенденције у реформи пореске администрације, Правни живот, бр. 10 Београд, стр. 71

<sup>279</sup> Cedric Sandford, 2000., Why Tax Systems Differ, A Comparative Study of the Political Economy of Taxation, Fiscal Publication, p. 159



Према мишљењу теоретичара, порески инспектори у првом реду морају да поседују тачно познавање пореских прописа. Сталне промене пореских закона као и обиље подзаконских прописа донетих ради њихових разјашњења и примене, обавезују пореске службенике да то проучавају и прилагођавају конкретној пракси. Техничко знање обухвата и добро познавање књиговодства као и организацију предузећа и радњи.

Потребно је да порески службеник буде и психолог (с обзиром да ступа у непосредне контакте са пореским обвезницима). Ту се посебно мисли на његову способност да не реагује одмах приликом процене истинитости пријаве иако сумња у искреност обвезника. Потребно је исто тако да код накнадног опорезивања и примене казни не покаже зловољу коју обвезник очекује да види на његовом лицу.<sup>280</sup>

У погледу унапређења рада пореске управе, а самим тим и пореске контроле, досадашњи најважнији проблеми везани су за неповољну квалификациону структуру запослених, флукуацију кадрова, недовољну и неадекватну техничку опремљеност, сложеност и обимност послова и друго. Ови фактори најнепосредније али и најјаче делују на активност пореске контроле у правцу смањивања вредности њених резултата.

Досадашњи резултати рада указују да је за ефикасност деловања пореских органа (пореске контроле) неопходна потпуна самосталност у раду као и независност од утицаја разних политичких партија и групација. С друге стране, без стварања шире друштвене климе и подршке у раду коју им пружају други државни органи, порески контролори не могу успешно да остварују своје задатке који су посебно у данашњим условима сложени и бројни.<sup>281</sup>

Пореска контрола у Србији данас не делују превентивно, већ искључиво репресивно. Уместо да порески инспектори помогну предузетницима да што лакше савладају прописе који се исувише често мењају, готово свака инспекција се завршава кажњавањем привредника, без обзира да ли је казна основана или не. Анализе говоре да се рад инспектора данас више цени према броју излазака на терен и висини наплаћених казни, него према успеху у увођењу привреде у легалне токове.

Функционисање пореских управа овако како су организоване и опремљене показује да нису у сатању да учине пореску службу независнијом у погледу

---

<sup>280</sup> Тадин, Х. 2009., Поресна конкуренција или хармонизација пореза држава чланица Европске уније, Економија 16 (2), Загреб, стр. 56

<sup>281</sup> Шимовић, Ј.; Шимовић, Х. 2006., Фискални сустав и фискална политика Еуропске уније, Свеучилиште у Загребу, Правни факултет, Загреб, стр. 87

прикупљања података и утврђивања чињеничног стања јер се још увек ове службе највећим делом ослањању на податке које пружају сами порески обвезници при обрачунавању пореских обавеза (опорезивање ПДВ-а, добити, дохотка, зарада, имовине и прихода од имовине). У садашњим условима порески инспектори нису довољно присутни у свим областима испољавања економске (пореске снаге) пореских обвезника, што у највећој мери ограничава ефикасност пореских инспектора и доводи до раскорака у остваривању циљева и стварних ефеката пореске политике.<sup>282</sup>

Пореска реформа и унапређење рада пореских инспектора у нашој земљи се намеће као нужност. Циљ реформе јесте радикално нижи ниво свих јавних прихода, поготово пореза, шире основице, једноставније пореске структуре и модернизација рада пореских инспектора. Пореску структуру неопходно је поједноставити јер само једноставност гарантује спроводљивост. Јавни приходи морају показати трајање. Оно што траје има знак препознатљивости. Честе измене пореских облика показују само неспособност и лутање пореске власти.<sup>283</sup>

Такође треба имати у виду да организациони аспект реформе Пореске управе подразумева реформу законодавства - измену постојећих и доношење нових прописа у складу са потребама модерне управе у циљу ефикасније пореске контроле.

Значај Пореске управе у Србији и положај пореских службеника, представљају важна практична и теоријска правна питања, која нису решена адекватно значају посла који овај орган, односно порески службеници, обављају за државу.

Положај Пореске управе у Србији и статус пореских службеника се свакако не могу изједначити са радом пореских службеника не само у земљама Европске Уније, већ и у другим уређеним земљама света. Држава треба да изврши улогу покретача друштвеног развоја, са радноправним статусом, угледом, условима рада, платом и другим бенефицијама наших пореских службеника са пореским инспекторима у земљама Европске Уније.<sup>284</sup>

---

<sup>282</sup> Димитријевић Марина, 2003. „Порески поступак у функцији остварења права обвезника пореза, Зборник радова, едитор Јован Горчић, Проинком Београд, стр. 68

<sup>283</sup> Поповић Д., 2006., Пореско право. општи део, Цекос-ин, Београд, стр. 102

<sup>284</sup> Ковачић-Костић Јелена, 2012., У прилог реформи Пореске управе, Гласник права, Правни факултет у Крагујевцу, стр. 5

#### **4.1.1. Имплементација ефикаснијег начина подношења пореских пријава електронским путем**

Један од трендова савременог друштва је да се оно трансформише из фазе индустријског у фазу информатичког друштва. Информатика и телекомуникације, како у свакодневном животу тако и у обављању јавних послова, све више постају моћно оруђе којим се скраћује време подношења пореских пријава. Подношење пореских пријава електронским путем обезбеђује тачност података, премошћује физичку удаљеност пореских обвезника који комуницирају са пореском администрацијом. Овакав начин рада остварује уштеду на времену, уштеду у погледу издатака за текући рад пореских управа, елиминише непотребну бирократичност у раду, постиже отвореност (транспарентност) рада пореске администрације.

Готово све земље одвајају значајна средства за увођење информационе технологије у рад својих пореских администрација сматрајући је кључном подршком промена. То доминира у правцу подстицања тачности и брзине прикупљања пореских прихода, побољшања ефикасности, ограничавања административних трошкова, смањења папирологије, убрзавања пореског поступка, побољшања услуга које пореска администрација пружа обвезницима и унапређења односа пореске администрације и пореских обвезника. Пореска администрација може тако лакше испунити захтеве пореских обвезника у погледу једноставности и прегледности опорезивања, потреба за уважавањем њихове посебности, као и професионалности у раду.<sup>285</sup>

Увођење подношења пореских пријава електронским путем у многоне би смањило трошкове пореских обвезника у смислу одласка до седишта пореских управа, затим уштеде у времену које обвезници потроше чекајући у редове испред шалтера пореских управа. Поред уштеда пореских обвезника овај нови начин подношења пријава био би уштеда и за пореску администрацију у смислу мањих грешака у пријавама. Самим тим смањује се број доношења закључака о исправци истих, што у многоне смањује трошкове рада самих пореских управа. Овај нови начин подношења пореских пријава свакако би смањило број шалтерских радника по пореским управама што би имало за последицу мање расходе на нивоу Републике Србије на име плата запослених. Због тога је развој пореског информационог система дефинисан као један од стратешких циљева Пореске управе, јер представља водећу меру за ефикаснији рад пореске контроле у нашој земљи.

---

<sup>285</sup> Risk Management, 2001., General Administrative Principles, Practice Note, Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, Caveat, p. 145

Пореска управа Србије је планира да у 2014. години већина пореских обвезника у Србији своје обавезе измирује подношењем електронских пријава, што би донело уштеде од укупно 600 милиона евра.<sup>286</sup>

#### **4.1.2. Правовремено доношење и достављање решења о пореским дажбинама**

Постоје два начина за утврђивање пореских обавеза по пореским облицима пореским обвезницима. Први начин је самоопрезивање, које функционише по систему предавања пореских пријава од стране пореских обвезника који сами у пријавама исказују своју обавезу. То је на пример: пријава за порез на додату вредност; порез на добит предузећа; порез на зараде; доприноси за социјално осигурање; остали порези по одбитку. Други начин утврђивања обавеза је када порески обвезници поднесу пријаву пореској управи са елементима опорезивања на основу којих пореска управа доноси решење у којем утврђује обавезу по основу јавног прихода; начин плаћања; рокове плаћања. Овакав начин опорезивања се примењује код оних пореских обвезника који доприносе за социјално осигурање плаћају на основу решења пореске управе, на основу решења за утврђивања пореза на пренос апсолутних права, затим пореза на имовину, пореза на оружје и друго.

Код овог другог начина утврђивања обавезе, према пореским обвезницима, веома је важно да пореска управа благовремено, у законско прописаном року, донесе и уручи решење пореском обвезнику. На овај начин би пореска управа омогућила пореским обвезницима планирање средстава за плаћање својих обавеза. Неблаговремено уручење решења ствара гомилање обавеза као и непотребан обрачун камате, што доводи до сукоба пореских обвезника са пореском администрацијом. Из ових разлога ова мера правременог доношења и достављања решења за пореску администрацију треба да буде стална активност као и перманентно усавршавање ове мере.<sup>287</sup>

#### **4.1.3. Уједначена примена пореских прописа у пракси од стране пореских инспектора**

Јединствена примена пореских прописа, односно наплата законски утврђених јавних прихода би требало да буде основно полазиште у администрирању пореза на начин којим се подржавају професионализам и интегритет пореских инспектора. У пракси се догађа, не тако често, да два пореска инспектора један исти пропис (закон)

<sup>286</sup> [www.vibilia.rs/vibilia\\_new.php?page=izvestaj\\_article&ID...sr](http://www.vibilia.rs/vibilia_new.php?page=izvestaj_article&ID...sr) 06.01.2013.g.

<sup>287</sup> „Подсетник за примену процесних прописа у пореском поступку“, 2007. Министарство финансија Пореска управа, Београд, стр. 45

тумаче на два потпуно различита начина. У тим ситуацијама корист имају само порески обвезници који имају жељу за утајом пореза на законит начин, јер постоји позивање на тумачење закона у оном делу који одговара пореском обвезнику. У овим случајевима порески обвезници убеђују оне инспекторе који тумаче пропис на други начин, те ове несугласице често пута завршавају на другостепени орган који мора да преузме улогу тумачења прописа. Овакве ситуације су врло непопуларне јер оне указују на неодлучност пореских инспектора, а саме доприносе повећању евазије јавних прихода. Да би ова мера била што ефикаснија, пореска администрација Србије мора да спроведе следеће:<sup>288</sup>

- изврши измену пореских закона тако да они буду што јаснији и једноставнији и да буду тумачени јединствено од свих пореских инспектора;
- образује професионална тела за обуку пореских инспектора;
- успостави функцију унутрашње контроле рада путем шифрираних персоналних приступа за обављање задатака за пореске инспекторе ради провере да ли се порески поступак примењује на прописани начин, што утиче на побољшање дисциплине самих пореских инспектора.

Из напред изнетог следи да уједначена примена пореских прописа у пракси од стране пореских инспектора умногоме ублажава пореску евазију и сиву економију.

#### **4.1.4. Континуирано пружање пореско-правне помоћи обвезницима пореза**

Савремену реформу пореске администрације обележава тренд пружања правне помоћи обвезницима у циљу олакшавања и испуњавања пореских обавеза. ЗПППА прописује услуге које Пореска управа пружа заинтересованим пореским обвезницима:

- Порески обвезник има право да од Пореске управе добије информације о пореским прописима из којих произилази његова пореска обавеза. Ако је неук требало би да добије и основну правну помоћ, што омогућује да пријави и плати порез и обрачуна и плати споредна пореска давања, у складу са прописима,
- Пореска управа у писменом облику даје одговоре на питања које је у таквом облику поставио порески обвезник, а тичу се његове пореске ситуације;
- Путем Сервиса пореских обвезника и Инфо центра за ПДВ, сва заинтересована лица могу добити стручну помоћ која се тиче њихових пореских права и обавеза.

---

<sup>288</sup> Б.Беговић, Г.Илић Попов, Б. Мијатовић, Д. Поповић, 2003., Реформа пореског система, Центар за либерално-демократске студије, Београд, стр. 56

Пружање правне помоћи подразумева отвореност Пореске управе према пореским обвезницима и јачање угледа ове институције уз стално истицање њене усмерености према потребама обвезника. То уједно значи и стварање услова за поступање пореских инспектора и службеника у духу демократских начела и добрих односа са пореским обвезницима, (као и развој), за наше услове, нових облика интеракције пореских обвезника и пореске администрације.<sup>289</sup>

Овакве новине у Пореској управи, збирно посматрано, треба да остваре утицај на промену постојећег менталитета нације уз назнаку да стварање добро едуковане популације пореских обвезника, са високим пореским моралом, која своје обавезе испуњава на завидном нивоу.

У Србији је пружање услуга пореским обвезницима релативно новијег датума. Образовање Сервиса за пореске обвезнике је једна од најзначајних новина која доприноси бољи рад пореске администрације што директно утиче на ублажавање евазије пореза и сиве економије.

#### **4.2. Мере за смањење пореске евазије у Републици Србији**

Последице избегавања плаћања пореза недвосмислено указују на одређену друштвену штетност ове појаве у разним областима привредног и друштвеног живота.

Само репресивна функција не даје значајне резултате у сузбијању пореске евазије. Све већа захватања бруто друштвеног производа путем фискалног механизма неминовно изазивају одређена понашања обвезника неповљна с аспекта интереса државе. У том смислу више пажње требало би посветити другим облицима друштвеног утицаја на смањење и спречавање ове појаве. То подразумева да се у спречавању евазије морају ангажовати непосредно не само фискални органи већ и остали субјекти у друштву.

Посматрајући генерално, стање у нашој држави, превенција као вид заштите друштва од ове негативне појаве је неорганизована и неефикасна. Да би била ефикасна морала би да се води плански и континуирано са усмерењем на отклањање узрока и услова који омогућавају настанак и трајање ове штетне друштвено-политичке и економске појаве.

У нашој држави, да би се смањила пореска евазија потребно је испуњење одређених услова:

---

<sup>289</sup> Димитријевић Марина, 2002., Порески системи земаља у транзицији, Зборник радова Правног факултета у Нишу, Ниш, стр. 460

а) порески систем треба да буде правичан, стимулативан, без неоправданих изузетака и привилегија;

б) треба створити одговарајућу политичку и друштвену климу у погледу извршавања фискалних обавеза.

Активност државе на плану сузбијања пореске евазије мора бити у првом реду усмерена ка развоју пореског морала, кроз вршење пореске пропаганде односно обавештења јавности о свим важнијим питањима везаним за подмирење државних потреба.

Пореска пропаганда се у новије време развија у посебну правну науку која је нашла своје место у правним системима неких најразвијенијих земаља, за шта је очигледан доказ висок степен пореске дисциплине и поштовања фискалних прописа (нпр, у САД-у, В.Британији, Шведској и другим скандинавским државама). У овим земљама пореској пропаганди, односно популаризацији пореза и свим односима у вези са њим, посвећује се изузетна пажња. Сврха развијања пореске пропаганде јесте повећање пореског морала обвезника односно прихватање фискалних давања са што мање отпора. Фискална пракса ових земаља показује да је то дуг процес. Пореске навике и пореска лојалност обвезника имају основу у демократским традицијама друштва која су своје фискалне системе у прошлости заснивала на режиму пристанка (скупштинског одобравања буџетских прихода и расхода). У ту сврху организоване су посебне пропагандне службе које путем средстава јавног информисања обавештавају обвезнике о свим питањима у вези с опорезивањем, користима од пореза, потребама које се подмирују из буџета, какав је ефекат тих мера, да ли је новац пореских обвезника рационално трошен и др. Овакво упознавање обвезника обезбеђује се у већини фискалних система кроз јавност односно објављивање фискалних прописа.

Поред тога што се фискални прописи као и остали правни акти објављују (чиме је задовољена формална јавност), обвезник мора бити јасно обавештен о својим правима и обавезама према фискалној администрацији.<sup>290</sup>

Пореском пропагандом држава би требало да делује на развој грађанске свести обвезника, на њихово грађанско и пореско образовање са циљем стварања таквог јавног мњења које ће све мање показивати толерантан став према неизвршавању пореских обавеза и другим деформацијама у овој области.

---

<sup>290</sup> Шимовић, Х. 2005., Фискална политика у Европској унији и пакт о стабилности и расту, Зборник Економског факултета у Загребу, 3, стр. 45

За адекватно развијање фискалног односа, поред веће информисаности и образовања обвезника потребно је и веће образовање самих пореских радника (инспектора). Сматра се да су они више него други државни службеници подложни осећању фрустрације јер им је поред осталог задатак да процењују постојећи раскорак између политичко-економских норми и друштвене стварности. Осим тога, осећајући се немоћним пред пореском утајом због недостатка средстава и озбиљне подршке државе и јавности. Порески инспектори беже у нормативизам и претерано бављење принципијалним питањима што још више иритира пореске обвезнике.<sup>291</sup>

Постоје мишљења да би поред мера усмерених на боље информисање обвезника, држава требало да објављује судски коначно решене случајеве пореске утаје и контрабанде, као и да јавно похваљује савесне пореске обвезнике и да им даје посебна признања и посебне погодности.

Превентивно сузбијање евазије може имати одређеног успеха само ако се јавља као резултат заједничке и координиране акције бројних субјеката у друштву укључених у процес државног финансирања.

У фискалној теорији и фискалној пракси, распрострањено је мишљење да је једна од најефикаснијих мера у погледу сузбијања пореске утаје и других модалитета избегавања пореза, адекватно вршење контролне функције пореских органа.

Инспекцијски органи у многим сегментима привредног пословања за чију контролу и надзор су надлежни морају бити иницијатори, а не пуки учесници у процесу откривања и доказивања пореске евазије. Практика, међутим, показује супротно. Инспекцијски органи играју маргиналну улогу у овом поступку. Ово је из разлога што се контроле пореских инспектора теренске контроле углавном свде на контроле издавања фискалних рачуна, а не на дубинске и суштинске контроле обрачуна и уплате свих јавних прихода код великих пореских обвезника који углавном врше највеће пореске утаје.

Да би пореска контрола као мера за сузбијање пореске евазије била што успешнија неопходна је сарадња између Пореске управе, Министарства унутрашњих послова и Тржишне инспекције. Ова сарадња је отпочела непосредно након формирања финансијске полиције, а данас је веома интензивна и свакодневна. Министарство унутрашњих послова, сходно својим сазнањима, пружа Пореској управи информације у вези са откривањем разних видова пореске евазије. Ради откривања

---

<sup>291</sup> Шимовић, Х. 2004., Штетна порезна конкуренција у Еуропској унији и мјере за њезино спречавање, Рачуноводство и финансије, 50 (11), стр. 73 - 77



пореских кривичних дела и њихових извршилаца, Пореска полиција у преткривичном поступку може да поступа као орган унутрашњих послова и овлашћена је да, у складу са законом, предузима потражне радње, изузев ограничења кретања, као и да позове и саслуша осумњиченог, без права на његово принудно довођење. Дакле само заједничка сарадња свих државних органа може да доведе до синхронизованих акција код откривања пореске евазије.<sup>292</sup>

#### **4.2.1. Усаглашавање пореског система Републике Србије са пореским структурума земаља ЕУ**

Усаглашавање пореског система Републике Србије са пореским структурума земаља ЕУ је неминовност која мора бити перманентно пристуна из разлога припрема наше земље приступању Европској Унији. Одрживи систем јавних финансија подразумева конкурентан и ефикасан порески систем и предвидиву пореску политику. У наредном периоду неопходно је поступно усаглашавање политике посредних пореза са правилима ЕУ. Евентуалне измене пореске политике треба усмерити у правцу смањења пореског оптерећења рада, праћене повећањем пореза на потрошњу, како би нето ефекат на укупне приходе био неутралан. Доношење новог закона о порезу на доходак грађана би проширило пореску основицу и смањило разлике у ефективном пореском оптерећењу прихода од рада у односу на извор или уговорни основ прихода. Тиме би се обезбедило повећање хоризонталне и вертикалне праведности опорезивања.<sup>293</sup>

О хармонизацији у опорезивању се говори врло често, а сама реч хармонизација употребљава се у смислу заједништва, јединства и повезивања. На хармонизацију земље различито гледају. Пракса је показала да проблем хармонизације пореза није нимало једноставан. Проблем хармонизације повезан је с решавањем бројних и разноврсних практичних проблема. Да ли хармонизација значи потпуно усклађивање, што ће значити да све земље имају исте пореске системе, исте пореске облике, исту пореску структуру. Или хармонизација значи слику пореског система који делује складно, у смислу да формира целину, али сви делови нису једнаки. Питање је заправо колико требају бити велике разлике у порезима међу различитим фискалним системима.

---

<sup>292</sup> Г. Милошевић, 2005., Порез и избегавање пореза, Београд, Службени гласник РС, стр. 282

<sup>293</sup> Министарство финансија и привреде, Фискална стратегија за 2013. годину са пројекцијама за 2014. и 2015. годину, стр. 102

Широк спектар утицаја инструмената пореске политике Србије и усаглашавање са пореским структурама земаља ЕУ доприноси да се њиховом применом реализују три битне функције.

**Стабилизациона функција пореске политике** - огледа се у дејству на постизање и очување пуне запослености, стабилног нивоа цена и уравнотеженог платног биланса земље.

**Алокативна функција** - огледа се у алокацији и оптималном коришћењу производних фактора. Стимулисање инвестиционе активности држава може постићи смањењем пореских стопа на добит предузећа одређених грана, остављајући тако његов већи део за улагање у проширену репродукцију.

**Редистрибутивна функција** - често се истиче као њена изворна функција зато што је садржана у карактеру њених инструмената. Ова функција се остварује дејством инструмената пореске политике којим се постиже корекција односа из примарне расподеле. Ако је пореска политика заснована на социјалним принципима, онда ће се њене акције усмеравати у два правца: 1) да се оштрим прогресивним стопама захвати доходак имућних грађана, и 2) да се пореским олакшицама помогне сиромашним друштвеним слојевима.

У циљу хармонизације пореске политике са стандардима Европске уније, као један од услова за улазак у Европску унију, усвојен је такозвани ЕЗ модел код примене ПДВ-а.

Основна начела овог модела су:

- нето свефазни порез на промет којим се опорезују све фазе производно прометног циклуса,
- потрошни тип ПДВ, према којем се из основице за опорезивање изузимају све набавке, укључујући и набавку опреме и објеката (набавка капиталних добара),
- кредитни метод при утврђивању пореске обавезе, према којем се пореска обавеза утврђује као разлика између пореске обавезе за испоруке и пореске обавезе за набавке и
- принцип одредишта, дестинације, који подразумева опорезивање промета добара и услуга према месту потрошње.

Законодавна активност органа Европске уније до сада је била најинтензивнија у домену посредних пореза (ПДВ и акциза). Овакав исход је разумљив, јер се разлике у пореском третману добара и услуга непосредно показују у успостављању фискалних баријера на простору који би требао да представља

јединствено унутрашње тржиште Уније. Основни циљ Уговора о оснивању, у контексту економске уније, био је успостављање заједничког (касније јединственог) тржишта, на којем би се конкуренција одвијала на исти начин као и на домаћем тржишту. Зато је код нас поступак хармонизације посредних пореза обухватао оне мере које су неопходне да би се обезбедило успостављање и функционисање таквог интерног тржишта, спречавањем дисторзија и отклањањем препрека слободном кретању добара и услуга.

Интерес сваке земље је да својим пореским системом и изборним моделом организовања пореске администрације оствари бољу ефикасност и економичност пореског поступка, као и већу сагласност пореских обвезника у испуњавању обавеза. На тај начин би се као последица хармонизације изазвао крајњи ефекат преко мање евазије.<sup>294</sup>

Србија треба да настоји да елиминише препреке или дисторзије које угрожавају унутрашње тржиште, које потичу од разлике нашег пореског системима с пореским системима земаља чланица. У исто време мора да избегне усвајање пореских мера које су у супротности са принципима пореског система Европске уније. Тако би се процес хармонизације довео у везу са крајњим циљем – смањењем евазије.

#### **4.2.1.1. Мере за сузбијање различитих облика утаје пореза на додату вредност**

Порез на додату вредност представља индиректни порески облик, односно спада у категорију пореза којима се опорезује потрошња. То је вишефазни метод опорезивања којим се опорезује нова вредност која је придодата у свакој фази производње, уколико производни процес врши више самосталних привредника, као и разлика која је зарачуната у сфери трговине од сваког појединог трговца, закључно са малопродајом и пласманом производа крајњем потрошачу. Дакле, реализација овог пореза подељена је у парцијална плаћања која се обављају на основу додатне вредности у сваком стадијуму процеса производње и промета. Порез се обрачунава само на нето додату вредност приликом сваке продаје, закључно са финалном потрошњом.

Предност система ПДВ-а у сузбијању пореске евазије огледа се у томе што овај облик опорезивања има у себи уграђен механизам самоконтроле, кроз признавање пореског кредита. Наиме, код кредитне методе обрачуна ПДВ-а, као најшире распрострањене, примљени рачуни (фактуре) од добављача постају основни доказ о постојању права на признавање умањења пореске обавезе пред пореском

---

<sup>294</sup> Раичевић, Б. 2004., Фискална економија, Економски факултет, Београд, стр. 103

администрацијом (тзв. порески кредит). Да би био у прилици да умањи пореску обавезу, порески обвезник мора да има рачун о набавци производа или услуга и због тога је у интересу свих да своје трансакције обављају легално, преко рачуна.

У систему једнофазног начина опорезивања у крајњој потрошњи, на пореској управи је да докаже постојање пореске обавезе, док је у систему ПДВ-а обвезник дужан да доказује право на порески кредит и умањење пореске обавезе. Ако се испостави да је обвезник ПДВ-а лажно приказао порески одбитак, увећао своје улазе или на други начин нетачно приказао податке који су значајни за утврђивање пореза, порески инспектори ће увећати његову обавезу за порески кредит који се не може доказати или је резултат преваре. Међутим, иако успешан у борби против евазије, систем ПДВ-а није у потпуности ослобођен могућности утаје пореза. Најзначајнији типови пореских превара у систему опорезивања ПДВ-ом су:

**1. Утаја реализације** - има за циљ смањење пореске основице. Овај вид пореских превара нарочито је изражен у делатностима где се промет наплаћује у готовини. Промет опорезивим производима који се оствари, лажно се приказује мањим од стварног или се потпуно сакрива. Мере за сузбијање овог типа преваре код ПДВ-а је дубинска контрола остварене реализације и утврђивање свих остварених прихода код пореског обвезника. На овај начин се увећава пореска основица и на тако новоутврђену основицу се примењују стопе ПДВ-а и обрачунава порез.

**2. Повећање вредности претходног пореза** – обухвата увећање вредности рачуна о набавци производа, односно примљеним услугама, са циљем повећања вредности пореског кредита који се одбија од пореза садржаног у излазним рачунима. Овај тип преваре у систему опорезивања ПДВ-а открива се на начин што се врши упоредна контрола код пореског обвезника и добављача који су му испоручили робу и испоставили фактуру. Оваквим упређивањем долази се до правих вредности које су примарно фактурисане и до тачног претходног пореза исказаног на фактури. Разлика између већег претходног пореза и стварно фактурисаног представља детектовану евазију ПДВ-а.

**3. Оснивање фиктивних фирми** - превара која се спроводи на начин да се региструје ново предузеће са основним циљем да се изврши промет производима, обрачуна ПДВ али се излазни (обрачунати) износ пореза никада не уплати, нити се преда пореска пријава. Обично лица која су склона овим радњама то раде систематски, са више паралелно регистрованих предузећа. Понекад су таква предузећа у уској вези са другим предузећем и налазе се у функцији избегавања пореза и тог другог предузећа.

У пореским контролама фиктивне фирме се лако препознају по томе што немају упошљене раднике, немају укњижена основна средства, немају своје пословоне просторије. Оваква предузећа се препознају и по фиктивној документацији где се у пословним књигама књиже пословни догађаји на основу сачињених веродостојних исправа за које се не може идентификовати пословни догађај. Када се у контроли утврде све напред наведене чињенице, приступа се обрачунавању ПДВ-а на целокупну реализацију.

**4. Извозне преваре** - незаконити поступци пореских обвезника који лажно приказују извоз производа који није извршен, или увећавају вредност извоза и по том основу захтевају од пореске управе повраћај ПДВ-а. Мере за решавање овог типа прсеваре повраћаја ПДВ-а је провера код царинских служби да ли је стварно роба прешла граници или није. Уколико је прешла границу обвезник се ослобађа ПДВ-а, а уколико то није, на сав тако остварен промет се зарачунава ПДВ-а као за робу реализовану на домаћем тржишту и решењем се налаже уплата.<sup>295</sup>

Да би се умањило избегавање пореза на додату вредност порески инспектори у пореским контролама морају да имају у обзир напред наведене начине избегавања и да утврђене негативне појаве везане за утају ПДВ-а отклањају у свом редовном раду.

#### **4.2.2. Развој пореског морала код пореских обвезника**

Порески морал се често наводи као значајан фактор успеха или неуспеха одређеног фискалног система. Порески морал обично се одређује као став појединца или свих пореских обвезника према извршавању или неизвршавању пореских обавеза. Према томе, овај морал као посебан вид општег морала, ствара се у једној специфичној области друштва (финансирање државних потреба).

Поред рада државних органа, мера за ублажавања пореске евазије је порески морал пореских обвезника. Потребно је створити такво стање свести код обвезника јавних прихода да своје обавезе у потпуности извршавају, и то не због претње санкцијама нити позивањем на патриотизам, већ због убеђења да једино правилно поступају када своје обавезе у потпуности испуњавају. Порески морал се не може побољшати изоловано и независно од општег морала, без обзира на то о ком друштву је реч. Наше друштво показује пасивност у вези с васпитањем обвезника јавних прихода и стварањем одговарајућег пореског морала.<sup>296</sup>

<sup>295</sup> Петраковић Драгана, 2003., О порезу на додату вредност, Индусрија, Београд, стр. 25

<sup>296</sup> Милошевић Горан, 2006., „Економски аспект евазије пореза“, Економски хоризонти, Београд, стр. 70

Савесно односно несавесно извршавање пореских обавеза посматра се у фискалној теорији западних земаља као психолошки и као социолошки проблем. Према заступницима првог схватања, узроке недисциплинованог понашања обвезника треба тражити у самој личности пореског обвезника и његовим психичким диспозицијама. Супротно њима, заступници другог схватања, узроке за одређени ниво пореског морала налазе у друштвеној средини, конкретним економским и политичким приликама.<sup>297</sup>

Порески морал не може се посматрати изоловано од времена и простора у којима се јавља као и од фактора који на њега утичу (субјективне природе - тзв. порески менталитет обвезника, свест о припадности одређеној друштвеној заједници, потреба извршавања својих грађанских обавеза, а објективне природе - висина пореског оптерећења, начин опорезивања и др.).

Већина обвезника доживљава порез као терет, тежи од других друштвених обавеза, без обзира на то колико иначе они можда одобравају сврхе на које се приход од пореза троши. Мало је грађана који су тако далековиди, као што је то био велики судија Oliver Wendell Holmes, који је рекао „Волим да плаћам порезе. Њима купујем цивилизацију“.<sup>298</sup>

На порески морал могу још да утичу и извесне мере државне политике. При већим пореским реформама у неким земљама даје се пореска амнестија за пореске деликте, како би обвезници бар накнадно пријавили и платили раније утајен порез, макар и делимично. Међутим, сматра се да сувише честе пореске амнестије и отписи ненаплативих пореских потраживања, штете пореском моралу јер обвезници већ унапред рачунају на њих. У том очекивању не пријављују опорезиву добит и не плаћају разрезани порез редовно. Посматрана у том светлу, пореска амнестија негативно утиче на порески морал јер су њоме несавесни обвезници повлашћени а савесни на одређен начин дискриминирани.<sup>299</sup>

Познато је да се порески морал не може посматрати изоловано од општег стања морала. У нашој земљи, садашња друштвена криза је не само економска већ има и свој политички и морални аспект. Ако се може говорити о кризи морала у српском друштву

---

<sup>297</sup> Mitchell, Daniel J. , 2001., Lowering Marginal Tax Rates: The Key to Pro-Growth Tax Relief, Heritage Foundation Backgrounder br. 1443, p. 87

<sup>298</sup> D. Mihaljek, 1998., Theory and Practice of Confederate Finances, P.B. Sørensen (ed.), Public Finance in a Changing World. Palgrave Macmillan, p.78

<sup>299</sup> Милојевић, А.; Тркља, М. 2000., Јавне финансије, Универзитет у Српском Сарајеву, Економски факултет, Српско Сарајево, стр. 96

уопште, такво обележје не би важило и за порески морал, јер уместо његове тренутне кризе постоји неизграђеност односно низак ниво пореског морала. Друштвена пракса пружа доста примера у прилог таквом тврђењу (раширена појава утаје пореза, рад на црно, спрега приватног и државног сектора, разне шпекулације). Тешко је децидирано рећи шта је допринело стварању такве друштвене климе у погледу извршавања фискалних обавеза без дубље анализе узрока таквог процеса.

Пореске навике и порески морал ми треба да стварамо. Дуги низ година о тим категоријама нисмо разговарали, потпуно смо их игнорисали, јер је и систем био такав. Порески морал не може никаквим декретима за годину дана да се установи. Ако постоје извесне девијације на том плану, резултат су наше раније праксе.<sup>300</sup>

#### 4.2.3. Транспарентност пореских прописа и закона

Честе измене прописа и правне несигурности један су од основних узрока које поспешују пореску евазију. У Републици Србији низак квалитет регулаторног окружења и правна несигурност имају бројне узроке, од којих су најзначајнији кашњење у доношењу подзаконских аката. Наиме, у пракси се подзаконски акти не доносе у прописаним роковима, па се ни не могу применити, док истовремено стари закони престају да важе.<sup>301</sup> Према анализи коморе адвоката током 2012. године само 3 подзаконска акта донета су пре рока, 33 су донета после рока, а код 163 рок за доношење акта је прошао пре него што су донети, док неки подзаконски акти касне и више од две године.<sup>302</sup> У таквом правном вакуму привредни субјекти су често приморани да се сналазе не знајући да ли послују у складу са законом или се њихова активност третира као евазија пореза. Тако се транспарентност закона дерогира непостојањем или кашњењем са доношењем позаконских аката, а пореска контрола доводи у ситуацију да нема инструменте да утврди евазију пореза.

Други узрок ниског квалитета регулаторног окружења је често одсуство јавности и консултација са привредним друштвима приликом припреме нових прописа. Према анализама „Транспарентности Србија“ законске одредбе о јавним расправама у

<sup>300</sup> Горчић Јован, 2003., Пореске реформе у Републици Србији, Проинком, Београд, стр. 45

<sup>301</sup> Loayza et al. (2006.) navode da ‘‘zemlje sa boljim institucijama teže da stvore regulatorno okruženje koje je usmereno ka poboljšavanju uslova poslovanja, a ne u korist nekoliko interesnih grupa. Pored toga te zemlje će verovatno primenjivati

propise na transparentan i ravnopravan način, ograničavajući diskreciju i koruptivno ponašanje regulatora.’’  
Prema Johnson et al. (1998) nalazima nije bitan obim regulacije, već stepen sprovođenja odnosno primene propisa, a do sličnog zaključka

dolaze i Friedman, Johnson, Kaufmann and Zoido-Lobaton (1999).

<sup>302</sup> Крстић Горана, 2013., Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 78

Републици Србије нису довољно добро дефинисане.<sup>303</sup> Између осталог, не постоји унапред дефинисан облик јавне дебате, нити санкције у случају да неки јавни орган пропусти да то учини.<sup>304</sup> Поред неадекватног испуњавања законске обавезе, и интерес привреде је често веома слаб. Привредни субјекти често немају времена, али такође ни ресурса или не верују да може било шта да се промени. Поред тога често коришћење хитног поступка приликом доношења прописа чини било какво укључење јавности отежаним. У 2012. години, од 55 закона који утичу на пословно окружење, чак у 45 случајева примењен је хитан поступак. Недостатак јавности и злоупотреба хитног поступка често за последицу имају неадекватне регулаторне захтеве, који отежавају или онемогућавају нормално обављање пословних активности привреде. Тако коначно формиран регулаторни механизам, ма колико био транспарентан, долази у сукоб са реалном привредном стварношћу и постаје ограничавајући фактор за детектовање пореске евазије.

Коначно, и сам начин анализе и израде прописа је често лошег квалитета. Чак и кад формално постоји извештај о анализи ефеката који чини саставни део образложења нацрта закона, квалитет те анализе је упитан, јер се она не припрема симултано са процесом припреме закона, док по правилу не садржи било какве квантитативне процене о ефектима (трошковима и користима) које проузрокује привреди. Тренутан начин припреме и усвајања прописа не садржи адекватне механизме који би спречили усвајање прописа који садрже непотребне регулаторне захтеве, док су критеријуми којима се руководе надлежни органи који оцењују адекватност анализа и оптерећење привреде прописима исувише благи, те поједини привредни субјекти прибегавају евазији пореза. У том смислу сам систем доношења пореских прописа поспешује такву њихову активност, а порески обвезници се у таквом амбијенту понашају потпуно рационално.

Недовољна хармонизација и прилагођеност нашег пореског законодавства у односу на промењено пословно окружење условљава врло честе парцијалне промене како процесног тако и материјалних пореских закона, што ствара додатну несигурност у пословању. Уколико желимо да поспешимо привредне активности и привучемо нове инвестиције морамо активније радити на хармонизацији и стабилности пореских прописа, а све у циљу смањења евазије пореза. Временска транспарентност и

---

<sup>303</sup> Транспарентност Србија (2012), Јавне расправе у Републици Србији – анализа правног оквира и праксе.

<sup>304</sup> Последњи пример одсуства консултативног процеса односи се на пакет пореских закона усвојених крајем 2012. године.



пројекција доношења пореских прописа и закона представљају једно од најбољих средстава за превенцију корупције, као и смањења евазије пореза и сиве економије.

Транспарентан и устаљен порески систем је у Србији важан и са становишта принципа законитости из економских ралога. Неопходан услов за привлачење страног капитала подразумева разумљиве пореске прописе и пореске поступке, упоредиве са онима на које је страни инвеститор навикао у својој земљи или у другим земљама у којима је претходно обављао своју активност.<sup>305</sup> Са становишта пореске контроле и евазије то је пут да се Србија приближи ниском нивоу пореске утаје домицилних земаља.

#### **4.2.4. Континуираност борбе против корупције**

Корупција је једнако штетна појава у друштву на свим нивоима развоја. На путу демократског преображаја проблем је већи и тежи, јер нове потребе диктирају бројне циљеве, а средства и начини за њихово остварење још увек су неизграђени или недовољно дефинисани.

Корупција разара супстанцу сваке државе, па је њено сузбијање до границе прихватљивости према стандардима света у коме живимо, услов без кога се држава не може легитимисати као држава владавине права.

Борба против корупције мора бити организован и дуготрајан процес примене осмишљено дефинисаних мера за спречавање и сузбијање корупције. Упркос томе што су донети неки важни антикорупцијски закони, борба против корупције није дала довољне резултате. Процесуирани број случајева корупције је несразмеран са бројем појава на које је са сумњом јавно указивано.

Раширено је схватање да је корупција један од тежих друштвених проблема и да досадашње мере у разрачунавању са њом нису биле довољне. Успешна борба против корупције један је од чинилаца који се цени у процесу приступања Европској унији, као и при процени усаглашености са стандардима Савета Европе. Евалуација групе земаља за борбу против корупције Савета Европе (GRECO), биће значајна за вредновање успешности институционалног и законског оквира, као и за оцену антикорупцијске стратегије, што је један од битних услова трећег стуба придруживања Европској унији.<sup>306</sup>

---

<sup>305</sup> Хрустић Хасиба, 2002., „Нове тенденције у реформи пореске администрације, Правни живот, Београд, стр. 78

<sup>306</sup> Радовић-Стојановић Јелена, 2010., „Статистички показатељи корупције у јавном сектору у Србији, Финансије, број 1-6

Недовољна је друштвена свест да је сваки облик корупције штетан, као и да корупција није само мито. Национална стратегија за борбу против корупције има за циљ да уобличи и препоручи мере које ће у кратком, средњем и дугом року допринети сузбијању корупције а самим тим и смањење евазије пореза.

Корупција се јавља тамо где постоје: а) могућност и б) интерес. Стратегија се усмерава на оба ова чиниоца. Могућности се морају уклањати системским реформама, а интереси елиминисати мерама којима се повећава ризик и смањује корист од корупције.

Стратегија обухвата три кључна елемента:

1. ефикасну примену антикорупцијских прописа;
2. превенцију, која подразумева отклањање могућности за корупцију, и
3. подизање свести и образовање јавности, ради јавне подршке за спровођење антикорупцијске стратегије.

Сви елементи стратегије морају да се примењују истовремено и координирано. Тиме се постиже да један другог подржавају, па је њихово укупно дејство јаче. Препоруке стратегије конкретизоваће се акционим планом у коме ће се предвидети појединачне активности, субјекти који ће их предузимати и рокови за њихово остваривање. Владавина права у ефикасним институцијама, уз лаку доступност правде и једноставне и транспаренте поступке, може се остварити доследним и безизузетним спровођењем стратегије и акционог плана и њиховим правовременим усклађивањем са проблемима.<sup>307</sup>

Србија не може водити организовану и ефикасну борбу против евазије пореза све док власти не буду спремне да елиминишу корупцију. Спрега корупције, евазија пореза и криминал, је најгоре стање економије једне државе. Полазна тачка ослобађања од ове спреге је уклањање корупције. Корумпиране власти охрабрују евазију пореза, немају ауторитета нити морала да је ограниче. Корупција подстиче најтеже облике утаје пореза, односно оне облике који су у свери сиве економије због повећања профита, а не очувања егзистенције.

Ефикасно сузбијање корупције подразумева познавање услова и откривање свих криминогених фактора који доприносе њеном настајању и развоју. На основу тога потребно је планирати превентивну и репресивну активност, што би омогућило одређену контролу настанка и развоја овог облика организованог криминалитета али и

---

<sup>307</sup> Обрадовић С., 2011., Привредни криминалитет – детекција и сузбијање, Универзитет Сингидунум, Београд, стр. 25

спречавање нових форми. Да би се корупција у Србији предупредила односно свела на што нижи ниво, неопходно је да се изгради нов правни и институционални систем на основама приватне својине и предузетништва, економских слобода, отвореног – конкурентног тржишта, односно да се доврши демократизација друштва и заживи ефикасна тржишна привреда.

Стратегија борбе против корупције за период 2013. до 2018. године садржи шест стратешких принципа у борби против корупције:<sup>308</sup>

- начело владавине права,
- начело нулте толеранције на корупцију,
- начело одговорности,
- начело свеобухватне примене мера и сарадње свих нивоа власти,
- начело ефикасности као и
- начело транспарентности.

Приликом спровођења Стратегије, државни органи, као и друге релевантне институције и организације који су укључени у превенцију и борбу против корупције, дужни су да поступају по начелима владавине права којом се гарантује законитост, једнакост пред законом и права свих грађана на правна средства.

#### **4.2.5. Увођење синтетичког пореза на доходак грађана уз примену прогресивних пореских стопа**

Бројни недостаци постојећег мешовитог модела опорезивања дохотка грађана у Србији упућују на потребу његове темељне реформе. За разлику од, на пример, пореза на потрошњу где, у свету, изразито доминира ПДВ, у случају опорезивања дохотка грађана, у свету, укључујући и ЕУ, постоји изразита разноликост. Основни порески модели који се у развијеним земљама примењују при опорезивању дохотка грађана јесу: синтетички порез, пропорционални порез и дуални порез. Сваки од наведених модела опорезивања дохотка грађана може се вредновати на основу већег броја критеријума, а избор модела опорезивања зависи од тога којим критеријумима се придаје већи значај, рецимо: да ли је важнија економска ефикасност и међународна конкурентност или праведност.

Предност синтетичког пореза је у томе што омогућава да се приходи које појединац заради опорезују подједнако, без обзира на који начин се стичу. Наиме, основни проблем садашњег опорезивања појединца је што се зараде из радног односа

---

<sup>308</sup> [www.mpravde.gov.rs](http://www.mpravde.gov.rs), nacionalna strategija protiv korupcije RS (02.06.2013.)

или уговора о ауторском делу, као и приход од некретнина уз остале приходе опорезује различитим стопама, што није у складу са правилима неутралне пореске политике. На тај начин држава посредно утиче на начин на који појединац стиче приход да би избегао плаћање више пореске стопе.

Опредељење земље за одређени модел опорезивања, по правилу, не значи да се он примењује у чистом теоријском облику. Доминантна пракса у свету, нарочито у последње две деценије, јесте да се одабере један порески модел као основни, а да се потом у њега укључују различити елементи других модела. Комбинација различитих модела опорезивања последица је тога што ниједан од теоријских модела није супериоран у односу на релевантне критеријуме.

Сучељавањем релевантних критеријума којима се вреднује порез на доходак грађана на једној страни, са актуелним перформансама и развојним приоритетима привреде Србије као и перформансама њене пореске администрације, на другој страни – оцењује се да је за Србију најпогодније решење да уведе пропорционални порез на доходак грађана, или неку једноставнију варијанту синтетичког или дуалног пореза. Пропорционални порез је супериоран са становишта већине економских критеријума (алокативна неутралност, утицај на тржиште рада, ниски трошкови примене и др.), а увођењем високог неопорезивог дела зарада може се обезбедити и његова умерена прогресивност. У случају опредељења за неку варијанту синтетичког или дуалног пореза, оцењује се да би требало изабрати што једноставнији модел са што мање пореских стопа (најбоље две пореске стопе) и што мање пореских ослобађања. Наравно, и у случају Србије, опредељење за одређени порески облик као окосницу система опорезивања дохотка грађана не искључује могућност коришћења неких елемената из других модела опорезивања.<sup>309</sup>

Синтетички порез омогућава да се приходи из свих извора синтетизују и опорезују једнако истом стопом уз могућност стандардних одбитака за које није потребна документација и нестандардних одбитака за које је потребан доказ. У Србији се овај приступ примењује у суженом тумачењу и своди се на обавезе које произилазе из годишњег пореза на доходак грађана који погађају грађане чији су приходи изнад неког лимита који се утврђује сваке године. Кад са тачке гледишта начела правичности сагледамо целину приступа опорезивању дохотка грађана можемо да закључимо да се српски порез на доходак грађана углавном ослања на аналитичке порезе, у комбинацији

---

<sup>309</sup> Ранђеловић Саша, 2011., Смањење евазије на рад као инструмент фискалне консолидације, Квартални монитор двоброј 25-26, Београд, стр. 86

са елементима синтетичког опорезивања који погађа одређени део пореских обвезника кроз годишњи порез на доходак.

Синтетички порез, кад се примењује у целини, несумњиво има својих предности (јер пружа могућност различитих стандардних и нестандартних одбитака), међутим с обзиром да Србија једва успева да се избори са наплатом ПДВ и акциза као најиздашнијим пореским приходима, очекивање да се додатно развије синтетичко опорезивање није реално. Уз то, по свему судећи под утицајем модернизације технологије, либерализације, преноса капитала, напуштање принципа синтетичког опорезивања све више долази до изражаја. Либерализација и модерна технологија омогућавају власницима огромног капитала широм света, једноставну регистрацију свог капитала у земљама пореског раја где синтетичко опорезивање губи смисао јер није могуће наплатити порез ако је капитал у другој земљи. Дуалне порезе имамо у Немачкој, Аустрији, Италији, скандинавским земљама.

У таквим околностима Србија је задржала овај синтетички принцип, али само код годишњег пореза на доходак и том приликом заборавила на правичност код опорезивања. Синтетички порез се наиме карактерише бројним стандардним и нестандартним олакшицама, које се разликују од земље до земље, али које имају за циљ друштвено пожељно понашање, односно утицање на оне сегменте друштвеног живота пореског обвезника, а које смо поменули горе, а то су понуда и тражња за радом, штедња, куповина некретнина, међународна конкурентност, образовање. И ту долазимо до нелогичности и недоследности нашег законодавца. Његово основно полазиште је да порез наплати од онога од кога то може, не водећи рачуна о основној дефиницији дохотка односно о томе да ли заиста има од чега да наплати порез.

Учешће овог пореског облика у БДП-у у Србији је ниско и износи мање од 5%, што је забрињавајуће у поређењу са земљама које имају прогресивни систем опорезивања дохотка. Због тога је неопходна реформа опорезивања дохотка физичких лица код нас, јер би се увођењем синтетичког пореза на доходак допринело повећању прикупљених прихода и повећању правичности у опорезивању.<sup>310</sup>

Без обзира на то који порески облик се одабере, оцењује се да његова ефикасна примена захтева детаљно упознавање јавности са карактеристикама пореза и ефектима његове примене на грађане са одређеним нивоом дохотка. У супротном, неразумевање у јавности, уз лобирање интересних група, могу довести до формирања снажног отпора

---

<sup>310</sup> Ђуровић Тодоровић Јадранка, Димитријевић Марина, 2012., Повезаност прогресивности и издашности код опорезивања дохотка физичких лица, Економске Теме, Ниш, стр. 45

према пореској реформи, а то може да доведе до одустајања од основних идеја реформе или чак и од саме реформе. Ефикасна примена неког од сложенијих пореских облика (синтетички или дуални) захтева и темељну и релативно дуготрајну припрему пореске администрације.

#### 4.2.6. Побољшање финансијског положаја пореских инспектора

Једна од кључних компоненти ефикасне борбе против пореске евазије је и побољшање финансијског положаја пореских инспектора. Када говоримо о финансијском положају пореских инспектора мислимо на повећање њихових зарада. Зарада пореског инспектора треба да буде довољна са којом он и његова породица могу нормално да живе. Уколико су зараде инспектора ниске постоји велика могућност да инспектори прихватају разне видове корупције у смислу примања мита, примања скупих поклона, финансирање њихових годишњих одмора и друго. За овако добијене услуге од стране пореских обвезника, порески инспектори, у пореским контролама чине разне уступке у смилсу умањења утврђене обавезе на име јавних прихода, продужења рокова плаћања, неподношење прекршајних пријава за учињене прекршаје и слично. Све ове аномалије директно утичу на повећање пореске евазије.<sup>311</sup>

Просечна плата пореским инспекторима у Србији је 600 евра. Много је мања него за и сту врсту раду у Немачкој, јер трошкови рада који се састоје од бруто-дохотка и учешћа послодавца у социјалном осигурању као и божићног додатка и регреса, износе у просеку 25,10 евра по радном сату. У Белгији, они износе 29,30 евра, следе скандинавске земље. Немачка се на листи 27 земаља Европске уније налази на седмом месту. Немачки трошкови рада су нешто виши него у Финској или Аустрији, а знатно виши од оних у земљама које потреса криза, као што је на пример Ирска. Та земља је због кризе последњих година сада испод просека. Они су виши и од трошкова рада у Шпанији, Великој Британији, Грчкој и Португалији.<sup>312</sup>

Једини лек против корумпираности пореских чиновника је да они, као што је то случај у Немачкој, имају боље плате. Један од извора корумпираности пореских службеника је и њихово велико дискреционо право које им омогућава да за исти

---

<sup>311</sup> Тодоровић М., 2010., Утицај пореске контроле на конкуретност предузећа, Зборник радова, Колеџ за индустријски и пословни менаџмент, Босанска Крупа, стр. 67

<sup>312</sup> [www.rts.rs](http://www.rts.rs) > Naslovna, Vesti, Ekonomija (14.06.2013.)

прекршај наплаћују различите казне, у зависности од тога да ли су подмићени или не. Веће плате пореским инспекторима у Србији директно утичу на смањење евазије.

#### 4.2.7. Унапређење ефикасности рада судства у РС

У наредном периоду у складу са националном стратегијом реформе правосуђа, основни циљ реформе правосудног система јесте успостављање владавине права и правне сигурности и у складу са тим враћање поверења грађана у правосудни систем. У оквиру реформе правосудног система наставиће се са јачањем независности, одговорности и транспарентности, постизањем веће ефикасности и ажурности у раду, модернизацијом застареле инфраструктуре, побољшавањем услова рада и увођењем савремене информатичке технологије, за шта је потребно обезбедити стабилне и реалне изворе финансирања. Циљеви реформе правосудног система у наредном средњорочном периоду јесу:<sup>313</sup>

- целовита реформа законске регулативе;
- хармонизација прописа и поступака са европским стандардима;
- персоналне промене у правосуђу;
- побољшање материјалног положаја запослених у правосуђу, као и услова рада;
- едукација носилаца правосудних функција и запослених у судској управи;
- ефикасно правосуђе базирано на принципима одговорности и стручности.

У складу са стратегијом регулаторне реформе у Републици Србији за период од 2013. до 2015. године, извршиће се свеобухватне реформе прописа. Тиме ће се једнократно ставити ван снаге и извршити измене неефикасних прописа. Извршиће се унапређење привредног амбијента, смањење правне несигурности и повећање конкурентности домаће привреде на светском и европском тржишту. У циљу заокруживања реформи у области правосуђа у наредном периоду донеће се нови закони у области правосуђа, и то: закон о Националном институту за обуку у правосуђу (на Правосудној академији), Закон о парничном и извршном поступку, Закон о адвокатури, као и други Закони.<sup>314</sup>

Према доступним подацима за 2012. годину, Србија има други по величини број кривичних, парничних и управних предмета међу земљама-чланицама Савета Европе, 9.168 на 100.000 становника (само Аустрија има већи број предмета – 9.970), док

<sup>313</sup> [www.bezbednost.org/.../Nacionalna-strategije-reforme-pravosuda](http://www.bezbednost.org/.../Nacionalna-strategije-reforme-pravosuda), (12.02.2012.)

<sup>314</sup> [www.bezbednost.org/.../Nacionalna-strategije-reforme-pravosuda](http://www.bezbednost.org/.../Nacionalna-strategije-reforme-pravosuda), (12.03.2012.)

Шпанија, на пример, има само 1.926 таквих спорова на 100.000 становника. У Шпанији се 23% таквих спорова не оконча пресудом, док у Србији та бројка износи чак 67%. Управо нам овај податак о броју нерешених предмета показује да је рок за решавање једног предмета у Србији три пута дужи него у земљама чланицама Савета Европе. Душина трајања решавања једног предмета у Србији је у просеку од 4-6 година, док је у Шпанији то време од једне до две године.<sup>315</sup>

Пимера ради Апелациони суд у Београду донео је Пограм решавања старих предмета за 2013. годину који обухвата, пет група старих предмета у судским одељењима. Прве четири групе старих предмета представљају предмети који су као стари означени по датуму пријема жалбе, а пету групу старих предмета представљају предмети који су као стари означени по датуму подношења иницијалног акта.<sup>316</sup>

Европска комисија за ефикасно правосуђе наглашава да нема једноставних, чаробних решења или пречица када је реч о успостављању здравог правосудног система и поштовања владавине права. Када један систем треба да се мења, треба га променити тако што ће се заузети генерални став, постићи консензус свих кључних актера о ефикасним начинима за мерење и анализу и што ће се утврдити права равнотежа када је у питању време за решавање једног предмета.

У складу са проширеним надлежностима Повереника за информације од јавног значаја, кључну улогу за смањења рокова за решавање предмета у нашем судству имаће независно тело које ће надzirати и гарантовати примену националног законодавства у овој области.

Ефикаснији рад судова у смислу бржег решавања предмета у кривици, паричним и управним поступцима у Србији, би у многоме допринели смањењу евазије пореза.

#### **4.3. Предлог мера за трансфер активности из зоне сиве економије у легалне токове у Србији**

Успешна политика смањења сиве економије обухвата мере које треба да утичу на смањење уласка нових учесника у сиву економију, као и мере које подстичу формализацију постојећих учесника, односно, њихов прелазак из сиве у регуларну економију. Стратегија смањења сиве економије захтева мере која ће поћи од основних узрока и механизма који доприносе њеном развоју, а то су претерани порески терети,

<sup>315</sup> [www.novosti.rs/.../aktuelno.290.html:392558-Pravda](http://www.novosti.rs/.../aktuelno.290.html:392558-Pravda) (15.06.2013.)

<sup>316</sup> [www.bg.ap.sud.rs/.../program-resavanja-starih-predmeta](http://www.bg.ap.sud.rs/.../program-resavanja-starih-predmeta) (15.06.2013.)



претерана регулација економског живота и слабости у функционисању државних органа. Као што су узроци који генеришу стварање сиве економије вишеструки, тако и њена реинтеграција у формалну економију мора бити ослоњена на више различитих метода. Тако политику смањења сиве економије можемо поделити на више компоненти:

- опште реформе, које кроз стварање повољног амбијента за пословање у формалном сектору утичу на смањење сиве економије,
- подстицајне мере непосредно усмерене на сиву економију,
- и јачање административних способности државе.<sup>317</sup>

Све наведене групе мера су у домену обликовања друштвеног и економског система. Економски систем, пре свега, треба да буде стимулативан за легално пословање, легално поседовање имовине, легално стицање богатства и легално ступање у облигационе односе. С друге стране, он мора бити нестимулативан, односно да производи далеко већи ризик губитка него вероватноћу остваривања добити из нелегалне делатности. Економски систем мора имати јасно дефинисане санкције и доследност примене тих санкција за оне који делују у сектору сиве економије.

У великом броју земаља у транзицији ситуација је парадоксална - бирократске институције требају да саме себе реформишу или чак укину. Свуда где се чека да се то спонтано деси, реформе се одвијају споро или чак стагнирају. Инерција старог система често је јача од реформског ентузијазма. Искуство показује да су демократске власти у земљама у транзицији покретале и покушавале суштинске реформе. Квазидемократске власти показале су се недоследним у спровођењу курса реформе. Њихово бављење реформама често је било формално. У таквим земљама већи допринос реформама дале су међународне институције него саме власти. Дакле, почетна тачка успостављања новог ефикасног пореског система, реформисања јавних институција и односа у јавној потрошњи и ограничавања сиве економије јесте успостављање демократске власти. Наравно, то је најтежи корак на путу до новог система. Демократска власт се не може инсталирати. Демократија је увек таква интеракција власти, грађана и институција која продукује амбијент чије су опште карактеристике: поверење, одговорност, ефикасност,

---

<sup>317</sup> Крстић Горана, 2013., Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 78

мотивација, толеранција и сигурност у коме се остварују економске и политичке слободе.<sup>318</sup>

Не постоје велике тајне и велике доктрине опорезивања, нити је сива економија несавладива. Проблем је једноставнији него што то на први поглед изгледа. Ако претпоставимо претходно поменути полазну тачку реформи - успостављање истински демократске власти, успоставиће се услови легалног стицања богатства и услови за просперитетан живот. Ако грађани и порески обвезници буду свесни да своје благостање бар делимично дугују друштвеном амбијенту који је створила држава, они ће у властитом интересу бити спремни да плаћају јавне приходе како би се тај амбијент одржао и унапредио. Супротно томе, ако су власти корумпиране и ако се богатство стиче захваљујући корупцији, друштвени слој који има користи од корупције снажно ће се противити било каквим променама јер су свесни да ће се брзо наћи на удару демократских власти.

Раширеност сиве економије није изазвана недостатком прописа који је ограничавају, мада они нису савршени ни довољно ефикасни. Пре би се могло рећи да су корупција у властима и честа уска повезаност најзначајнијих послова у сектору сиве економије са властима снажнији покретачи сиве економије. Наравно, не треба потценити ни сиромаштво широких слојева становништва које је из егзистенцијалних разлога присиљено да привређује у сфери сиве економије. То сиромаштво често је чврста препрека ограничавању сиве економије. Пошто власт нема шта да понуди као алтернативу сиромашнима који живе од сиве економије, она губи морално право да примењује репресију према њима. Сива економија није никаква виша сила. Она је појава која се релативно лако може свести у подношљиве размере. Постојећи систем, иако није идеалан, под условом да буде доследно примењен, ствара претпоставке да ниво сиве економије буде много нижи.

Дакле, почетни облик борбе за смањење обима сиве економије мора бити правна регулатива која директно повезује стицање имовине (некретнине, акције, новац у банци, аутомобили и слично) са легалним приходима. Овај принцип је врло једноставан: за сваки облик имовине који неко стиче треба имати порекло новца којим је имовина набављена. Овим методом снажно би се стимулисало да из сектора сиве економије изађу они који у њој највише зарађују. Најмање шансе за прелазак из сиве у регуларну економију постоје за најсиромашније. Њихов приход из сиве економије

---

<sup>318</sup> Томаш Рајко, 2010., Криза и сива економија у Босни и Херцеговини, Економски факултет, Бања Лука, стр. 45

служи им за очување егзистенције. Они не стичу богатство бавећи се сивом економијом. Тек снажнији привредни развој, кроз креирање нових радних места, може велики део сиромашних „превести“ у регуларну економију.<sup>319</sup>

Потребно је проширити пореску основицу у циљу смањења сиве економије. Појачати рад пореске контроле као и друге врсте контрола. Превођење фирми из нелегалних у легалне токове ће поред осталог смањити нелојалну конкуренцију која има штетне последице по привреду. Нарочито је значајна улога инспекцијских органа који се сада готово сви проглашавају ненадлежнима за сиву економију и контролишу само легалну привреду, тако додатно гурајући легалну привреду у нелегални сектор. У исто време, потребно је унапредити поступање инспекција према легалној привреди, а посебно у погледу некоординираности рада и предугих и сувише учесталих контрола. Нелојалну конкуренцију омогућава и подстиче и Влада када одређена предузећа ослобађа обавезе да уплаћују доприносе на зараде запослених, чиме се стварају неједнаки услови за пословање.<sup>320</sup>

#### **4.3.1. Координација рада државних органа на сузбијању сиве економије**

Искуства тржишно развијених земаља, као и земаља у транзицији, указују да је координација рада државних органа неминовна код сузбијања сиве економије. У Републици Србији, Пореска управа врши контролу свих пореских обвезника и наплату свих јавних прихода. Ма колико била организационо, технички и кадровски оспособљена, Пореска управа не може сама да сузбије сиву економију. Политика супротстављања сивој економији захтева активно учешће и других субјеката. У поступку сузбијања сиве економије активно учествују Пореска управа, МУП Републике Србије, Управа царина, Управа за праће новца и други контролни органи. Синхронизованим предузимањем превентивних, казнених као и мера на сузбијању узрока сиве економије наведених државних органа, уз одговарајуће стимулативне мере фискалне политике, могу се постићи адекватни резултати на пољу сузбијања сиве економије.<sup>321</sup>

---

<sup>319</sup> Радичић, М., Раичевић, Б. 2008., Јавне финансије: теорија и пракса, Дата статус, Београд, стр. 59.

<sup>320</sup> vizija2016.naled-serbia.org/.../NALED%20i%20BI.pdf. (01.12.2012.g.)

<sup>321</sup> Милошевић Г., 2005., Порез и избегавање пореза, Службени гласник РС, Београд, стр. 143

#### 4.3.2. Појачане контроле робних токова и извршење услуга

Сложеност друштвених односа савременог доба, с обзиром на елементарну функцију државе у уређивању унутрашњег стања и потребе развијања међународног повезивања, неминовно доводи до даљег усложњавања послова Пореске управе, као државног органа који примарно регулише значајан део утврђивања и наплате јавних прихода по свим важећим пореским облицима. Адекватно испуњавање додељених радних обавеза од пореских инспектора захтева константно усавршавање метода примене законодавних, научних и стручних достигнућа, а све у циљу појачаних контрола робних токова као и извршење разних услуга у саобраћају, грађевинарству и др. Додавши овоме фактор ризика, као недељив елемент овог занимања, добићемо нову димензију сложености послова и задатака, а тиме и даљу потребу усавршавања, како пореског инспектора као појединца, тако и службе уопште.

Развијене државе издвајају значајна средства како би у ширем научном и друштвеном спектру активности спознале узроке који погодују дуготрајном и континуираном кретању робе у сивој зони. Развијене државе улажу у начин пребацивања кретања робе у легалне токове као и регистровања свих врста услуга из сиве зоне на целокупној територији Републике Србије. Поједностављено речено порески инспектори свакодневно треба да контролишу кретање робе и услуга и да нелегалне канале пресецају и враћају кретање робе и услуга у легалне токове. Неминовна потреба сталног контакта пореских инспектора са пореским обвезницима и физичким лицима који тргују неевидентираним робом доводи до интереса друштва за квалитетним истраживањем међусобних утицаја насталих таквим контактима, што даље представља основ регулисања правила понашања.<sup>322</sup>

Елементарни проблеми транзиционих друштава, тиме и Републике Србије огледају се у недовољној и недефинисаној правној регулативи која уређује права и обавезе државних службеника приликом поступања у новонасталим друштвеним околностима. Овакав мањак посебно се одражава у погледу пореских службеника примарно усмерених на поступање према прекршиоцима закона. Они су мотивисани избегавањем санкција, разноврсним покушавањем да наведу службеника на неизвршавање дужних радњи, одакле се црпи друштвени интерес свеобухватног и јасно дефинисаног прописивања понашања пореских инспектора у конкретним ситуацијама.

---

<sup>322</sup> Сејменовић Ј., Глигић Ј. 2007., Порески и царински систем и политика, Универзитет за пословне студије, Факултет за пословне студије, Бања Лука, стр. 78

Уколико недовољно оспособљеног пореског инспектора са нејасно дефинисаним обавезама доведемо у континуиран контакт са лицима из категорије «тешких прекршиоца закона» добијамо слику карактеристичну за период до пре десетак година када су поједини припадници пореске управе јавно манифестовали своје криминалне склоности. То иначе представља највећу опасност каква може задесити једно друштво. Такво стање је одавно превазиђено. Међутим, и даље постоји потреба за унапређивањем понашања пореских инспектора у контакту са прекршиоцима закона, посебно у односу на починиоце тешких кривичних дела, који шверцују робу и врше услуге у сивој зони, професионалце, специјалисте, припаднике организованих криминалних група.

Мере за сузбијање сиве економије у области промета робе и услуга су:<sup>323</sup>

- елиминисање корупције у царини, граничној служби, полицији, тржишној инспекцији, пореској управи и шпедицији,
- пореском контролом утврђивати наплату царина у сарадњи са царинским службама,
- одузимати робу илегално стављену у промет,
- утврђивати стање залиха робе, промет, ажурност пословних књига и тачност обрачуна јавних прихода,
- изрицати казне, покретати прекршајне и кривичне поступке и вршити забрану рада.

Брзо и ефикасно спровођење напред наведених мера допринело би значајном смањењу сиве економије у Србији.

#### **4.3.3. Неопходност смањења пореских стопа и проширење основица опорезивања**

Смањење пореских стопа и проширење основица опорезивања једна је од најважнијих мера за сузбијање сиве економије. Србија је међу земљама са просечним фискалним наметима, просечном висином пореских стопа, али њен буџет сразмерно највише пуне најсиромашнији слојеви друштва. Порески обвезници неће никада рећи да су порези високи, а држава скупа. И то не само код нас. Када се, међутим, упореди структура пореских прихода Србије са земљама ОЕЦД-а, установиће се да је наш порески систем најнеправеднији. Јер државни буџет највише пуне најсиромашнији, а не најбогатији.

---

<sup>323</sup> Крстић Горана, 2013., Сива економија у Србији: Нови налази и препоруке за реформе, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 91

Са уделом пореских прихода у бруто друштвеном производу од 36,5% у 2008., Србија је била мало изнад просека у земљама ОЕЦД-а са 35,9%. Укупни јавни приходи у Србији већи су и за непореске приливе од 5,3%, што даје удео јавних прихода од 41,8% у бруто друштвеном производу у 2008. Порези на личне приходе у укупним фискалним приходима чине 13,6%. Од нас су, према том показатељу, ниже рангиране само Чешка и Словачка.

Србија је усмерена на ниско опорезивање профита компанија. Са укупним приходима по том основу, она је убедљиво на дну листе са уделом од 4,2%. Ово би могло да буде и повољан циљани резултат, под условом да ниска стопа пореза стимулише остварен профит да остане у Србији. Међутим, не постоје упоредиви релативни показатељи односа изнетог и реинвестираног профита како би утврдили да ли је то случај са компанијама у Србији. Уколико није, у том случају је ниска пореска стопа непотребна, јер се остатак пореза на профит уплаћује у домицилним земљама компанија које послују у Србији.

Међутим, према уделу доприноса за социјалну заштиту у укупним пореским приходима (31,3%), Србија се налази у врху упоредивих земаља ОЕЦД-а. Испред нас су Чешка, Пољска, Немачка, Француска, Јапан и Мађарска. Реч је о земљама са сличним демографским проблемима где је становништво све старије, а треба пунити пензионе фондове не само доприносима, већ и другим пореским приходима.

Ништа мање важан сегмент јесу порези на добра и услуге (ПДВ, акцизе и царине). Они у укупним пореским приходима чине 47,6%. Испред нас су само Мексико и Турска. Максимално опорезујемо личну потрошњу што, уз социјалне доприносе, значи да је сви плаћају, а како је код нас много више сиромашних него богатих, испада да су они и најоптерећенији порески слој друштва.

Србија је и по уделу осталих у укупним пореским приходима са 3,6% попут пореза на профит, убедљиво на последњем месту у односу на земље ОЕЦД-а. Претпостављамо да је порез на имовину овде најзначајнији међу осталим порезима. Србији тек предстоји ваљана реформа пореске политике. Неминовност те реформе мора ићи у правцу смањења пореских стопа а проширење пореске основице. То није само због примене Споразума о стабилизацији и придруживању, већ је разлог што ни са економске, а камо ли етичке стране, није прихватљиво да сиромашнији плаћају сразмерно више пореза него богати, па и компаније.

Пореска политика не треба да се устручава да захвати већи део пореских прихода од имовине, прихода и зарада, а да при томе не повећа захватања преко социјалних

доприноса и пореза на потрошњу (ПДВ, акцизе и царине). Повољно је што се на расходној страни буџета највише издваја за плате, пензије и социјалну заштиту. Друго је питање да ли до неопходне социјалне помоћи долазе баш они којима је заиста и потребна. Основни закључак је да пут ка смањењу сиве економије води ка смањењу пореских стопа а проширењу основице опорезивања.<sup>324</sup>

#### **4.3.4. Учвршћење макроекономске стабилности и стварање повољних услова за инвестиције и запошљавање**

Иако је Србија у светским размерама занемарљиво мало тржиште, она је ипак интегрисана у светски економски систем, што значи да ће ефекте ове кризе осетити и њени грађани. За разлику од САД-а и европских привреда, у Србији су ризици губитка капитала у финансијском сектору минимални, јер су пласмани у том сектору били неризични (потрошачки кредити, хипотекарни кредити и кредити привреди). Такође, не постоје ризици губитка штедње која је депонована, јер она није трансмитована кроз инвестиционе фондове и ризичне пласмане на берзама капитала.

Први канал кроз који глобална финансијска криза утиче на српску привреду односи се на смањење прилива иностраних кредита банкама које послују у Србији. Смањење прилива капитала одражава се и на курс динара према евр и долару који бележи депресијацију. Услед дејства психолошких фактора дошло је до делимичног повлачења депозита у инострану валуту у нашим банкама. Такође, долази до пада цена финансијских инструмената и повећања трошкова финансирања. Криза ликвидности на светском финансијском тржишту условљава и драстично смањење прихода од приватизације. Будући да је реални сектор већине развијених земаља захваћен рецесијом и суочен са проблемом смањене агрегатне тражње, извоз наших производа на светско тржиште је све тежи.

Независно од глобалне финансијске кризе, Србија је већ била суочена са озбиљним макроекономским неравнотежама, које се огледају у високом буџетском и спољнотрговинском дефициту. Пресецањем главних токова финансирања ових дефицита, финансијска криза само је оголила проблем дугогодишњег прекомерног раста потрошње и учинила нужним предузимање мера за његово решавање. Логика функционисања српске привреде, која се заснивала на прекомерној потрошњи, постаје неодржива. Поскупљење кредита, смањење прилива *greenfield* инвестиција, као и

---

<sup>324</sup> [www.vibilia.rs/srpski/.../Nepovedna poreska politika/](http://www.vibilia.rs/srpski/.../Nepovedna_poreska_politika/) (Miroslav Zdravković) (12.03.2012.)

смањење прихода од приватизације условљавају драстично смањење спољних извора финансирања буџетског и спољнотрговинског дефицита.

Пред економском политиком стоје два, веома важна задатка. Прво, неопходно је обезбедити смањење обима јавне потрошње. Друго, уз помоћ међународних финансијских институција (пре свега Светске банке) морају се обезбедити повољни кредити за инвестирање у инфраструктуру. Побољшању кредитног рејтинга Србије свакако ће допринети и потписивање аранжмана и перманентна сарадња са ММФ-ом. Кључно је обезбедити да се смањење потрошње не остварује на уштрб производње, односно да чврста монетарно-кредитна и фискална политика смањи онај део који је ишао у непроизводну потрошњу (преко буџета и кредита банака).<sup>325</sup>

Основни закључак напред наведеног, да је учвршћење макроекономске стабилности и стварање повољних услова за инвестиције, као и запошљавање једна је од важних мера за сузбијање сиве економије.

#### **4.3.5. Повећање ефикасности извршења судских одлука**

Проблем сиве економике у Србији је велики, али до сада нису предузете озбиљне мере да се он и реши. Из препорука Светске банке види се да држава, осим најављених мера кажњавања, мора да пронађе и многе друге начине да се ухвати у коштац са сузбијањем сиве економије. Једна од важних мера за сузбијање сиве економије је повећање ефикасности извршења судских одлука. Србија је по ефикасности извршења судских пресуда међу последњим земљама у Европи, са свега 5% намирења. Степен успеха извршења судских одлука је на знатно нижем нивоу него у земљама региона и другим земљама Европе. Са практичне тачке гледишта, немогућност извршења судске одлуке суштински обесмишљава ту одлуку али и читав судски поступак. Резултат је негативан утицај на привреду на свим нивоима - омета се укупан економски развој, поспешује се сива економија и одбијају страни улагачи јер се инвеститорима не гарантује могућност да сачувају своја улагања. Мала предузећа не могу да наплате дугове од великих фирми, те посежу за бављењем нелегалним пословима.

Из извештаја Светске банке се види да је у Србији за извршење потребно 635 дана, што нас доводи на 23. место од укупно 27 земаља Источне Европе и Централне Азије. Резултати истраживања које је спровео Програм за реформу стечајног и извршног поступка (БЕС), који је финансирала Америчка агенција за међународни развој (USAID), указују да више од 73% предузећа "никада или ретко" користи судске

<sup>325</sup> Izvor: [www.makroekonomija.org/.../0-miroslav-zdravković](http://www.makroekonomija.org/.../0-miroslav-zdravković) (02.06.2012.g.)



механизме за наплату дуговања. Поред тога, анализа репрезентативног узорка предмета у трговинским судовима показала је да је стопа наплате мања од 5%, а да просечна старост предмета извршења прелази 500 дана, упркос чињеници да суд решење о извршењу донеси за мање од 20 дана.

Анализе узрока оваквог стања показале су да пресудан, негативан утицај на функционисање система има чињеница да је број извршитеља недовољан и да Србија има премало системских ресурса у односу на све већи број предмета. У Трговинском суду у Београду, на пример, тек девет извршитеља води око 25.000 нових предмета годишње, што значи да сваки извршитељ добија од 200 до 300 нових предмета месечно. Извршитељи немају ни адекватну обуку ни опрему, а не постоје ни подстицаји да свој посао обављају успешно. Овакви услови свакако могу помоћи да се објасни зашто је просечна старост закључених и текућих предмета извршења у трговинским судовима и даље око 500 дана, упркос томе што судије доносе решења о извршењу у року од 10 до 17 дана од покретања предмета.

Подаци из земаља у окружењу које су усвојиле професионални систем извршења (Македонија, Словенија, Бугарска, Румунија и Мађарска) показују да је дошло до значајног повећања у резултатима рада система, уз врло мало или чак нимало улагања из државног буџета у 2012. години. У Бугарској је стопа наплате скочила од 10% на 29%; у Македонији је ова стопа порасла са 18% на 39%, док у Мађарској садашња стопа наплате потраживања износи 39%. Уз то, испитивање система усвојених у земљама у окружењу показало је да су применом озбиљних механизма контроле, професионални извршитељи у великој мери спречени да злоупотребљавају дужнике. Стручњаци такође сматрају да је стварање поузданог система извршења смањило потражњу за другим нелегалним облицима извршења. Штавише, стручњаци из Македоније и Бугарске наводе да је од увођења делотворнијег система професионалних извршитеља порастао број дужника који добровољно испуњавају своје обавезе.<sup>326</sup>

Закон о извршењу и обезбеђењу, би коначно требало да скрати пут од добијене извршне исправе до спроведеног извршења и коначног остваривања права. Нови закон на коме је рађено протекле две године, обезбедиће брзо и ефикасно извршење судских одлука у грађанским и привредним поступцима, што директно утиче на смањење сиве економије. Његова главна новина је систем двојаког начина извршења судских одлука, односно увођење приватних професионалних извршитеља, који би у великој мери

---

<sup>326</sup> [www.rts.rs/.../Brže\\_izvršenje\\_sudskih\\_odluka](http://www.rts.rs/.../Brže_izvršenje_sudskih_odluka), (14.03.2012.)

повећали ефикасност извршења по свим судским одлукама а самим тим и ублажили степен сиве економије у Србији.

#### **4.3.6. Неминовност реформе система социјалног осигурања**

Поред проблема за државу, која остаје без свог дела "колача", сива економија је проблем и за саме грађане који на овај начин раде. Они, на дужи рок, остају без социјалне и здравствене заштите, или су им у најмању руку трошкови за здравство непредвидиви. Поред тога, себе лишавају и прихода у старости када им се не уплаћује пензијско осигурање.

Имплементација укупних системских реформи, али ни трансформација у подсистемима првенствено у економској сфери (изградња и развој тржишта капитала, подизања нивоа ефикасности привређивања кроз приватизацију, изградња европских стандарда у економији) нису довољни за могући економски раст и развој у Србији. Реформа социјалног система, посебно пензијског, предуслов је целовитости реформи као услова пуног економског и друштвеног напретка а такође и један од предуслова за смањење сиве економије.

Реформа постојећег система социјалног осигурања темељи се на изградњи новог система заснованог на индивидуализацији слободе и одговорности:

1) индивидуални рачуни, власништво над средствима, индивидуална мотивисаност за поштовање обавеза послодавца за редовно плаћање доприноса.

2) пуна слобода избора приватног фонда-демонополизација, изградња система пуне социјалне и економске сигурности (регулаторни оквир и приноси приватизационих фондова).

3) мотивација државе преко елиминисања негативних елемената "Pay as you go" система који са собом носи дефицит државног фонда, релативно високо учешће у БДП.

4) погоршање односа запослених и пензионера полазећи од негативних демографских кретања.

5) индивидуална штедња која на макро нивоу производи високу акумулацију, инвестиције и развој. Ово даље значајно повећава степен запослености и коначан број оних који плаћају доприносе.

Овако "затворен круг" је у свакој итерацији већег обима и има снажне, могуће и доминантне импликације на укупни развој и на смањење сиве економије.

Србија је 2001. отпочела трансформацију државног пензионог система заснованог на принципу међугенерациске солидарности и текућег финансирања из доприноса за пензијско осигурање. Главне институције тог система чине фонд запослених, фонд самосталних делатности и фонд пољопривредника. Кључне мере за реформу овог система биле су плаћање доприноса за пензијско осигурање на сва примања (проширење основице) и интегрисање свих фондова обавезног пензионог осигурања а крајњи циљ ових мера је смањење сиве екониме у Србији.

Стратешки циљеви реформи социјалног осигурања, који су утврђени у Стратегији за смањење сиромаштва, дефинисани су као:

- стварање финансијски одрживог социјалног осигурања,
- повећање домаће штедње и убрзање привредног развоја,
- повећање праведности пензијског система и проширење могућности избора од стране пензијских осигураника.

Параметарска реформа јавног система требало би да доведе до финансијске консолидације постојећих пензијских фондова, првенствено фонда запослених, док би формирање приватног пензионог осигурања требало да обезбеди допунске пензије и штедњу за бржи економски раст, као и дугорочну одрживост пензијског система у неповољним демографским условима. Овако дефинисани циљеви, највећим делом, упућују на решеност државе у нужност стварања тржишног система пензијског осигурања. Тако је првим изменама претходно важећег законодавства, осим поштравања услова за остваривање права на пензијске накнаде, уведен и такозвани трећи стуб пензијског осигурања.

Осим улоге коју држава има у издавању дозвола за рад такозваним друштвима за управљање и у надзору над њиховим радом, функционисање приватног осигурања руководи се тржишним законима. Оно је представљало суштинску иновацију у систему пензијског осигурања у Србији. Поред тога што је велика непознаница и што не постоји довољно информација о пензијским плановима, мали број уплатиоца доприноса за добровољно осигурање више је последица и потврда ниске куповне моћи становништва, него непостојања свести о потреби за штедњом за старост.

Најављиване измене у будућности односиће се на увођење такозваног другог стуба пензијског осигурања. Обавезно приватно осигурање унеће суштинске тржишне принципе функционисања у област пензијског осигурања, с обзиром на то, да неће оставити могућност избора корисницима по питању опредељивања за опцију приватног осигурања, већ искључиво избора између различитих приватних фондова. Поред тога,

јавни систем ће гарантовати само минимум социјалне сигурности, чиме ће де факто, такозвани први стуб све више губити на значају.<sup>327</sup>

У протеклих десет година транзиције, извршене су значајне промене у систему обавезног пензијско-инвалидског осигурања у правцу подизања старосне границе за пензионисање и промене механизма индексације пензија. Поред спроведених реформи, државни пензиони систем је и даље фискално неодржив због смањивања броја становника и повећања дужине живота; неповољног односа броја пензионера и броја запослених; неадекватног односа просечне зараде и просечне пензије; недовољности прихода од доприноса за финансирање пензија и последично високих трансфера из буџета за покриће дефицита државних пензионих фондова.<sup>328</sup>

Из напред наведеног, недвосмислено се закључује да је реформа система социјалног осигурања неминовна у циљу смањења сиве економије.

---

<sup>327</sup> Вуковић Дренка, 2011., Неуспех социјалних реформи, Факултет политичких наука, Београд, стр. 48.

<sup>328</sup> [www.scribd.com/.../Reforma-sistema-socijalnog-osiguranja](http://www.scribd.com/.../Reforma-sistema-socijalnog-osiguranja), (14.03.2012.)

## ЗАКЉУЧАК

1. Добро обучена, одговорна и ефикасна пореска администрација је услов за испуњење њене специфичне дужности. Она се огледа у ефикасној и законитој контроли, детектовању и наплати јавних прихода, раду у јавном интересу, непристрасности у вршењу послова, поштовању начела законитости, одговорности за рад и материјалној одговорности за штету која се учини током рада. Својевремено је Френсис Бекон, енглески државник и филозоф, језгровито описао важност знања, рекавши – знање је моћ. Од знања зависи и дужина трајања пореског поступка. Недостатак знања успорава порески поступак, поједине радње се споро, несигурно или погрешно предузимају. Недостатак знања оставља утисак несигурности. Недостатак знања се не може надоместити арогантним и било којим другим непрофесионалним понашањем пореског инспектора.

Једино стручна пореска администрација може да законито, одговорно и ефикасно извршава послове из надлежности Пореске управе. Ово стога, што неретко иза пореског обвезника стоје специјализоване стручне службе, консултантске куће и тимови, спремни да искористе сваки погрешан потез пореског инспектора у пореском поступку и да од преступника у том поступку направе „жртву“.

Подизање нивоа стручности запослених у пореској администрацији не обезбеђује се само извођењем обуке, семинара већ је потребно да сваки запослени и после одржане обуке свакодневно настави да ради на свом стручном усавршавању. Углед пореске администрације зависи од њене професионалности. Пореска управа не може уживати већи углед од угледа који имају њени запослени, пошто су они њена персонификација. Предпоставља се да запослени у пореском администрацији треба да знају и материјалне и процесне прописе које примењују, јер у супротном не би им била поверена њихова примена.

2. Евазија пореза као један вид пореских дејстава, историјска је категорија и неизбежан пратилац фискалних прихода од најранијих дана њиховог јављања. У складу с дијалектичко-материјалистичким учењем о развоју државе и права финансијска историја нам указује на непрекидан „рат“ између државе и пореских обвезника, имајући у виду принудан карактер ових давања.

У савременим условима проширених функција државе у различитим областима друштвеног и привредног живота потребна су и знатна новчана средства за њихово

обављање. У неким развијеним фискалним системима за такво финансијско деловање државе прерасподељује се преко половине остваренг националног дохотка, што не може остати без видљивог трага на привредни развој и понашање друштвених субјеката као пореских обвезника. Пошто се највећи део ових финансијских средстава прикупља фискалним путем из тога следи и већи притисак на економску снагу пореских обвезника. Ако се узму у обзир и основна обележја ових давања (принудни карактер, непостојање видљиве противнакнаде, неповратност) разумљива је реакција пореских обвезника усмерена на избегавање измирења ових обавеза.

Финансијска историја нам указује да је избегавање плаћања пореза друштвено-историјска категорија која се у ранијим временима до краја XVIII века углавном јављала у облику отворених револта (пореских побуна). У савременим фискалним системима незадовољство пореских обвезника се испољава кроз прикривене револте (пореску утају).

3. За проучавање једна друштвене појаве, како са теоријског тако и са практичног становишта, потребно је најпре утврдити узроке који је условљавају. У одређивању етиологије евазије пореза присутни су фактори и објективне и субјективне природе. У постојећој финансијској литератури не каже се децидирано који су узроци битни, пресудни за оваква понашања пореских обвезника, тако да се може сматрати да избегавање пореза чини производ односно комбинанцију обе ове групе фактора.

У пореском праву познате су две врсте евазије:

- законита (дозвољена, легална) и
- незаконита (нелегална, недозвољена)

**Законита евазија** постоји када се користе законом прописани порески подстицаји, као и када се користе празнине у пореским законима, због непрецизности и недоречености.

**Незаконита евазија** је када порески обвезници избегавају пореске обавезе и поступају супротно законским одредбама.

У настојању да спречи пореску евазију, наш законодавац је у споредном кривичном законодавству прописао кривична дела којима се штите јавни приходи. Међутим, атмосфера безакоња, као и постојање заштите учинилаца ових кривичних дела од стране носилаца привредне и политичке моћи, утичу на пад морала и обезвреживање казнене политике. То подстиче обвезнике да наставе са дотадашњом праксом избегавање пореза (јавних прихода).

Релативно висока фискална пресија за наше економске могућности, неповљно делује на услове привређивања и привредни развој. Упркос фискалној пресији, основне потребе у области опште и заједничке потрошње и даље се веома тешко задовољавају, а када се и задовоље то је на веома ниском нивоу. Пореска структура у нашој земљи је слична пореским структурама развијених земаља, али се у стварности наша земља ослања углавном на потрошне порезе. Ови порези чине 50% прихода буџета Републике Србије. То показује да је код нас још увек велики део пореске снаге неопорезован, а то значи да је практично наша пореска структура остала иста, као и пре реформе, што указује на то да се главни циљеви фискалне реформе нису остварили.

Пореска евазија код нас је попримила велике размере. Порез се не плаћа на новчане трансакције које су нелегалне, а избегавају се обавезе и код легално опорезивих трансакција. Највише се избегава плаћање пореза на додату вредност, порез на лична примања и доприноса за обавезно социјално осигурање запослених. Томе је знатно допринела и сама држава, прећутним дозвољавањем да се због социјалног мира исплаћују зараде запосленима у предузећима без уплате јавних прихода, због чега у неким случајевима пореске обавезе по основу личних примања нису измирене и по више година. На овај начин, држава практично сама доприноси избегавању пореских обавеза, што доводи до буџетског дефицита и неизвршавања јавних функција.

Истраживања из претходног дела рада нам дозвољавају да можемо да закључимо да показатељ у виду стопе раста процентуалног учешћа укупне евазије у укупни друштвени бруто производа, показује динамику односа између евазије и укупног стања привредних активности у Србији. Кретања ове стопе раста од 64% до -36% и -17,4% у 2010.г. показују да између ове две посматране појаве нема чвршћих веза. Просечно постигнута стопа евазије у БДП-у Србије од 1,0% и њена просечна годишња динамика у посматраном периоду у виду стопе раста од 0,1% само привидно показују стабилност. У годинама економске кризе промене стопа раста евазије у БДП-у Србије су понекад и супротне од тока стопа раста саме евазије. Упоредијући просечне стопе раста ова два показатеља у последње три кризне године, може уочити да је просечна стопа раста учешћа евазије у БДП-у (од -9,1%) нижа од просечне стопе раста саме евазије (-7,4%), што значи да је евазија више смањивана него што је сам пад БДП-а Србије.

Релативни обим евазије у Републику Србију је за скоро 68% већи него у посматраним развијеним земљама. Иако се ради о годинама у којима је уочен пораст тренда ефикасности рада пореске администрације у Србији, он није значајније утицао

на пад релативног обима евазије. Узрок томе може бити још увек слабо развијена организациона способност пореске администрације у Србији. Ово је један од важних разлога, којем питању надаље треба посветити посебну пажњу.

Србија спада у групу транзиционих земаља. Специфичност Србије што готово десет година касни у интензитету транзиционих промена. Релативни показатељ оствареног обима евазије у БДП-у је виши за чак 94% (индекс 193,8) од просека изабраних транзиционих земаља. Управо је ово доказ да се ипак ради о врло високом обиму евазије у Србији. То показује да је у Србији организованост пореске администрације на знатно нижем нивоу него у посматраним транзиционим земљама. Нарочито када је упоредимо са оном најуспешнијом Словенијом. Овај показатељ нам управо указује да је посвећивање пажње мерама за унапређење пореске контроле неминован.

Због тешких последица које ствара пореска евазија, неопходно је извршити доградњу пореског система по угледу на развијене земље тржишне привреде, модернизовати пореску администрацију и битно побољшати сарадњу свих његових сегмената. Треба радити на подизању материјалних и духовних потреба грађана и побољшати укупне услове живота, школовати пореске кадрове, ефикасно откривати и публиковати теже случајеве избегавања јавних прихода с циљем превенције и др.

Неопходно је увести синтетички порез на доходак грађана, којим би се захватили сви приходи које обвезник оствари у току године. То би значило да грађани који имају највеће приходе плаћају и највеће обавезе. Тиме би се спречило досадашње опорезивање појединачних прихода грађана, чиме би држава остварила већи износ јавних прихода.

Ван система опорезивања налази се имовина велике вредности. То је последица система добровљног пријављивања пореских обавеза. Неажурност катастра и бесправна градња имају за последицу да већи број обвезника није уписан односно укњижен што такође доприноси високој евазији пореза из области пореза на имовину.

Традиционални став и понашање администрације се мора мењати у працу сарадње, давања савета и заштите права пореских обвезника. Унапређење односа пореске администрације и обвезника утиче на повећање наплативости пореских обавеза, постизање поверења у порески систем, као и избегавање непријатности у вези евазије свих јавних прихода.

Пооштравање казнене политике у области јавних прихода допринело би у одређеној мери сузбијању пореске евазије. У том правцу казнену политику треба



градити тако да новчане казне буду изрицане у висини која знатно премашује износе утајених пореских обавеза. Све ово намеће потребу да се и одговарајући субјекти у друштву што пре оспособе и прилагоде за вршење својих функција, у новом систему пореских односа.

Општи закључак је за све земље је да је држава прегломазна и да су порези превисоки. Ово правило такође важи и за Србију.

Ако се не створе предуслови за праву тржишну привреду, нема укупног друштвеног просперитета. Привреда налази у зачараном кругу из кога се тешко излази и у коме нико није задовољан. Излаз из зачараног круга треба тражити у остварењу и доследној примени тржишних услова привређивања. У оживљавању привреде. У већој ефикасности фискалног система и фискалне политике, али и других делова привредног система и других сегмената економске политике. Ово све из разлога што фискални систем и фискална политика не могу преузети читав терет економије. Они могу да понесу само свој део терета који је и велики и значајан.

Сигурно је да строгост прописаних и одлуком суда изречених казни и других кривичних санкција не могу да постигну значајнији резултат у правцу сузбијања свих облика и видова противправног понашања пореских обвезника у области фискалног система у вези са избегавањем у целини или делимично плаћања прописаних јавних прихода. Том основном циљу поред репресије треба свакако да допринесе и повећање опште пореске дисциплине и пореског морала код пореских обвезника са једне стране. Са друге стране органи друштвене заједнице, а посебно органи пореске управе, пореске полиције, органи унутрашњих послова и др. треба да широком лепезом општих и посебних превентивних мера дејствују у правцу предупредивања оваквих понашања.

Наравно и побољшање општих економско- социјалних услова у целом друштву у великој мери ће створити погодну климу за смањење кривичних дела пореске утаје и броја њихових извршилаца односно висине утајених обавеза према друштвеној заједници. Још увек ће остати један број несавесних појединаца који ће избегавањем плаћања прописаних јавних прихода на овај начин покушати да стекну противправну имовинску корист за себе или другог, а на штету општих и заједничких интереса целокупне друштвене заједнице.

4. Сива економија је широко распрострањена и прихваћена у економској литератури. Њено тешко и прецизно дефинисање се јавља због тога што се манифестује кроз низ појавних облика и модалитета обављања економских активноти на начине који одступају од легитимних норми.

Колико год држава да правично регулише обављање економских активности, да их евидентира и опорезује, увек постоје сегменти у којима већи или мањи обим економских трансакција измиче неким од тих прописа. Тако се јавља потреба да се ове трансакције посебно проучавају, прате, и да се процењује њихов обим и утицај на величину и структуру бруто друштвеног производа, државног буџета и других макроекономских агрегата. Ово је нарочито важно за привреде у транзицији, где је присуство и значај сиве економије у порасту, тако да њено изостављање при мерењу економске активности у многоме потцењује макроекономске агрегате.

5. Познато је да се склоност ка сивој економији нагло повећава у поремећеним условима привређивања са великим екстерним шоковима (рат, блокада, изолација, санкције) али и услед наглих политичко-економских заокрета (карактеристично за земље у транзицији), када може доћи и до пада производње и животног стандарда (такозвани транзициони шок).

Србија је у задњих петнаестак година била изузетно повољан амбијет за ширење сиве економије, а нажалост и илегалне економије (мито, коруција, проституција, и сл). Ту се налазе и неки од разлога зашто у актуелним условима поједини аналитичари процењују прилично висок ниво сиве економије у односу на регистровани бруто друштвени производ Србије. С друге стране, на микро плану склоност грађана ка сивој економији се увећава са степеном неповерења према држави, сиромаштвом и општом економском несигурношћу као и са недостатком или падом пословног и пореског морала.

Сматра се да су главни разлози за појаву сиве економије избегавање или утаја пореза, односно избегавање или кршење прописа који регулишу привредне трансакције. При томе се има у виду да, у неким ситуацијама, избегавање или утаја пореза није примарни узрок или намера већ последица обављања забрањених активности које се не пријављују пореским органима.

Услови и узроци за појаву сиве економије могуће класификовати на: економске факторе, психолошке факторе и факторе опортунитета.

Економски фактори су финансијски проблеми, високи порески намети, ниска вероватноћа откривања (нпр. нада да утаја пореза неће бити откривена), благодат санкција (тј. нада да санкције неће бити оштре), очекивани профит (висок профит због високог ризика) и др.

У психолошке факторе могу да се уброје неповерење у државу и њене економске мере, неслагања са циљевима и средствима економске политике као и став према ризику.

Као најважнији фактори опортунитета наводе се радно искуство, знање и способности, те образбони профил од значаја за проналажење посла и његово успешно обављање ван оквира законске регулативе.

Фактори у и узроци сиве економије у Србији су бројни. Основни узроци сиве економије у нашој земљи су: економска криза и доминација политике над економијом, монетарна нестабилност и неизграђеност тржишног система, последице ратног окружења, недореченост законских норми и неконзистентност пореског система.

6. Почетни облик борбе за смањење обима сиве економије мора бити правна регулатива која директно повезује стицање имовине (некретнине, акције, новац у банци, аутомобили и слично) са легалним приходима. Овај принцип је врло једноставан: за сваки облик имовине који неко стиче треба имати порекло новца којим је имовина набављена. Овим методом снажно би се стимулисало да из сектора сиве економије изађу они који у њој највише зарађују. Најмање шансе за прелазак из сиве у регуларну економију има за најсиромашније. Њихов приход из сиве економије служи им за очување егзистенције. Они не стичу богатство бавећи се сивом економијом. Тек снажнији привредни развој, кроз креирање нових радних места, може велики део сиромашних „превести“ у регуларну економију.

Када би се сива економија свела на ниво земаља ЕУ (два пута већи обим од земаља ЕУ 30,2%), буџет Србије би годишње био пунији за 2,5 милијарде евра, чиме би највећи део буџетског дефицита био покривен и не би било потребе за даљим задуживањем земље.

Порески систем Србије мора бити много транспарентнији. Грађани би требало бити упознати са сврсисходношћу јавних прихода. Мора се тачно знати у шта се троше средства и које задатке финансира држава њиховим новцем. Досадашња истраживања показују да многи грађани мисле да се већи део новца троши на финансирање неефикасне и скупе пореске администрације, на финансирање пропалих инвестиција, и да средства кроз разне видове корупције одлазе у неповрат.

Реформа нашег пореског система и његово приближавање тржишној привреди не могу се успешно извести уколико и остали сегменти привредног амбијента нису прилагођени тржишним условима. Све ово намеће потребу да се и одговарајући субјекти у друштву што пре оспособе и прилагоде за вршење својих функција, у новом

систему пореских односа. Процес преображаја пореског система не сме се схватити као рутински и лак. Организационе тешкоће, услови рада, нови облици избегавања пореза, облици сиве економије, онемогућују креаторе пореске власти да се на прави начин баве питањима из своје надлежности. Биће потребно још доста времена да се порески систем изгради и прилагоди условима тржишта, уз истовремено свођење пореске евазије и сиве економије на један минимални ниво.

Научни допринос ове докторске дисертације је систематизација материје, која се односи на оцену ефикасности пореске контроле као основ смањења пореске евазије и сиве економије код нас, уз компаративну анализу са развијеним и земљама у транзицији. Потврђене су основне хипотезе: Начин вођења пословних књига и упоредивост садржаја финансијских извештаја су одлучујући фактори за успешну пореску контролу. Слабо организована пореска контрола представља први индикатор слабости рада пореске администрације а самим тим и слабији прилив средстава у буџет Србије. Пореска евазија и сива економија девастирају јавне приходе, што је у функцији повећања фискалног оптерећења и смањења јавних добара. Дијагностицирање основних узрока и појавних облика сиве економије и пореске евазије представља полазну основу за ефикасну борбу против њих. У широком спектру доградње институционалних механизма Републике Србије налазе се могућности за смањивање сиве економије и пореске евазије на прихватљив ниво.

Овај рад свакако није дао одговор на сва питања везана за евазију пореза и сиву економију, али се надамо да представља прави покушај у нашој финансијској доктрини да се ове појаве проуче са различитих аспеката и предложи одговарајућа решења у погледу смањења њихових интезитета.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Agnar Sandmo 2011., *An evasive topic: theorizing about the hidden economy*, Int Tax Public Finance
2. Alm James, 2011., *Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies*, Int Tax Public Finance
3. A. Robert Lebaube, Charles L. Vehorn, 2002., *Assisting Taxpayers in Meeting Their Obligations Under the Law*, Presentaton Seminar: Tax Policy and Administration, Oganized by 4
4. Арсић Миодраг, 2002., Добит предузећа и избегавање међународног двоструког опорезивања, Финансије 3-4, Београд
5. Андрић Чеданка, Мијовић Јелена, 2010., *Ефикасно сузбијање сиве економије*, НИП Радничка штампа, Београд
6. Анђелковић Милева, 2003., *„Ефекти опорезивања и сузбијање пореске евазије“*, Правни факултет Ниш, Проинком, Београд
7. Анђелковић М., Димитријевић М., 2009, *Пореско право Србије*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу
8. Алексић Драгана, 2012., *Медијација у пореској области*, Зборник радова, Копаоник, [www.pf.ukim.edu.mk/images/Image/PROGRAM-KOP%202012](http://www.pf.ukim.edu.mk/images/Image/PROGRAM-KOP%202012)
9. Андрић М., Малешевић Ђ., 1995. „Професионална етика ревизије у функцији вредновања рачуноводствених информација“, Економски факултет, Ниш
10. Алексић Данило, Паовић-Јекнић Гордана, 2001., *Финансије и финансијско право*, Универитет Црне Горе, Подгорица
11. Анђелковић Милева, 2009. „*Јавне финансије и финансијско право*“, Правни факултет Ниш
12. Анђелковић Милева, 2005. „*Култура опорезивања у процесима савремених пореских реформи*“: Правни живот. Београд : Удружење правника Србије
13. Анђелковић Милева, 2006. „*Порески систем Србије на раскришћу векова*“ : Зборник радова, Правни факултет, Ниш
14. Анђелковић Милева, 2007. „*Реформисани порески поступак у Србији*“: Правни живот, *Право и слобода*, Београд : Удружење правника Србије
15. Билтен јавних финансија, 2010. Министарство финансија РС, Београд
16. Бизнис и финансије, 2012., *Сива економија у Европи*, Београд
17. Brummerhoff Dieter, 2000., *Javne finansije*, Biblioteka Gospodarska misao, prevela Sandra Švamek, Zagreb
18. Brummerhoff Dieter, 2000., *Javne finansije*, МАТЕ, Zagreb
19. Бановић Б., 2002., *Обезбедјење доказа у криминалистичкој обради кривичних дела привредног криминалитета*, Београд
20. Богојевић-Арсић Весна, 2005. „*Корпоративне финансије*“, Факултет организационих наука, Београд
21. Беговић Б, Илић Попов Г., Мијатовић Б, Поповић Д., 2003., *Реформа пореског система*, Центар за либерално-демократске студије, Београд
22. Бошњак Зита, 1999. „*Оцена бонитета предузећа експертним системом*, у публикацији“: Анали Економског факултета, Суботица
23. Б. Павишић, В. Грозданић, П. Весић, 2007. „*Коментар Казненог закона*“, Загреб.
24. Б. Гачић, 1981. „*Неки нови појавни облици привредног криминалитета*“, Правна мисао, Сарајево
25. Б. Шкоф, 1996. „*Утаја пореза на додану вриједност и њезино кажњавање*“, Финансијска пракса, Загреб

26. Б. Ђерек, 2003. „Казнена одговорност за повреде порезних закона”, Финансијска теорија и пракса, Загреб
27. Бергхаус Весна, 2010., „Унапређење система управљања људским ресурсима кроз процес оцењивања рада државних службеника и намјештеника“ Загреб
28. Центар за демократију, 2001., *Искусства транзиције у Пољској и Мађарској*, Фонд за унапређење демократије Љуба Давидовић, Београд
29. Cedric Sandford, 2000. *Why Tax Systems Differ*, A Comparative Study of the Political Economy of Taxation, Fiscal Publication
30. Црљен Никша, 2010., *Аспекти порезног надзора прије састављања порезног акта Записника*, Порези.нет, Загреб
31. Дуканац Љубомир, 1983. „Основни проблеми опорезивања“, Београд
32. Doing Business 2009., *The World Bank Group*
33. D. Mihaljek, 1998., *Theory and Practice of Confederate Finances*, P.B. Sørensen (ed.), Public Finance in a Changing World. Palgrave Macmillan
34. Duverger Maurice, 1976. „*Elements de fiscalite*“, P.U.F. Paris
35. Дабић Љубиша, 2010., „Пореско саветовање у Републици Српској и другим земљама у региону“ Институт за упоредно право, Београд
36. Динкић М., 1997. „Економија деструкције велика пљачка народа“, Економски факултет, Београд
37. Драгојевић П. Драгутин., 2007. „Примењена ревизија у привреди и јавном сектору“, Грађевинска књига, Београд
38. Д. Кос, 2000. „Казненоправна одговорност за кривична дјела господарског криминалитета“, Хрватски летопис за казнено право и праксу, Загреб
39. Димитријевић Марина, 2005. „Основне промене пореског права Републике Србије у поступку усаглашавања са пореским правом Европске уније“ Зборник Правног факултета, Ниш
40. Димитријевић Марина, 2003. „Порески поступак у функцији остварења права обвезника пореза“, Зборник радова, уред. Јован Горчић, Проинком, Београд
41. Д. Јовашевић, М. Гајић Гламочлија, 2008. „Пореска утаја, Београд
42. Ђуровић-Тодоровић Ј., 2002. „Перформансе транзиторних економија“, Економске теме 4. Економски факултет Ниш
43. Ђуровић-Тодоровић Ј. и Ђорђевић М., 2010. „Јавне финансије“, Економски факултет, Ниш
44. Ђуровић-Тодоровић Ј., 2009. „Проблем пореске евазије у изабраним земљама“, Економика предузећа, Ниш
45. Ђуровић-Тодоровић Ј., 2006. „Позитивна и нормативна анализа евазије у функцији структурних промена земље“, Монографија: Структурне промене и демографска кретања земаља Јужне Европе, Економски факултет, Ниш
46. Ђуровић-Тодоровић Ј. и Ђорђевић М., 2005. „Пореска евазија као кочница развоја Републике Србије“, Економист 1, Београд
47. Ђуровић-Тодоровић Ј. и Ђорђевић М., 2010. „(Не)ефикасност пореског система Србије“, Финансије, Београд
48. Ђуровић-Тодоровић Ј. и Ђорђевић М., 2009. „Алтернативни начини опорезивања дохотка физичких лица“, Економске теме 3, Економски факултет Ниш
49. Ђуровић Тодоровић Ј., Јовановић М., Крстић Б., 2006., *Монетарни и фискални менаџмент*, Економски факултет Београд
50. Ђукић Ј., 2002., *Евазија пореза на добит предузећа*, Правни факултет, Београд
51. Ђурић Звездан, Ђурић Оливера, 2012., *Сива економија-пошаст или извор егзистениције у условима кризе*, Зборник радова, Интернационална конференција, Бања Лука

52. Eastern Tax Enlightenment, 2003., *The Wall Street Journal Europe*
53. Eichengreen, B. 2003., Institution for Fiscal Stability, Working Paper PEIF-14, Berkeley: Institute of European Studies
54. Економски институт Београд, 1998., Центар за економска истраживања
55. Easson, A.; Zolt, 2003., *.: Tax Incentives, World Bank Institute, Washington D.C.*
56. Fidermuc Katarina, 2007., *Davčna uprava v odločen sporad s sivo ekonomijo*, Delo, Ljubljana
57. Gaudement Paul Marie, 2009., *Finances Publiques-Emprunt et impot*, Editions Montchrestien, Published
58. Glovackas S, Woolfson C, Tuch M, 2008., *The informal economy in Central and Eastern Europe, A Guide for Unions*
59. Горчић Ј., Илић Д., 1996. “Приручник о опорезивању“, књига 1 и 2, Проинком, Ниш
60. Goerke, L. 2003., *Tax Evasion and Tax Progressivity*, Public Finance Review
61. Горчић Јован, 2003., *Пореске реформе у Републици Србији*, Проинком, Београд
62. Горчић Ј., Анђелковић М., 2005., *Јавне финансије, пореско право и економија јавног сектора*, Понином Ниш-Београд
63. Горчић Ј., 1996. “*Новац и развој*“, бр. 30-31, НБЈ-ЗОП, Београд
64. Гривчев Васил, 1997. “*Финансије и финансијско право СФРЈ*“, Београд
65. Global Financial Stability Report, 2007., *Financial Market Turbulence-Causes, Consequences and Policies*, International Monetary Found, Washington
66. Heđe Mihalj, 1999., *Principi oporezivanja*, Javne finansije, editori Jurij Nemes, Glen Wight, Magna Agenda, Beograd
67. Harvey S. Rosen, 2002. „Public Finance, Sixth Edition, McGraw-Hil Irwin“, New York.
68. Н. Van Greuning: 2006. „*Међународни стандарди финансијског извештавања*“, Практични водич
69. Хрустић Хасиба , 1998., *Пореска контрола и ревизија у одабраним земљама чланицама ОЕЦД*, Финансије 5-6, Београд
70. Хрустић Хасиба, 2001. “*Фискална реформа у Србији*“, Финансије 1-2, Београд
71. Х. Тадин, 2009., „*Порезна конкуренција или хармонизација пореза држава чланица Европске уније*“, Економија 16, Загреб
72. Хрустић Хасиба, 2002., „*Пореска администрација-управљање ризицима*“, Рачуноводство, бр. 12
73. Хрустић Хасиба, 2002., „*Нове тенденције у реформи пореске администрације*“, Правни живот, Београд, бр. 10
74. Хрустић Хасиба, 2001. „*Настанак и развој пореза на додату вредност*“, Финансије 3-4, Београд
75. Хрустић Хасиба, 2011. „*Пореска хармонизација у ЕУ*“, Институт за међународну политику и привреду, Београд
76. Хрустић Хасиба, 2002. „*Стопе пореза на додату вредност у ЕУ*“, Рачуноводство, Београд
77. Истраживачки пројекат: „*Анализа сиве економије у СР Југославији са проценама за 1997. и препорукама за њену легализацију*“, Београд
78. И. Ковчо Вукадин, 2007. „*Господарски криминалитет – криминолошка обиљежја*“, Хрватски летопис за казнено право и праксу, Загреб
79. Исаиловић З., 2001., *Праведност плаћања пореза у светлу нових прописа Републике Србије*“, Правни живот, Београд
80. Илић Г., Радовановић Р., Шкарић-Јовановић Л., 1997. „*Финансијско рачуноводство*“: Савремена администрација, Београд
81. International Bureau of Fiscal Documentation: 1981., *International Tax Avoidance and Evasion*“, Amsterdam

82. Јоксимовић Александра, Вучковић Наташа, 2001., *Фонд за унапређење демократије „Љуба Давидовић“*, Центар за демократију, Београд
83. Јовашевић Д., Т. Хашимбеговић, 2004. „*Систем пореских деликата*“, Београд
84. Јовановић Гавриловић Предраг, 2010., *Међународне пословне финансије*, Економски Факултет, Београд
85. J.Jimenz.,P., Sabaini, J.C.G., Podseta, A. 2010., *Tax Gap and Equity in Latin america and Carribbean*, Fiscal Studies
86. Јездимировић Милун, 1988., *Теорија и методологија књиговодства*, Научна књига, Београд
87. Јовановић Предраг, 2008., *Јавне Финансије*, Дигитал Центар Принт, Подгорица
88. Јелачић М.,1996. „*Корупција-друштвено правни аспект и методи супростављања*“, Београд
89. Јовић М., Спарису Т., Јовановић М. 2003. „*Институције и мере за легализацију сиве економике*“, Институт економских наука Србије, Београд
90. James Simon and Christopher Nobes, 2000., *The, Economics of Taxation*, Prentice Hall.
91. Johnson, S.,D.Kaufmann, and P.Zoido-Lobaton (1998). „*Regulatory discretion and the unofficial economy*“, The American Economic Review
92. Johnson, S., D. Kaufmann, and P. Zoido-Lobaton (1998). „*Corruption, public finances and the unofficial economy*“, Washington, D.C., The World Bank, discussion paper
93. Крстић Ј., Јездимировић М., Ђукић Т., 2007., *Финансијско рачуноводство*, Економски факултет, Ниш
94. Ј. Ковачевић Чоловић, 1999. „*Казненоправне санкције за финансијска кривична дјела*“, Хрватска господарска ревија, Загреб
95. Кулић Мирко,1999. „*Пореска утаја и кријумчарење*“, Службени гласник, Београд
96. Ковачић-Костић Јелена, 2012., *У прилог реформи Пореске управе*, Гласник права, Правни факултет у Крагујевцу
97. Клиер Д.:2007., *Актуална проблематика откривања, пријављивања и процесуирања утаја пореза*, Хрватски летопис за казнено право и праксу, Загреб, број 2/2007
98. Капарловић Немања, 2011., *Утицај креативног рачуноводства на квалитет финансијског извештавања*, Економски хоризонти
99. King Sharmila, 2002., *Tax Evasion and Equity Theory: An Investigative Approach*, International Tax and Public Finance
100. Лисавац Славко, 1988. „*Улога и место рачуноводствене функције у удруженом раду*“, Зборник радова, СРФС, Београд
101. Лазић Јовица, 2011., *Приручник о примени контрног оквира у складу са МРС/МСФИ са примерима књижења и састављања финансијских извештаја*, Висока пословна школа струковних студија, Нови Сад
102. Lin, W-Z., Yang, C.C. 2001., *A Dynamic Portfolio Choice Model of Tax Evasion: Comparative Statistics of Tax Rates and Its Implication for Economic Growth*. Journal of Economic Dynamic & Control 25
103. Лончарић Хорват Оливера: 2006., *Паралелна привреда – за и или против*, Зборник Правног факултета у Загребу, бр. 3-4
104. Lindsay Brink, 2012., *Ballast past, The Uncertain Struggle for Global Capitalism* Business & Economics
105. Ловринчевић Жељко, Давор Микулић и Бисерка Никшић Паулић, 2002. „*Процјена величине неслужбеног господарства у Републици Хрватској у раздобљу 1998-1999*“, Економски преглед, Загреб
106. Managing Compliance Risk, 2005., *Second Meeting on the Forum on Tax Administration* Dublin, Ireland, Conference Note



107. M.Casandra de Jantscher, C.Silvani,G.Holland, 1991. „*The Audit of VAT, Value Added Tax:Administrative and Policy Issues*“, IMF, Washington
108. Милиновић Владимир, 2008., *Контрола индиректних пореза, врсте надлежности и планирање контрола*, Финансије, рачуноводство, ревизија, Бања Лука 11/2008
109. Матковић Б., 2007. „*Утаја пореза*“, Рачуноводство, ревизија и финансије Загреб
110. Милојевић, А.; Тркља, М. 2000., *Јавне финансије*, Универзитет у Српском Сарајеву, Економски факултет, Српско Сарајево
111. Министарство финансија, 2010., *Годишњи извештај*, Пореска управа, Сектор за образовања и комуникацију, Београд
112. Мишљење министарства финансија број 414-00-231/99-04“, 2001. Београд
113. Милошевић Г., 2005. „*Порез и избегавање пореза*“, Службени гласник, Београд
114. Миленковић Дејан, 2011., *Контрола служби безбедности*, Центар за нову политику, Београд
115. Манојловић М.,2001., *Досадашње активности на сузбијању сиве економије са освртом на делатност Јавне безбедности*, Безбедност
116. Марковић Д., 2003. „*Монетарне финансије*“, Економски факултет, Крагујевац
117. Манојловић М.,2000. „*Сива економија у процесу транзиције у Југославији*“, Београд
118. „*Међународни рачуноводствени стандарди 2000*, превод са енглеског језика, Хрватска заједница рачуновођа и финансијских радника, Загреб
119. „*Међународни рачуноводствени стандарди – МРС, ИПЦ*“, 2004. Београд
120. More Stephen, 2005., *Real Tax Cuts Have Curves*, The Wall Street Journale, Sunday June 19
121. Милошевић Горан, 2006., „Економски аспект евазије пореза“, Економски хоризонти, Београд
122. Министарство финансија, 2009., *Годишњи извештај*, Пореска управа РС, Београд
123. Mitchell, Daniel J. , 2001.,*Lowering Marginal Tax Rates: The Key to Pro-Growth Tax Relief*, Heritage Foundation Backgrounder br. 1443
124. Меморандум о буџету и економској и фискалној политици за 2011. годину са пројекцијама за 2012. и 2013. годину
125. Nastav Bojan, i Bonjec Štefan, 2006. *Shadow economy in Bosnia and Herzegovina, Croatia and Slovenia, Faculty of Management, Kopar*
126. Поповић Д., 1997., *Наука о порезима и пореско право*, Open Socierty Institute/Constitutional Legislative Institute, Budapest
127. Погарчић З., 2003. „*Нова казнена дјела из подручја господарског пословања*“, Рачуноводство, ревизија и финансије, Загреб
128. „*Порез на додату вредност*“, 2004., Привредни саветник, Београд
129. „*Приручник за примену закона о порезу на добит предузећа*“, 2007. Министарство финансија Пореска управа, Београд
130. Поповић Дејан, 2006., *Пореско право, општи део*, Цекос-ин, Београд
131. *План рада Пореске управе Црне Горе*, 2010., Подгорица
132. Петкович Ђ., 2011., *Прописивање међународне и домаће рачуноводствене регулативе*, Зборник радова, Економски факултет Суботица
133. Поповић Д., 2003. „*Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији*“, Београд
134. Поповић Дејан, 2007. „*Предстојеће пореске реформе у државама пред уласком у Европску унију: случајеви Хрватске и Србије*“, Економија, Београд
135. Поповић Дејан, 2007. „*Појам дохотка и системи пореза на доходак физичких лица*“, : Правне основе пореског саветовања, Правни факултет, Београд

136. Поповић Дејан, 2007. „Системи пореза на доходак правних лица“, *Правне основе пореског саветовања*, Правни факултет, Београд
137. Петраковић Драгана, 2003., *О порезу на додату вредност*, Индурија, Београд
138. Поповић Дејан, 2007. „Порески третман статусних промена привредних друштава“, *Правне основе пореског саветовања*, Правни факултет, Београд
139. „Приручник за примену закона о порезу на добит предузећа“, 2007. Министарство финансија Пореска управа, Београд
140. „Правилник о пословним књигама о исказивању резултата по систему простог књиговодства“, 2004. Сл. гласник
141. „Подсетник за примену процесних прописа у пореском поступку“, 2007. Министарство финансија Пореска управа, Београд
142. П. Новоселац, 2001. „Господарска казнена дјела“, Зборник радова, Актуелна питања казненог законодавства, Загреб
143. „Регистар прописа број 2“, 2008. Београд
144. Раичевић Божидар, 2005., *Јавне финансије*, Чибура принт, Београд
145. Радичић, М., Раичевић, Б. 2008., *Јавне финансије: теорија и пракса*, Дата статус, Београд
146. Rotte, R. 2004., *The political economy of EMU and the EU Stability Pact*, U.M.Vaimbridge & Whyman, P. *Fiscal Federalism and European Economic Integration*, London, Routledge
147. Раичевић, Б. 2004., *Фискална економија*, Економски факултет, Београд
148. Рајичевић Божидар, 2012., *Неодржив порески систем Србије*, Министарство финансија, Пореска Управа, Београд, /www.tanjug.rs/novosti/40335/neoдржив-poreski-sistem-srbije.htm 01.12.2012 god.
149. Раковић М., 2007., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет, Бањалука
150. Ранђеловић Саша, 2011., „Смањење евазије на рад као инструмент фискалне консолидације“ Квартални монитор двоброј 25-26, Београд
151. Ристић Жарко, Царић Марко, 2010. „Глобална економија фискалног управљања“, Етно Стил, Београд
152. Радовић-Стојановић Јелена, 2010., *Статистички показатељи корупције у јавном сектору у Србији*, Финансије, број 1-6, Београд
153. Risk Management, 2001., *General Administrative Principles*, Practice Note, Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, Caveat
154. Starašinič Simona, 2007., *Možnosti optimiranja in nadziranja davčnih obveznosti podjetja v trgovski dejavnosti*, Ekonomski fakultet, Ljubljana
155. Sintič Karneža Darja: 2005., *Davčno inšpiciranje*. Študijsko gradivo pri predmetu davčna revizija, Ekonomski fakultet, Ljubljana
156. Stiglitz Joseph, 2004., *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet, Beograd
- Snow A.Warren, 2005., *Ambiguity about audit probability, tax compliance, and taxpayer welfare*. Economic Inquiry
157. Сејменовић Ј.; Глигић Ј. 2007., *Порески и царински систем и политика*, Универзитет за пословне студије, Факултет за пословне студије, Бања Лука
158. „Статистички билтен и документациони материјал Савезног завода за статистику 1990.-1997.
159. Schneider Friedrich, 2008. „*The Shadow Economy in Germany: A Blessing or a Curse for the Official Economy*, Economic Analysis“, Policy: 90
160. Schneider, F. 2000. „*The increase of the size of the shadow economy of 18 OECD-Countries*“: Some preliminary explanations, Paper presented at the Annual Public Choice Meeting, Charleston

161. Stephen Moore, 2005. „*Real Tax Cuts Have Curves*“, The Wall Street Journal, Sunday
162. Schneider Friedrich, 2008. „The Shadow Economy in Germany“: A Blessing or a Curse for the Official Economy, *Economic Analysis & Policy*: 91
163. Schneider Friedrich, 2005. *Shadow Economies around the World*: What do we really know, *European Journal of Political Economy*
164. Sharmila King, 2002., *Tax Evasion and Equity Theory: An Investigative Approach*, *International Tax and Public Finance*
165. Sandmo Agnar, 2011., *An evasive topic: theorizing about the hidden economy*, *Int Tax Public Finance*
166. Служба за међународну сарадњу и Европске интеграције, 2010., Подаци везани за пореске контроле
167. Социјално економски савет РС, 2010., *Ефикасно сузбијање сиве економије*, НИП Радничка штампа, Београд
168. System National Accounts 2008., *Pre-edited version of Volume 1*, СЕС, IMF, OECD, UN and WB
169. Simon James and Christopher Nobes, 2000., *The Economics of Taxation*, Prentice Hall
170. Шимовић, Ј.; Шимовић, Х. 2006., *Фискални систем и фискална политика Еуропске уније*, Свеучилиште у Загребу, Правни факултет, Загреб
171. Шимовић, Х. 2005., *Фискална политика у Еуропској унији и Пакт о стабилности и расту*, Зборник Економског факултета у Загребу
172. Шимовић, Х. 2004., *Штетна порезна конкуренција у Еуропској унији и мјере за њезиноспрејечавање*, Рачуноводство и финансије.
173. Транзиција првих десет година, Анализа и поруке за Источну Европу и бивши Совјетски Савез, THE WORLD BANK, Washington  
[http://siteresources.worldbank.org/SERBIAEXTN/Resources/300903-1106760681824/TRANZICIJA\\_Prvih\\_10\\_Godina.pdf](http://siteresources.worldbank.org/SERBIAEXTN/Resources/300903-1106760681824/TRANZICIJA_Prvih_10_Godina.pdf) 01.11.2012
174. Trotabas L.i J.M. Cotteret, „*Droit fiscal*“, Paris
175. Tavernese, S. 2002., *Russia Imposes Flat Tax on Income, and Its Coffers Swell*, The New York Times
176. Тодоровић М., 2010, *Пореска контрола као основни фактор за утврђивање и наплату јавних прихода*, Зборник радова, Правни факултет, Бихаћ
177. Terkper Seth, 2003., *Managing Small and Medium-Size Taxpayers in Developing Economies*, *Tax Notes International*
178. Tanzi Vito, „*The Underground Economy in the United States*“: Estimates and Implications, прештампано из „Banca Nazionale del Lavoro Quarterly Review“ 2/80:428
179. Thuronyi Victor, 2003., *Comparative Tax Law, Kluwer Law International*, Hague, London, New York
180. Томаш Рајко, 2010. „*Криза и сива економија у Босни и Херцеговини*“, Економски факултет, Бања Лука
181. Томаш Рајко, 2008. „*Економија заробљених ресурса*, Независне новине, Бања Лука
182. Ten Economic Freedoms 2009., The Heritage Foundaton
183. Томаш Рајко, 2009. „*Могућност утицаја државе на макроекономску стабилност и ублажавање последица економске кризе у Босни и Херцеговини*“, Сарајево
184. The Global Competitiveness Report 2008-2009, Wors Economics Forum,
185. Васић Зоран, 2011., *Могућност унапређења рада Пореске управе кроз сарадњу са ревизорским организацијама и високошколским установама*, Савез Рачуновођа и Ревизора Србије, Златибор
186. Владушић Љ., Пантић В., 2008., *Несматрана и сива економија у БИХ*, Централна банка БИХ

187. „Упутство за примену закона о порезу на додату вредност“, 2005. Министарство финансије – Пореска управа, Београд
188. Унија послодаваца Црне Горе, 2010., *Инспекцијски надзор*, Приручник за послодавце, Подгорица
189. Златановић Ивана., 2008., *Стручно усавршавање државних службеника у Републици Србији*, Графолик, Београд
190. Зеџ Миодраг, 2012., *Српска парадигма-недовршене реформе и кључне диспропорције, Лавиринти транзиције*, Београд

Закон о пореском поступку и пореској администрацији  
 Опћи порезни закон Хрватске, Народне Новине број 150/02  
 Закон о пореској управи Републике Српске  
 Закон о порезној управи Федерације Босне и Херцеговине  
 Закон о инспекцијском надзору  
 Закон за упрвата за јавни приходи  
 Закон о рачуноводству и ревизији, (Службени гласник РС, бр 111/09)  
 Закона о државној служби у институцијама Босне и Херцеговине ("Службени гласник БиХ", бр. 8/10)  
 Закон о државним службеницима и намјештеницима, ("Службени лист РЦГ")  
 Подгорица

<http://www.imf.org>  
<http://www.worldbank.org>  
<http://www.oecd.org>  
<http://www.mfin.gov.rs>  
<http://www.economics.uni-linz.ac.at>  
[http://topics.law.cornell.edu/wex/tax\\_evasion](http://topics.law.cornell.edu/wex/tax_evasion)  
 Izvor: [www.iota-tax.org/](http://www.iota-tax.org/) IOTA The Intra-European Organisation of Tax Administrations  
<http://www.vero.fi/en-US>  
<http://www.europa.eu/> ES-NBE 2011  
[http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Austria\\_Country\\_Summary](http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Austria_Country_Summary).  
[http://www.knowledge-banks.org/racunovodstvo\\_10\\_nfps\\_2\\_svi\\_08/lekcije/lekcija4.pdf](http://www.knowledge-banks.org/racunovodstvo_10_nfps_2_svi_08/lekcije/lekcija4.pdf) 01.  
<http://www.oecd.org/daf/corporateaffairs/corporategovernanceprinciples/34625094.pdf>  
[http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Austria\\_Country\\_Summary](http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Austria_Country_Summary).  
 217.24.23.17/ger-sr/PrivredauNemačkoj/tabid/2883/.../Default.aspx  
<http://www.wealth-bulletin.com/portfolio/tax-trust-and-legal/content/3452429981/>  
[www.muskimagazin.com/.../apple-vredi-vise-od-bruto-domaceg-proizvod-austrije](http://www.muskimagazin.com/.../apple-vredi-vise-od-bruto-domaceg-proizvod-austrije)  
[www.totalportal.rs/ekonomija/povezane-vesti/285345](http://www.totalportal.rs/ekonomija/povezane-vesti/285345)  
[www.vesti-online.com/tag/16905/Portugalija](http://www.vesti-online.com/tag/16905/Portugalija)  
<http://www.capital.ba/recesija-podstice-rast-sive-ekonomije-u-eu/>  
[www.fxserbia.net/content/view/1235/](http://www.fxserbia.net/content/view/1235/)  
<http://www.cfe-eutax.org/taxation/administration-of-taxes/poland>  
[www.euractiv.rs/.../1798-budet-eu-poveao-poljsku-privredu](http://www.euractiv.rs/.../1798-budet-eu-poveao-poljsku-privredu),  
[www.vibeko.rs/cons/doc/informator](http://www.vibeko.rs/cons/doc/informator), *Česka*  
[rs.seebiz.eu/makroekonomija/slovačka-bdp...-ar-28569/](http://rs.seebiz.eu/makroekonomija/slovačka-bdp...-ar-28569/)  
[www.dzs.hr/Hrv.../12-01-02\\_01\\_2011.htm](http://www.dzs.hr/Hrv.../12-01-02_01_2011.htm)  
[www.blic.rs/Vesti/Svet/.../Slovenija-na-ivici-recesije-pred-izbore](http://www.blic.rs/Vesti/Svet/.../Slovenija-na-ivici-recesije-pred-izbore)  
[www.vesti-online.com/tag/42057/Bruto-drustveni-proizvod](http://www.vesti-online.com/tag/42057/Bruto-drustveni-proizvod)  
[www.vesti.rs/Ekonomija/Jacanje-sive-ekonomije-u-Poljskoj.html](http://www.vesti.rs/Ekonomija/Jacanje-sive-ekonomije-u-Poljskoj.html)  
[www.makroekonomija.org/.../0-miroslav-zdravkovic](http://www.makroekonomija.org/.../0-miroslav-zdravkovic)

[www.bezbednost.org/.../Nacionalna-strategije-reforme-pravosuđa](http://www.bezbednost.org/.../Nacionalna-strategije-reforme-pravosuđa)  
[www.vibilia.rs/srpski/.../Nepravedna poreska politika/](http://www.vibilia.rs/srpski/.../Nepravedna-poreska-politika/) (Miroslav Zdravković)

## БИОГРАФИЈА

Тодоровић Миодраг рођен је 2. новембра 1961. године у селу Губеревац, општина Лесковац. Основну школу завршио је у Губеревцу а средњу економску у Лесковцу. Студије Економије на одсеку опште економије завршио је на Економском факултету у Београду 1985. године са просечном оценом 8,97.

Диплому магистра економских наука, стекао је на Економском факултету у Београду. Магистарску тезу под називом Привредни криминалитет у Србији одбранио је децембра 1999. године. Објавио је следеће радове:

1. Миодраг Тодоровић, „Утицај пореске контроле на конкуретност предузећа“, рад је презентован на међународној Конференцији „Перспективе економског развоја Босне и Херцеговине“, Босанска Крупа, јуни, 2010.год. Зборник радова (65-72).

2. Миодраг Тодоровић, „Пореска контрола и сузбијање пореске евазије“, рад је презентован на међународној Конференцији „Перспективе економског развоја Босне и Херцеговине“, Босанска Крупа, јуни, 2010.год. Зборник радова (79-88).

3. Миодраг Тодоровић, „Пореска контрола и сузбијање сиве економије у Србији“, рад је презентован на међународном научном скупу „Друштвени изазови европских интеграција“, Нови Сад, новембар, 2010.год. Зборник радова 1: (358-379).

4. Миодраг Тодоровић, „Пореска контрола као основни фактор за утврђивање и наплату јавних прихода“ рад је објављен у Зборнику радова Правног факултета у Бихаћу број 1-2/2010 ИССН 1840-4650: (369-381).

5. Миодраг Тодоровић, „Пореска контрола у улози сузбијања појавних облика привредног криминалитета“, рад је презентован на међународном научном скупу „Правни изазови на почетку XXI века“, Суботица, новембар, 2010.год. Зборник радова ИССБН 978-86-84389-33-8: (95-105).

У периоду од 21.10.1985. године до 30.04.1990. године радио је на пословима приправника у рачуноводству, контисте и билансисте, заменика финансијског директора, и финансијског директора у Текстилној индустрији у Грделици (фабрика вунених штофова).

Од 01.05.1990. године до 14.06.1996. године радио је као финансијски директор у Друштвеном предузећу „Пољопривреда“ у Лесковцу, а од 15.06.1996.године ради у Пореској Управи Филијала Лесковац, као порески инспектор.

Пред испитном комисијом Савеза рачуновођа и ревизора Србије положио је стручни испит и стекао професионално-стручно звање овлашћени рачуновођа.

Решењем Савезног Министарства финансија од 12.03.2001. године стекао је звање ревизора.

Ожењен је и има двоје деце.