

УНИВЕРЗИТЕТ У ПРИШТИНИ
СА ПРИВРЕМЕНИМ СЕДИШТЕМ У КОСОВСКОЈ МИТРОВИЦИ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

УЗРОЦИ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

(мастер рад)

Ментор:

Проф. др Сузана Димић

Студент:

Александра Томашевић

Бр. индекса: 314/2022

Косовска Митровица, 2024. године.

УНИВЕРЗИТЕТ У ПРИШТИНИ
СА ПРИВРЕМЕНИМ СЕДИШТЕМ У КОСОВСКОЈ МИТРОВИЦИ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ



УЗРОЦИ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

(мастер рад)

Ментор:

Проф. др Сузана Димић

Студент:

Александра Томашевић

Бр. индекса: 314/2022

Косовска Митровица, 2024. године.

САДРЖАЈ:

УВОД.....	5
I ПОРЕЗИ	7
1. Појам, дефиниција и карактеристике пореза	7
2. Ефекти опорезивања	10
3. Порески облици у Републици Србији.....	11
3.1. Порез на додату вредност (ПДВ)	13
3.2. Порез на добит правних лица	16
3.3. Порез на доходак грађана	18
3.4. Порези на имовину	19
3.5. Акцизе.....	21
II УЗРОЦИ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ	22
1. Појам пореске евазије	22
2. Облици пореске евазије.....	23
3. Идентификовање узрока пореске евазије	24
4. Нормирање најтежих облика пореске евазије (пореских кривичних дела) у Србији	26
4.1. Пореска кривична дела према Закону о пореском поступку	27
4.1.1. Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит	27
4.1.2. Угрожавање наплате пореза и пореске контроле	28
4.1.3. Недозвољен промет акцизних производа.....	29
4.1.4. Недозвољено складиштење робе.....	30
5. Пореска кривична дела према Кривичном Законику	30
5.1. Пореска утаја.....	31
5.2. Неуплаћивање пореза по одбитку	33
5.3. Пореска кривична дела пред изазовима савременог доба	34

III МЕРЕ ЗА СМАЊЕЊЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ	36
1. Пореска евазија у Републици Србији.....	38
2. Пореска хармонизација	39
3. Развој пореског морала код пореских обвезника.....	42
4. Побољшање финансијског положаја пореских инспектора	43
ЗАКЉУЧАК.....	45
ПОПИС ЛИТЕРАТУРЕ	47

УВОД

Порески систем је тесно повезан са државом и њеним државним уређењем. Да би држава могла да функционише мора да остварује приходе којима ће финансирати укупне јавне потребе, односно јавну потрошњу.

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

Јавни приходи представљају финансијски предуслов опстанка савремене државе, а порези су најиздашнији фискални инструмент унутар њих. Са друге стране, плаћање пореза за пореске обвезнике значи умањивање њихове економске снаге, па је спремност на добровољно испуњавање пореске обавезе увек под знаком питања. За несметано обављање процеса опорезивања неопходно је познавати економску суштину пореза, њихов утицај на пореског обвезника, циљеве и ефекте којима порези утичу на стање у целокупној економији, утицај на функционисање државе и вођење економске политике.

Два основна субјекта су укључена у порески систем. На једној страни налази се први субјекат, то је држава, док је на другој страни физичко или правно лице. Ток пореза креће се од пореског обвезника ка држави. Порески систем је тако постављен, да се ослања на субјекте који плаћају порез, док се на врху налази држава.

Упркос чињеници да се служи за финансирање јавних добара у интересу самих пореских обвезника, пратећи проблем процеса опорезивања, са којим се сусрећу и савремене државе, јесте избегавање плаћања пореза (пореска евазија).

Избегавање пореза може бити условљено бројним разлозима и оно је у већој или мањој мери присутна у свим земљама. Пореска евазија дужи низ година представља камен спотицања наше привреде. Велики износи новчаних средстава и робе крећу се изван система опорезивања, скоро потпуно без могућности директног утицаја државних органа да остваре контролу над тим токовима. Избегавање јавних прихода у великој мери ремети расподелу дохотка у односу на циљеве које је друштво желело да оствари.

Рад је подељен у три целине. У првом делу дефинисани су порези и његове карактеристике, затим говорићемо о ефектима опорезивања и облицима пореза. Други и кључни део посвећен је дефинисању пореске евазије, њеним облицима и узроцима. Такође у овом делу рада бавићемо се детаљније пореским кривичним делима. Трећи део рада односи се на мере за смањење пореске евазије. Најпре ћемо говорити о пореској евазији у Републици Србији, а потом о мерама за њено смањење.

I ПОРЕЗИ

1. Појам, дефиниција и карактеристике пореза

Према дефиницији појединих аутора¹, порези представљају инструмент фискалних јавних прихода, којим држава од субјеката под њеном фискалном јурисдикцијом, принудно убира новчана средства, без непосредне противуслуге и противнакнаде, са циљем подмиривања својих јавних расхода, и остваривања других, првенствено економских и социјалних циљева, све на основу донетих закона из ове области.

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

- 1) *Деривативност пореза.* Ова карактеристика произилази из пореског суверенитета државе. За пореске приходе кажемо да су деривативни приходи државе, с обзиром да нису настали из њених економских активности. Држава на основу свог фискалног суверенитета, од пореских обвезника одузима део новостворене вредности које користи за финансирање јавних расхода;
- 2) *Обавезност (принудност) плаћања.* Држава на основу свог фискалног суверенитета, узима од пореских обвезника плаћањем део прихода, принудним путем. Порески обвезници плаћају принудно држави порезе путем институционалних органа, уколико их не измире. Стога, основна карактеристика пореза, у свим савременим државама је принудност наплате пореза, на основу одговарајућих пореских закона;
- 3) *Одсуство директне противуслуге или противнакнаде.* У случају пореза, држава не даје непосредну противуслугу, односно противнакнаду оном ко је платио порез. Дакле, код плаћања пореза не постоји никаква корелација између висине исплаћеног пореза, времена или основе плаћања и користи које порески обвезник има од коришћења јавних услуга или добара;
- 4) *Порез се плаћа углавном у новцу.* Док су се раније порези убирали у натури, у савременим економијама, порези се углавном утврђују и убирају у новцу;

¹ Д. Поповић, Г. Илић Попов, *Економија опорезивања и пореско право*. Београд: Економски институт, Правни факултет, 1995, 1.

5) *Порези су намењени за финансирање јавних расхода.* Пореским приходима се финансирају јавна добра чији су корисници опет лица која су обезбедила те приходе, односно платила порез;

6) *Редовност наплате пореза.* Да би се јавне потребе односно јавна потрошња константно обављала, мора да постоји редовност у наплати пореза.

Међу свим изворима јавних прихода највећи значај и улогу имају порези. Они практично представљају и највећи део јавних прихода (чине чак 95% републичког буџета). То значи да је порески систем најзначајнији, најразвијенији и најразуђенији део фискалног система наше земље. Он захвата приходе од привреде и од становништва што значи да порески обвезник који је оличен у једном лицу (правном или физичком или предузетнику) може да плаћа (да буде обвезник) и више врста различитих пореза. Но, у регулисању пореског система и његовом функционисању нису само од значаја порези (њихове врсте, обавезност, рокови доспелости), већ још више и порески подстицаји (у виду ослобођења и олакшица).²

Порез тако представља допринос који грађани уплаћују држави, локалној заједници (општини) или другим јавним телима ради покрића расхода за њихову делатност или ради накнаде за коришћење одређених услуга (комуналних и сл.). Он се увек утврђује законом и по својој функцији представља основни извор буџета државе.

Другим речима, порез представља инструмент јавних прихода којим држава од субјеката под њеном пореском влашћу принудно узима новчана средства без непосредне противчинидбе, непосредно противуслуге у сврху покривања својих финансијских потреба али и ради постизања других првенствено економских и социјалних циљева.³ Ово право, односно овлашћење државе да уводи, утврђује, разрезаје и наплаћује порезе (пореска јурисдикција или субјективно пореско право државе) представља један, али битан атрибут њеног суверенитета. Плаћање пореза омогућава да се заједнички живот људи у одређеној држави несметано одвија.

У готово свим савременим државним организацијама политичку везу саме државе и њених поданика, дакле њених држављана све више потискује економска повезаност државе и пореских обвезника који су оличени у поданицима те исте државе. У вези са порезима и овлашћењем државе да утврђује пореске обавезе својих поданика – пореских обвезника потребно је указати и на појам пореске власти. Наиме, овлашћење државе да своје финансијске потребе намирује из дохотка или имовине

² Љ. Пљакић, *Порез на пренос апсолутних права*, Избор судске праксе, Београд, број 11/2000, 17-21.

³ Група аутора, *Економика опорезивања и пореско право*, Београд, 1996, 3.

лица који се налазе под њеном влашћу, њеном јурисдикцијом назива се пореском влашћу.⁴ А сама воља државе да се користи својом пореском влашћу и да примењује пореску јурисдикцију према својим држављанима (физичким) и правним лицима као пореским обвезницима назива се субјективно пореско право.

Од коликог је значаја уредно, благовремено и ефикасно остваривање и реализација пореског система за целокупно функционисање и остваривање свих друштвених-државних функција говори и чињеница да је највишим правним актима предвиђена дужност свих и сваког (дакле, и физичких и правних лица) да под једнаким условима и сразмерно својим материјалним могућностима доприносе задовољавању општих друштвених потреба.⁵

Избегавањем ове обавезе у потпуности или делимично или неблаговременим извршавањем утврђених обавеза по основу пореских давања и других давања у виду доприноса и сл., не само да се крше законски прописи, већ се и узрокују недозвољене последице или противправна стања. Те последице се, у првом реду, манифестују у непотпуном остваривању пореских планова и биланса, а, с друге стране, се тиме у знатној мери утиче на задовољавање опште друштвених потреба и функционисање државних функција на разним нивоима.⁶

⁴ А. Hensel, *Diritto tributario*, Multa Paucis, Milano, 1956, 27.

⁵ Н. Тањевић, И. Гаљак, А. Опачић, Проблем пословања у области „сиве економије“ у Србији, Висока школа за пословну економију и предузетништво, Београд, *Економика, Година LVIII, I-III 2012, број 1*, 74.

⁶ Д. Јовашевић, Пореска евазија и пореска утаја, *Војноекономски преглед, Војно дело*, 3/2018, 377-338.

2. Ефекти опорезивања

Једна од најбитнијих ставки финансијске науке јесте ефекат опорезивања. Ефекти опорезивања, представљају дејства које изазива примена пореза. У овом случају, говоримо о стварној промени до које долази под дејством инструмената пореске политике. Врло важно је и то, што економска политика тежи остварењу ефеката опорезивања, што има великог утицаја на само понашање пореских обвезника које одступа од правила пореског система.⁷

Пре свега, јако битна карактеристика опорезивања је та да оно оставља многобројне значаје, и то, оних који се показују у приливу финансијских средстава у буџет, тзв. финансијски ефекти, у променама у релативним позицијама различитих социјалних група, тзв. социјално-политички ефекти, као и у променама модалитета економског понашања правних и физичких лица, тзв. економски ефекти.

На различите начине је могуће класификовати, ефекте опорезивања. Ако се за критеријум поделе узме степен подударња са циљевима, у том случају разликују се:

- 1) жељени;
- 2) делимично жељени; као и
- 3) непожељни ефекти.

Знајући да убирање пореза утиче на понашање привредних субјеката и на односе основних макроекономских агрегата, у том случају је могуће разликовати како макро, тако и микро ефекте опорезивања.

⁷ Н. Виријевић, Евазија пореза по одбитку, *Мастер рад*, Косовска Митровица, 2022, 40.

3. Порески облици у Републици Србији

Законом о буџетском систему прописано је увођење свих пореских облика на: потрошњу, доходак, добит, имовину.⁸

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

- 1) директни и индиректни порези;
- 2) објективни (реални) и субјективни (персонални порези);
- 3) аналитички и синтетички;
- 4) ненаменски и наменски порези;
- 5) претпостављени и фактички порези;
- 6) *Ad valorem* и специфични порези;
- 7) фундирани и нефундирани порези;
- 8) редовни и ванредни;
- 9) репартициони и квотитетни порези;
- 10) централни и локални;
- 11) класификација пореза ОЕЦД.⁹

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

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

Критеријум за поделу објективних (реалних) и субјективних (персоналних) пореза је предмет опорезивања. Објективни (реални) порези опорезују појединачне приходе грађана (имовина, доходак, капитални добитак, приходи од капитала). Ови

⁸ Чл. 15. Закон о буџетском систему, („Сл. гласник РС”, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020, 118/2021, 138/2022 и 118/2021 - др. закон).

⁹ Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*. Београд, Савремена администрација, 1997, 317.

приходи не улазе у профил пореског обвезника нити третирају његову укупну економску снагу.

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

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

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

Начин на који се утврђује пореска основица, представља основни критеријум поделе на претпостављене и фактичке порезе.¹⁰

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

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

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

¹⁰ Исто, 51.

они приходи који су остварени без рада, док нефундирани порези су они којима се опорезују приходи остварени личним радом.

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

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

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

3.1. Порез на додату вредност (ПДВ)

Законом о порезу на додату вредност¹¹ у примени од 1. јануара 2005. године, Србија је своје позитивно законодавно решење умногоме прилагодила комунитарном законодавству.

ЗПДВ готово на једнак начин дефинише порез на додату вредност¹² као и Директива 2006/112/ЕС. Порез на додату вредност одређен је као: „општи порез на потрошњу који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга, у свим фазама производње и промета добара и услуга, као и на увоз добара, осим ако овим законом није друкчије прописано.“ Цитирану дефиницију ваља на овом месту допунити ЗПДВ-а¹³, по којој обвезник може износ дугованог пореза умањити за износ пореза који му је обрачунат у претходној фази промета добара и услуга, односно који је платио при увозу добара.

Укратко, порез на додату вредност у Србији је:

¹¹ Закон о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС”, бр. 84/2004, 86/2004 - испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 68/2014 - др. закон, 142/2014, 5/2015 - усклађени дин. изн., 83/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 13/2018 - усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 72/2019, 8/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020 и 138/2022). У даљем тексту ЗПДВ.

¹² Чл. 1, ст. 2. ЗПДВ.

¹³ Чл. 27 ЗПДВ.

- 1) *општи порез*. Предмет опорезивања порезом на додату вредност су све испоруке добара и услуга које порески обвезник у оквиру обављања делатности изврши у Републици уз накнаду, као и увоз добара у Републику. Из обухвата опорезивања изузимају се искључиво трансакције које не задовољавају неки од кумулативно постављених услова предвиђених ЗПДВ-ом, трансакције наведене у ЗПДВ¹⁴, увоз услуга у Србију и трансакције које се, с обзиром на њихову економску природу, не могу сматрати као испорука добара или пружање услуга (нпр. замена заменљиве амбалаже, повраћај добра у року за рекламацију или у уговореном року, итд.).¹⁵ Поред ових, неопорезивих трансакција, побројане су трансакције, које иницијално задовољавају услове,¹⁶ али су из техничких, социјалних или других разлога ослобођене од опорезивања;
- 2) *порез на потрошњу*. Интенцију законодавца да порезом на додату вредност оптерети крајњу потрошњу најбоље одсликава одредба чл. 29, ст. 1 ЗПДВ, којом је право на одбитак претходног пореза ускраћено код расхода чију је употребу тешко контролисати (тј. када је спорно да ли се у стварности ради о производним или потрошним расходима);
- 3) *индиректан (посредни) порез*. Нормативно уређење ове карактеристике пореза на додату вредност изражено је обавезом обвезника да износ дугованог пореза обрачуна и искаже у рачуну који испоставља купцу, предвиђене чл. 37, у вези са чл. 42, ст. 3, тач. 8) ЗПДВ. И у српском систему пореза на додату вредност примењује се индиректан начин утврђивања пореске основице.
- 4) Опорезивање међународних трансакција врши се сагласно принципу дестинације;
- 5) *свефазни порез*. Порез на додату вредност је порез који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга, у свим фазама производње и промета добара и услуга, као и на увоз добара. Најзначајнија одступања од режима свефазности чине пореска ослобођења код промета добара и услуга са или без права на одбитак претходног пореза, као и пореска ослобођења код увоза добара;¹⁷
- б) *економски неутралан порез*. Порез на додату вредност је порез чија примена омогућава апсолутну пореску једнакост. Економски неутралан порез је онај

¹⁴ Чл. 3, ст. 1, тач. 1. и чл. 6. ЗПДВ.

¹⁵ Д. Поповић, С. Алексић, *Примена Закона о порезу на додату вредност*, СЕКОС-IN, Београд 2006, 5.

¹⁶ Чл. 24, 25 и 26. ЗПДВ; Чл. 3. ЗПДВ.

¹⁷ Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет, Београд 2011, 808-810.

порез који нема за циљ односно последицу да врши било какав утицај на обвезника плаћања да би га подстицао или спречавао односно ограничавао у вршењу делатности из које потиче порески извор.¹⁸

Порез који обрачуна на сопствене излазе обвезник ће умањити за износ пореза који му је обрачунат у претходној фази прометног циклуса, односно који је плаћен при увозу добара. Захваљујући описаном механизму, порез плаћен у претходној фази прометног циклуса обвезнику не представља трошак, под претпоставком да добра набављена у Републици или из увоза, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга (а не за крајњу потрошњу) који подлеже опорезивању; који је ослобођен пореза са правом на одбитак претходног пореза; који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.¹⁹

За остваривање права на одбитак претходног пореза неопходно је испунити само један формалан услов - поседовати рачун издат од стране другог обвезника, односно документ о извршеном увозу добара, у којем је исказан претходни порез, односно којим се потврђује да је прималац или увозник исказани порез платио приликом увоза. Обвезник који испуњава наведене услове може одбити претходни порез од дугованог, односно тражити његов повраћај, ако је износ претходног пореза већи од износа пореске обавезе. Поред тога, српски законодавац дозволио је одбитак пореза плаћеног при набавци основних добара по истеку првог пореског периода у пуном износу. Код нас је, дакле, заступљен „потрошни тип“ пореза на додату вредност.

Коначно, порез на додату вредност у Србији је:

- 1) *заснован на принципу фактурисане реализације*. Пореска обавеза редовно настаје даном када је извршен промет добара²⁰, односно даном када је пружена услуга²¹. Чл. 42, ст. 1 ЗПДВ предвиђа да је обвезник дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга другим обвезницима. У пракси се најчешће рачуни издају истовремено када се изврши промет добара и услуга или дан касније. Дакле, иако не везује настанак пореске обавезе за издавање рачуна, ЗПДВ фактички примењује приступ фактурисане реализације;²²

¹⁸ М. Матејић, Нефискални циљеви пореза у савременој теорији и пракси, *Зборник радова Економске науке*, 1963, 97.

¹⁹ Чл. 28, ст. 1 ЗПДВ.

²⁰ Чл. 14 ЗПДВ.

²¹ Чл. 15 ЗПДВ.

²² Д. Поповић, С. Алексић, *Примена Закона о порезу на додату вредност*, СЕКОС-ИН, Београд 2006, 99.

- 2) *директно пропорционалан исказаној вредности промета*. Стопе пореза на додату вредност су пропорционалне;
- 3) *базиран на великом броју одступања од владајућег режима опорезивања*.

Најзначајнија одступања од редовног режима опорезивања огледају се у примени ниже пореске стопе, више пута помињаним ослобођењима од опорезивања и посебним поступцима опорезивања.²³

3.2. Порез на добит правних лица

Основни елементи пореза на добит правних лица су:

- 1) обвезник пореза;
- 2) пореска основица;
- 3) пореска стопа; и
- 4) порески подстицаји.

Што се пореског обвезника тиче, може се рећи да је порески обвезник пореза на добит предузећа, предузеће организовано у једном од наредних облика:

- 1) акционарско друштво;
- 2) друштво са ограниченом одговорношћу;
- 3) ортачко друштво;
- 4) командитно друштво;
- 5) друштвено предузеће; као и
- 6) јавно предузеће.²⁴

Задруга се сматра обвезником овог пореза. Као таква, задруга остварује приходе продајом производа и услуга на тржишту, међутим ово важи и за било које друго правно лице које није организовано као задруга, ако на било који начин остварује приходе продајом услуга и производа на самом тржишту. Треба нагласити и то, да овакав начин одређивања самог пореског обвезника није транспарентан (фискално) и то у случају када се пореде са решењима у напреднијим пореским системима.

²³ Чл. 23, 24-26, 33-36. ЗПДВ.

²⁴ Закон о порезу на добит правних лица ("Сл. гласник РС", бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - др. закон, 142/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 и 118/2021).

Законодавац је тај који прави разлику између резидента и нерезидента, на основу ширења пореских обавеза. Правно лице које је основано или пак, има седиште стварне управе и контроле на самој територији Републике, сматра се резидентом. Резидент Републике је порески обвезник, који подлеже опорезивању добити коју оствари на територији саме Републике, али и ван ње, мислећи на светску добит. На основу овога се може закључити да се његова пореска обавеза сматра неограниченом.

Под нерезидентним обвезником, сматра се правно лице које је основано и има седиште стварне управе и контроле ван територије Републике. Као што је напоменуто и нерезидент се сматра обвезником овог пореза, али за разлику од резидента, нерезидент има ограничену пореску обавезу, њега карактерише то, што подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице и налази се на територији саме Републике.

Под сталном пословном јединицом, подразумева се свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља пословање, а нарочито:

- 1) представништво;
- 2) место производње;
- 3) погон;
- 4) огранак;
- 5) радионица или фабрика;
- 6) каменолом и сл.

Монтажни или грађевински радови, покретно или стално градилиште, чине тзв. сталну пословну јединицу, али само у случају ако трају дуже од шест месеци.²⁵ Основицу пореза на добит правних лица, представља опорезива добит обвезника која се утврђује у пореском билансу. У предреформском систему опорезивања, обрачунавање пореза и доприноса било је у склопу биланса успеха. Сама висина оптерећења обвезника, веома зависи од утврђене пореске основице. Пореска стопа на добит правних лица износила је 15%.

²⁵ М. Анђелковић, М. Димитријевић, *Пореско право Србије*, Правни факултет у Нишу, Ниш, 2009, 90-91.

3.3. Порез на доходак грађана

У пореској структури савремених држава, порез на доходак физичких лица има изузетно важно место. Овај порески облик за свој предмет има доходак, који се дефинише различито, у зависности од тога да ли је прихваћена теорија извора или теорија чистог приноса. Теорија извора дефинише доходак као збир прихода који редовно притичу из сталних извора, а теорија чистог приноса као новчану вредност повећања економске снаге лица у одређеном пореском периоду, независно од сталности прихода. Њиме се, поред фискалног циља, постижу и други, ванфискални, циљеви. Издашност је једно од битних обележја овог пореског облика. Међутим, када се посматра његово учешће у укупним приходима, присутна је разлика између развијених земаља, у којима приходи од овог пореског облика партиципирају у знатно већем проценту, у односу на земље у развоју.²⁶

Један од циљева приликом спровођења пореских реформи у транзиционим земљама је и повећање удела директних (непосредних) пореза у укупним пореским приходима. Порез на доходак физичких лица користи се и ради постизања хоризонталне и вертикалне правичности. Хоризонтална правичност подразумева једнак порески третман једнаких, односно да појединци са истим или сличним приходима требају плаћати исти порез, без обзира на основ настанка прихода. Вертикална правичност подразумева неједнак порески третман неједнаких, односно веће пореске стопе за субјекте који поседују већу пореску снагу, посредством прогресивног опорезивања. И хоризонтална и вертикална правичност конзистентна су са принципом способности плаћања.²⁷

Резидентом Србије се сматра физичко лице које:²⁸

²⁶ К. Грујић, *Порески систем Републике Србије у светлу приближавања Европској унији*, Универзитет Сингидунум, Београд, 2011, 26.

²⁷ М. Арсић, Н. Алтипармаков Ранђеловић., *Пореска политика у Србији –поглед унапред*, Могући правци реформе пореза на доходак грађана у Србији, Фонд за развој Економске науке, Београд, 2010, 39.

²⁸ Чл. 7. Закон о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС”, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - одлука УС, 7/2012 - усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 - одлука УС, 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 - испр., 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020, 156/2020 - усклађени дин. изн., 6/2021 - усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021, 132/2021 - усклађени дин. изн., 10/2022 - усклађени дин. изн., 138/2022, 144/2022 - усклађени дин. изн. и 6/2023 - усклађени дин. изн.)

- 1) на територији државе поседује пребивалиште или центар пословних и животних интереса,
- 2) на територији државо, са прекидима или без њих, борави 183 или више дана у периоду од годину дана у истој пореској години,
- 3) се налази у другој држави због обављања послова у дипломатском или конзуларном представништву или у међународним организацијама.

Нерезидентом се сматра физичко лице са сталним пребивалиштем у иностранству, а које остварује приходе унутар граница државе.

Према важећим прописима, физичко лице које има пребивалиште на територији Србије, али више од годину дана борави ван земље, сматра се нерезидентом. Доходак се дефинише као сума опорезивих прихода остварених радним односом, самосталном делатношћу, ауторским и сродним правом и давањем права на патенте, од непокретности, капитала и капиталних добитака у једном пореском периоду. Обвезник пореза на доходак грађана је физичко лице које је резидент државе Србије за доходак остварен унутар граница наше државе и у иностранству и физичко лице које није резидент за доходак који је стекао на територији Републике Србије.²⁹

3.4. Порези на имовину

Законом о порезима на имовину³⁰ прописано је да се порезима на имовину сматрају:

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

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

²⁹ Исто.

³⁰ Чл. 1. Закон о порезима на имовину („Сл. гласник РС”, бр. 26/2001, “Сл. лист СРЈ”, бр. 42/2002 - одлука СУС и “Сл. гласник РС”, бр. 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 - одлука УС, 47/2013, 68/2014 - др. закон, 95/2018, 99/2018 - одлука УС, 86/2019, 144/2020, 118/2021 и 138/2022).

Уколико порески обвезник води пословне књиге, за пољопривредно и шумско земљиште и друге непокретности, основицу пореза чини њихова вредност из пословних књига, у складу са важећим прописима, уколико не води пословне књиге, локалне јединице утврђују тржишну вредност непокретности.³¹

Порезом на наслеђе и поклон плаћа се пренос права својине на непокретности и пренос других права својине (новац, депозит у банци, штедни улог, новчано потраживање, право и интелектуална својина, права на другим покретним стварима), које наследници наследе у оставинској расправи, или поклонопримци приме на поклон.³²

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

Тржишна вредност поклоњене или наслеђене имовине, коју одређује порески орган, чини пореску основицу пореза на поклон и пореза на наслеђе. Од тржишне вредности наслеђене или поклоњене имовине, одбијају се трошкови, дугови и друге обавезе, односно терети, које је имао оставилац наслеђене или поклоњене имовине, након чега се утврђује пореска основица.³³

Пореске стопе наведених пореских облика су пропорционалне. Постоје законска ослобођења за лица која не плаћају порез на наслеђе и поклон.

Порезом на пренос апсолутних права, опорезује се пренос апсолутних права уз накнаду, и то:³⁴

- 1) права својине на непокретности,
- 2) права својине на моторном возилу – осим на мопеду, трактору, мотокултиватору, радној машини, права својине на ваздухоплову, на пловилу,
- 3) права интелектуалне својине,
- 4) права коришћења грађевинског земљишта.

³¹ Чл. 5. Закон о порезима на имовину

³² Чл. 14. Закон о порезима на имовину

³³ Д. Каравелић, *Пореска евазија у Србији – Основни генератор привредне нестабилности*, Докторска дисертација, Факултет за примењени менаџмент, економију и финансије, Београд, 2022, 46.

³⁴ Чл. 23. Закона о порезима на имовину

3.5. Акцизе

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

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

Акцизама се опорезују: деривати нафте, дуванске прерађевине, алкохолна пића, увозни производи (освежавајућа безалкохолна пића, воћни сокови, концентрати воћних сокова), кафа (сирова, пржена, млевена и екстракт кафе).³⁵

Обавезе по основу акцизе настају:

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

³⁵ Чл. 2. Закона о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005 - др. закон, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012 - усклађени дин. изн., 43/2012 - одлука, 76/2012 - одлука, 93/2012, 119/2012, 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 4/2014 - усклађени дин. изн., 68/2014 - др. закон, 142/2014, 4/2015 - усклађени дин. изн., 5/2015 - усклађени дин. изн., 55/2015, 103/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 - усклађени дин. изн., 18/2018 - усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 5/2020 - усклађени дин. изн., 7/2020 - изм. усклађених дин. изн., 78/2020 - изм. усклађених дин. изн., 153/2020, 11/2021 - усклађени дин. изн., 53/2021, 32/2022 - одлука, 46/2022 - одлука, 50/2022 - одлука, 62/2022 - одлука, 73/2022 - одлука, 84/2022 - одлука, 89/2022 - одлука, 97/2022 - одлука, 110/2022 - одлука, 121/2022 - одлука, 130/2022 - одлука, 144/2022 - одлука, 6/2023 - одлука, 15/2023 - одлука, 25/2023 - одлука и 75/2023).

II УЗРОЦИ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

1. Појам пореске евазије

Постоје више дефиниција пореске евазије. У пореској терминологији често се под евазијом пореза подразумевају различити модалитети избегавања плаћања пореза, са различитим последицама које за собом остављају.

Пореска евазија утиче на маркоекономску стабилност једне земље, стварајући бројне поремећаје монетарне и фискалне политике. У условима пореске евазије, када долази до сељења привредних активности у тзв. сиву зону, држава нема јасну представу о стварној незапослединости у једној земљи, што такође изазива бројне поремећаје, а на основу нереалне слике и погрешно интерпретираног стања у држави.

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

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

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

Наплата јавних прихода од великог је значаја за сваку државу. Не изненађује то што наша земља у казненом законодавству инкриминише радње чија је сврха неплаћање пореза. Висок степен друштвене опасности пореских кривичних дела не треба посебно образлагати. Плаћање пореза је у интересу свих грађана, јер се из јавних прихода финансирају делатности од општег интереса (образовање, здравство, полиција, војска итд.). Међутим, то не значи да се можемо ослонити на савесност појединаца који ће порезе плаћати знајући да чине нешто корисно за друштво. Уколико плаћање пореза не би била дужност пореских обвезника, тј. ако би било засновано на добровољности, сигурно је да би велики број људи плаћао порез. С друге стране, нема сумње да би неки

од грађана одлучили да не плате порез из различитих разлога (себичност, финансијски проблеми с којима су суочени итд.). Реално је очекивати да би се временом број људи који плаћају порез смањивао, јер би грађани увидели да они који не плаћају порез уживају низ погодности: имају више новца за потрошњу, више инвестирају итд. Због тога ниједна модерна држава не препушта плаћање пореза слободној вољи. То је дужност, а неиспуњење те дужности је кажњиво. Упркос томе, сведоци смо да не само грађани, већ и привредни субјекти покушавају на разне начине да избегну плаћање пореза. Нарочито је опасно то што привредни субјекти не плаћају порез. Значајан део привредне активности у нашој земљи сврстава се у тзв. сиву зону. Тако долазимо до тога да порез не плаћају они који имају највише, док га најредовније плаћају грађани (средњи слој и они који су суочени са егзистенцијалним проблемима). Неплаћање пореза није специјалност само наше земље и модерног доба.

2. Облици пореске евазије

Познајемо два облика пореске евазије:

- 1) *Дозвољена (законита) пореска евазија* - За сваког пореског обвезника плаћање пореза представља трошак. Стога, интенција сваког пореског обвезника је покушај минимизације трошкова, односно делимично или потпуно избегавање плаћања пореза. Порески обвезници могу да на законит начин умање своје обавезе, при чему чине закониту пореску евазију. Дакле, у овом случају, имамо намеру законодавца којом се стварно одриче дела пореских прихода. То су у ствари, законске празнине тзв. „рупе“ у закону које порески обвезник користи, ради смањења својих пореских обавеза.
- 2) *Недозвољена (незаконита) пореска евазија* - У случајевима када порески обвезник, ради умањења својих пореских обавеза, поступа супротно пореским прописима, онда чини незакониту или недозвољену пореску евазију. У овом случају, постоји намера пореског обвезника да се разним незаконитим радњама, свесно умањи пореска обавеза. На основу тога, може се закључити да постоји делимична или потпуна пореска евазија. Уколико порески обвезник свесно и намерно пропусти кроз пореску пријаву део свог прихода који подлеже опорезивању, онда је он извршилац делимичне пореске евазије. У случају када

порески обвезник, у потпуности прикрије своје остварене приходе који су подложни опорезивању, онда постоји потпуна пореска евазија.

3. Идентификовање узрока пореске евазије

Да би се извршила анализа проблема пореске евазије мора се сагледати психолошко стање пореског обвезника, односно морају се сагледати фактори који утичу на његову природну склоност ка избегавању плаћања пореза. Та његова природна склоност, односно само понашање пореског обвезника, најчешће ће бити одређена висином пореских стопа, затим начином и механизмима примене пореских облика код утврђивања саме пореске обавезе. То ће увелико предодредити пореског обвезника, да ли ће делимично или у потпуности вршити избегавање плаћања пореза.³⁶

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

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

³⁶ Д. Каравелић, *op. cit.*, 105.

- 1) ниво пореског оптерећења,
- 2) сврха трошења, наменско или ненаменско трошење средстава од пореза,
- 3) суд јавности о праведности пореског система, пореским облицима, пореским стопама и др.³⁷

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

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

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

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

Наиме, порески обвезници доживљавају порез као својеврсни трошак који само погоршава њихову материјалну ситуацију јер плаћање пореза и других дажбина непосредно утиче на смањивање њихове економске снаге и куповне моћи. Стога они избегавају плаћање пореза у већем или мањем износу или бар покушавају да умање његов терет. Сви ти различити облици избегавања плаћања пореза представљају, заправо, само различите облике и видове испољавања пореске евазије. Посебан облик ове евазије јесте избегавање плаћања пореза на приходе од незаконитих радњи.³⁸ Опредељење пореских обвезника да у потпуности или делимично избегну плаћање пореза и других доприноса зависи у првом реду од интензитета отпора плаћању пореза. Тај интензитет отпора зависи од више елемената који се могу свести на следеће:

- 1) висина пореског оптерећења,
- 2) намена трошења средстава прикупљених порезом,

³⁷ Д. Поповић, *op. cit.*, 317.

³⁸ Д. Гњатовић, *Финансије и финансијско право*, Београд, 1999, 139.

- 3) порески облик и
- 4) мишљење јавности да ли је порез правичан или не.

4. Нормирање најтежих облика пореске евазије (пореских кривичних дела) у Србији

Најопаснији и најтежи облици кршења пореских закона којима се и наносе најтеже последице, односно највеће штете друштвеној заједници представљају пореска кривична дела.³⁹

Основу пореских кривичних дела без обзира о ком облику или виду испољавања се ради у конкретном случају чине различите појавне манифестације пореске евазије (лат. бежање, избегавање). Поједини облици евазије пореза представљају уједно и најзначајнији облик сиве економије. Сива економија се практично може појавити у различитим областима делатности као што су: производња и промет робе и услуга, спољнотрговинско пословање, девизно пословање, тржиште рада и радни односи, грађевинарство, стамбено-комунална делатност, промет непокретности и других добара.

Евазија пореза или различити облици и видови, односно начини избегавања утврђивања, разреза и наплаћивања пореза и других прописаних дажбина представљају штетну, противправну и опасну делатност појединаца и група којима се угрожавају основни фискални интереси друштва.⁴⁰

³⁹ D. Klepić, *Finansijska nedisciplina*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 12/1998, 5-9.

⁴⁰ Z. Marić, *Kaznene odredbe i Zakonu o porezu na dodatu vrednost Srbije i Crne Gore*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 3/2005, 26-27.

4.1. Пореска кривична дела према Закону о пореском поступку

Поред пореске утаје као историјски посматрано најстаријег и по проузрокованим последицама основног, најзначајнијег и најтежег облика пореских деликата, у нашем правном систему постоји и више других пореских кривичних дела, која истина нису предвиђена у Кривичном законнику, већ у споредном, посебном или допунском кривичном законодавству – у Закону о пореском поступку и пореској администрацији.

Закон о пореском поступку и пореској администрацији у првом делу, у глави првој под називом: „Пореска кривична дела“ прописује следећа пореска кривична дела:

- 1) Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит,
- 2) Угрожавање наплате пореза и пореске контроле,
- 3) Недозвољен промет акцизних производа и
- 4) Недозвољено складиштење робе.

4.1.1. Неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит

Порески обвезник у порескоправном односу нема само различите обавезе (давања, чињења, нечињења и трпљења), већ и одређена права.⁴¹ Тако он има право на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно споредних пореских давања (камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза и трошкови поступка принудне наплате пореза)⁴², у свим оним ситуацијама када је платио одређени износ као порез, односно споредно пореско давање, а да на то није био обавезан према закону. Такође, порески обвезник по закону има право и на коришћење пореског кредита у односу на пореску обавезу, односу обавезу по основу споредних пореских давања.

Порески кредит је износ за који се обвезнику умањује пореска обавеза. На пример, у ситуацији када порески обвезник у решавање свог стамбеног питања и

⁴¹ Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2014, 188–190.

⁴² Чл. 173а Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС”, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 и 138/2022). У даљем тексту ЗПППА.

стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства уложи у року од 90 дана од дана продаје непокретности само део средстава остварених њеном продајом имаће право на порески кредит, тј. пореска обавеза по основу пореза на капитални добитак ће му се сразмерно умањити.

Ко у намери да оствари право на неосновани повраћај пореза или порески кредит, у претходних 12 месеци, поднесе пореску пријаву, односно пореске пријаве неистинитог садржаја, у којима износ за повраћај пореза или порески кредит прелази 1.000.000 динара, казниће се затвором од шест месеци до пет година и новчаном казном.⁴³ За постојање кривичног дела потребно је, дакле, да буде испуњен и објективни услов инкриминације (који не улази у последицу дела), тј. да износ за неосновани повраћај пореза и порески кредит прелази 1.000.000 динара.⁴⁴

4.1.2. Угрожавање наплате пореза и пореске контроле

У ситуацији када је ради обезбеђења извршења пореске обавезе, односно обезбеђења наплате пореског дуга који још није доспео или пореза који још није утврђен (али је покренут поступак утврђивања или контроле), односно пореза који је утврђен (али није доспео) решењем установљена привремена мера, може се догодити да не само порески обвезник, већ и треће лице (нпр. члан обвезникове породице или домаћинства, запослени код обвезника – правног лица и др.) покушају да угрозе наплату пореза или да омету, односно отежају спровођење пореске контроле. У том смислу, порески закон је предвидео посебно пореско кривично дело угрожавања наплате пореза и пореске контроле, које прети казном затвора до једне године и новчаном казном.⁴⁵

Радња извршења овог кривичног дела је алтернативно постављена. Могуће је да обвезник или друго заинтересовано лице отуђи (прода уз накнаду, или поклони. Објекат заштите су буџетски приходи, јер се привремена мера на одређеној ствари управо установљава ради обезбеђења наплате пореза, док поступак принудне наплате и

⁴³ Чл. 173а ст. 1. ЗПППА.

⁴⁴ З. Стојановић, Н. Делић, *Кривично право – посебни део*, Правни факултет Универзитета у Београду и Правна књига, Београд, 2014, 183.

⁴⁵ Г. Илић Попов, Пореска кривична дела у српском пореском законодавству, *Журнал за криминалистику и право*, 2016, 45.

пореска контрола треба да омогуће да неплаћени доспели порез буде плаћен, односно да пореска обавеза буде правилно и законито извршена.

Свака делатност која може имати карактер радње извршења угрожава ове циљеве. Исто тако, сакривање ствари на којој је установљена привремена мера за обезбеђење наплате пореза представља једну од радњи извршења (нпр. премештање вредног антиквитетног предмета, који је предмет принудне наплате, из стана обвезника на неко непознато место, нпр. у сеф неког његовог пријатеља).⁴⁶

4.1.3. Недозвољен промет акцизних производа

Пореско кривично дело недозвољеног промета акцизних производа (нафтни деривати, биогорива и биотечности, дуванске прерађевине, алкохолна пића, кафа, течности за пуњење електронских цигарета, електрична енергија за крајњу потрошњу)⁴⁷ јавља се у два облика. Ко врши овакво кривично дело казниће се затвором од шест месеци до пет година.

Први облик се везује за неовлашћено стављање у промет, односно продају акцизних производа. Језичка напомена која се овде мора учинити, а која доводи до спорних тумачења, јесте употреба речи „односно“ у инкриминацији дела, која у кривичном праву значи „то јесте“ („Ко неовлашћено ставља у промет, то јест продаје...“).

У пореском материјалном праву стављање у промет се, међутим, не тумачи у класичном, облигационо-правном смислу, које подразумева продају, већ се стављањем у промет сматра „свако отпремање акцизних производа од стране произвођача из производног погона, осим отпремања у царинско складиште, као и свако отпремање акцизних производа из акцизног складишта, осим отпремања у друго акцизно складиште, односно у царинско складиште.“⁴⁸

⁴⁶ Исто, 46.

⁴⁷ Чл. 2. Закон о акцизама

⁴⁸ Чл. 21. Закон о акцизама

4.1.4. Недозвољено складиштење робе

У српском пореском законодавству је од 2004. године, међу пореским кривичним делима, предвиђено и оно које се тиче недозвољеног складиштења робе.

Објекат кривичноправне заштите су и код овог пореског кривичног дела јавни приходи, јер се наведеним радњама, заправо, прикрива роба за коју не постоји прописана документација о пореклу, чиме се избегава плаћање пореза на њу.

За кривично дело недозвољеног складиштења робе прописане су кумулативно казна затвора од три месеца до три године и новчана казна.

Сем тога, одговорном лицу у правном лицу и предузетнику изриче се и мера безбедности забране вршења позива, делатности или дужности у трајању од једне до пет година. Роба за коју се не поседује документација о пореклу (и на коју, отуда, није плаћен порез на додату вредност, ни друге фискалне дажбине), која се складиштила, односно смештала у неки складиштени, магацински или сличан простор, се одузима.⁴⁹

4.2. Пореска кривична дела према Кривичном Законнику

Кривични законик Републике Србије⁵⁰ из 2005. године, после новеле из новембра 2016. године у глави двадесет другој, у групи кривичних дела против привреде предвиђа два пореска кривична дела. То су:

- 1) пореска утаја и
- 2) неуплаћивање пореза по одбитку.

⁴⁹ Г. Илић Попов, *op. cit.*, 53.

⁵⁰ Кривични Законик РС („Сл. гласник РС”, бр. 85/2005, 88/2005 - испр., 107/2005 - испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 и 35/2019).

4.2.1. Пореска утаја

Међу кривичним делима против привреде по свом значају, природи и карактеру издвајају се пореска кривична дела. Њих има више врста. Основно кривично дело ове врсте је пореска утаја. То је кривично дело које је до новембра 2016. године било предвиђено у члану 229. Кривичног законика Републике Србије, а после тада донете новеле у члану 225.

Пореска утаја је дело *sui generis*, мада га у теорији неки сматрају и као посебан случај преваре. Дело има основни и два тежа облика. Основни облик дела из ст. 1 врши онај ко у намери да потпуно или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина, даје лажне податке о законито стеченим приходима, о предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери, у случају обавезне пријаве, не пријави законито стечени приход, односно предмете или друге чињенице које су од утицаја на утврђивање оваквих обавеза или ко у истој намери на други начин прикрива податке који се односе на утврђивање наведених обавеза, а износ обавезе чије се плаћање избегава прелази милион динара.

Радња извршења пореске утаје има три алтернативно постављене радње извршења. Прва је давање лажних података о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама од значаја за опорезивање, друга је непријављивање тих истих чињеница које су од значаја за утврђивање пореских обавеза, док се трећа састоји у прикривању података који се односе на утврђивање пореских обавеза.

Из законског описа кривичног дела пореске утаје произилази да оно има два облика испољавања. То су основни и тежи, квалификовани облик. Основни облик овог кривичног дела се зависно од предузете радње извршења се може појавити у три вида. То су:

- 1) давање лажних података о приходима,
- 2) непријављивање прихода у случају обавезне пријаве и
- 3) прикривање података на други начин.

У својој конкретизацији превара се може манифестовати алтернативно на два начина:⁵¹

- 1) као активна, позитивна делатност (чињење) и
- 2) као пасивна, негативна делатност (нечињење, пропуштање дужности на чињење).

При томе се давање лажних података о приходима сматра за активну радњу извршења овог кривичног дела, а непријављивање прихода се узима као пасивна делатност учиниоца дела, док се радња прикривања може предузети и чињењем и нечињењем.

Давање лажних података о стеченим приходима, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање пореске обавезе постоји у случају када се чињенице у вези законито стечених прихода, предмета или друге чињенице неистинито, нетачно приказују у односу на стварно, објективно постојеће стање при чему је битно да се ради о подацима о приходима или предметима који су законито стечени.⁵²

Други вид испољавања радње извршења овог кривичног дела јесте непријављивање надлежним пореским државним органима стеченог прихода, предмета, односно чињеница које су од утицаја на утврђивање пореза, односно пропуштање извршиоца да изврши своју обавезу пријављивања која произилази из позитивних пореских прописа.

Пореска утаја се не може схватити као крађа, јер избегавање плаћања пореза не укључује узимање нечега што је постало у овом случају власништво државе.⁵³

Последњи вид испољавања радње извршења кривичног дела пореске утаје је прикривање на други начин података који се односе на утврђивање обавезе плаћања пореза и других прописаних доприноса и дажбина.

Утаја пореза постаје озбиљна претња пореским приходима јер ће се последице одразити на издвајање државног буџета.⁵⁴

⁵¹ Д. Јовашевић, *Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом*, Београд, 2003, 556.

⁵² Д. Милош, *Кривично дело пореске утаје*, *Правна мисао*, Сарајево, број 9-10/1981, 49-63.

⁵³ G. P. Stuart, *What is wrong with tax transition?*, Rutgers School of Law- Newark, 2009, pp, 233

⁵⁴ M. Yenni, S. G. Eko, Rosidi, Nurkholis, *Developing a Model of Tax Compliance from Social Contract Perspective: Mitigating the Tax Evasion*, 2nd Global Conference on Business and Social Science-2015, GCBSS-2015, 17-18 September 2015, Bali, Indonesia, 968.

4.2.2. Неуплаћивање пореза по одбитку

Друго основно пореско кривично дело предвиђено у Кривичном законнику, у члану 226. носи назив: „Неуплаћивање пореза по одбитку“. Ово дело је раније било прописано у одредби члана 173. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, односно у члану 229а. Кривичног законика до његове новеле из новембра 2016. године.

Ово дело чини одговорно лице у правном лицу или предузетник – порески платца који у намери да не избегне плаћање пореза по одбитку или других дажбина не уплати на прописани уплатни рачун јавних прихода износ који је обрачунат на име пореза по одбитку, односно доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку или не уплати друге прописане дажбине.

Објект заштите код овог пореског кривичног дела јесте фискални, порески систем, односно буџет Републике. А објект напада је вишеструко алтернативно одређен.⁵⁵

- 1) посебна врста пореза као извора јавних прихода Републике Србије - порез по одбитку,
- 2) доприноси за обавезно социјално осигурање по одбитку и
- 3) друге прописане дажбине.

За постојање овог кривичног дела потребно је кумулативно испуњење још два елемента. То су:

- 1) да је радња извршења предузета од стране одређеног лица – *delicta propria*, а то је одговорно лице у правном лицу или предузетник. Битно је да се ради о лицима која су у радном односу код пореског платца;
- 2) да је радња извршења предузета у одређеној намери - намери да се на овај начин избегне плаћање обрачунатог пореза по одбитку, доприноса за социјално осигурање по одбитку или других прописаних дажбина.

⁵⁵ Д. Јовашевић. *Пореска кривична дела*, Београд, 2016, 111-112.

Дело је свршено самим пропуштањем да се порез који је обрачунат по одбитку уплати на рачун јавних прихода истовремено с исплатом одговарајућег прихода. У том моменту ради се о свршеном кривичном делу, што значи да је тада наступила и последица. Према томе, последица овог кривичног дела настаје у моменту извршења радње дела. Последица се састоји у угрожавању буџета коме порез по одбитку припада. Ово угрожавање је конкретне природе, пошто се за буџет ствара конкретна опасност, јер му се радњом извршиоца ускраћују јавни приходи.

4.2.3. Пореска кривична дела пред изазовима савременог доба

У време савремених информационих технологија озбиљан и све већи проблем у доба представља превара идентитета, јер свака велика база података представља могућност за неовлашћени упад и коришћење података.

Злочин идентитета обухвата крађу идентитета, стварање лажног идентитета и чињење преваре идентитета. Лажни идентитет подразумева да је идентитет измишљен (тзв. фиктивни идентитет) или када је измењен постојећи (прави) идентитет како би се створио фиктивни идентитет. Крађа идентитета представља прибављање довољно информација о идентитету ради обављања преваре са идентитетом, независно од тога, када је у питању појединац, да ли је се ради о живот или умрлој особи. Превара идентитета (*identity fraud*) подразумева коришћење туђег идентитета или информација о туђем идентитету који су украдени.⁵⁶

Изменом пореског законодавства Србије крајем 2020. године уведено је ново кривично дело под називом "пореска превара у вези са порезом на додату вредност", које се дефинише као подношење пореске пријаве неистинитог садржаја у намери остваривања права на неосновани повраћај пореза или пореског кредита.⁵⁷

Најпрофитабилнија кривична дела у сфери финансијског пословања, па и пореска кривична дела, у последње време добијају пажњу у оквирима међународног организованог криминалитета. Да би се ова кривична дела ефикасније сузбила, предузимају се активности на међународном плану. Стандардима FATF – *Financial*

⁵⁶ С. Димић, *Савремени трендови у опорезивању дохотка физичких лица*, Монографија, 2021, 86-87.

⁵⁷ Чл. 173 а ЗПДВ

Action Task Force,⁵⁸ која промовише политику заштите глобалног финансијског система од прања новца и тероризма, таксативно су наведена кривичних дела која потенцијално носе висок степен претње за прање новца, међу којима значајно место заузимају и пореска кривична дела.⁵⁹

Током пандемије вируса корона, постоји знатно већи ризик од сајбер криминалитета. Због опасности од ширења вируса путем личних контаката, интернет је постао примарно средство за обављање пословне комуникације, радних задатака и других обавеза. У оваквој ситуацији су и порески обвезници, који уместо директног одласка у пореску администрацију све чешће користе предности дигитализације пореских процедура, као што су већ попуњене пореске пријаве, електронски потписи, електронске уплате пореза и слично. Поред приметних здравствених последица и бројних негативних ефеката на економије држава, пандемија вируса корона има и негативан утицај на пораст криминалних активности, будући да су ванредне ситуације попут ратова, економских криза и слично увек биле погодно тло за такве активности.

⁵⁸ FATF, *International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation* (2012-2019), Paris, 115-116.

⁵⁹ С. Димић, *op. cit.*, 88.

III МЕРЕ ЗА СМАЊЕЊЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

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 неповољна 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:

- 1) порески систем треба да буде правичан, стимулативан, без неоправданих изузетака и привилегија;
- 2) 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.⁶⁰

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.

Штетни ефекти пореске евазије пре свега се одражавају на финансијски систем, пошто државна каса остаје ускраћена за износ који би био приход кад би сви обвезници исплатили пореске дугове. Савремене државе су предузеле низ мера за сузбијање оваквих појава. У предострожној политици, кроз различите активности и стимулације, подстиче се добровољно извршавање пореских обавеза, док се против нелегалних радњи према пореским обвезницима примењују казнене мере, које варирају у зависности од сериозности пореских прекршаја.

⁶⁰ Х. Шимовић, Фискална политика у Еуропској унији и пакт о стабилности и расту, *Зборник Економског факултета у Загребу*, 3, 2005, 45.

1. Пореска евазија у Републици Србији

Уколико се анализирају и траже узроци сиве економије у последњих 35 година у Републици Србији, онда се може рећи да је сива економија последица различитих фактора као што су распад земље, ратна збивања у земљи и окружењу, економске санкције, хиперинфлација, ратне миграције итд. У овом периоду, учешће сиве економије у укупној активности, достигло је забрињавајуће размере. Највећа инфлација у Србији је забележена 1993. године.⁶¹

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

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

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

⁶¹ Д. Каравелић, *op. cit.*, 127.

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

За сузбијање сиве економије није довољно само доношење одговарајућих пореских прописа и прописа у области радних односа, него је потребна њихова доследна примена у пракси. За осетније смањење сиве економије, према поменутом истраживању, потребно је спровођење низа институционалних реформи којима би требало смањити релативну исплативост бављења сивом економијом и повећати спремност пореских обвезника на поштовање пореских прописа. Поред осталог, те реформе би требало да обухватају унапређење ефикасности Пореске управе, али и судског система, као и престанак праксе одобравања пореских амнестија.

2. Пореска хармонизација

Пореска хармонизација игра кључну улогу у сузбијању пореске евазије, јер усклађивањем пореских система смањује се простор за избегавање плаћања пореза. Овај процес ствара стабилније окружење за пословање и поједностављује праћење и примену пореских прописа, што доприноси већој транспарентности и одговорности у финансијским активностима.

Пореска (фискална) политика представља значајан сегмент економске политике коју води једна држава. Разлике у пореским системима и пореским политикама земаља-чланица ЕУ могу да изазову одређене дискриминишуће ефекте у погледу инвестиција. Активности и мере које предузме једна држава могу да имају утицаја не само у њој, већ и у суседним земљама, па и много шире. Битно другачије уређене пореске структуре или значајно различите пореске мере у појединим земљама (нпр. пореске стопе, пореске олакшице) могу да утичу на висину ефективног пореског оптерећења, а отуда даље да проузрокују сељење добити у земље са повољнијим пореским режимом, пореску евазију и др. Такве разлике нарушавају како оптималну алокацију производних ресурса, тако се неповољно одражавају и на правичност у социјално-политичком

смислу. Због тога је пореска хармонизација постала значајан услов функционисања јединственог тржишта Уније

Пореска хармонизација се може дефинисати као процес прилагођавања пореских система држава чланица и усаглашавања са заједничким циљевима које пропагира целокупна заједница.⁶² Са друге стране, пореска конкуренција може бити схваћена као коришћење посебних режима у виду пореских олакшица које служе за стимулисање економских субјеката као би се они лоцирали на њиховим територијама и ту остваривати профит, односно добит, са крајњим циљем да на ту зараду плаћају порез.⁶³

Хармонизација би могла да се схвати и као поступак који укључује мању стандардизацију, односно пореске системе који функционишу ”у хармонији“, у смислу сачињавања кохерентно уређене целине, а да, при томе, ниједан део пореског система не мора да буде идентичан. Илустрације ради, нормална је и не ретка појава да унутар једне земље локалне пореске власти могу да уведу поједине порезе по различитим стопама, или, пак, да на локалним нивоима у различитим земљама не постоје исти порески облици. Због тога би било нереалистично очекивати ”пуну хармонизацију” у горњем значењу речи.

Вођење овакве политике може унапредити економску активност у земљи са привилегованим пореским режимом, али истовремено и изразити губитак потенцијалног пореског прихода у земљи у којој су пресељени производни фактори.⁶⁴

Пореска конкуренција може да створи озбиљне буџетске проблеме, да доведе до неадекватног пружања јавних услуга и неефикасне редистрибуције националног дохотка. Због тога су земље чланице заинтересоване да своје фискалне прописе прилагођавају прописима који су на снази у њим земљама чланицама које су, захваљујући стимулативнијим пореским решењима, привукле капитал. У том смислу, значајне пореске разлике између земаља чланица се постепено губе. Сем тога, пореска конкуренција може да допринесе успостављању бољег пореског система, јер би свака земља могла да искористи позитивна искуства других земаља.⁶⁵

Земље чланице Европске уније имају потпуну независност по питању пореског суверенитета у области директних пореза. Порези су у надлежности земаља чланица и

⁶² С. Цветановић, Д. Јововић, И. Младеновић, *Стратегијске политике европских интеграција*, 2008, 150.

⁶³ Д. Јововић, С. Цветановић, *Економске интеграције и ЕУ*, Косовска Митровица, 2010, 150.

⁶⁴ Исто, 151.

⁶⁵ Г. Илић Поповић, *Пореско право Европске уније*, Службени гласник, Београд, 2004, 25.

мало је заједничке пореске политике на нивоу Уније.⁶⁶ Успостављањем царинске уније отклања се царина и ванцаринске препреке. Успостављањем јединственог тржишта уклањају се даље баријере слободном протоку људи, робе, услуга и катитала. Али, остају разлике које проистичу из пореске структуре и употребе средстава прикурљених порезима, као и низ других разлика везаних за регулацију, за техничке, производне и санитарне стандарде, субвенције итд.

Имајући у виду чињеницу да су порези у рукама земаља чланица, рела Европске уније у досадашњем периоду настојала да у што је могуће већем степену хармонизују пореске системе. Одређени резултати на плану пореске хармонизације су постигнути у делу који се односи на индиректне порезе. Међутим, када се имају у виду директни порези попут пореза на корпоративни профит или доходак појединаца, на плану пореске хармонизације није учињено готово ништа.⁶⁷

Земље чланице Европске уније своје активности финансирају у оквиру два различита система јавних финансија:

- 1) властитог, односно националног;
- 2) заједничког, односно европског.⁶⁸

Наиме, земље Европске уније имају обавезу финансирања заједничког буџета што значи да се свака земља чланица, сходно успостављеном механизму функционисања ЕУ система јавних финансија, одриче одређеног дела својих националних прихода који иде у заједнички ЕУ буџет из којег се потом врши финансирање заједничких ЕУ политика.

Будући да не постоји сразмера између висине уплаћених средстава у заједнички буџет и висине средстава која земља прима из ЕУ буџета, све земље чланице настоје да на крају буџетске године остваре нето финансијску позицију.⁶⁹

Сви приходи и расходи Европске уније, укључујући и оне који се односе на Европски социјални фонд, планирају се за сваку буџетску годину и уносе у буџет. Буџет мора бити уравнотежен у приходима и расходима и у потпуности финансиран из властитих извора.

⁶⁶ С. Цветановић, Д. Јововић, И. Младеновић, *нав. дело*, 163.

⁶⁷ С. Цветановић, Д. Јововић, И. Младеновић, *нав. дело*, стр 164.

⁶⁸ Д. Јововић, С. Цветановић, *нав. дело*, 152.

⁶⁹ Исто.

До 1970. године основни извор буџетских прихода у Европској економској заједници су били доприноси земаља чланица. Од тог времена па до данашњих дана, најзначајнији извор су тзв. властита средства којим је замењен систем доприноса држава чланица. Појам сопствена средства мало улепшава чињеницу, јер Европска заједница никаконе располаже изворима прихода који подежу њеној самосталној контроли у виду, на пример њене пореске надлежности.⁷⁰

3. 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.⁷¹

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.).

⁷⁰ Исто.

⁷¹ Г. Милошевић, „Економски аспект евазије пореза“, *Економски хоризонти*, Београд, 2006, 70

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.⁷²

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.⁷³

4. 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 смислу умањења утврђене обавезе на име јавних прихода,

⁷² А. Милојевић, М. Тркља, *Јавне финансије*, Универзитет у Српском Сарајеву, Економски факултет, Српско Сарајево, 2000, 96.

⁷³ Ј. Горчић, *Пореске реформе у Републици Србији*, Проинком, Београд, 2003, 45.

продужења рокова плаћања, неподношење прекршајних пријава за учињене прекршаје и слично. Све ове аномалије директно утичу на повећање пореске евазије.⁷⁴

Просечна плата пореским инспекторима у Србији је значајно мања него за исту 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.

Кажњавање пореских преступника може бити ефикасан инструмент за сузбијање пореске евазије уколико су испуњени одређени предуслови, у виду постојања праведног и подстицајног друштвеног и правног система, ваљаног пореског система, као и прилагођености висине казни тежини преступа.

⁷⁴ М. Тодоровић., Утицај пореске контроле на конкурентност предузећа, *Зборник радова, Колеџ за индустријски и пословни менаџмент*, Босанска Крупа, 2010, 67

ЗАКЉУЧАК

Бројни су узроци евазије пореза у Републици Србији. Почетком 90-тих година прошлог века, узроци сиве економије могу се тражити, пре свега у распаду земље, ратним збивањима у земљи и окружењу, наметнутим економским санкцијама, хиперинфлацији, ратним миграцијама итд.

У последњих 30 година, највећи степен сиве економије забележен је током 1993. године и касније. То је био знак закржљалости привредног система на овим просторима, што је значило да је свако даље одржавање пословања у сивој зони било погубно по економију и да је држава морала предузети опште и ригорозне мере за отклањање ове веома негативне и штетне појаве, тако да је она представљала системски проблем и питање које је требало брзо решавати.

Спречавање пореске евазије и избегавање плаћања пореза изузетно је штетно из више разлога. Пореска евазија и избегавање пореза нарушавају јединствено тржиште и угрожавају поштenu тржишну конкуренцију, што значи да утиче на смањење прихода у прорачуну, а исто тако негативно утичу на праведну расподелу дохотка. Самим тим се ствара неповерљив однос грађана према држави и институцијама што повлачи за собом осећај несигурности.

Порески систем у Србији у задње време је знатно реформисан. Порески облици на потрошњу су доживели највеће промене, затим порески облици на доходак, и извесне промене биле су и код пореза на имовину.

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.

Промене пореског система, усклађене су са многим важећим опредељењима о кретању пореске политике у земљама ЕУ, као и са актуелним теоријским ставовима по овом питању. С обзиром на различитост појединих пореских система и пореских политика земаља чланица ЕУ, пореска хармонизација постала је основни услов функционисања јединственог тржишта земаља чланица ЕУ. Наравно, то је дуготрајан и сложен процес. Што се тиче пореза и пореске политике у ЕУ, четири су основна питања која се намећу као најважнија: усклађивање непосредних пореза, усклађивање посредних пореза, усклађивање у области сузбијања двоструког опорезивања и усклађивање у области сарадње пореских органа земаља, чланица ЕУ. Од свих наведених тачака, пореско усклађивање посредних пореза (ПДВ, акцизе) било је најинтензивније. Сматра се да ће наредне године бити пресудне за пореску политику ЕУ. Како би порески системи држава чланица ЕУ могли да реше неке њихове савремене и будуће изазове, сигурно је да ће морати да се делује на три нивоа: међународном, ЕУ и националном.

ПОПИС ЛИТЕРАТУРЕ

- 1) A. Hensel, *Dirrito tributario*, Multa Paucis, Milano, 1956.
- 2) D. Klepić, *Finansijska nedisciplina*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 12/1998.
- 3) FATF, *International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation* (2012-2019), Paris.
- 4) G. P. Stuart, *What is wrong with tax transition?*, Rutgers School of Law- Newark, 2009.
- 5) J. Kovačević Čolović, *Kaznenopravne sankcije za finansijska krivična djela*, Hrvatska gospodarska revija, Zagreb, broj 4/1999.
- 6) M. Yenni, S. G. Eko, Rosidi, Nurkholis, *Developing a Model of Tax Compliance from Social Contract Perspective: Mitigating the Tax Evasion*, 2nd Global Conference on Business and Social Science-2015, GCBSS-2015, 17-18 September 2015, Bali, Indonesia.
- 7) V. Tanzi, P. Shome, *Tax evasion: causes, estimation methods, and penalties a focus on latin America*, Chile, 1993.
- 8) Z. Marić, *Kaznene odredbe i Zakonu o porezu na dodatu vrednost Srbije i Crne Gore*, Izbor sudske prakse, Beograd, broj 3/2005, 26-27;
- 9) А. Милојевић, Тркља, М., *Јавне финансије*, Универзитет у Српском Сарајеву, Економски факултет, Српско Сарајево, 2000.
- 10) Г. Илић Попов, *Пореска кривична дела у српском пореском законодавству*, *Журнал за криминалистику и право*, 2016.
- 11) Г. Илић Поповић, *Пореско право Европске уније*, Службени гласник, Београд, 2004.
- 12) Г. Милошевић, „Економски аспект евазије пореза“, *Економски хоризонти*, Београд, 2006.
- 13) Група аутора, *Економика опорезивања и пореско право*, Београд, 1996.
- 14) Д. Ђатовић, *Финансије и финансијско право*, Београд, 1999.
- 15) Д. Јовашевић, *Коментар Кривичног закона Републике Србије са судском праксом*, Београд, 2003.
- 16) Д. Јовашевић, *Пореска евазија и пореска утаја*, *Војноекономски преглед*, Војно дело, 3/2018.

- 17) Д. Јовашевић, *Пореска кривична дела*, Београд, 2016.
- 18) Д. Јововић, С. Цветановић, *Економске интеграције и ЕУ*, Косовска Митровица, 2010.
- 19) Д. Каравелић, *Пореска евазија у Србији – Основни генератор привредне нестабилности*, Докторска дисертација, Факултет за примењени менаџмент, економију и финансије, Београд, 2022.
- 20) Д. Милош, Кривично дело пореске утаје, *Правна мисао*, Сарајево, број 9-10/1981.
- 21) Д. Поповић, Г. Илић Попов, *Економија опорезивања и пореско право*, Београд, Економски институт, Правни факултет, 1995.
- 22) Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*. Београд: Савремена администрација, 1997.
- 23) Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2014.
- 24) Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет, Београд 2011.
- 25) Д. Поповић, С. Алексић, *Примена Закона о порезу на додату вредност*, SEKOS-IN, Београд 2006.
- 26) З. Исаиловић, *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет Универзитета у Приштини, Косовска Митровица, 2015.
- 27) З. Стојановић, Н. Делић, *Кривично право – посебни део*, Правни факултет Универзитета у Београду и Правна књига, Београд, 2014.
- 28) Ј. Горчић, *Пореске реформе у Републици Србији*, Проинком, Београд, 2003.
- 29) К. Грујић, *Порески систем Републике Србије у свјетлу приближавања Европској унији*, Универзитет Сингидунум, Београд, 2011.
- 30) Љ. Пљакић, Порез на пренос апсолутних права, Избор судске праксе, Београд, број 11/2000.
- 31) М. Анђелковић, Д. Јовашевић, *Избегавање плаћања пореза*, Ниш, 2006.
- 32) М. Анђелковић, М. Димитријевић, *Пореско право Србије*, Правни факултет у Нишу, Ниш, 2009.
- 33) М. Арсић, Н. Алтипармаков Ранђеловић, *Пореска политика у Србији –поглед унапред*, Могући правци реформе пореза на доходак грађана у Србији, Фонд за развој Економске науке, Београд, 2010.
- 34) М. Кулић, *Пореска утаја и кријумчарење*, Београд, 1999.

- 35) М. Матејић, Нефискални циљеви пореза у савременој теорији и пракси, *Зборник радова Економске науке*, 1963.
- 36) М. Тодоровић, Утицај пореске контроле на конкурентност предузећа, *Зборник радова, Колеџ за индустријски и пословни менаџмент*, Босанска Крупа, 2010.
- 37) Н. Виријевић, Евазија пореза по одбитку, *Мастер рад*, Косовска Митровица, 2022.
- 38) Н. Тађевић, И. Гаљак, А. Опачић, Проблем пословања у области „сиве економије“ у Србији, Висока школа за пословну економију и предузетништво, Београд, *Економика, Година LVIII, I-III 2012, број 1*.
- 39) С. Димић, *Савремени трендови у опорезивању дохотка физичких лица*, Монографија, 2021.
- 40) С. Димић, М. Ђукић, В. Божић, Општи осврт на истрагу пореских кривичних дела, *Зборник радова „Изазови правном систему“*, Источно Сарајево 2021.
- 41) С. Цветановић, Д. Јововић, И. Младеновић, *Стратегијске политике европских интеграција*, 2008.
- 42) Х. Шимовић, Фискална политика у Еуропској унији и пакт о стабилности и расту, *Зборник Економског факултета у Загребу*, 3, 2005.

Правни извори:

- 1) Устав Републике Србије, („Сл. гласник РС“, бр. 98/06 и 115/2021).
- 2) Кривични Законик РС („Сл. гласник РС“, бр. 85/2005, 88/2005 - испр., 107/2005 - испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 и 35/2019).
- 3) Закон о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005 - др. закон, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012 - усклађени дин. изн., 43/2012 - одлука, 76/2012 - одлука, 93/2012, 119/2012, 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 4/2014 - усклађени дин. изн., 68/2014 - др. закон, 142/2014, 4/2015 - усклађени дин. изн., 5/2015 - усклађени дин. изн., 55/2015, 103/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 - усклађени дин. изн., 18/2018 - усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 5/2020 - усклађени дин. изн., 7/2020 - изм. усклађених дин. изн., 78/2020 - изм. усклађених дин. изн., 153/2020, 11/2021 - усклађени дин. изн., 53/2021, 32/2022 - одлука, 46/2022 - одлука,

50/2022 - одлука, 62/2022 - одлука, 73/2022 - одлука, 84/2022 - одлука, 89/2022 - одлука, 97/2022 - одлука, 110/2022 - одлука, 121/2022 - одлука, 130/2022 - одлука, 144/2022 - одлука, 6/2023 - одлука, 15/2023 - одлука, 25/2023 - одлука и 75/2023).

- 4) Закон о буџетском систему, („Сл. гласник РС", бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020, 118/2021, 138/2022 и 118/2021 - др. закон).
- 5) Закон о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС", бр. 84/2004, 86/2004 - испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 68/2014 - др. закон, 142/2014, 5/2015 - усклађени дин. изн., 83/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 13/2018 - усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 72/2019, 8/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020 и 138/2022).
- 6) Закон о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС", бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - одлука УС, 7/2012 - усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 - одлука УС, 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 - испр., 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020, 156/2020 - усклађени дин. изн., 6/2021 - усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021, 132/2021 - усклађени дин. изн., 10/2022 - усклађени дин. изн., 138/2022, 144/2022 - усклађени дин. изн. и 6/2023 - усклађени дин. изн.)
- 7) Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС", бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 и 138/2022).
- 8) Закон о порезима на имовину („Сл. гласник РС", бр. 26/2001, "Сл. лист СРЈ", бр. 42/2002 - одлука СУС и "Сл. гласник РС", бр. 80/2002, 80/2002 - др. закон,

135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 - одлука УС,
47/2013, 68/2014 - др. закон, 95/2018, 99/2018 - одлука УС, 86/2019, 144/2020,
118/2021 и 138/2022).

Изјава о ауторству

Име и презиме аутора: Александра (Горан) Томашевић

Број индекса: 314/2022

Изјављујем

Да је мастер рад под насловом:

„Узроци пореске евазије“

- Резултат сопственог истраживачког рада,
- Да мастер рад у целини, а ни у деловима није био предложен за стицање друге дипломе према студијским програмима других високошколских установа,
- Да су резултати коректно наведени и
- Да нисам кршила ауторска права и користила интелектуалну својину других лица.

У Косовској Митровици,

15. 05. 2024.

Потпис аутора

Александра Томашевић.