

УНИВЕРЗИТЕТ У ПРИШТИНИ СА ПРИВРЕМЕНИМ
СЕДИШТЕМ У КОСОВСКОЈ МИТРОВИЦИ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

„ПОРЕСКА УТАЈА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ“
(мастер рад)

Ментор:

Проф. др Сузана Димић

Студент:

Тина Лазовић

Број индекса:

403/2024

Косовска Митровица, 2026.

Универзитет у Приштини
са привременим седиштем у Косовској Митровици
Правни факултет



„Пореска утаја у Републици Србији“
(мастер рад)

Ментор:
Проф. др Сузана Димић

Студент:
Тина Лазовић
Бр. индекса:
403/2024

Косовска Митровица, 2026.

Садржај:

УВОД.....	1
ГЛАВА I.....	5
1. ОСНОВНЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА	5
1.1. Историјски развој и појам пореза на доходак физичких лица	7
1.2. Елементи пореза на доходак физичких лица	11
1.2.1. Порески предмет	11
1.2.2. Пореска основица.....	13
1.2.3. Пореска стопа	14
1.2.4. Пореске олакшице.....	16
II ГЛАВА.....	17
2. ОСНОВНЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ	17
2.1. Појам пореске евазије	18
2.2. Узроци пореске евазије	20
2.3. Последице пореске евазије	23
2.4. Облици пореске евазије	25
2.4.1. Врсте пореске евазије	25
2.4.2. Облици евазије пореза на доходак	26
III ГЛАВА	28
3. ПОРЕСКА УТАЈА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ	28
3.1. Историјски осврт	29
3.2. Појам и елементи кривичног дела пореске утаје.....	31
3.3. Квалификовани облик кривичног дела пореске утаје.....	35
3.4. Начини сазнања о постојању кривичног дела пореске утаје.....	36
3.5. Мере за сузбијање ширења пореске утаје	38

3.5.1. Превентивне мере за сузбијање пореске утаје	40
IV ГЛАВА	42
4. ПОРЕСКА УТАЈА У УПОРЕДНОМ ЗАКОНОДАВСТВУ	42
4.1. Пореска утаја у законодавству Хрватске	43
4.2. Пореска утаја у законодавству БиХ.....	45
ЗАКЉУЧАК.....	48
ЛИТЕРАТУРА.....	51

УВОД

Порески систем представља један од најзначајнијих стубова функционисања савремене државе. Порези обезбеђују средства за финансирање јавних расхода, омогућавају спровођење економске политике и представљају инструмент кроз који држава утиче на социјалну област, привреду и општи ниво развоја друштва. У оквиру пореског система, посебно место заузима порез на доходак физичких лица, који се сматра једним од најосетљивијих и најсложенијих облика опорезивања. Његов значај огледа се у широком обухвату пореских обвезника, великом фискалном потенцијалу и утицају на животни стандард грађана. Управо због тога, начин на који се овај порез уређује, наплаћује и контролише представља важан показатељ функционисања целокупног пореског система.

Пореска евазија, посебно њени незаконити облици као што су пореске утаје, представљају један од највећих изазова са којима се сусрећу државе широм света, па тако и Република Србија. Различити економски, правни, институционални и психолошки фактори доприносе развијању пореске евазије, што резултира значајним губицима по буџет и нарушавањем фер конкуренције на тржишту. Поред директних фискалних последица, евазија и утаје подривају поверење грађана у државу и институције, доводе до развоја сиве економије и стварају системске ризике који успоравају економски развој.

Посебно место у анализи пореске евазије заузима кривично дело пореске утаје, које је у нашем законодавству препознато као једно од кључних облика незаконитог избегавања пореских обавеза. Пореска утаја није само правни, већ и економски и друштвени проблем. Она је повезана са различитим механизмима злоупотребе, као што су лажне фактуре, непријављени приходи, фиктивне трансакције или злоупотребе система опорезивања. Сложеност овог дела огледа се у тешкоћама откривања, доказивања и процесуирања, али и у чињеници да се пореске утаје често јављају у контексту ширих криминалних активности, попут прања новца или злоупотреба у корпоративном пословању.

Предмет истраживања овог рада је целовито сагледавање пореза на доходак физичких лица, појавних облика и детерминанти пореске евазије, као и анализа пореске

утаје као најтежег облика незаконитог избегавања пореских обавеза у Републици Србији. Истраживање обухвата теоријска, законска и практична питања везана за функционисање пореског система, понашање пореских обвезника и ефикасност институционалних механизма у спречавању и санкционисању пореских злоупотреба.

Пореска утаја представља сложен и вишеслојан друштвено-економски и правни феномен, који се јавља у свим савременим државама без обзира на степен њиховог економског развоја. Њена специфичност огледа се у томе што се налази на пресеку кривичног, пореског и финансијског права, што отежава њено адекватно дефинисање и ефикасно санкционисање. Последице пореске утаје не огледају се само у умањењу буџетских прихода, већ и у нарушавању принципа једнакости и правичности у опорезивању, као и у подривању поверења грађана у правни поредак.

Имајући у виду значај јавних прихода за функционисање државе, законодавац инкриминише пореску утају као кривично дело, настојећи да кроз кривичноправну заштиту обезбеди стабилност фискалног система и несметано остваривање јавних функција.

У првом делу истраживања предмет анализе су основне карактеристике пореза на доходак физичких лица. Разматрају се појам и улога овог пореза у пореском систему, као и његови елементи, као што су порески обвезник, пореска основица, пореска стопа, пореске олакшице и механизми утврђивања и наплате. Посебна пажња поклања се циљевима опорезивања, начелима која стоје у основи овог пореза, као и месту које порез на доходак заузима у структури јавних прихода.

Други део предмета истраживања односи се на анализу пореске евазије као ширег појма у оквиру ког се јавља и пореска утаја. Разматрају се појам, суштина и класификација пореске евазије, узроци који условљавају њену појаву, као и последице које она производи по државу, привреду и друштво у целини. Анализирају се различити облици пореске евазије — од легалних видова пореске оптимизације до незаконитих облика избегавања пореских обавеза. У оквиру овог дела посебно се разматрају механизми и стратегије којима порески обвезници настоје да смање или избегну пореске обавезе, као и мере које држава предузима ради њиховог сузбијања.

Трећи део истраживања усмерен је на анализу пореске утаје у Републици Србији као специфичног кривичног дела у систему фискалних кривичних дела. Истражују се историјски развој регулација пореске утаје у домаћем правном систему, појам, објективни и субјективни елементи кривичног дела, квалификовани облици и начин откривања и доказивања у пракси. Посебно се анализирају механизми сарадње пореских органа, полиције и правосудних институција у поступцима везаним за пореску утају. У оквиру предмета истраживања налазе се и мере које држава спроводи ради сузбијања пореских утаја, укључујући нормативне, институционалне и оперативне мере, као и процена њихове ефикасности.

У четвртм делу рада биће размотрен правни оквир и регулатива која се односи на пореску утају у другим државама региона, са циљем да се идентификују сличности и разлике у приступима у спречавању и санкционисању овог дела. Посебна пажња биће посвећена пореској утаји у законодавству Републике Хрватске и Босне и Херцеговине, уз осврт на дефинисање појма пореске преваре, прописане казнене мере и механизме контроле пореских обвезника. Ово поглавље има за циљ да пружи упоредни преглед праксе и закључке који могу бити корисни за побољшање ефикасности националног пореског система.

Сагледавајући ове целине, предмет истраживања обухвата теоријско, правно и практично разматрање појаве пореске утаје у Републици Србији, са циљем да се пружи свеобухватно разумевање њених узрока, облика и последица, као и да се укаже на значај и актуелност ове појаве у савременим економским и друштвеним условима.

Хипотезе које ће у раду на основу спроведеног истраживања бити потврђене или оповргнуте су:

Главна хипотеза:

Пореска утаја у Републици Србији представља значајан проблем који указује на недовољну ефикасност пореског система и институционалних механизма.

Посебне хипотезе:

- 1) Порез на доходак физичких лица је најподложнији пореској евазији.
- 2) Економски, правни и институционални фактори подстичу пореску евазију.

- 3) Пореска утаја нарушава јавне финансије и принцип пореске правичности.
- 4) Практична примена закона није довољно ефикасна у откривању и санкционисању утаја.
- 5) Сарадња пореских и правосудних органа је кључна, али недовољна.
- 6) Унапређење закона и институција може смањити пореску утају.

ГЛАВА I

1. ОСНОВНЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

Са настанком и развојем државе настала је потреба за увођењем средства којим ће се подмиривати јавни расходи. Јавним расходима држава подмирује све друштвене потребе које су од интереса за читаву заједницу а које појединац не може сам подмирити. Стога је потребно да држава располаже високим обимом јавних прихода које убира порезима, примењујући одређене методе опорезивања. Порези заузимају значајно место у свим земљама како у економском тако и у социјалном смислу. С обзиром да су настали када и сама држава и друштво, пратили су њихов развој, прошли кроз разне фазе промена и на крају се обликовали сходно потребама.

Међу свим изворима јавних прихода, порези имају највећи значај и доминантну улогу, јер чине чак око 95% републичког буџета. Оваква структура јавних прихода указује на то да је порески систем најважнији, најразвијенији и најразгранатији сегмент фискалног система Републике Србије. Он обухвата приходе како из привредних активности, тако и од становништва, што значи да једно лице, било да је реч о физичком лицу, правном лицу или предузетнику, може истовремено бити обвезник више различитих врста пореза. Међутим, ефикасно уређење и функционисање пореског система не зависи искључиво од постојања и карактеристика пореза, као што су њихове врсте, обавезност и рокови доспећа, већ и од примене пореских подстицаја, пре свега у виду пореских ослобођења и олакшица.¹ Порез се може дефинисати као законом утврђени новчани допринос који грађани и други порески обвезници уплаћују држави, јединицама локалне самоуправе или другим јавним телима ради финансирања њихових расхода или као накнаду за коришћење одређених јавних и комуналних услуга.²

По својој функцији, порез представља основни извор финансирања државног буџета. Другим речима, реч је о инструменту јавних прихода путем којег држава, на

¹ Пљакић Љ., *Порез на пренос апсолутних права*, Избор судске праксе, Београд, број 11/2000. године, 17–21.

² Allix E., *La condition des etrangers au point de vue fiscal*, Recueil des Cours Academie de Droit international e la Haye, Vol. 61, 1937, 559.

основу своје пореске власти, принудно прибавља новчана средства од субјеката који јој подлежу, без непосредне противуслуге, са циљем покривања јавних расхода, али и ради остваривања других, пре свега економских и социјалних циљева.

Функционисање савремених држава без пореза би било незамисливо јер порез представља најзначајнији инструмент прикупљања прихода. Опорезивањем се врши пренос средстава из приватног у јавни сектор, остварују како фискални тако и нефискални циљеви. Поред тога што представља најиздашнији приход, порез има изузетно економско и социјално деловање. Као стара категорија, порез се развијао упоредо са државом и друштвом и пролазио кроз одређене фазе развоја попримајући обележја и карактеристике различитих цивилизација. Све ово је довело до тога да данас у литератури срећемо бројне дефиниције његовог појмовног одређења. Иако не постоји јединствена дефиниција пореза на основу његових основних карактеристика најбоље можемо уочити његову улогу и значај у структури јавних прихода.

Порез на доходак физичких лица представља релативно нову врсту пореза, која је заменила порез на принос, при којем се опорезивао сваки извор прихода обвезника посебно. Овај порез је у потпуности афирмисан тек у 20. веку и карактерише га то што је порески извор, предмет и основица једно те исто. Развој индустрије и све већи приход у готовини између Првог и Другог светског рата омогућили су примену концепта „плати порез онако како зарађујеш“, што је држави донело значајне финансијске приходе и отворило могућности за подстицање економских и социјалних активности. Истовремено, широко коришћени порески подстицаји утицали су на сложеност пореског законодавства и омогућили појединцима избегавање опорезивања, што је угрожавало начело правичности. Доходак се може посматрати кроз два приступа: теоријско–економски и фискално–рачуноводствени. Теоријско–економски појам (Хејг–Симонсов концепт) обухвата све врсте прихода, без обзира на њихов карактер, док фискално–рачуноводствени појам представља збир нето прихода које обвезник оствари у одређеном периоду.³ За порез на доходак битно је да доходак показује економску снагу обвезника, да се односи на физичко лице и да је нето величина, добијена одузимањем трошкова потребних за остваривање прихода. На основу овога, порез на доходак

³ Анђелковић М., *Јавне финансије и финансијско право*, Ниш, 2018, 204.

омогућава примену начела правичности – сваког грађанина треба опорезовати у складу са његовом економском снагом.⁴

Порез на доходак физичких лица представља један од најзначајнијих облика опорезивања у савременим пореским системима, јер омогућава пренос финансијских средстава из приватног у јавни сектор и финансирање јавних расхода као што су здравство, образовање, инфраструктура и социјални програми. Он има и широку социјалну и економску улогу, пошто се њиме остварују циљеви редистрибуције дохотка, подстицања привредног раста и подршке економски осетљивим групама грађана.

У овом делу рада биће размотрени основни појмови пореза на доходак физичких лица, његова функција и значај у пореском систему, као и елементи који чине основу опорезивања. Посебна пажња биће посвећена сваком од елемената, одн. пореском предмету, пореској основици, пореским стопама и пореским олакшицама, као и резидентном и нерезидентном статусу обвезника. Такође, на самом крају овог дела укратко ће бити представљени циљеви који се опорезивањем дохотка физичких лица желе постићи.

1.1. Историјски развој и појам пореза на доходак физичких лица

Први облици опорезивања дохотка физичких лица јављају се још у Старој Грчкој и Риму, али у том периоду нису имали значај који имају данас, јер су државе приходе углавном остваривале из других извора, попут ратног плена или експлоатације рудника. Са развојем држава мењали су се и облици јавних прихода, па се савремени порез на доходак физичких лица формира тек крајем XVIII и почетком XIX века, док се његов интензивнији развој везује за XIX и XX век у западним земљама.

У старом и средњем веку доминирали су тзв. субјективни порези, као што су војнице, главарине и класни порези, који су имали изразито лични карактер. Војница се, на пример, јавља у Енглеској у време крсташких ратова и погађала је оне који нису

⁴ Хрустић Х., *Јавне финансије и пореско право*, Београд, 2006, 100.

учествовали у рату, као накнада за војну заштиту. Главарина је у Грчкој оптерећивала странце, а у Риму углавном потлачено становништво и робове, док је у средњем веку била карактеристична за кметове. Класни порези су се заснивали на друштвеној припадности, а не на економској снази, што је доводило до неравномерног и често неправичног пореског оптерећења.

Друштвене промене, посебно буржоаске револуције, довеле су до укидања пореских привилегија и увођења начела пореске једнакости, чиме порез добија улогу сталног и главног извора финансирања државе. Савремени порез на доходак физичких лица први пут је уведен 1798. године у Великој Британији, као ванредна мера за финансирање рата против Наполеона, да би 1853. године постао стални део пореског система.⁵

Током XIX и XX века овај порез се постепено уводи и у другим земљама. У Сједињеним Америчким Државама први пут је уведен 1861. године, а трајно 1913. године након уставних измена. У Немачкој је уведен 1920, у Јапану 1887, а у Швајцарској на нивоу целе државе 1940. године. У Србији је 1992. године уведен синтетички порез, који није дао очекиване резултате, па је 1998. године замењен мешовитим системом који је и данас на снази.

Посматрано историјски, порез на доходак физичких лица развијао се од неправичних и класно заснованих облика ка савременом систему који почива на економској снази обвезника и представља један од кључних извора јавних прихода.

Опорезивање представља један од најзначајнијих начина преношења финансијских средстава из приватног у јавни сектор. У теорији пореског права постоји велики број дефиниција пореза, а као једна од најпотпунијих истиче се дефиниција коју је дао професор Јован Ловчевић. Према његовом схватању, порез је инструмент јавних прихода којим држава, у оквиру своје пореске власти, принудно прикупља средства од пореских обвезника, без непосредне противуслуге, ради финансирања јавних потреба, као и остваривања других јавних циљева, пре свега економске и социјалне природе.⁶

⁵ Димић С., *Савремени трендови у опорезивању дохотка физичких лица*, Универзитет у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, Косовска Митровица, 2021, 5.

⁶ Ловчевић, Ј, *Институције јавних финансија*, Београд, 1979, 75.

Порез на доходак физичких лица заузима изузетно важно место у пореским системима савремених држава. Овај порески облик усмерен је на опорезивање дохотка, чије се одређење разликује у зависности од теоријског приступа који је прихваћен. Према теорији извора, доходак се схвата као збир редовних прихода који потичу из трајних, односно сталних извора, док теорија чистог приноса дефинише доходак као новчано изражено повећање економске снаге појединца у току одређеног пореског периода, независно од трајности и извора прихода.

Поред своје основне, фискалне функције, порез на доходак физичких лица има значајну улогу и у остваривању ванфискалних циљева, као што су социјална политика и редистрибуција дохотка. Једно од његових основних обележја јесте издашност, која га чини једним од најзначајнијих извора јавних прихода. Ипак, анализа удела прихода од пореза на доходак у укупним пореским приходима показује значајне разлике између развијених земаља, у којима овај порез учествује у знатно већем проценту, и земаља у развоју.

Порез на доходак грађана представља један од основних пореских инструмената за прикупљање јавних прихода у већини држава. Њиме се опорезују приходи које физичка лица остварују у току одређеног временског периода, најчешће у оквиру једне пореске године. Приходи прикупљени по овом основу користе се за финансирање јавних расхода, укључујући здравство, образовање, инфраструктуру и различите социјалне програме.

Према важећим прописима Републике Србије, резидентом се сматра физичко лице које има пребивалиште или центар пословних и животних интереса на територији државе, које у Србији борави 183 или више дана у току пореске године, било са прекидима или без њих, као и лице које се налази у иностранству ради обављања послова у дипломатским или конзуларним представништвима, односно у међународним организацијама.⁷

⁷ 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

Нерезидент је физичко лице које има стално пребивалиште у иностранству, а остварује приходе на територији Републике Србије. Такође, у складу са законским решењима, физичко лице које има пребивалиште у Србији, али непрекидно борави у иностранству дуже од годину дана, сматра се нерезидентом.

Доходак се дефинише као збир опорезивих прихода које физичко лице оствари по основу радног односа, самосталне делатности, ауторског и сродних права, уступања права на патенте, прихода од непокретности, капитала и капиталних добитака у оквиру једног пореског периода. Обвезник пореза на доходак грађана јесте физичко лице које има статус резидента Републике Србије за доходак остварен у земљи и иностранству, као и физичко лице које нема статус резидента за доходак који је остварило на територији Републике Србије.⁸

Порески приходи су чинили мање од 10% БДП-а у највећим индустријским економијама света на прелазу из двадесетог века; сада неке индустријализоване земље учествују са више од 40% БДП-а. Различити укуси и захтеви друштва у испоруци добара и услуга који су подложни постојећим ограничењима могу да објасне тако огромне разлике у порезима и обиму власти широм света.⁹

Са развојем човечанства развијале су се и људске потребе, начини њиховог остварења, као и држава и њене функције. Да би обезбедила нормално функционисање друштвеног поретка, држава мора имати сталан прилив средстава, односно јавних прихода, а то су порези. Они финансирају јавне расходе као што су војска, полиција, правосуђе, здравство, образовање и социјална заштита. Иако порески обвезници често порез доживљавају као терет, он је у суштини у њиховом интересу, јер омогућава функционисање државе и њених институција.

Примарни циљ пореза је фискални – обезбеђење средстава за функционисање државе, што је дуго био и једини циљ опорезивања. С временом, почетком XX века, јављају се и нефискални циљеви који утичу на економски и друштвени живот, као што су: економски, социјални, политички, демографски, културни и други циљеви.

дин. изн., 138/2022, 144/2022 - усклађени дин. изн., 6/2023 - усклађени дин. изн., 92/2023, 116/2023 - усклађени дин. изн. и 6/2024 - усклађени дин. изн., 94/2024 и 101/2024 - усклађени дин. изн.).

⁸ Исто.

⁹ Keen, M., Kim, Y., Varsano, R., *The Flat Tax(es), Principles and Evidence*, IMF Working Paper, 2019, 58.

Фискални и нефискални циљеви морају бити међусобно усклађени. Економски циљеви деле се на: макроекономске, који утичу на стабилност цена, пуну запосленост и платни биланс, и микроекономске, који подржавају конкретне субјекте у њиховим економским активностима.

Социјално-политички циљеви усмерени су на смањење материјалних и социјалних разлика међу пореским обвезницима, што се остварује прогресивним опорезивањем, стандардним одбицима, старосним ослобођењем и социјалним примањима. На тај начин се гради праведно и функционално друштво.

Да би се сви циљеви пореза остварили, неопходно је да порески прописи буду јасни, једноставни за разумевање, прилагођени економским условима и стимулативни за пореске обвезнике, уз елиминацију слабости у систему.

1.2. Елементи пореза на доходак физичких лица

Основни елементи пореза на доходак физичких лица су порески предмет, пореска основица, пореска стопа и пореске олакшице. У наставку рада укратко ћемо представити сваки од елемената.

1.2.1. Порески предмет

Предмет опорезивања представља неко материјално добро (имовина) или роба (производ) услуга, односно доходак физичких и правних лица и правно-економске трансакције. Напред наведене чињенице указују на манифестације економске снаге (економско и правно чињенично стање) пореског обвезника што законодавцу даје повода за опорезивање.

Предмет опорезивања пореза на доходак грађана јесте доходак, који представља збир опорезивих прихода физичких лица, остварених у току једне календарске године. Предмет опорезивања се означава и као порески објект, он је основ за увођење пореза.

Предмет опорезивања могу бити приходи тј. доходак, имовина, потрошња и друго. Да би уопште настала пореска обавеза потребно је да буде остварен неки приход, да се стекне имовина, да се обави трансакција или друга радња поводом које је закон прописао обавезу плаћања пореза. Пореским извором означава се све оно чиме располаже порески обавезник, оно из чега може да се наплати порез. Појављује се у двојаким виду – у виду прихода, а други у виду имовине.¹⁰

На основу законске регулативе приходи регулисани императивним нормама који представљају порески предмет су:¹¹

- 1) зараде – приходи остварених услед радног односа, који се не односе само на плату већ и на друге облике зараде, попут бонова, хартија од вредности и сл.;
- 2) приходи од самосталне делатности – пољопривредне делатности и приходи остварени услед сезонског и трајног коришћења земљишта у непољопривредне сврхе, шумарства, затим приходи од пружања интелектуалних, професионалних и других услуга;
- 3) приходи од ауторских права и права слична ауторском праву и права индустријске својине,
- 4) приходи од капитала,
- 5) приходи од непокретности,
- 6) капитални добици,
- 7) приходи од давања у закуп и подзакуп транспортних средстава, покретних ствари, добитака на срећу, од осигурања лица, приходи спортиста и спортских стручњака, од осигурања лица и по основу пружања угоститељских услуга,
- 8) приходи који по свом облику делатности, рада, чињења или нечињења чине доходак физичког лица. То могу бити: приходи на основу уговора о делу, уговора о обављању привремених и повремених послова, по основу допунског рада, код трговинског заступања, примања органа управе, накнаде за извршене послове одбране, заштите, елементарних непогода, стечајних управника, судија поротника, судских тумача, продаје секундарних сировина, продаје добара остварених обављањем привремених или повремених послова, од награда и

¹⁰ Грујић К., *Порески систем Републике Србије у свјетлу приближавања Европској унији*, Универзитет Сингидунум, Београд, 2011, 26.

¹¹ Чл. 3. ЗПДГ.

накнада, од продаје пољопривредних и шумских производа, пужева, лековитог биља, печурака, пчелињих ројева.

1.2.2. Пореска основица

За прецизно одређивање пореског предмета користи се пореска основица као најзначајнији елемент пореза. Пореску основицу дефинишемо као вредност пореског предмета исказана у новцу на основу које се утврђује и обрачунава пореска обавеза.

Пореску основицу чини доходак који се огледа у збиру опорезивих прихода из свих извора, осим законом изузетих. Опорезиви приход је разлика између бруто прихода и трошкова који су се догодили у току њиховог остварења и очувања. Приходи који подлежу овом порезу могу да буду остварени у новцу, натури, пружањем услуга разних врста или на неки други начин. Приликом опорезивања дохотка физичких лица користе се три законске стопе и у висини од 10%, 15% и 20%.¹²

Пореска основица чини базу, тј. она је основа за одређивање висине прихода. Чак и када дође до подударања пореске основице и пореског предмета они се и тада разликују. Основица пореза се добија тако што се од бруто износа одбију све олакшице које се обвезнику признају, па се тако добија нето износ који је основ опорезивања.¹³

Пореска основа се одређује за сваки порески облик. На основу начина утврђивања пореска основица се дели на стварну и претпостављену. Реална пореска основица се одређује на основу података који указују на економску снагу пореског обавезника.

У пракси, доходак је под утицајем различитих фактора административне, политичке и институционалне природе, који се разликују од земље до земље. У теорији, појам дохотка се или преуско или преобимно дефинише. Према S-H-S концепту (Шанц-Хејг-Симонс), пореску основицу чини доходак остварен из свих извора. Овај концепт

¹² Чл. 16, ЗПДГ.

¹³ Исаиловић, З., *Наука о порезима и пореско право*, Свен, Ниш, 2005, 86.

обухвата и потрошњу и штедњу, а доходак дефинише као реални износ који се потроши у одређеном временском периоду, увећан за нето прираст имовине или штедњу.

Пореска основица може обухватити:

- 1) Основни доходак – зараде из радног односа, приходи од пољопривреде и шумарства, самосталне делатности, ауторских права, непокретности и капитала.
- 2) Додатни доходак – погодности које увећавају економску снагу обвезника, као што су бонови, коришћење службених аутомобила и телефона у приватне сврхе, опраштање дугова и сл.
- 3) Импутирани доходак – приход остварен сопственим радом или коришћењем сопствене имовине у своју корист (нпр. пружање услуга самом себи).
- 4) Доходак у природи – примања у облику поклона или накнада у природи.

1.2.3. Пореска стопа

Пореска стопа представља одређени процентуални износ на основу које је на утврђену основицу одређује износ који је порески обвезник дужан да плати. У случајевима када је пореска основица издељена на више пореских јединица, тада ће се пореска стопа применити за сваку јединицу посебно сходно законској норми која регулише пореске стопе. У пореским системима и пореској теорији постоји неколико врста пореских стопа. Када се узме однос између кретања пореске стопе и пореске основице, пореске стопе могу бити пропорционалне, прогресивне и регресивне.

Пореске стопе имају значајан утицај на поштовање пореских обавеза и, као резултат, на наплату прихода. Ово има утицај на економско понашање пореских обвезника, као што је одлука између рада и потрошње и штедње.¹⁴

¹⁴ Edwin, R., Anderson, S., *The income Tax Study of the History, Theory and Practice of Income*, New York, The Macmillan Company, 2004, 114.

Пропорционалне пореске стопе су оне које су једнаке и непроменљиве, оне остају исте и онда када се мења пореска основица. Без обзира колико је висока пореска основица, пореска стопа ове врсте ће увек бити иста, па тако и однос основице и дуга остаје исти. Ове пореске стопе омогућавају да се задржи иста економска снага пре и после опорезивања. Тако на пример, ако се две особе баве самосталном делатношћу, једно лице оствари опорезиву добит у износу од 200. 000 динара, а друго у износу од 400. 000 динара, однос између њихових основица је 1 : 3. Применом стопе пореза на приходе од самосталне делатности од 10%, првом обавезнику после опорезивања остаће 180. 000 динара, а другом 360. 000 динара. Дакле, однос доходака ова два пореска обавезника и после опорезивања је 1 : 3.¹⁵

Прогресивне пореске стопе разликују се од пропорционалних по томе што расту са повећањем пореске основе, а њихово повећање може бити равномерно, убрзано или успорено. Оне имају значајну улогу у остваривању социјално-политичких циљева опорезивања.

- 1) Равномерни раст – пореска стопа и основица расту у истом проценту.
- 2) Убрзани раст – пореска стопа расте брже од основице.
- 3) Успорени раст – пореска стопа расте спорије од основице.

Опорезивање прогресивним стопама може се спровести на два начина:

- 1) Директном прогресијом, када се повећаној основици примењује већа стопа, било глобалном прогресијом или прогресијом по траншама.
- 2) Индиректном прогресијом, где се законски примењује пропорционална стопа, али се пореска основица умањује за стални износ (егзистенцијални минимум), што ствара ефекат прогресивног опорезивања.¹⁶

Супротно томе, код регресивних стопа пореска стопа опада са растом основице, али се у пракси ретко примењују због кршења принципа правичности.

У пракси се примењују и пропорционалне и прогресивне стопе. Наш порески систем доходак дели у осам категорија са одговарајућим стопама. Према Закону о порезу

¹⁵ Поповић, Д. *Наука о порезима и пореско право*, Београд, 1997, 235.

¹⁶ Анђелковић М., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет у Нишу-Центар за публикације, 2009, 112.

на доходак грађана, на доходак до шестоструке просечне зараде примењује се стопа од 10%, а на износ преко шестоструке зараде примењује се стопа од 15%.

Држава при избору пореских стопа узима у обзир привредне услове и циљеве које жели да постигне опорезивањем.

1.2.4. Пореске олакшице

Постоје бројне пореске олакшице у систему пореза на доходак физичких лица које се могу груписати на следећи начин:

- 1) олакшице у поступку утврђивања пореске основице;
- 2) олакшице у погледу висине пореске стопе;
- 3) одлагање плаћања пореза.

У савременим пореским системима пореске олакшице представљају важан инструмент пореске политике. Оне се одобравају пореским обвезницима са циљем умањења њиховог пореског оптерећења, узимајући у обзир њихове економске и социјалне околности. Држава применом пореских олакшица настоји да подстакне привредни раст, али и да оствари друге јавне циљеве, као што су социјални, демографски и развојни. Пореске олакшице могу се дефинисати као одступања од општег пореског режима, која се односе на пореског обвезника, пореску стопу, пореску основицу или износ пореске обавезе. Њиховим одобравањем држава се свесно одриче дела потенцијалних пореских прихода, због чега се у теорији означавају и као порески расходи. Основни проблем који се у вези са пореским расходима истиче јесте њихова недовољна транспарентност, што отежава контролу њихове ефикасности и оправданости.

II ГЛАВА

2. ОСНОВНЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

Увођењем првих пореза ради финансирања земаља настаје и отпор обвезника плаћању пореза. Избегавање плаћања пореза је индикатор о томе колико су резиденти једне земље (не)задовољни са важећим пореским системом. Избегавање плаћања пореза јавља се у два облика. Први облик је пореска евазија и представља неиспуњење пореских обавеза предузимањем законски дозвољених радњи, а други облик је пореска утаја која представља избегавање плаћања пореза кршењем пореских прописа.

Пореска евазија представља један од најзначајнијих проблема савременог пореског система, јер директно утиче на фискалну стабилност државе, економску правичност и укупну ефикасност тржишта. Она се јавља као резултат настојања пореских обвезника да минимизирају своје пореске обавезе, задрже већи део свог прихода и остваре економску корист, било кроз законите методе или кршењем закона. Последице оваквог понашања нису само финансијске – смањење буџетских прихода и повећање терета за савесне пореске обвезнике – већ се огледају и у нарушавању економске и друштвене правичности, поремећају тржишне конкуренције и смањењу поверења у правни систем.

Пореска евазија је изузетно значајан а са друге стране недовољно проучен феномен. Њена значајност произилази првенствено из озбиљних последица које изазива а затим и из саме чињенице да се ради о појави старој колико и опорезивање, појави која је нераскидиво повезана са опорезивањем. У савременом друштву овај феномен добија шири обим с обзиром да сада држава има проширене функције и захтева се већи обим финансирања јавним приходима од којих је најзначајнији део управо од пореза. Савремено друштво донело је одређених неповољности у односу на опорезивање јер самим тим што је држава проширила своје функције много је сложенија пореска структура па су разноврснији и облици избегавања плаћања пореза и јављају се у већем обиму. Такође њих је данас много теже открити па је овај феномен данас много опаснији за друштвену заједницу.

У наредним поглављима разматраће се појам пореске евазије, њени узроци и облици, са посебним освртом на сиву економију као један од најизраженијих облика избегавања пореза. Посебна пажња биће посвећена разлици између легалне и нелегалне пореске евазије, као и процени њених ефеката на економију, пореску дисциплину и друштвени систем у целини. Ова анализа омогућава разумевање не само мотивације пореских обвезника, већ и значаја ефикасног и правично организованог пореског система као кључног инструмента државне економске политике.

Један од кључних аспеката пореске евазије јесте њена мултидимензионална природа, која обухвата економске, друштвене, политичке и правне аспекте. Узроци избегавања плаћања пореза могу бити и објективни – као што су висина пореског оптерећења, економска нестабилност или недоследност закона – и субјективни, који зависе од ставова, моралних схватања и перцепције обвезника о легитимности пореског система. Пореска евазија такође ствара „ефекат имитације“, када примери некажњеног непоштовања закона подстичу друге да следе исти образац понашања, што додатно смањује пореску дисциплину и ефикасност система. С тим у вези, разумевање и превенција пореске евазије захтевају интегрисан приступ који укључује не само репресивне мере и побољшање рада пореске администрације, већ и подстицање културе законитости, транспарентности и одговорног понашања грађана и предузећа.

2.1. Појам пореске евазије

Од свог настанка порези имају кључну улогу за државу, њен буџет и остварење јавних функција. Држава прибегава прикупљању пореза како би обезбедила средства за своје циљеве, чиме опорезивање постаје важан фактор економског раста и просперитета. Међутим, јавља се пореска евазија као феномен избегавања плаћања пореза. Реч „евазија“ потиче од латинског *evadere*, што значи „избегавати“ или „побећи“.

Пореска евазија присутна је у свим земљама и пореским системима, одражавајући општи отпор пореских обвезника према присилном опорезивању. Иако плаћање пореза представља грађанску дужност, обвезници често имају негативан став према њему јер

умањује њихову економску снагу без непосредне противнакнаде. Систем и примена пореза могу подстаћи пореске обвезнике да прикрију или нетачно прикажу своје активности, било активно или пасивно, у зависности од њихових намера. Као последица, пореска евазија смањује јавне приходе и отежава остваривање јавних и општекорисних циљева државе.

Порески обвезници настоје да минимизирају своје пореске уплате како би задржали што већи део свог прихода, што им омогућава брже и лакше развијање капитала. Термин „евазија“ потиче од латинске речи *evadere*, која значи „бежати“ или „избећи“. У пореском жаргону ова реч се односи на различите методе избегавања плаћања пореза. Финансијска наука углавном се задовољава дефинисањем проблема пореске утаје, без дубљег истраживања основних друштвених, економских, психолошких и других мотива који доводе до оваквог понашања.¹⁷

Пореска евазија има бројне последице, како фискалне – јер државни буџет не добија планирана средства, тако и друштвено-политичке – јер угрожава принцип хоризонталне правичности. Понашања усмерена на избегавање пореза често нарушавају друштвене вредности, што захтева адекватан одговор, било моралан, било правни.

Поступци обвезника у случајевима пореске евазије своде 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 слично).¹⁸

При приступу теми утаје пореза економска перспектива је централна, при чему се испитује утицај пореских стопа и инструмената опорезивања на економски положај пореских обвезника.¹⁹ Неколико аутора користи сличне термине за опис појма утаје пореза. У случајевима пореске евазије, активности пореских обвезника своде се на неплаћање пореза или одбијање да поступи у складу са својим обавезама у пореско-административном односу. Ово укључује, између осталог, подношење пореских пријава,

¹⁷ Поповић Д., *нав. дело*, 1997, 450.

¹⁸ Исто, 452.

¹⁹ Исто, 451.

вођење уредних књига, омогућавање пореских контрола и друге радње које гарантују да је пореска обавеза исправно испуњена.²⁰

Пореска евазија обухвата све радње и пропусте у новом понашању пореског обвезника усмерене на избегавање плаћања пореза. Она је директан резултат покушаја смањења пореског оптерећења, а једноставније речено, утаја пореза представља незаконито избегавање пореза. Типичне тактике утаје укључују намерно давање нетачних података пореској управи о приходу или имовини појединца или организације.²¹

Пореска евазија има бројне негативне економске последице. Неетички порески обвезници, који уштеде избегавањем плаћања пореза, налазе се у повољнијем положају у односу на савесне обвезнике. Ово ствара нелојалну конкуренцију, јер се смањују трошкови производње избегавањем пореза. Поред тога, утаја пореза може негативно утицати на пореску дисциплину, изазивајући психолошки ефекат – такозвани ефекат имитације. Он се јавља када неоткривена и некажњена дела пореске евазије смањују спремност других грађана да испуне своје пореске обавезе.²²

Утаја пореза може довести и до кривичних последица. Да би се неко оптужио, мора се доказати да је утаја била смишљена радња пореског обвезника. У том случају, порески дужник не само да може бити одговоран за неплаћене порезе, већ може бити проглашен кривим и за службена кривична дела и осуђен на затворску казну.

2.2. Узроци пореске евазије

Проучавање пореске евазије није могуће без разумевања материјалних услова живота, економске структуре и друштвених активности које утичу на понашање људи. Пореска евазија се појављује као последица одређених друштвених и економских услова,

²⁰ Исто, 452.

²¹ Вукша С., Динчић М., Ристић Ж., Белокапић П., *Порески и царински систем политика*, Београд: Етно Стил, 2013, 33.

²² Анђелковић М., *нав. дело*, 2018, 169.

као и институција које функционишу у том друштву. Она је у основи производ конкретне цивилизације и одраз њених негативних аспеката.

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, 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.²³

Разлози за избегавање плаћања пореза су бројни и варирају од земље до земље, па чак и унутар једне земље у различитим временским периодима. Могу се груписати у неколико основних категорија:

- 1) Објективни и субјективни фактори – Објективни узроци зависе од околине у којој порески обвезник живи, као што су економска ситуација, висина пореског оптерећења, једнакост третмана пореских обвезника и присуство сиве економије. Субјективни узроци зависе од личности и ставова самог обвезника.²⁴
- 2) Економска ситуација земље – Када је економија стабилна, људи су мање мотивисани да избегавају порезе. У кризним ситуацијама, с друге стране, утаја постаје чешћа, јер постоје веће могућности и искушења.²⁵
- 3) Висок ниво пореског оптерећења – Како расту порези и други дацбини, расте и подстицај за избегавање плаћања. Веће стопе могу мотивисати пореске обвезнике да прикрију приходе, нарочито ако мисле да их казне неће стићи.²⁶

²³ Ранђеловић С., Смањење евазије пореза на рад као инструмент фискалне консолидације?, *Квартални монитор* бр.25-26, “Под лупом 2”, Фонд за развој економске науке, Београд, 2011, 81.

²⁴ Ловчевић Ј., *нав. дело*, 76.

²⁵ Исто.

²⁶ Исто, 77.

- 4) Разлике у опорезивању – Порески системи који се разликују по територијама могу подстаћи обвезнике да смање или избегну обавезе у потпуности.²⁷
- 5) Неподиректна корист од плаћања пореза – Када порески обвезник не види директну корист од пореза, отпор плаћању расте. Директни порези (нпр. на доходак) изазивају већи отпор него индиректни порези (нпр. ПДВ), јер је код индиректних пореза порез уграђен у цену и често непознат обвезнику.²⁸
- 6) Незадовољство начином коришћења пореза – Ако грађани не одобравају начин на који држава користи новац, повећава се отпор плаћању. Супротно, ако новац иде на јавна добра која директно користе обвезнику, отпор је мањи.²⁹
- 7) Сива економија – Пословање у сивој економији омогућава смањење или избегавање пореза, јер се порез углавном заснива на оствареној користи, а не на формалној стопи.³⁰
- 8) Стручност пореских органа и ефикасност контроле – Добро обучени инспектори и ефикасан порески надзор смањују могућности за утају. Ако пореска администрација није поуздана или има финансијске проблеме, утаја постаје вероватнија.³¹
- 9) Прописи и закони – Честа и недоследна мењања закона, као и њихова двосмисленост, отварају могућности за избегавање пореских обавеза.³²
- 10) Принцип умерености опорезивања – Постоји граница до које повећање пореских стопа доноси додатни приход држави. Када стопе пређу ту границу, утаја се повећава јер грађани настоје да ублаже негативне ефекте на своју економску снагу.³³

Укратко, пореска евазија је комбинација друштвених услова, економске ситуације, индивидуалних ставова и недостатка ефикасне контроле. Људи избегавају плаћање пореза када сматрају да је превисоко, неправично, или када не виде директну корист, а стабилна економија и добро организована пореска администрација могу значајно смањити ову појаву.

²⁷ Исто.

²⁸ Исто, 78.

²⁹ Исто, 79.

³⁰ Поповић Д., *нав. дело*, 1997, 452.

³¹ Перић А., *Финансијска теорија и политика*, Београд, Савремена администрација, 1971, 209.

³² Исто.

³³ Исто.

2.3. Последице пореске евазије

Узроци утаје пореза међусобно су повезани, а многи од њих имају корупцију као заједнички именитељ. Пореска евазија доноси различите последице, од којих је највидљивија смањење фискалних прихода државе. Финансијске последице утаје пореза представљају значајан проблем за савремене државе, јер утаја великих размера може довести до буџетске неравнотеже. Борба против утаје пореза често даје непредвидиве и недовољне резултате. Иако је ова тема од великог значаја за постизање фискалних и ширих економских циљева, у фискалној теорији и пракси јој се посвећује релативно мало пажње.

У данашњем брзо развијајућем друштву, посебно у условима технолошког напретка, отпор плаћању пореза достигао је значајне размере, због чега власти и државна управа морају предузети одговарајуће мере. При расподели терета пореских обавеза јављају се питања економске правичности и једнакости, као и проблеми друштвених неравнотежа. Често се дешава да одређени појединци зарађују новац на који не плаћају порез, што смањује државне приходе и захтева веће пореске стопе на легалне активности него што би то било потребно да су сви извори прихода укључени у пореску базу. Финансијска ситуација државе се погоршава јер непорески обвезници и даље користе све јавне услуге које финансира држава, као што су школе, болнице и други јавни објекти.³⁴

Ниједан порески обвезник није ослобођен плаћања пореза ако испуњава законом прописане услове за пореску одговорност. Међутим, казне за утају пореза понекад повећавају аверзију према плаћању и подстичу ширење овог феномена. Перцепција да одређени појединци могу да избегну плаћање пореза без последица има негативан психолошки утицај на остале пореске обвезнике. Најштетнији психолошки ефекат пореске евазије огледа се у такозваном ефекту имитације, када лична мотивација за уштеду или добит постане јача од страха од закона, а појединци прихватају утају као прихватљиву практику.³⁵

³⁴ Анђелковић, *нав. дело*, 2018, 139.

³⁵ Јовашевић Д., Гајић-Гламочлија М., *Пореска утаја, облици испољавања и мере сузбијања*, Београд, Беосинг, 2008, 101.

Политички утицај утаје пореза такође је значајан. Ово деловање слабљује темеље политичког система, јер порески обвезници не испуњавају уставну обавезу плаћања пореза. Непоштовање ових обавеза супротно је идеји да грађани доприносе јавним потребама сразмерно својој економској снази.³⁶

Економске последице утаје пореза нарочито су штетне за привреду. Порески обвезници који избегавају плаћање имају мање трошкове производње, што ствара нелојалну конкуренцију према оним који поштују законе, и доводи до неравнотежа у тржишту робе и услуга. Држава је принуђена да реагује доношењем нових закона и мера како би казнила утају пореза.³⁷

Правне последице избегавања пореза огледају се у све већем броју пореских спорова. Ове негативне политичке и финансијске последице подстичу власт да успостави финансијску равнотежу, што често подразумева увећање пореских стопа, што пак није добро прихваћено међу савесним пореским обвезницима.³⁸

Пореска евазија има и значајан социјални утицај. Она нарушава економску правичност и једнакост, посебно у расподели пореског терета. Када одређена група пореских обвезника ствара приходе на које не плаћа порез, остали обвезници се доводе у неповољан економски и друштвени положај. Утајивачи пореза користе све услуге државног апарата и јавне инфраструктуре, као што су школе, болнице и други институционални ресурси, без давања пропорционалног доприноса њиховом финансирању.³⁹

³⁶ Исто, 103.

³⁷ Милошевић Г., *нав. дело*, 2005, 160.

³⁸ Исто, 161.

³⁹ Исто, 162.

2.4. Облици пореске евазије

Утаја пореза смањује приходе државе, нарушава тржишну конкуренцију, мења резултате јавне политике и крши принцип економске правичности. Начин дефинисања пореске основице, пореских стопа и пореских олакшица, као и обим пореске евазије, има значајан утицај на остваривање основног циља опорезивања – прикупљање одређеног износа пореских прихода. Држава настоји да систем опорезивања буде инклузиван и правичан, док порески обвезници, како физичка, тако и правна лица, дуго траже начине да смање своје пореско оптерећење без негативних последица.⁴⁰

2.4.1. *Врсте пореске евазије*

Пореска евазија се дели на легалну (овлашћену или дозвољену) и илегалну (незакониту). Легална утаја подразумева радње пореског обвезника којима се избегава плаћање пореза, али без кршења закона. Незаконита утаја подразумева кршење закона или непоступање у складу са пореско-административним обавезама, са циљем избегавања плаћања пореза. Пореска евазија обухвата све ситуације у којима легитимни порески обвезник избегава пореско оптерећење, а „пребацивање пореског терета“ разликује се од утаје тиме што порески обвезник не преноси терет на трећа лица.⁴¹

Законита утаја настаје када порески обвезник избегава плаћање пореза без кршења закона. Примери укључују непокуповину цигарета или алкохола због високих цена, чиме се избегава плаћање пореза урачунаваног у цену, или коришћење законских рупа за умањење пореског оптерећења.

Постоје два облика законите евазије:

⁴⁰ Убипариповић С., Деспотовић Д. Незаконито избегавање плаћања пореза, *Анали пословне економије*, бр. 16, 2017, 10-20.

⁴¹ Илић-Попов Г., Поповић Д., *Пореска структура и корупција*, Београд, Пореска структура, 2014, 11.

- 1) Прихватљива (легитимна) пореска евазија. Овде порески обвезник поштује закон и смањује пореско оптерећење, често из фискалних или нефинансијских разлога. На пример, компанија која инвестира у нову опрему може добити пореске олакшице (пореско ослобођење или порески кредит), што остварује и фискални циљ државе. Законита евазија овде прати намеру законодавца и може подстицати одређене економске или социјалне активности.
- 2) Неприхватљива (нелегитимна) пореска евазија. Овај облик подразумева коришћење законских рупа или недоследности у пореском законодавству у циљу смањења пореског оптерећења, без остваривања намењених циљева пореза. Разлика између прихватљиве и неприхватљиве евазије често зависи од процене пореских органа, намера пореског обвезника и постојања вештачких елемената у трансакцијама.

Опште гледано, прихватљива евазија представља коришћење законских механизма у оквиру правила, док неприхватљива често подразумева манипулацију системом. Ово разликовање је важно за разумевање пореске политике и свести пореских обвезника о њиховим правима и обавезама.

Незаконита пореска евазија настаје када порески обвезник намерно крши закон у циљу избегавања или смањења пореских обавеза. Ово укључује утају прихода, непотпуно или нетачно пријављивање имовине и прихода, као и шверц робе преко границе ради избегавања ПДВ-а, акциза и царине.

2.4.2. Облици евазије пореза на доходак

Сива економија настаје услед високих пореза, строгих економских закона, ниског животног стандарда, незапослености и пословних потешкоћа, посебно у земљама у транзицији. Она је глобална појава, али је најизраженија у земљама са проблематичним пословним окружењем, као што је Србија. Сива економија доводи до нелојалне конкуренције, стагнације предузећа која послују законито, смањења куповне моћи,

незапослености и пада БДП-а.⁴² Иако се сива економија често посматра као негативан феномен, она такође указује на недовољну ефикасност формалног система, што државе користе као податке за реформу пореске политике. Повећање транспарентности и едукација грађана може допринети смањењу овог обима..

Фактори који утичу на раст сиве економије могу бити економски (финансијске тешкоће, високи порези, очекивана добит), психолошки (нада да се утаја неће открити) и у вези са могућностима контроле (лаке правне рупе, благе казне). Борба против сиве економије подразумева репресивне мере, које треба појачати и поштрити.

Позитивне стране сиве економије:

- 1) запошљавање (600.000–700.000 људи у Србији),
- 2) раст привредне активности,
- 3) унапређење структуре ланца снабдевања,
- 4) повећање зарада домаћинстава,
- 5) подстицање потрошње,
- 6) развој предузетничког мишљења,
- 7) убрзање транзиције.

Негативне стране сиве економије:

- 1) смањење прихода владе,
- 2) угрожавање финансијске стабилности јавног сектора,
- 3) појачавање друштвеног раслојавања,
- 4) слабљење политичке и правне моћи,
- 5) повећање недостатка корпоративне дисциплине,
- 6) нелојална конкуренција према легалном сектору.

⁴² Раичевић Б., *Пореска реформа у Србији – шта да с ради?*, Београд, Економски факултет, 2010, 154.

III ГЛАВА

3. ПОРЕСКА УТАЈА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Пореска утаја представља један од најзначајнијих проблема у функционисању фискалног система Републике Србије, јер директно утиче на приходе буџета и одрживост јавних финансија. Пореска утаја није само економски, већ и друштвени проблем. Она утиче на поверење грађана у институције и може довести до поремећаја у финансијској дисциплини, што наглашава значај свеобухватног приступа у борби против овог феномена.

Утаја пореза представља противправно избегавање плаћања пореских обавеза са циљем њиховог умањења или потпуног неплаћања. На основу тога може се уочити да постоје два основна облика утаје пореза: потпуна и делимична. Потпуна утаја подразумева непријављивање целокупног оствареног прихода, док се делимична утаја огледа у пријављивању само дела прихода који је порески обвезник стварно остварио.

Ова појава озбиљно нарушава функционисање пореског система и има негативне последице по финансијску стабилност државе. На појаву утаје пореза утиче више различитих фактора, међу којима се посебно истичу висина пореског оптерећења, праведна расподела пореског терета, примењена техника опорезивања, однос пореске администрације према пореским обвезницима, као и ниво развијености пореског морала.⁴³

Пореска утаја је феномен који се јавља у великом броју различитих форми, али све оне имају исти ефекат – спречавају државне органе да наплате планиране пореске приходе. Важно је нагласити да је пореска утаја појава која настаје у свакој земљи у оквирима њеног националног пореског система, али и да прелази националне границе.

⁴³ Милошевић, Г., Бошковић, Г. *Пореска евазија у Републици Србији*, Безбедност, теоријско-стручни часопис Министарства унутрашњих послова Републике Србије, Београд, бр. 1–2, 2009, 268.

Анализа ове појаве обухвата не само њену историјску еволуцију већ и кривично-правни оквир који уређује њено кажњавање, као и механизме за откривање и спречавање оваквог деловања.

У првом делу поглавља биће представљен историјски осврт пореске утаје, од раних правних регулатива до савременог законодавства, са нагласком на развој кривично-правне заштите фискалних интереса државе. Након тога биће објашњен појам и основни елементи кривичног дела пореске утаје, укључујући и квалификоване облике овог дела који представљају тежи степен противправног понашања.

Посебна пажња биће посвећена и начинима сазнања о постојању пореске утаје, односно поступцима и механизмима којима органи државне управе и пореска инспекција откривају и истражују оваква кривична дела. На крају поглавља биће размотрене мере за сузбијање ширења пореске утаје, које обухватају како превентивне, тако и репресивне инструменте, са циљем очувања законитости и стабилности финансијског система.

Овај приступ омогућава систематско и свеобухватно разумевање феномена пореске утаје у Србији, како са правног, тако и са практичног аспекта њеног откривања и санкционисања.

3.1. Историјски осврт

Историјски, развој пореске утаје проистекао је из развоја кривичних законодавстава која су уређивала општи појам пореске евазије. У ранијим законодавствима пореска утаја није била строго издвојена од других кривичних дела, али је у суштини представљала отпор обвезника према плаћању јавних прихода и настојала да ублажи фискални притисак. Један од првих примера прецизнијег регулисања пореске утаје налази се у римском праву, које је утицало на развој европских кривичних законика, укључујући француски *Code Penal*.

Историјски преглед показује да је пореска утаја присутна у различитим фазама развоја држава, што указује на њену универзалност као феномена. Сходно томе,

ефикасни системи контроле морају бити прилагођени локалним условима и социјалним контекстима.

На нашем простору први систематски подаци о порезима и јавним дажбинама потичу из периода од IX до XI века, у време феудализације Византијске државе (913–1139). Као најзначајнији писани извор истиче се Душанов законик (1349. и 1354), који садржи и одредбе о кривичном делу неплаћања пореза (члан 198).⁴⁴ Иако је Душанов законик имао кратко трајање услед пада Србије под турску власт, он је поставио темеље за даљи развој фискалног и кривичног права.

У модернијем периоду, први системски регулатор овог питања био је Казнитељни законик за Књажевину Србију (1860)⁴⁵, али је заштита фискалних интереса државе била непотпуна. Прву потпуну кривично-правну заштиту пореза и јавних давања пружа Закон о непосредном порезу Србије (1884)⁴⁶, који регулише врсте пореза, обвезнике, рокове доспелости, начин наплате и кажњавање непоштовања ових прописа.

Период између два светска рата карактерише разуђеност пореског законодавства у новоствореној Краљевини Срба, Хрвата и Словенаца, услед различитих фискалних прописа на територијама укљученим у државу. Најзначајнији прописи тог периода били су Закон о порезу на пословни промет (1922) и Закон о непосредним порезима (1928), при чему последњи у свом члану 142. предвиђа самостално кривично дело пореске утаје.

Након Другог светског рата, обнова државе и изградња новог правног система захтевали су формирање нових прописа и успостављање стабилног фискалног система, што је био дуг и напоран процес услед последица рата.

⁴⁴ Анђелковић, М., Јовашевић, Д., *Избегавање плаћања пореза (фискални и кривично- правни аспект)*, Центар за публикације Правног факултета, Ниш, 2006, 143

⁴⁵ Исто, 144.

⁴⁶ Исто, 145.

3.2. Појам и елементи кривичног дела пореске утаје

У домаћем кривичном праву, у оквиру кривичних дела против привреде, по свом значају, природи и карактеру посебно се издвајају пореска кривична дела. Ова група кривичних дела обухвата више различитих облика, али се у овом раду, имајући у виду њихов значај, посебна пажња посвећује основном кривичном делу ове врсте, односно кривичном делу пореске утаје.

Кривично дело пореске утаје је у периоду постојања СФРЈ, као и извесно време након тога, у правном систему Србије било уређено кривичним законодавством. Међутим, доношењем Закона којим је свеобухватно регулисана материја пореског поступка и пореске администрације, ово кривично дело је прешло у оквир пореског законодавства. Ступањем на снагу Кривичног законика 2006. године, ипак, нормирање кривичног дела пореске утаје је враћено у домен кривичног законодавства.⁴⁷ Новим закоником извршена је значајна измена у нормативном уређењу ове материје, тако што је раније кривично дело „избегавање плаћања пореза“.⁴⁸

Кривично дело пореске утаје може се одредити као избегавање законске обавезе плаћања законом утврђеног новчаног износа у корист државе, чиме се наноси штета друштвеним интересима и нарушава функционисање буџетског система и јавних финансија. Међутим, постојање овог кривичног дела условљено је тиме да се ради о избегавању пореске обавезе у већем обиму, односно у тежим облицима. Случајеви мањег значаја, који се испољавају као пореска недисциплина или пореска евазија мањег интензитета, представљају противправно и кажњиво понашање, али имају обележја привредних деликата, односно привредних преступа и прекршаја.⁴⁹

⁴⁷ Димић С., Пореска утаја као најтежи облик пореске евазије – осврт на законодавство и праксу у Србији, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Број 90, Година LX, 2021, 83

⁴⁸ Чл. 172. Кривични законик Србије („Сл. гласник РС“, бр. 85/2005, 88/2005 – испр., 107/2005 – испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016, 35/2019 и 94/2024). У даљем тексту КЗ РС.

⁴⁹ Поповић И., Пореска утаја у нашем праву, *Заштита људских и мањинских права у Европском правном простору*, LXII, 2012, 622.

Приликом анализе овог кривичног дела, важно је имати у виду и улогу свести пореских обвезника. Порески систем није ефикасан само законодавством; појединац мора бити информисан о обавезама и ризицима од непоштовања закона.

Основно фискално кривично дело у правном систему Републике Србије јесте пореска утаја, која је инкриминисана чланом 229. Кривичног законика. Биће овог кривичног дела испуњено је уколико учинилац даје лажне податке о законито стеченим приходима, предметима или другим чињеницама од значаја за утврђивање пореске обавезе, или ако те податке не пријави у случајевима када постоји обавеза пријављивања, односно ако прикрива податке релевантне за утврђивање пореске обавезе, са намером да себи или другом лицу у целини или делимично омогући избегавање плаћања пореза, доприноса или других законом прописаних дажбина, под условом да износ избегнуте обавезе прелази 150.000 динара.

Радња извршења кривичног дела пореске утаје може се испољити у три основна облика: давањем лажних података о приходима, предметима или другим чињеницама од значаја за утврђивање пореске обавезе; непријављивањем стечених прихода, предмета или других релевантних чињеница у случајевима постојања законске обавезе пријављивања; као и прикривањем података који су од утицаја на утврђивање пореза на било који други начин.⁵⁰

Закон, у оквиру описа радњи извршења кривичног дела пореске утаје, разликује два основна облика његовог испољавања: основни и тежи, односно квалификовани облик.

Основни облик кривичног дела, у зависности од начина извршења, може се јавити у три вида:⁵¹

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

Реч је о специфичном облику кривичног дела преваре, при чему се радња извршења може остварити алтернативно, као активно понашање (*delicta commissiva*), али

⁵⁰ Чл. 225. КЗ РС.

⁵¹ Анђелковић, М., Јовашевић, Д., *нав. дело*, 194.

и као пропуштање дужне радње, односно нечињење (*delicta omissiva*). Тако се давање лажних података о приходима сматра активном радњом извршења, док непријављивање прихода представља пасивну делатност. Радња прикривања података може се испољити како чињењем, тако и нечињењем.

Давање лажних података, у смислу радње извршења овог кривичног дела, увек се односи на законито стечене приходе, предмете или друге чињенице које су од значаја за утврђивање пореске обавезе. Суштина овог облика радње огледа се у неистинитом и нетачном приказивању чињеничног стања у односу на стварне податке, при чему се приходи исказују у мањем износу, предмети у нижој вредности или обиму, расходи у већем износу од стварног, или се на други начин дају нетачни подаци релевантни за утврђивање пореске обавезе. Ова радња је увек везана за период у коме лице подлеже опорезивању.⁵²

Иако су облици и начини лажног приказивања одлучних чињеница бројни, за постојање радње извршења релевантне су искључиво оне чињенице које имају стварни утицај на утврђивање пореских и других дажбина. Чињенице које немају такав значај не утичу на постојање кривичног дела.

Према важећем законском решењу, за постојање кривичног дела није од значаја форма пореске пријаве, нити начин достављања података пореском органу, као ни чињеница да ли су подаци достављени на иницијативу пореског обвезника или на захтев надлежног органа. Кривично дело ће постојати и у случајевима када се нетачни подаци достављају накнадно, као допуна пореске пријаве, или током поступка контроле прихода, било редовне, ванредне или инспекцијске.⁵³

Судска пракса, међутим, заузима став да кривично дело пореске утаје не постоји у ситуацијама када је надлежни орган, у тренутку доношења решења о утврђивању пореске обавезе, располагао валидним подацима који су указивали на нетачност пријављених података, али је ипак донео решење на основу такве пријаве.

Пореска утаја се може извршити искључиво у односу на законито стечене приходе и предмете. Сходно томе, лица која не пријаве приходе стечене извршењем кривичних

⁵² Поповић И., *нав. дело*, 2012, 623.

⁵³ Анђелковић, М., Јовашевић, Д., *нав. дело*, 623.

дела, привредних престапа или делатности у сивој економији не чине ово кривично дело. Судска пракса овакво решење оправдава ставом да би у супротном дошло до самопријављивања учинилаца других кривичних дела, што закон не захтева и што је обухваћено правом на одбрану.

Други облик радње извршења састоји се у непријављивању законито стечених прихода, предмета или других чињеница од значаја за утврђивање пореза. Дело постоји када лице, које је обавезно да поднесе пореску пријаву, то не учини у законом прописаном року, или када у поднетој пријави не прикаже све релевантне изворе прихода или њихову стварну висину. Ова радња може бити извршена како активним понашањем, тако и пропуштањем законом утврђене обавезе.

Судска пракса бележи бројне појавне облике радње извршења пореске утаје, као што су: непријављивање пореском органу, пријављивање умањених прихода, истицање лажних или увећаних расхода, као и коришћење неоснованих пореских одбитака.

Кривично дело пореске утаје, као и свако кривично дело, мора имати последицу, која се огледа у штети нанетој заштићеном објекту. Овим делом нарушавају се фискални интереси државе и умањују средства јавних прихода, што га чини изразито друштвено опасним.

Поред постојања радње извршења и објекта заштите, за постојање овог кривичног дела неопходно је испуњење и других кумулативних услова. Први услов је да се радња односи искључиво на законито стечене приходе и предмете, јер се незаконито стечена имовина не може опорезивати.

Други услов односи се на субјективни елемент – постојање намере да се у целини или делимично избегне плаћање пореза, доприноса или других прописаних дажбина. Намера мора постојати у тренутку предузимања радње извршења и код лица које даје нетачне податке или пропушта подношење пријаве.

Трећи услов представља висина избегнуте пореске обавезе, која мора прелазити износ од 150.000 динара. Овај износ представља објективни услов инкриминације и основу за разграничење између кривичног дела и пореског прекршаја. Истовремено, висина утајеног износа има значај за правну квалификацију дела и судску

индивидуализацију казне, при чему је потребно да је наведени износ остварен у оквиру једне календарске, односно пословне године.⁵⁴

3.3. Квалификовани облик кривичног дела пореске утаје

Поред основног облика кривичног дела пореске утаје, законодавац је предвидео и његове теже, односно квалификоване облике⁵⁵. Они се могу јавити у два вида.

Први тежи облик постоји у случају када је учинилац избегао плаћање пореза у износу који прелази 1.500.000 динара, за шта је законом забрањена казна затвора у трајању од једне до пет година, уз обавезно изрицање новчане казне.

Најтежи облик кривичног дела пореске утаје постоји онда када је учинилац, једном или више радњи, избегао плаћање пореских обавеза у износу већем од 7.500.000 динара. За овај облик дела прописана је казна затвора од једне до осам година, као и новчана казна која се изриче кумулативно.

За постојање оба квалификована облика неопходно је да избегнута пореска обавеза достигне законом утврђени износ, као и да постоји узрочно-последична веза између радње извршења основног облика кривичног дела и наступања теже последице. Висина избегнуте обавезе мора бити обухваћена радњом извршења и релевантна у тренутку њеног предузимања.

Додатна квалификаторна околност односи се на субјективни елемент, односно умишљај учиниоца. С обзиром на то да се ради о кривичном делу квалификованом тежом последицом, потребно је да учинилац буде свестан да својим понашањем врши утају пореза или других прописаних дажбина у већем износу, иако закон не захтева да буде свестан тачне висине избегнуте обавезе.⁵⁶

⁵⁴ Анђелковић, М., Јовашевић, Д., *нав. дело*, 628.

⁵⁵ Чл. 229. ст. 2. и 3. КЗ РС.

⁵⁶ Поповић И., *нав. дело*, 2012, 629.

Иако у правној теорији и судској пракси постоје различита становишта у погледу разграничења основног и квалификованих облика пореске утаје, преовлађујући став домаће судске праксе јесте да између ових облика не постоји квалитативна, већ искључиво квантитативна разлика. Оба облика садрже иста законска обележја и елементе, док се разлика испољава једино у висини избегнуте пореске обавезе.

3.4. Начини сазнања о постојању кривичног дела пореске утаје

Пореска утаја представља најзначајније кривично дело из групе пореских кривичних дела у Кривичном законнику Републике Србије. Због своје специфичности, великог броја учесника и саучесника, као и сложености доказивања, откривање и кажњавање извршилаца овог кривичног дела је дуготрајно и захтевно. Управо зато, сузбијање пореске утаје има посебно важну улогу у борби против економског и организованог криминала.

Технике откривања укључују компаративну анализу финансијских извештаја, контролу документације, као и анализу токова новца. Савремене информационе технологије омогућавају ефикасније праћење и идентификацију потенцијалних злоупотреба, што доприноси превенцији и репресији.

Кривично дело пореске утаје, према законском опису, може се јавити у више облика, као основни и тежи облик, као и кроз различите видове испољавања радње извршења. Сходно томе, начини на које надлежни државни органи сазнају да је ово дело извршено зависе од конкретног облика и начина његовог извршења.

У пракси органа унутрашњих послова, појавни облици пореске утаје најчешће су повезани са делатношћу приватних предузећа, радњи, агенција и других облика приватне иницијативе. Неретко се уочава и њихова повезаност са привредним субјектима из државног сектора. Најчешћи облици утаје односе се на непријављивање или нерегистровање делатности, чиме се директно избегава плаћање пореских обавеза. Такође, честа је пракса вештачког раздвајања прихода на више привредних субјеката

како би се избегла примена виших пореских стопа и лажно приказао мањи обим пословања.⁵⁷

Најраспрострањенији начин избегавања плаћања пореза јесте умањење пореске основице, и то путем увећавања трошкова пословања или смањивања стварно остварених прихода. У таквим случајевима, рачуни, фактуре и друга пословна документација се фалсификују или се њихови износи увећавају, било самостално унутар предузећа, било у сарадњи са другим привредним субјектима. Са друге стране, приходи се неправилно књиже, документација се уништава, пословање се обавља готовински уместо преко рачуна, а дневни пазари се не уплаћују, све са циљем прикривања стварног прихода. Оваквим понашањем порески обвезник, поред пореске утаје, често чини и кривично дело фалсификовања исправа, које служи као средство прикривања пореске утаје.

Један од веома честих облика избегавања плаћања пореза јесте непријављивање запослених радника, односно рад „на црно“, чиме се избегава плаћање пореза и доприноса. Поред тога, присутна је и појава фиктивног умањења зарада, где се део плате исплаћује ван званичних токова, такозвано „на руке“.

Са процесом транзиције, либерализацијом тржишта и утицајем глобализације, појавили су се и нови облици пореске утаје, посебно у области пореза на промет. Како се ради о једном од основних пореза и најзначајнијих извора прихода државног буџета, овај облик утаје представља изузетно висок степен друштвене опасности.

У овој области честа је пракса да порески обвезник фиктивно приказује да је порез на промет платио добављач робе, било самостално, било у договору са њим. Уколико не постоји спрега између обвезника и добављача, превара се релативно лако открива увидом у документацију. Међутим, када таква спрега постоји, откривање је знатно теже јер је неопходна паралелна контрола документације обе стране. У овим случајевима често се састављају и лажни уговори којима се обавеза плаћања пореза на промет формално преноси на добављача.⁵⁸

Посебно изражени појавни облици пореске утаје везани су за трговину алкохолним пићима, где постоји тесна спрега између veleпродаје и малопродаје.

⁵⁷ Исто, 630.

⁵⁸ Исто.

Присутно је фактурисање робе непостојећим предузећима, као и привредним субјектима који формално имају седиште на територији бивших југословенских република. У новије време забележен је и пораст оснивања фиктивних предузећа, чија је једина сврха избегавање плаћања пореза на промет и омогућавање извршења пореске утаје.⁵⁹

Сходно овоме, пореска политика и инспекцијске службе морају бити стално прилагођаване новим облицима преваре. Системски приступ укључује и едукацију предузетника, као и увођење стимулативних мера за законито пословање, како би се смањила потреба за избегавањем пореза.

3.5. Мере за сузбијање ширења пореске утаје

Најзначајније мере обухватају законодавну контролу, која подразумева доношење јасних и свеобухватних прописа против избегавања пореза, ефикасан систем санкција, овлашћења пореских органа у истражним поступцима, као и одговорно и законито поступање пореских службеника. Посебан значај има и правилан избор пореских инструмената, као што су примена директних или индиректних пореза, избор пропорционалних или прогресивних стопа, као и висина пореског оптерећења. Поред тога, важну улогу имају административна контрола и континуирана едукација пореских обвезника, како би били у могућности да своје обавезе извршавају у складу са законом.⁶⁰

Поред репресивних мера, значајна је и улога превентивних инструмената: редовни саветодавни сервиси за предузетнике, поједностављење пореских процедура и промоција етичког пословања могу допринети дугорочном смањењу утаје пореза.

Ефикасна борба против пореске утаје подразумева и сарадњу између државних органа, као и повезаност са институцијама приватног сектора, али и развијену међународну сарадњу. Размена информација, усаглашавање политика и учешће у међународним и регионалним пореским асоцијацијама значајно доприносе откривању и

⁵⁹ Милошевић, Г., *Кривично дело избегавања плаћања пореза*, Часопис: Безбедност 6/02, Београд, 916.

⁶⁰ Сузуке, Е., *Порезна утаја, фактори који придносе њеном јачању, последице које настају утајом пореза и мјере за сузбијање ове појаве*, *Годишњак Правног факултета у Сарајеву*, Сарајево, LIV- 2011, 346.

сузбијању фискалних кривичних дела. Савремени изазови захтевају и већу примену технологије, пре свега у анализи електронских евиденција, откривању пореских превара и обучавању кадрова за рад у сложеним пореским истрагама.

Институционалне мере усмерене су на отклањање системских слабости пореске администрације, борбу против корупције и унапређење транспарентности рада државних органа. Посебно је важно омогућити јавности увид у начин трошења буџетских средстава, јер поверење грађана у државу директно утиче на њихову спремност да поштују пореске прописе. Развијањем финансијске свести и пореске културе, путем едукације и медијског утицаја, јача се порески морал и смањује склоност ка евазији пореза.⁶¹

Као један од кључних услова за ефикасно спречавање пореске утаје истичу се прецизне законске норме, ефикасан систем санкција, отклањање правних празнина и стално усклађивање националног законодавства са међународним стандардима. Савремена теорија у области пореске политике препознаје три основна приступа сузбијању евазије пореза: административни, који има за циљ смањење могућности за утају; економски, који умањује корист коју обвезник може остварити евазијом; и социопсихолошки, који подстиче добровољно извршавање пореских обавеза.⁶²

Најделотворнијим се сматра комбинација превентивних и репресивних мера, која доприноси стварању позитивне пореске климе и јачању пореске културе. У том контексту, све већи значај се придаје пореској едукацији и пореској пропаганди, чији је циљ подизање пореске свести и морала пореских обвезника. Као посебна мера, у појединим државама примењује се и пореска амнестија, најчешће у виду опроста пореских казни, иако њена примена носи одређене ризике у погледу дугорочних ефеката.

Када превентивне мере не дају резултате, примењују се репресивне мере казнене политике, које имају за циљ не само кажњавање учинилаца, већ и превентивно деловање на све пореске обвезнике. У већини правних система основна санкција за пореске деликте је новчана казна, док се у тежим случајевима примењује и казна затвора. У појединим државама прописане су и строже мере, као што су јавно објављивање имена

⁶¹ Поповић И., *нав. дело*, 2012, 634.

⁶² Анђелковић, М., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет у Нишу- Центар за публикације, 2009, 174.

прекршилаца, губитак права на обављање делатности или чак дуготрајне затворске казне. Упоредноправна пракса показује различите приступе кажњавању, од строжих европских модела до изузетно репресивних решења у појединим правним системима.

3.5.1. Превентивне мере за сузбијање пореске утаје

У концепту сузбијања пореске евазије, а посебно њеног најтежег облика – утаје пореза, савремене државе све више пажње посвећују превентивним мерама. Традиционални приступ, у којем су порески органи третирани као активна, а порески обвезници као пасивна страна, често је стварао негативну атмосферу засновану на страху и принуди, што није давало превентивне резултате. Савремени приступ се заснива на услужно оријентисаној пореској администрацији, која пореског обвезника види као корисника услуга, пружа информације и едукује га, на пример кроз електронске пореске пријаве и сајтове пореских управа.⁶³

Оваквим приступом се подстиче добровољно испуњавање пореских обавеза, што повећава наплату јавних прихода, што је нарочито важно у условима буџетског дефицита. Порески обвезници се подстичу и могућношћу одлагања плаћања пореза, што им омогућава измирење обавеза у погоднијим условима.⁶⁴ Поред тога, популаризацијом пореза и пореском пропагандом утиче се на подизање пореске свести, указујући на сврху опорезивања и јавна добра која порески приходи финансирају.⁶⁵

С друге стране, на понашање пореских обвезника утичу економске прилике и порески менталитет. У земљама са ниским пореским моралом добровољно извршавање пореских обавеза је слабије, па држава примењује репресивне мере у случају

⁶³ Димитријевић М., „Обележја права на добру управу у пореском поступку“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 52/2008, 137.

⁶⁴ Анђелковић М., „Права обвезника у пореском систему“, *Зборник Правног факултета у Нишу*, XLII/2002, 171.

⁶⁵ Илић-Попов Г., „Одлагање плаћања пореског дуга у српском пореском праву“, *Право и привреда*, 7-9/2017, 653.

непоштовања закона. У Србији, најтежи облици пореских деликата су регулисани кривичним законодавством и пореским законом, а међу њима је и утаја пореза.⁶⁶

Такође, савремени приступ пореској администрацији подразумева и већи степен транспарентности у раду пореских органа. Јавност се информисе о поступцима и мерама које држава предузима у борби против пореске евазије, што доприноси јачању поверења пореских обвезника у систем и смањује осећај непоштовања закона. Увођење модерних информационих технологија омогућава ефикаснију размену података, бржу идентификацију нерегуларности и бољу координацију између различитих државних органа, што све заједно унапређује превентивну функцију пореске контроле.

Поред тога, значајну улогу игра и усмеравање на едукацију и подизање пореске културе код младих и привредних субјеката. Развијање свести о значају пореза и његовом утицају на квалитет јавних услуга може довести до дугорочног смањења пореске евазије. Кампање усмерене на информисање и едукацију, као и стимулисање законитог понашања кроз пореске олакшице и подстицаје, могу бити једнако важне као и репресивне мере, јер стварају добровољно поштовање закона као део друштвене норме.

⁶⁶ Димић С., Божић В., Ђукић М., Сузбијање утаје пореза и диверзиони модели поступања . кривичноматеријални и кривичнопроцесни аспект, *Зборник радова Правног факултета у Приштини*, Косовска Митровица, 2021, 205.

IV ГЛАВА

4. ПОРЕСКА УТАЈА У УПОРЕДНОМ ЗАКОНОДАВСТВУ

У систему пореских деликата, утаја пореза је најтежи и најопаснији облик пореске евазије, односно избегавања плаћања пореза и других прописаних дажбина који привлаче посебну пажњу, не само органа кривичног правосуђа, већ и опште јавности и који су изложени са теоријског и практичног аспекта.

Пореска утаја као кривично дело усмерена је директно против пореско-фискалног система државе и представља негативну друштвену појаву која погађа сва друштва и цивилизације, егзистирајући вековима уназад. Познато је да су најстарији законски текстови већ предвиђали инкриминацију различитих облика утаје пореза,⁶⁷ уз прописивање одговарајућих кривичних санкција. Данас, скоро да нема државе чији кривичноправни систем није инкорпорирао одредбе којима се кажњавају различити облици пореске утаје. На овај начин, законодавство обезбеђује заштиту пореско-фискалног система државе.

С обзиром на наведено и у циљу спровођења упоредне анализе, која је од великог значаја за унапређење националног кривичног законодавства, за развој правне науке и судске праксе, као и за предлагање нових решења законодавцу, није довољно ограничити се само на кривичноправне одредбе Републике Србије. Потребно је испитати и различите одредбе у упоредним кривичним законодавствима које се односе на пореску утају.⁶⁸

Такође, анализом се уочава да постоје различити начини инкриминације кривичног дела пореске утаје у упоредном праву, што показује да ова врста дела у том смислу није изузетак у поређењу са другим кривичним делима.

Пореска утаја, као кривично дело, има не само економске већ и друштвене импликације, јер смањује приходе државе, нарушава пореску правду и утиче на

⁶⁷ Анђелковић, М., Јовашевић, Д. *Избегавање плаћања пореза, Фискални и кривично-правни аспект*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш 2006, 141.

⁶⁸ Милошевић, Г. *Евазија пореза*, НБП, Наука–Безбедност–Полиција, Криминалистичко полицијска академија, Београд, 2006, 75.

конкуренцију између обвезника. Ово кривично дело директно угрожава способност државе да обезбеди јавне услуге и развој инфраструктуре, што показује колико је његова превенција и ефикасно санкционисање од суштинског значаја за одрживост финансијског система. Због тога законодавци настоје да пропишу јасне критеријуме за идентификацију пореске утаје, дефинишу обавезе обвезника и обезбеде адекватне казнене мере које могу имати и примарни превентивни ефекат.

Истраживања и судска пракса показују да различите државе примењују комбинацију кривичноправних и пореско-административних механизма како би делотворно сузбиле утају пореза. Такви механизми обухватају и прописивање казни за тешке облике утаје, али и увођење стимулативних мера за добровољно измирење пореских обавеза, као и примену савремених технологија за праћење финансијских токова и откривање нерегуларности. Упоредна анализа законских решења и судске праксе омогућава да се идентификују најбоље праксе, препознају недостаци у националним системима и понуде предлози за унапређење законодавства и ефикаснију борбу против пореске евазије.

У циљу свеобухватности и детаљног посматрања проблематике, у раду ће бити анализирани појам, врсте и карактеристике различитих облика кривичних дела пореске утаје, као и кривичне санкције прописане за њихове учиниоце, у кривичним законодавствима следећих држава: Хрватске и Републике Српске.

4.1. Пореска утаја у законодавству Хрватске

Одредбе које у позитивном праву Републике Хрватске регулишу кривично дело пореске утаје садржане су у Казненом закону⁶⁹, који је усвојен на седници Сабора 21. октобра 2011. године, а ступио је на снагу 1. јануара 2013. године. Доласком на снагу овог закона престао је да важи стари Казнени закон из 1997. године. Нови закон у 24. поглављу, у оквиру групе „Кривична дела против привреде“, прецизно дефинише

⁶⁹ Казнени закон („Народне новине“ бр. 125/11, 144/12, 56/15, 61/15, 101/17, 118/18, 126/19, 84/21, 117/22, 114/23, 36/24, 136/25).

различите облике пореске утаје⁷⁰, инкриминишући их чланом 256, под називом „утаја пореза или царине“.

Кривично дело пореске утаје или царине обухвата два основна облика и један тежи, односно квалификовани облик. Први основни облик предвиђа ситуацију у којој лице, у намери да за себе или друго лице избегне плаћање пореза или царине, даје нетачне или непотпуне податке о приходима⁷¹, предметима или другим чињеницама од значаја за утврђивање износа пореске или царинске обавезе. Такође, кривично дело постоји и ако лице, у случају обавезне пријаве, не пријави приход, имовину или друге релевантне чињенице, што резултује смањењем или потпуним неутврђивањем пореске или царинске обавезе која прелази 20.000 куна. За овај облик дела прописана је казна затвора у трајању од шест месеци до пет година.

Други основни облик односи се на злоупотребу пореских олакшица или царинских повластица. Ако лице користи овакву повластицу у износу већем од 20.000 куна супротно условима под којима је добијена (ненамески), предвиђена је иста казна затвора као за први облик дела – од шест месеци до пет година.

Квалификовани, тј. тежи облик пореске утаје настаје када учинилац предузима радње које спадају у основне облике, а резултирају уманажењем или неутврђивањем пореске обавезе великог обима. За овај облик закона предвиђа казну затвора у трајању од једне до десет година.

Поред овога, Закон посебно инкриминише и радње које се врше у циљу смањења средстава Европске уније, што значи да је пореска утаја у овом контексту санкционисана и када има за последицу оштећење финансијских средстава из европских фондова.

Оваквом регулисању тежи се постићи двоструки циљ: спречавање незаконитог избегавања пореза и обезбеђивање правичног и ефикасног пореског система који ће

⁷⁰ Рејџ Вах, М., Демонја, М., Откривање пореске утаје из информацијског система пореске управе методом откривања знања из база података, *Зборник Економског факултета у Загребу*, Vol.6, No.1, 2008, 211.

⁷¹ Јовашевић, Д. Пореска утаја у упоредном кривичном законодавству, *Страни правни живот*, Београд, бр. 2, 2009, 174.

омогућити контролу и санкционисање злоупотреба, како у оквиру националног, тако и у оквиру међународног пореског система.⁷²

4.2. Пореска утаја у законодавству БиХ

Под порезом се подразумева део прихода или имовине који држава, на основу свог фискалног суверенитета, принудно узима од физичких или правних лица ради подмирења јавних расхода, без постојања директне противуслуге према пореском обвезнику. Основне карактеристике пореза огледају се у чињеници да га утврђују надлежни државни органи, да не представља добровољно већ обавезно давање и да порески обвезник за плаћени порез не добија никакву непосредну противчинидбу од државе.⁷³

Кривично дело пореске утаје у законодавству Босне и Херцеговине регулисано је различитим кривичним прописима на нивоу државе и њених ентитета. У Кривичном закону БиХ⁷⁴ пореска утаја је прописана чланом 210 и сврстана у главу XVIII, у оквиру кривичних дела против привреде и јединства тржишта, као и кривичних дела из области царина. У Кривичном закону Федерације БиХ⁷⁵ ово кривично дело је уређено чланом 273, у глави XXIII, и припада групи кривичних дела из области пореза. У Кривичном закону Републике Српске⁷⁶, кривично дело носи назив „Утаја пореза и доприноса“ и регулисано је чланом 287, у глави XXIV, као кривично дело против привреде или платног

⁷² Цоковић С., Пореска утаја у домаћем и упоредном кривичном законодавству, *Пословна економија*, Година XI, Број 1, 2017, 278.

⁷³ Исто.

⁷⁴ Кривични закон БиХ („Сл. гласник БиХ“, бр. 3/2003, 32/2003 – испр., 37/2003, 54/2004, 61/2004, 30/2005, 53/2006, 55/2006, 8/2010, 47/2014, 22/2015, 40/2015, 35/2018, 46/2021, 31/2023 и 47/2023).

⁷⁵ Кривични закон Федерације БиХ („Сл. новине ФБиХ“, бр. 36/2003, 21/2004 – испр., 69/2004, 18/2005, 42/2010, 42/2011, 59/2014, 76/2014, 46/2016, 75/2017, 31/2023 и 58/2025).

⁷⁶ Кривични законик Републике Српске (бр. 64/2017, 104/2018 – одлука УС, 15/2021, 89/2021, 73/2023, „Сл. гласник БиХ“, бр. 9/2024 – одлука УС БиХ, „Сл. гласник РС“ 105/2024 – одлука УС, 19/2025, „Сл. гласник БиХ“, бр. 14/2025 – одлука УС БиХ, „Сл. гласник РС“, бр. 31/2025 и 85/2025 – одлука УС).

промета. Коначно, у Кривичном закону Брчко Дистрикта⁷⁷ пореска утаја је предвиђена чланом 267 и сврстана у главу XXIII, у групу кривичних дела из области пореза.

Објекат кривичноправне заштите код кривичног дела пореске утаје у БиХ је порески систем, односно јавна давања која се односе на порезе и доприносе за социјално осигурање, а која представљају основни извор финансирања јавних расхода. Заштита је усмерена на обезбеђивање законитог разреза и несметане наплате пореских и доприносних обавеза.⁷⁸

Кривично дело пореске утаје у Републици Српској, односи се на избегавање плаћања пореза или доприноса за здравствено и пензијско осигурање. Ако учинилац не даје тражене податке или даје лажне податке о опорезивим приходима или другим чињеницама од значаја за утврђивање пореске обавезе, а износ који се избегава прелази 10.000 КМ, казниће се новчаном казном или затвором до три године. За износ већи од 50.000 КМ предвиђена је казна затвора од једне до десет година, а за износ преко 150.000 КМ – од три до петнаест година.⁷⁹

Ово кривично дело има бланкетни карактер и садржи елементе преваре, јер се радњом учинилац свесно доводи другог у заблуду. Објект заштите су пореске обавезе, односно плаћање пореза и доприноса, а радња дела је избегавање плаћања истих.

Начин извршења може бити алтернативан:

- 1) Неучињење – неподавање тражених података пореском органу, иако је обавеза пријављивања законом прописана.
- 2) Давање лажних података – формално подношење пореске пријаве или другог акта, али са нетачним подацима о приходима, добити, броју запослених или другим релевантним чињеницама, ради смањења или избегавања обавезе.

Лажни подаци морају бити релевантни за утврђивање износа пореза или доприноса; давање небитних података не представља кривично дело. Радња се сматра

⁷⁷ Кривични закон Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине („Сл. гласник Брчко дистрикта БиХ“, бр. 19/2020 – пречишћен текст, 3/2024 и 14/2024).

⁷⁸ Томић, З., *Кривично право – посебни део*, Правни факултет Универзитета у Сарајеву, Сарајево, 2007, 223.

⁷⁹ Чл. 287. КЗ Републике Српске

свршеном у тренутку када подаци стигну надлежном органу, а накнадно исправљање не утиче на кривичну одговорност.

Битан услов за постојање овог кривичног дела, а то је да износ обавезе чије се плаћање избегава прелази 10.000 КМ. Ради се о материјалноправној претпоставци кажњивости, односно објективном услову инкриминације. У питању је износ обавезе плаћања пореза, односно доприноса која би постојала за учиниоца да подаци нису лажни, односно да су пријављени подаци истинити и захтевани. С обзиром да објективни услов инкриминације, као елемент законског бића кривичног дела, није део кривичноправне радње кривичног дела, нити представља последицу кривичног дела у кривичноправном смислу, не мора бити обухваћен свешћу учиниоца. Оно што посебно треба истаћи је чињеница да износ избегнутих обавеза, давања прелази 10.000 КМ у свакој календарској години (што подразумева период од 1. јануара – 31. децембра).⁸⁰

⁸⁰ Ђурић А., Пореска утаја у Кривичном законодавству БиХ, *Гласник Адвокатске коморе Војводине*, 2011, вол. 83, бр. 4, 241.

ЗАКЉУЧАК

Пореска утаја као један од најтежих облика пореске евазије представља изузетно значајан друштвени, економски и правни проблем савремених држава. Она је усмерена против пореско-фискалног система, односно против основних извора финансирања јавних потреба, чиме директно угрожава стабилност државног буџета, економску сигурност и функционисање јавних институција. Имајући у виду њену учесталост, сложеност и штетне последице, пореска утаја с правом заузима важно место у кривичном законодавству Републике Србије, али и у упоредноправним системима.

У раду је најпре анализиран појам пореза и пореске евазије, као и основни облици избегавања плаћања пореза, при чему је указано на разлику између законитог пореског планирања и незаконите пореске утаје. Посебна пажња посвећена је узроцима пореске утаје, који су вишеслојни и међусобно условљени, а обухватају економске, институционалне, социо-психолошке и правне факторе. Недовољно поверење грађана у државу, висок степен корупције, сложен порески систем и низак порески морал само су неки од кључних разлога који подстичу појаву пореске утаје.

Анализом кривичног дела пореске утаје у праву Републике Србије указано је на законска обележја основног и квалификованих облика овог кривичног дела, као и на значај утврђивања висине избегнуте пореске обавезе као кључног критеријума за разграничење тежине дела. У раду је истакнуто да између основног и квалификованих облика пореске утаје не постоји квалитативна, већ искључиво квантитативна разлика, што је у складу са преовлађујућим ставом домаће судске праксе. Посебно је наглашен значај субјективног елемента, односно умишљаја учиниоца, који мора обухватити свест о вршењу пореске утаје, мада не и свест о тачној висини избегнуте обавезе.

У наставку рада размотрени су начини откривања пореске утаје, при чему је указано на бројне практичне тешкоће са којима се суочавају надлежни органи, нарочито имајући у виду сложеност финансијских трансакција, прикривање трагова кривичног дела и честу повезаност пореске утаје са другим кривичним делима, као што је фалсификовање исправа. Посебан осврт дат је на најчешће појавне облике пореске утаје

у пракси, укључујући рад „на црно“, фиктивно умањење зарада, злоупотребу пореских олакшица и утаје у области пореза на промет.

Значајан део рада посвећен је мерама за сузбијање пореске утаје, при чему је указано да искључиво репресивни приступ не може дати задовољавајуће резултате. Ефикасна борба против пореске утаје подразумева комбинацију превентивних и репресивних мера, укључујући ефикасан законодавни оквир, јаку и некорумпирану пореску администрацију, примену савремених технологија, развијену међународну сарадњу, као и континуирану едукацију пореских обвезника. Јачањем пореске културе и пореског морала, уз повећање транспарентности рада државних органа, ствара се основ за добровољно извршавање пореских обавеза.

Упоредноправна анализа законодавства Хрватске и Босне и Херцеговине показала је да је пореска утаја инкриминисана у свим савременим правним системима, али и да постоје разлике у погледу законских решења, висине прагова инкриминације и казнене политике. Ова анализа је од значаја за унапређење националног законодавства, јер указује на могућност преузимања појединих добрих решења из упоредног права у циљу ефикаснијег сузбијања пореске утаје.

На основу свега наведеног, може се закључити да пореска утаја представља сложен и упоран облик економског криминала, чије сузбијање захтева системски, свеобухватан и дугорочан приступ, у којем кривично право има значајну, али не и искључиву улогу.

Главна хипотеза, према којој пореска утаја представља један од најтежих облика економског криминала који озбиљно угрожава фискалну стабилност државе и захтева адекватну кривичноправну реакцију, у потпуности је потврђена. Кроз анализу законских решења, појавних облика и последица пореске утаје, јасно је показано да ово кривично дело има висок степен друштвене опасности и оправдава строжу казнену политику.

Посебна хипотеза да постоји непосредна повезаност између економских, институционалних и социо-психолошких фактора и учесталости пореске утаје, такође је потврђена, будући да је у раду показано да узроци пореске утаје нису искључиво правне природе, већ да произлазе из ширег друштвеног и економског контекста.

Посебна хипотеза да искључиво репресивне мере нису довољне за ефикасно сузбијање пореске утаје потврђена је, јер анализа показује да најбоље резултате даје комбинација превентивних и репресивних мера, уз јачање пореске културе и поверења грађана у државу.

Посебна хипотеза да упоредноправна решења могу допринети унапређењу националног законодавства потврђена је, с обзиром на то да анализа законодавства Хрватске и Босне и Херцеговине указује на различите моделе инкриминације и кажњавања пореске утаје, који могу послужити као користан оријентир за даљи развој домаћег кривичног права.

ЛИТЕРАТУРА

1. Allix E., *La condition des etrangers au point de vue fiscal*, Racueil des Cours Academie de Droit international e la Haye, Vol. 61, 1937.
2. Beckmann, K., *Steuerhinterziehung*, individuelle Entscheidung und finanzpolitische Konsequenzen, Mohr Siebeck, 2003.
3. Edwin, R., Anderson, S., *The income Tax Study of the History, Theory and Practice of Income*, New York, The Macmillan Company, 2004.
4. Keen, M., Kim, Y., Varsano, R., *The Flat Tax(es), Principles and Evidence*, IMF Working Paper, 2019.
5. Рејић Ваћ, М., Демонја, М., Откривање пореске утаје из информацијског система пореске управе методом откривања знања из база података, *Зборник Економског факултета у Загребу*, Vol.6, No.1, 2008.
6. Анђелковић М., „Права обвезника у пореском систему“, *Зборник Правног факултета у Нишу*, XLII/2002.
7. Анђелковић М., *Јавне финансије и финансијско право*, Ниш, 2018.
8. Анђелковић, М., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет у Нишу-Центар за публикације, 2009.
9. Анђелковић, М., Јовашевић, Д. *Избегавање плаћања пореза, Фискални и кривично-правни аспект*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш 2006.
10. Анђелковић, М., Јовашевић, Д., *Избегавање плаћања пореза (фискални и кривично- правни аспект)*, Центар за публикације Правног факултета, Ниш, 2006.
11. Вукша С., Динчић М., Ристић Ж., Белокапић П., *Порески и царински систем политика*, Београд: Етно Стил, 2013.
12. Грујић К., *Порески систем Републике Србије у свјетлу приближавања Европској унији*, Универзитет Сингидунум, Београд, 2011.
13. Димитријевић М., „Обележја права на добру управу у пореском поступку“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 52/2008.
14. Димић С., Божић В., Ђукић М., Сузбијање утаје пореза и диверзиони модели поступања . кривичноматеријални и кривичнопроцесни аспект, *Зборник радова Правног факултета у Приштини*, Косовска Митровица, 2021.

15. Димић С., Пореска утаја као најтежи облик пореске евазије – осврт на законодавство и праксу у Србији, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Број 90, Година LX, 2021.
16. Димић С., *Савремени трендови у опорезивању дохотка физичких лица*, Универзитет у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, Косовска Митровица, 2021.
17. Ђурић А., Пореска утаја у Кривичном законодавству БиХ, *Гласник Адвокатске коморе Војводине*, 2011, вол. 83, бр. 4.
18. Илић-Попов Г., „Одлагање плаћања пореског дуга у српском пореском праву“, *Право и привреда*, 7-9/2017.
19. Илић-Попов Г., Поповић Д., *Пореска структура и корупција*, Београд, Пореска структура, 2014.
20. Исаиловић, З., *Наука о порезима и пореско право*, Свен, Ниш, 2005.
21. Јовашевић Д., Гајић-Гламочлија М., *Пореска утаја, облици испољавања и мере сузбијања*, Београд, Беосинг, 2008.
22. Јовашевић, Д. Пореска утаја у упоредном кривичном законодавству, *Страни правни живот*, Београд, бр. 2, 2009.
23. Ловчевић, Ј, *Институције јавних финансија*, Београд, 1979.
24. Милошевић, Г. *Евазија пореза*, НБП, Наука–Безбедност–Полиција, Криминалистичко полицијска академија, Београд, 2006.
25. Милошевић, Г., Бошковић, Г. *Пореска евазија у Републици Србији*, Безбедност, теоријско-стручни часопис Министарства унутрашњих послова Републике Србије, Београд, бр. 1–2, 2009.
26. Милошевић, Г., *Кривично дело избегавања плаћања пореза*, Часопис: Безбедност 6/02, Београд.
27. Перич А., *Финансијска теорија и политика*, Београд, Савремена администрација, 1971.
28. Пљакић Љ., *Порез на пренос апсолутних права*, Избор судске праксе, Београд, број 11/2000. године.
29. Поповић И., Пореска утаја у нашем праву, *Заштита људских и мањинских права у Европском правном простору*, LXII, 2012.
30. Поповић, Д. *Наука о порезима и пореско право*, Београд, 1997.
31. Раичевић Б., *Пореска реформа у Србији – шта да с ради?*, Београд, Економски факултет, 2010.

32. Ранђеловић С., Смањење евазије пореза на рад као инструмент фискалне консолидације?, *Квартални монитор* бр.25-26, "Под лупом 2", Фонд за развој економске науке, Београд, 2011.
33. Суџуке, Е., Порезна утаја, фактори који придносе њеном јачању, последице које настају утајом пореза и мјере за сузбијање ове појаве, *Годишњак Правног факултета у Сарајеву*, Сарајево, LIV- 2011.
34. Томић, З., *Кривично право – посебни део*, Правни факултет Универзитета у Сарајеву, Сарајево, 2007.
35. Убипариповић С., Деспотовић Д. Незаконито избегавање плаћања пореза, *Анали пословне економије*, бр. 16, 2017.
36. Хрустић Х., *Јавне финансије и пореско право*, Београд, 2006.
37. Цоковић С., Пореска утаја у домаћем и упоредном кривичном законодавству, *Пословна економија*, Година XI, Број 1, 2017.

Правни извори:

1. 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., 6/2023 - усклађени дин. изн., 92/2023, 116/2023 - усклађени дин. изн. и 6/2024 - усклађени дин. изн., 94/2024 и 101/2024 - усклађени дин. изн.).
2. Казнени закон („Народне новине“ бр. 125/11, 144/12, 56/15, 61/15, 101/17, 118/18, 126/19, 84/21, 117/22, 114/23, 36/24, 136/25).
3. Кривични закон БиХ („Сл. гласник БиХ“, бр. 3/2003, 32/2003 – испр., 37/2003, 54/2004, 61/2004, 30/2005, 53/2006, 55/2006, 8/2010, 47/2014, 22/2015, 40/2015, 35/2018, 46/2021, 31/2023 и 47/2023).

4. Кривични закон Брчко Дистрикта Босне и Херцеговине („Сл. гласник Брчко дистрикта БиХ“, бр. 19/2020 – пречишћен текст, 3/2024 и 14/2024).
5. Кривични закон Федерације БиХ („Сл. новине ФБиХ“, бр. 36/2003, 21/2004 – испр., 69/2004, 18/2005, 42/2010, 42/2011, 59/2014, 76/2014, 46/2016, 75/2017, 31/2023 и 58/2025).
6. Кривични законик Србије („Сл. гласник РС“, бр. 85/2005, 88/2005 – испр., 107/2005 – испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016, 35/2019 и 94/2024).
7. Кривични законик Републике Српске (бр. 64/2017, 104/2018 – одлука УС, 15/2021, 89/2021, 73/2023, „Сл. гласник БиХ“, бр. 9/2024 – одлука УС БиХ, „Сл. гласник РС“ 105/2024 – одлука УС, 19/2025, „Сл. гласник БиХ“, бр. 14/2025 – одлука УС БиХ, „Сл. гласник РС“, бр. 31/2025 и 85/2025 – одлука УС).

Изјава о ауторству

Име и презиме аутора: Тина Лазовић

Број индекса: 403/2024

Изјављујем

Да је мастер рад под насловом

„ПОРЕСКА УТАЈА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ“

- 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 кршио/ла ауторска права и користио/ла интелектуалну својину других лица.

У Косовској Митровици,

Потпис аутора

02.04.2026

Т. Лазовић