

343.359.2(497.11)
336.225.68(497.11)

СТРУКТУРА НЕЗАКОНИТЕ ЕВАЗИЈЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Др Миодраг Тодоровић*
Др Слободан Радоњић*

Апстракт:

Велики део јавних прихода изгуби се кроз пореску евазију. Због тога је неминовно да се предузимају различите мере за њено сузбијање. Процена је да се 30-50% бруто друштвеног производа Србије одлива кроз пореску евазију. Обрађујући ову тему указано је на основне узроке који поспешују пореску евазију у Србији, у оба њена основна облика испољавања, као законите (легалне) и незаконите (нелегалне). Рад приказује резултате рада пореске контроле на откривању пореске евазије, детектоване од стране теренске контроле Републике Србије, као и закључак у коме се дају основне смернице за смањење обима пореске евазије.

Кључне речи: пореска евазија, сузбијање, теренска контрола.

УВОД

Да би једна држава могла да задовољи своје многобројне јавне потребе и обавља своју функцију, потребна су јој средства за финансирање тих функција. Још од самих почетака организованог друштвено-економског живота, финансирање функција државе вршено је у највећој мери порезима. Порез као друштвено-економска и историјска категорија одувек је привлачио пажњу не само доктрине (економске и у оквиру ње финансијске) него и шире друштвене јавности. Све што је везано за порез и опорезивање увек је било обавијено неким велом тајанствености, бар за широк круг пореских обвезника. О порезу и његовим дејствима се много и истовремено мало зна и та противуречност опредељује и однос према фискалним обавезама. Тешко прихватање пореске обавезе произилази и из принудног карактера ових давања и што се за узврат не добија непосредна, видљива противнакнада, коју налазимо код неких других друштвених обавеза, за разлику од пореза.

* Пореска управа Републике Србије, Филијала Лесковац, е-маил: miodragtodorovic61@gmail.com.

* Пореска управа Републике Србије, Филијала Стари Град, Београд, е-маил: slobodanradonjic@hotmail.com.

Смисао таквог схватања можда се најречитије одражава кроз мисао једног аутора: „Оно што стварно добијате од поштења јесте већи порески терет“¹

Неповољно економско деловање које опорезивање има за пореског обвезника, и у вези с тим могућност да му буде промењен и његов укупни друштвени статус – рађа код пореског обвезника отпор према пореској обавези који се, између осталог, манифестује и у његовом настојању да избегне плаћање пореске обавезе или пак да умањи интензитет њеног дејства. Уколико дође до избегавања плаћања пореза од стране пореских обвезника, неће доћи до пуњења буџета у складу са очекивањем, што свакако има далекосежне негативне друштвено-економске последице. У финансијској теорији се ова појава назива избегавање или евазија пореза.

С проблемом пореске евазије бори се и савремена држава. Исход те борбе је неизвесан и углавном недовољан. Без обзира на актуелност и значај ове појаве за остваривање различитих циљева фискалне и шире економске политике, евазији се посвећује недовољна пажња у фискалној теорији и пракси. Отпор према плаћању пореза (осталих јавних прихода) у савременим условима све бржег друштвено-економског и посебно технолошког развоја, добија такве размере, које захтевају предузимање адекватних мера од стране органа власти и државне администрације.²

Основни узроци појаве избегавања пореске обавезе

Интезитет пореске евазије зависи од више фактора који имају различиту димензију у разним савременим фискалним системима. У погледу разврставања узрока ове појаве, посебан је интерес како финансијске науке тако и фискалне праксе да се утврди њихов значај и дејство.

Класификације (разврставање) узрока евазије најпре се може извршити полазећи од њихове природе и то на субјективне и објективне. Код субјективних узрока присутни су неки лични моменти који су везани за самог пореског обвезника. А то су: његова пореска свест, осећање припадности одређеној држави, порески менталитет, схватање о правилности пореског система, ниво образовање и др. Узроци објективног карактера су: величина пореског оптерећења, начин опорезивања, стручна оспособљеност и организација пореских органа и др.³

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

- бројни случајеви утаје пореза за које се зна да су остали несанкционисани,

¹ Derek Morris: The Economic system in the UK, Oxford, University Press, 1977, str. 283

² Ђуровић-Тодоровић Ј. и Ђорђевић М., 2005. „Пореска евазија као кочница развоја Републике Србије“, Економист 1, Београд

³ Клиер Д.:2007., *Актуална проблематика откривања, пријављивања и процесуирања утаја пореза*, Хрватски летопис за казнено право и праксу, Загреб, број 2/2007

- недовљна ефикасност пореских одредби када су у питању неке посебне категорије пореских обвезника према којима исто тако нису примењене одговарајуће санкције, због чега се код великог броја грађана ствара убеђење да највештији најбоље пролазе,
- опадање угледа и поштовања пореске власти и њених органа код широког слоја пореских обвезника,
- често слаб и незадовљавајући исход решавања бројних проблема јавних (државних) финансија,
- честе злоупотребе у начину трошења државног новца.⁴

Субјективни разлози који су везани за личност самог пореског обвезника:

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

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

Утврђивање фундаменталних чинилаца пореске евазије представља претпоставку осмишљавања ефикасних инструмената и мера за њено смањење. На ниво и модалитете пореске евазије утичу економски узроци, друштвено политички узроци, психолошки узроци и фискално технички узроци.⁵

Појавни облици пореске евазије

Држава је одувек настојала да пореску обвезу учини широм, али и правичном. Насупрот држави, правна и физичка лица – порески обвезници одувек су настојали да изнађу могућности да порез плате мање, а да при томе не сносе никакве последице. Ова два супротстављена интереса изазивају различите реакције учесника. Држава настоји да уведе правила пореске процедуре како би се порези наплатили, односно како би спречила избегавање пореза.⁶

У пореском праву познате су две врсте евазије:

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

Није сваки облик пореске евазије незаконито понашање пореских обвезника. Међутим, бежање од обавеза плаћања фискалних обавеза често подразумева и незаконито понашање њихових носилаца. Пореска евазија се,

⁴ Милева Анђелковић, 2009., Јавне финансије и финансијско право, Центар за публикације, Правни факултет Ниш, стр. 45.

⁵ Paul Marie Gaudement: Finances Publiques-Emprunt et impot, Editions Montchrestien, Published 2009, str. 330.

⁶ Милошевић Г., 2005. „Порез и избегавање пореза“, Службени гласник, Београд

што је општеприхваћено у теорији из ове области, дели на: – закониту (дозвољену) пореску евазију и - незакониту (недозвољену) пореску евазију.

Законита пореска евазија постоји када се избегава плаћање пореза и доприноса коришћењем недоречености прописа и чиме она не представља повреду закона. Ако порески обвезник, избегавајући плаћање пореза, дође у сукоб са правним прописима, говори се о незаконитој или о недопуштеној пореској евазији. Незаконита пореска евазија обухвата поступке пореског дужника којима избегавање плаћања пореза долази до кршења закона. Под овим поступцима подразумевамо или сам чин неплаћања пореза, или пропуштање да се поступи у складу са захтевима из пореског поступка, који су пореском дужнику наметнути да би се обезбедило да пореска обавеза буде испуњена (да поднесе пореску пријаву, да уредно води пословне књиге, да допусти порески надзор и др.).⁷

Незаконита пореска евазија у Србији

У наставку рада указаћемо на облике незаконите евазије код потрошних пореза, порез на на доходак грађана, пореза на добит предузећа, пореза на имовину и код осталих пореских облика који се јављају у Србији

Незаконита евазија пореза на потрошњу

Потрошни порези настају у област промета добара и извршавања услуга. Област промета је изузетно сложена и тешко контролисана. У оквиру промета робе и услуга преплићу се разни интереси, па и државни монопол. Употребом термина потрошни порези означили смо порез на промет (садашњи порез на додату вредност), акцизе и царине. Реч је о пореским облицима где обвезник утврђује обавезу моментом пуштања у промет производа, односно када је извршен промет производа или услуга. Акциза као пореска обавеза настаје моментом изласка акцизне робе из акцизног складишта.

Незаконито избегавање пореза може се остварити у основи на два начина: пропуштањем да се нешто учини, а закон на то обавезује и подношењем нетачне пореске пријаве и друге документације важне за опорезивање. У првом случају, обвезник избегава порески терет непредузимањем одређене радње утврђене пореском одредбом и тиме елиминише или умањује свој порески терет. У другом случају, незаконита пореска евазија настаје када обвезник достави надлежном пореском органу пореску пријаву са нетачним подацима. Незаконита евазија се санкционише различитим мерама у оквиру прекршајног и крвичног поступка.

Значајан допринос сузбијању нелегалног промета акцизне робе дали су радници Пореске управе поготову инспектори теренске контроле. Ову

⁷ Morris, D. (1977) *The Economic system in the UK*, Oxford. *University Press*, 283.

констатацију поткрепљујемо подацима о висини избегнуте акцизе коју је детектовала теренска контрола за период од 2005.г. до 2013. године.

Табела 1. Евазија акцизе као % прихода од акциза у буџету Републике Србије, 2005.-2013. године

Година	Приходи од акциза у мил. дин.	Евазија акциза у мил. Динара	% евазије акцизе у приходу од акциза
2005.	71.275	875	1,23
2006.	86.850	2.379	2,74
2007.	98.600	1.367	1,38
2008.	110.137	283	0,26
2009.	134.781	209	0,15
2010.	124.590	116	0,09
2011.	152.425	48	0,03
2012.	18.627	113	0,07
2013.	204.761	69	0,03
Σ	1.002.046	5.459	0,54

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2014., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2014., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Из претходне табеле закључујемо да је дошло до значајног смањења удела обима евазије акциза у укупном приходу од акциза у периоду опадања економских активности у Србији. Утврђене годишње стопе пореске евазије су скоро занемарљиве, до нивоа статистичке грешке (0,03% на пример у 2013.г.). Могло би се наслутити да је овом резултату пре узрок неусмереност пореске контроле на контролу плаћања овог пореског облика, него што је то појачана одговорност пореских обвезника.

Постигнута просечна годишња стопа евазија акциза у посматраном периоду од 0,54% опредељена је пре свега стопама из другог периода. Пошто се ове стопе значајно разликују у нижем износу од просека из периода појачаних економских активности (2005.-2007.г.), то је условило да се наслутити могући узрок томе.

Следећи облик потрошног пореза је порез на додату вредност. У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу пореза на додату вредност за посматрани период 2005.г. до 2013.г., са процентом евазије пореза на додату вредност од стране теренске контроле у укупно

наплаћеном ПДВ-у као пореског прихода у буџет Републике Србије за период од 2005. године те закључно са 2013.годином.

Табела 2. Евазија ПДВ-а као % прихода од ПДВ-а у буџету Републике Србије, 2005.-2013. године

Година	Приходи ПДВ у мил. дин.	Евазија ПДВ у мил. дин.	% евазије ПДВ-а у приходу од ПДВ-а
2005.	215.938	1.727	0,8
2006.	225.137	7.510	3,34
2007.	265.464	7.884	2,97
2008.	301.689	12.432	4,12
2009.	296.927	13.707	4,62
2010.	298.370	11.253	3,77
2011.	342.445	11.961	3,28
2012.	367.471	36.583	9,95
2013.	380.624	12.986	3,41
Σ	2.694.065	116.043	4,3

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2014., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2014., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Из претходне табеле можемо да закључимо да је теренска контрола за посматрани период најефикасније радила у 2012. годни када је утврдила евазију ПДВ-а у износу од 36.583 милиона динара а проценутално учешће евазије ПДВ-а у наплаћеном приходу по основу пореза на додату вредност у буџет Републике Србије за 2012. годину износи 9,95%.

За евазију ПДВ-а карактеристичан је узлазно-силазни тренд у посматраном периоду. Како се ради о пореском облику који је успостављен у наш порески систем 2005.г., он природно у почетку није могао да буде значајан извор евазије. Па ипак, врло брзо се потврдио као погодан извор избегавања пореза.

Узлазни тренд је трајао све до почетка економске кризе. Пропулзивност економског окружења му је погодовао. Врх је достигнут у години када је први пут у посматраној деценији дошло до пада друштвеног бруто производа Србије. Од тада се тренд обрће, али тек будући подаци за 2014.г. треба да покажу да ли је силазни тренд значајније успостављен. Први резултати показују да ће се то десити.

У просеку, за посматрани шестогодишњи период формирана је стопа евазије ПДВ-а од 4,3%. Њу је преобладајуће одредио почетни период успостављања овог пореског облика у Србији као и евазија пореза детектована у 2012. години. У силазном периоду степена пореске евазије (после 2012.г.) још увек постигнута стопа веома мало испод просечне. Када се то деси моћи ће да се каже да је пореска администрација успела да сузбије овај облик евазије на ниво који је примерен за овај издашни облик пореског избегавања из времена почетног неслагања пореских обвезника.

Незаконита евазија пореза на доходак грађана и доприноса за социјално осигурање

Порез на доходак грађана обухвата следеће врсте прихода: зараде, приходе од пољопривреде и шумарства, приходе од самосталне делатности, приходе од ауторских права и права индустријске својине, приходе од капитала, приходе од непокретности, капиталне добитке и остале приходе. Ови приходи опорезују се било да су остварени у новцу, у природи, чињењем или на други начин.

У нашој држави је веома присутна евазија пореза на зараде код приватних предузећа, великих државних фирми које су пред стечајем као и предузетника. Послодавци врше исплату зарада без обрачуна и уплате пореза на зараде као и обрачуна и уплате доприноса за социјално осигурање за раднике који нису пријављени већ раде на црно. За раднике који су пријављени, који су евидентно засновали радни однос послодавац је у обавези да обрачуна и плати порез и доприносе на зараде. Међутим, послодавци често стварну исплату зарада не евидентирају у пословној документацији. Уместо стварне исплате зарада, у пословној документацији евидентира се исплата најниже зараде за раднике. Тиме се на незаконит начин умањује пореска основица за обрачун пореза на зараде запослених и истовремено умањује основица за обрачун доприноса за социјално осигурање. На овај начин, незаконитим прикривањем чињеница о висини пореске основице обвезници избегавају (умањују) порески терет.

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу пореза на доходак грађана за посматрани период 2005.г. до 2013.г., са процентом детектоване евазије пореза на доходак грађана у приходима од пореза на доходак грађана.

Табела 3. Евазија пореза на доходак грађана као % прихода од пореза на доходак грађана у буџету РС, 2005.-2013. године

Година	Приходи од пореза на доходак грађана у мил. дин.	Евазија пореза на доходак грађана у мил. Динара	% евазије пореза на доходак грађана у приходу од пореза на доходак грађана
2005.	94.282	981	1,04
2006.	118.591	1.523	1,28
2007.	115.772	1.389	1,2
2008.	136.450	1.239	0,91
2009.	133.481	1.245	0,93
2010.	132.318	1.078	0,81
2011.	70.284	1.158	1,64
2012.	46.432	1.358	2,92
2013.	43.376	1.503	3,46
Σ	890.986	11.474	1,28

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2014., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2014., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

У целокупном посматраном периоду приходи од пореза на доходак грађана имају устаљени тренд увећања. И без инфлационе компоненте се може уочити исти тренд. То је и разумљиво с обзиром на природу пореске основице, која у основи зависи од редовних прихода запослених који се исплаћују у континуитету сваког месеца.

Сразмерно оваквој природи пореске основице може се уочити и стање евазије његове пореске обавезе. Она је у читавом посматраном периоду у континуитету била у истом узлазном тренду. Зато је на крају и формирала јединствену и просечну стопу пореске евазије од 1%. И унутар периода нема значајнијих осцилација, па се појединачне годишње стопе евазије пореза на доходак грађана развијају у малом распону око ове просечне стопе. У релативном износу, она је на нивоу просечне евазије код акцизе као фиксног и устаљеног пореског облика.

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу доприноса за социјално осигурање за посматрани период 2005.г. до 2013.г., са процентом детектоване евазије доприноса за социјално осигурање у приходима од доприноса.

Табела 4. Евазија доприноса за социјално осигурање као % прихода од доприноса за социјално осигурање у буџету РС, 2005.-2013. године

Година	Приходи од доприноса у мил. дин.	Евазија доприноса у мил. Динара	% евазије доприноса у приходу од доприноса
2005.	182.952	9.813	5,36
2006.	231.419	15.233	6,58
2007.	270.311	13.679	5,06
2008.	312.731	12.057	3,86
2009.	318.806	12.345	3,87
2010.	308.680	10.783	3,49
2011.	350.540	9.228	2,63
2012.	368.210	8.973	2,43
2013.	410.178	8.607	2,09
Σ	2.753.827	100.718	3,65

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2014., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2014., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Евазија доприноса за социјално осигурање је убедљиво највиша као посебног јавног прихода. Постигнута просечна стопа евазије код овог јавног прихода од 3,65%. Овај статус није неуобичајен јер се ради о јавном приходу који је везан за месечну континуирану исплату зарада запослених као основици, на коју порески обвезници треба да обрачунају релативно високе стопе појединачних доприноса за социјално осигурање. У таквој ситуацији, обвезници доприноса за социјално осигурање, по правилу теже избегавању његовог обрачунавања и плаћања.

Оваква унутрашња логика овог јавног прихода је произвела ситуацију да је у посматраном периоду склоност избегавања плаћања доприноса за социјално осигурање била појачана у прегрејаној економској атмосфери, каква је била у Србији у прве три посматране године, када се годишња стопа евазије кретала у распону од 5-6,5%. То наговештава да су послодавци лако посезали за новом радном снагом на чију зараду нису обрачунавали и плаћали доприносе за социјално осигурање, како би више погурали своју профитну стопу.

У другом потпериоду, када је дошло до хлађења привредне коњунктуре у Србији, послодавци су изгледа прво посегли за ограничавањем трошкова смањењем броја запослених, и то оних чији је социјални статус био у сивој зони, па су они који су задржали радно место добили социјално обезбеђење.

Зато је степен годишње евазије доприноса за социјално осигурање остао у ограниченом распону од 2,09%-3,86%. Послодавци су се изгледа у новој економској атмосфери определили за избегавање плаћања ПДВ-а, па су постигнуте годишње стопе евазије биле веће од стопа евазије доприноса за социјално осигурање.

Незаконита евазија пореза на добит предузећа

Закључно са 2003. годином порез на добит предузећа утврђиван је решењем пореског органа. Од 2004. па на даље порез на добит предузећа представља самоопорезивање за пореске обвезнике. Незаконито избегавања пореза на добит предузећа може се остварити на два начина: пропуштањем да се нешто учини (а закон на то обавезује) и подношењем нетачне пореске пријаве. Ако одговорно лице у правном лицу достави пореском органу неистините податке у пореској пријави или пореском билансу, у намери да потпуно или делимично избегне плаћање овог пореза, настају елементи незаконите пореске евазије. Избегавање пореза на добит предузећа најчешће се одвија на основу нетачног сачињеног биланса успеха и пореског биланса. Књиговодствена евиденција код скоро свих привредних субјеката води се компјутерски. Штимовање података је постала пракса пореских обвезника. У једном програму евидентира се реално стање прихода и расхода, а другом лажно које се показује пореском органу.

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу пореза на добит за посматрани период 2005.г. до 2013.г., са процентуалним учешћем утврђене евазије пореза на добит у приходе од пореза на добит.

Табела 5. Евазија пореза на добит као % прихода од пореза на добит у буџету РС, 2005.-2013. године

Година	Приходи од пореза на добит у мил. дин.	Евазија пореза на добит у мил. дин.	% евазије пореза на добит у приходу од пореза на добит
2005.	10.307	155	1,5
2006.	18.313	212	1,16
2007.	29.686	216	0,73
2008.	39.006	505	1,29
2009.	31.213	886	2,84
2010.	36.240	1.361	3,76
2011.	34.208	1.726	5,04
2012.	48.802	2.993	6,13
2013.	42.782	3.003	7,01
Σ	290.557	11057	3,8

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2014., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2014., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Иако са једном од најнижих пореских стопа у европском окружуњу, порез на добит јесте значајан извор пореске евазије. Основ оваквом статусу треба тражити у врло сложеним механизмима његовог утврђивања, а не у ниској стопи, које механизме порески обвезници покушавају да искористе како би избегли његово плаћање. Са друге стране посматрано, може се рећи да показатељи евазије пореза на добит потврђују успешност рада пореске администрације, која успева да исплива у сложеном механизму његовог утврђивања и плаћања.

За разлику од евазије ПДВ-а, за евазију пореза на добит је карактеристичан потпуно супротан тренд. У периоду доброг економског окружења степен пореске евазије је био релативно низак, и далеко испод просека (скоро за два пута). У периоду успостављања економске кризе и пада друштвеног бруто производа долази до значајно увећања стопе евазије пореза на добит (за 4-5 пута). То показује чврсту статистичку везу између успешности пословања правних лица и њихове склоности ка пореској евазији. Када је дошло до пада економских активности у земљи, порески обвезници су прво посегли за избегавањем пореске обавезе по основу пореза на добит. Међутим, то није промакло пореским органима и њихов рад је дао резултат откривањем значајнијег обима и степена евазије пореза на добит.

Остварена просечна стопа евазије овог пореског облика од 3,8% је преваходно одређена степеном евазије из другог дела посматрања. У периоду пада економских активности пореских обвезника постигнуте су годишње стопе евазије вишеструко веће од ове просечне. Дакле, стабилизовањем економских активности у земљи требало би у будућности да смањи значај евазије пореза на добит.

Незаконита евазија осталих јавних прихода

У наредној табели даје се преглед избегнуте обавезе по основу осталих јавних прихода за посматрани период 2005.г. до 2010.г., са процентуалним учешћем утврђене евазије осталих јавних прихода у осталим приходима утврђене од стране теренске контроле.

Табела 6. Евазија осталих прихода као % прихода од осталих прихода у буџету РС, 2005.-2013. године

Година	Остали приходи у мил. дин.	Евазија осталих прихода у мил. Динара	% евазије осталих прихода у осталим приходима
2005.	24.192	378	1,56
2006.	30.282	797	2,63
2007.	32.820	468	1,43
2008.	35.567	638	1,79
2009.	37.072	755	2,04
2010.	43.184	270	0,63
2011.	42.804	645	1,5
2012.	42.782	407	0,95
2013.	41.504	296	0,71
Σ	330.207	4654	1,4

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2014., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2014., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Мешовити карактер ове групе јавних прихода произвео је и њен просечан статус у степену годишње евазије у односу на све друге посматране пореске облике. Друга карактеристика ове мешовитости је потпуна неуједначеност постигнутих годишњих стопа евазије, за које се још не може уочити никакав тренд ни у ком правцу. Стандардна подела посматраног периода на време високе и ниске коњунктуре у привреди Србије овде такође не показује никакву уједначеност.

Просечна годишња стопа евазије осталих јавних од 1,4% средина је релативно великих распона пореске евазије од 0,6% у 2010.г. до 2,6% у 2006.г. За посматрани период остали порески приходи тако заузимају средишњи неутралан положај. Овоме је вероватно узрок хетерогеност различитих пореских облика који су сумирани у ову групу јавних прихода. Због те хетерогености вероватно неки нису били у континуираној пажњи пореске контроле, па је и распон и динамика годишњих стопа пореске евазије такође врло хетероген.

Структура пореске евазије по пореским облицима

На крају овог одељка потребно је упоредити релативни значај пореске евазије по сваком пореском облику. Томе ће послужити обрачунате просечне годишње стопе пореске евазије у посматраном периоду од 2005.-2013.г. које заједно формирају укупну стопу пореске евазије од 14,97% и чији удео у овој укупној релативној стопи показује релативни значај сваке појединачне стопе пореске евазије по сваком пореском облику посебно.

Табела 7. Структура пореске евазије по пореским облицима у РС, 2005.-2013. године

Порески облик	Просечан % евазије појединачних пореских облика у приходима прикупљеним од тих пореза	Структура пореске евазије По пореским облицима у (%)
ПДВ	4,3	28,72
Порез на добит	3,8	25,38
Акциза	0,54	3,6
Доприноси	3,65	24,3
Порез на дох.грађ.	1,28	8,55
Остали приходи	1,4	9,45
Укупно	14,97	100

Извор: Министарство финансија и привреде, Пореска управа, 2014., Годишњи извештај рада ТК, стр. 46, Билтен јавних финансија за август 2014., Београд, стр. 32, аутор је коришћењем података извршио потребна прерачунавања

Дакле, у посматраном периоду динамика пореске евазије по пореским облицима била је концентрисана скоро двовећински на два облика јавних прихода: доприносе за социјално осигурање са уделом од 24,3% и ПДВ са уделом од 28,72%. Могло би се рећи да је обим значајности ових јавних прихода определио склоност пореских обвезника да га не обрачунавају и не плаћају. Са друге стране равноправно, могло би се рећи да су исти узроци опредељивали пореску контролу да се усмери на ове пореске облике и тако открије релативно највиши обим пореске евазије.

Напред дата структура пореске евазије показује динамику кретања степена пореске евазије по годинама и није наравно у потпуности опредељена укупним обимом евазије по пореским облицима. Јер поменута

два јавна прихода по свом обиму у посматраној групи би запремали 53,02% целокупне пореске евазије. Динамичка структура је показала да и други облици пореске евазије, као што су порез на добит (са 25,38%), остали порези (са 9,45%) и порез на доходак грађана (8,55%), могу значајно да одреде склоност пореске евазије у времену код пореских обвезника, али и склоност пореске контроле да се усмери на све пореске облике у ширини њихових појавних облика.

Последњи закључак се може извући из чињенице да најнижа динамика пореске евазије, у посматраној групи, нађена код акциза са уделом од 3,60%, потврђује ранији увид да је начин обрачуна и плаћања одлучујући за пореску евазију. Прописана акциза у једном јединственом и фиксном износу онемогућује пореске обвезника да се код обрачуна избегава плаћање овог јавног прихода, али омогућује и пореској контроли да лако и брзо утврди пореску евазију. Из изнетог закључка би следио генерални закључак да сложеност механизма обрачуна и плаћања значајно доприноси обиму и динамици пореске евазије, а не само склоност пореских обвезника за неплаћањем пореза или строгост пореске контроле. На изнети начин је утврђен још један од могућих узрока ефеката пореске контроле који не мора значајно да зависи од организованости пореских органа.

ЗАКЉУЧАК

У настојању да спречи пореску евазију, наш законодавац је у споредном кривичном законодавству прописао кривична дела којима се штите јавних приходи. Недовољно строга казнена политика подстиче обвезнике на избегавање пореза (јавних прихода).

Због тешких последица које ствара пореска евазија, неопходно је извршити доградњу пореског система по угледу на развијене земље тржишне привреде, модернизовати пореску администрацију и битно побољшати сарадњу свих његових сегмената. Треба радити на подизању материјалних и духовних потреба грађана и побољшати укупне услове живота, школовати пореске кадрове, ефикасно откривати и публиковати теже случајеве избегавања јавних прихода с циљем превенције и др.

Неопходно је увести синтетички порез на доходак грађана, којим би се захватили сви приходи које обвезник оствари у току године. То би значило да грађани који имају највеће приходе плаћају и највеће обавезе. Тиме би се спречило досадашње опорезивање појединачних прихода грађана, чиме би држава остварила већи износ јавних прихода.

Све ово намеће потребу да се и одговарајући субјекти у друштву што пре оспособе и прилагоде за вршење својих функција, у новом систему пореских односа. Процес преображаја пореског система не сме се схватити као рутински и лак. Организационе тешкоће, услови рада, нови облици

избегавања пореза, онемогућују креаторе пореске власти да се на прави начин баве питањима из своје надлежности. Биће потребно још доста времена да се порески систем изгради и прилагоди условима тржишта, уз истовремено свођење пореске евазије на минимални ниво.

ЛИТЕРАТУРА

1. Анђелковић М. (2012) Јавне финансије и финансијско право, *Центар за публикације*, Правни факултет Ниш, 45.
2. Gaudement, P. M. (2009) *Finances Publiques-Emprunt et impot*, Editions Montchrestien, 330.
3. Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић М. (2005) Пореска евазија као кочница развоја Републике Србије, *Економист 1*, Београд.
4. Клиер Д. (2007) Актуална проблематика откривања, пријављивања и процесуирања утаја пореза, *Хрватски љетопис за казнено право и праксу*, Загреб (2).
5. Милошевић Г., 2005. „Порез и избегавање пореза“, Службени гласник, Београд
6. Министарство финансија (2012) *Годишњи извештај*, Пореска управа, Сектор за образовања и комуникацију, Београд.
7. Morris, D. (1977) *The Economic system in the UK*, Oxford. *University Press*, 283.

STRUCTURE OF UNLAWFUL EVASION IN SERBIA

**PhD Miodrag Todorović
dr Slobodan Radonjić**

Abstract:

The fact that a large proportion of public revenue lost through tax evasion, it is inevitable to undertake various measures for its suppression. According to recent statistics 30% of gross domestic product to drain through tax evasion. From tiz why this paper is given the basic definitions (the concept of tax evasion), then what are the underlying causes that promote tax evasion in Serbia, two main forms of expression of tax evasion is a legitimate (legal) and illegal (illegal). This paper presents the results of the tax control the disclosure tax evasion detected by field control of the Republic of Serbia, as well as a conclusion in which the main guidelines for the reduction of tax evasion.

Key words: *tax evasion, control, audit.*