

ПОРЕСКИ ЈАЗ КАО ПОСЛЕДИЦА НЕНАПЛАЋЕНИХ ПОРЕСКИХ ОБАВЕЗА

Сажетак: Пореска утаја и сива економија су присутне у свим државама. Процењује се да је сива економија у развијеним земљама Европске уније око 10–15% БДП, а у Србији је далеко више и износи око 30% БДП. Стога је предмет овог рада утврђивање сагледавање основних циљева пореске политике у Србији односно сузбијање сиве економије, која отежава ефикасну расподелу ресурса и успорава привредни развој, јер привредни субјекти склони пореским утајама представљају нелојалну конкуренцију привредним субјектима који послују у легалним токовима. За сузбијање пореских утаја од посебне важности су организација и рад пореске администрације.

Кључне речи: порез, пореска политика, порески обвезник, порески јаз.

Увод

Успешност рада Пореске управе и управе прихода јединица локалне самоуправе цени се према оствареној наплати пореских прихода, јер се само њиховом континуираном наплатом обезбеђује континуирано финансирање функција из надлежности Републике и јединица локалне самоуправе (Balaban, Župljanin i Nešović 2019, 1181). Према томе, јасно је да је само ефикасна, континуирана и потпуна наплата пореза од свих пореских обвезника основни и најважнији задатак пореске администрације.

Пореска политика је део фискалне и економске политике. Значај пореске политике најбоље се огледа кроз пореске приходе. Тако је у 2019. години у укупно оствареним приходима буџета Републике од 1.274.577.300.000,00 динара учешће пореских прихода који представљају приход буџета Републике, износило 86,59%, односно остварено је укупно 1.103.672.300.000,00 динара. Укупно наплаћени порески приходи у 2019. години износили су

* milan.mih83@gmail.com, 064/3021951

1.156.788.300.000,00 динара, и то 1.103.672.300.000,00 динара пореских прихода буџета Републике и 53.116.000.000,00 динара пореских прихода од пореза на имовину које су остварили остали нивои власти). Законом о буџету Републике Србије за 2020. годину планирани су укупни приходи и примања у износу од 1.314.521.031.000,00 динара. Укупни порески приходи истог периода планирани су износу од 1.132.100.000.000,00 динара, или 86,12% укупних прихода буџета Републике.

Решење у пореско-управним поступцима

Порески поступак је посебан управни поступак који чине правна правила којима се регулише обавезно поступање пореске администрације када применом материјалних прописа решава о правима, обавезама или правним интересима правних и физичких лица. У пореском поступку се користе пореска акта: позив за учешће у поступку, налог за контролу, записник, закључак, решење, приговор, жалба и др. С обзиром на то да се закључком и решењем одлучује о радњама у поступку, односно о ствари која је предмет поступка, ова два пореска акта су уједно и пореско–управна акта.

Решење

Пореско решење је порески управни акт којим се на основу чињеница утврђених у поступку одлучује о ствари која је предмет поступка. Састоји се у примени материјалног прописа на, у поступку утврђено, чињенично стање. Саставни делови решења прописани су чланом 141. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС”, бр. 18/2016), и то су: увод, диспозитив, образложење, упутство о правном средству, потпис овлашћеног службеног лица и печат органа или други вид потврде о аутентичности (Закон о општем управном поступку („Службени гласник РС”, бр. 18/2016), члан 141).

Пореским решењем се утврђује пореска обавеза на основу пореске пријаве пореског обвезника или у поступку контроле када су утврђене неправилности у поштовању пореских прописа (Станковић, Дамњановић и Поповић 2018, 105). Решење потписује руководилац организационе јединице Пореске управе, односно локалне пореске администрације. Решење другостепеног органа у поступку по жалби потписује министар финансија, односно лице по овлашћењу министра финансија.

Жалба на првостепени пореско–управни акт не одлаже његово извршење, што мора бити наведено у диспозитиву решења.

Правна својства пореског решења

Правна својства пореског решења су: правноснажност, коначност и извршност.

Правноснажност је својство управног акта – решења које означава његову правну непроменљивост. Правноснажно решење се не може мењати, однос-

но не може се побијати правним средствима (жалба, тужба). Своје правноснажно решење порески орган не може накнадно поништавати, укидати или мењати. Међутим, правноснажно решење нема апсолутно дејство (апсолутну правну непроменљивост), већ се његова правна променљивост огледа у могућности примене, односно дозвољености ванредних правних средстава. Ванредна правна средства су допуштена против правноснажних решења.

Привремена решења не могу да стекну правноснажност, пошто имају ограничену временску важност. Временска важност привремених решења је ограничена доношењем коначног решења којим се укида привремено решење.

Коначност означава својство решења када се против њега не може користити жалба као редовно правно средство у управном поступку. Коначно решење се може нападати тужбом у управном спору, па је, сходно томе, коначност решења органа управе услов да би се могао покренути управни спор. Првостепено решење постаје коначно ако је против њега законом искључена жалба, с тим што је у том случају дозвољен управни спор. Првостепено решење постаје коначно и када истекне рок за жалбу ако је жалба допуштена, али није изјављена. У случају коначности решења због неизјављене жалбе пореско решење постаје и правноснажно, а управни спор против таквог решења није допуштен. Другостепено решење постаје коначно његовим достављањем пореском обвезнику. Свако другостепено решење је коначно, јер се против њега не може изјавити жалба.

Извршност је својство решења које допушта да се приступа његовом фактичком извршењу, односно решење се извршава када постане извршно. Првостепено решење у пореском поступку постаје извршно (Радичић и Раичевић 2011):

- достављањем обвезнику, ако жалба није допуштена,
- достављањем обвезнику, ако жалба не одлаже извршење,
- достављањем обвезнику решења којим је жалба одбачена или одбијена.

Другостепено решење којим је измењено првостепено решење постаје извршно кад се достави обвезнику. Свако коначно решење је и извршно, али свако извршно решење није и коначно у управном поступку. Свако правноснажно решење је и извршно. Извршност решења ако жалба не одлаже извршење решења мора бити наведено у диспозитиву решења. Супротно понашање представља повреду правила поступка, што је разлог за поништавање првостепеног пореског решења.

Наплата утврђених обавеза

Наплата је посебан део пореског поступка којим се остварује приход буџета Републике. Редовна и принудна наплата јавних прихода обављају се континуирано током целе године, а врше се о доспећу пореске обавезе и других јавних прихода. Рок доспелости за плаћање прописан је законом којим се уводи конкретни јавни приход. Уколико се утврђена пореска обавеза не може на-

платити у поступку редовне наплате, спроводи се поступак принудне наплате. Принудна наплата започиње доношењем решења о принудној наплати, а по претходно усаглашеном стању по опомени за плаћање, или на основу утврђене обавезе у поступку пореске контроле.

Мере обезбеђења

Свако потраживање, па и пореско, садржи у себи елемент неизвесности наплате. У великом броју случајева дужници уредно испуњавају своје обавезе и због тога повериоци немају потребу да захтевају посебно обезбеђење свог потраживања. Међутим, има дужника који занемарују своје обавезе и одбијају да их испуне или одуговлаче са њиховим плаћањем по доспелости. Поред тога, имовинско стање дужника може се, по разним основима, погоршати до те мере да у време доспелости обавезе за плаћање дужник обавезу може или не може у целости да плати (Ћурчић, Милојевић и Крунић 2020, 33).

У условима отежане наплате неопходно је коришћење инструмената који олакшавају наплату потраживања. У правној науци врло рано се развило заложно право као стварно (апсолутно) право на туђу ствар, којим се заложним повериоцима (повериоцима који су конституисали заложно право у своју корист на туђу ствар и уписали га у одговарајући регистар) омогућава да благовремено установе приоритетно заложно право на ствари у својини дужника уписом у одговарајући регистар залог. Тиме заложни повериоци обезбеђују намирeње свог потраживања из цене остварене продајом заложене ствари и онда када остали (обични) повериоци, као и заложни повериоци који немају приоритетно заложно право, не могу да наплате своје потраживање, пошто су имовинске прилике дужника такве да то онемогућавају.

Савремени правни системи уређених демократских држава не праве разлику између државе као повериоца и осталих поверилаца из приватно-правних (облигационих) односа, нити познају и штите привилеговане повериоце, што је био случај у ранијем правном систему Србије, већ познају и штите само приоритетне заложне повериоце. Савремени правни системи све повериоце стављају у исту раван и само од њихове бриге за обезбеђење свог потраживања зависи да ли ће га наплатити из средстава обезбеђења, у случају да дужник не жели, одуговлачи или не може о доспелости да плати дуг који има према повериоцу. Стога сви повериоци, па и држава, ако желе да стекну првенство у намирeњу свог потраживања, у случају да дужник своју обавезу не плати о доспелости (независно од разлога неплаћања), морају да установе приоритетно заложно право на ствари у имовини дужника и обезбеде статус заложног повериоца.

Правни систем Републике Србије је у поступку хармонизације са правним системима земаља развијене тржишне економије преузео решења која се односе на првенство намирeња обезбеђеног потраживања продајом ствари оптерећене заложним правом. Намирeње се одређује према моменту уписа заложног права у одговарајући регистар залог, а не по томе ко је поверилац (Васић 2015, 17).

Одредбама Закона о пореском поступку и пореској администрацији законодавац је створио широк правни оквир, који, ако се планира и примењује ефикасно и доследно, обезбеђује Републици као пореском повериоцу да обезбеди наплату сваког пореског потраживања. Одговорност за евентуалну ненаплативост пореског потраживања је на запосленима у пореској администрацији који раде на пословима обезбеђења и наплати пореског потраживања. Ако се не примењују законска овлашћења која се односе на обезбеђење и наплату пореског потраживања може се пропустити да се Републици, односно осталим нивоима власти обезбеди статус приоритетног заложног повериоца, услед чега може доћи до ненаплативости пореског потраживања у целисти или делимично.

Обезбеђење наплате пореске обавезе представља привремену меру уписа заложног права у корист Републике. Уписом заложног права обезбеђује се наплата доспеле пореске обавезе за коју још није покренут поступак принудне наплате.

Мере обезбеђења наплате пореза су заложна права на покретне ствари, непокретности, новчана средства и потраживања пореског дужника. Привремене мере обезбеђења донете пре почетка поступка принудне наплате трају до наплате пореза ради чијег су обезбеђења установљене или до момента када порески обвезник пружи одговарајуће обезбеђење пореске обавезе (Живковић, Пантић и Росић, 2019, 28).

Редовна наплата

Редовна наплата пореза врши се, по правилу, плаћањем новчаног износа о доспелости пореза, на прописане уплатне рачуне јавних прихода, у роковима прописаним законом. Изузетно, пореска обавеза се може намирити компензацијом или конверзијом потраживања по основу пореза у трајни улог Републике у капиталу пореског обвезника у поступку приватизације (Јањетовић 2015, 41).

Принудна наплата

Поступку принудне наплате утврђене пореске обавезе се приступа уколико се та обавеза не наплати у року, у поступку редовне наплате. Принудна наплата започиње доношењем решења о принудној наплати, а по претходно усаглашеном стању по опомену за плаћање, или на основу утврђене обавезе у поступку пореске контроле. „У решењу се наводи основ пореског дуга, његов преостали неплаћени износ из опомене достављене пореском обвезнику, са обрачунатом каматом од дана издавања опомене до дана доношења решења, а порески обвезник се обавештава о својим правима у поступку принудне наплате. Решење о принудној наплати пореза постаје извршно даном достављања. Против решења о принудној наплати пореза може се изјавити жалба. Пореска управа неће донети решење о принудној наплати пореза ако је захтев за одлагање плаћања пореза поднет у року док се не одлучи по том захтеву.” (Закон о пореском поступку и пореској администрацији, „Службени гласник РС”, бр.80/2002...86/2019, члан 77.)

Предмети на које се спроводи принудна наплата

За наплату пореза у поступку принудне наплате користе се: новчана средства пореског обвезника, новчана потраживања пореског обвезника, не-новчана потраживања и друга права пореског обвезника, готов новац и хартије од вредности, покретне ствари и непокретности. За принудну наплату се може узети један предмет или више предмета у исто време. Пошто су предмети принудне наплате од истог значаја, Пореска управа може да изабере предмет за наплату пореза. Овим дискреционим правом Пореска управа чини поступак ефикаснијим и економичнијим. Предмети принудне наплате се одређују решењем.

Принудна наплата из новчаних средстава на рачуну пореског обвезника на основу извршних пореских решења је најчешћи и најефикаснији примењиван предмет принудне наплате (Видовић, Бериша и Целетовић 2019, 259).

Одлука о наплати пореског потраживања мора бити заснована на претходном утврђивању квалитета новчаног потраживања пореског обвезника, односно солвентности дужниковог дужника (Пешић и Миљковић 2020, 25).

Из неновчаних потраживања пореског обвезника наплата се спроводи забраном, преносом потраживања и пописом са проценом, запленом и продајом предмета потраживања, а извршава се на начин да се решењем налаже дужнику пореског обвезника да, по доспелости, преда дуговану покретну ствар или непокретност Пореској управи, односно пренесе право својине на Републику. И у овом случају принудне наплате најважније је да се правилно утврди квалитет неновчаног потраживања пореског обвезника, које он има од свог дужника. Када Пореска управа дође у посед неновчаног потраживања пореског обвезника, врши продају покретних ствари, односно непокретности.

Готовим новцем и хартијама од вредности наплата потраживања се спроводи пописом и запленом. „Решење о принудној наплати из хартија од вредности Пореска управа доставља банци или другом правном лицу код кога се хартије од вредности чувају, као и пореском обвезнику.” (Закон о пореском поступку и пореској администрацији, „Службени гласник РС”, бр.80/2002...86/2019, члан 98.)

Из покретних ствари наплата се спроводи запленом и продајом. Из непокретности се наплата спроводи запленом, утврђивањем почетне вредности и продајом.

Мере обезбеђења у поступку принудне наплате

У пореском праву се појављује више начина којима се пореском повериоцу пружа обезбеђење да ће порески обвезник испунити пореску обавезу. У доктрини и законодавству помињу се јемство, одговорност за туђу обавезу, солидарна пореска обавеза и залога. Прва три института су по својој правној природи сродна, јер почивају на идеји да неко лице својом имовином одговара за обавезу другог лица. Кад је у питању залога, међутим, реч је о стварном

праву на туђу ствар, на основу кога порески поверилац може да наплати своје потраживање из вредности заложене ствари (ако порески обвезник не испуни обавезу о доспелости) пре осталих поверилаца.

Принудно извршење ради остваривања наплате пореза може се покренути и спровести тек пошто је порез доспео. Међутим, ако постоји опасност да порески обвезник (или неки други порески дужник) осујети, односно онемогући наплату недospelог пореза (Ђорђевић и Крстић 2020, 12), надлежни порески орган може решењем да утврди мере за осигурање наплате. У питању су привремене мере.

Привремене мере су средства временски ограниченог обезбеђења будућег остварења повериочевог потраживања, а њихово остварење, као и осујећење, може имати одређене правно релевантне последице; привремене мере се могу предузимати пре покретања управног или судског поступка ради принудне наплате пореског потраживања које се осигурава; могу се одредити ако се утврди да је вероватно да постоји пореско потраживање према обвезнику и да је вероватно да постоји опасност која прети будућем остварењу тог вероватног повериочевог потраживања.

За разлику од обезбеђења пореског потраживања док пореска обавеза није утврђена или када је пореска обавеза утврђена али није започео поступак принудне наплате, обезбеђење пореског потраживања у принудној наплати је дужност Пореске управе, а не дискреционо овлашћење (Дејовић 2018, 23).

Основна сврха обезбеђења је спречавање наступања штетних последица по средства буџета за случај да порески обвезник не жели да плати, одуговлачи са плаћањем или не може да плати порески дуг. У том случају Пореска управа доспели а неплаћени порески дуг наплаћује из цене остварене продајом ствари на које је конституисано заложно право у корист Републике. Обезбеђење пореског потраживања при садашњем нивоу пореске дисциплине и ликвидности пореских обвезника је најважнији и најодговорнији посао запослених на пословима контроле и наплате и од пресудног је значаја за коначну наплату пореског потраживања (Рапајић, Лапчевић и Миладиновић 2019, 42).

Обезбеђење пореског потраживања је важније и од самог поступка наплате, пошто само пореско потраживање које је обезбеђено може бити сигурно наплаћено из средства обезбеђења у случају да порески обвезник не плати пореско потраживање о доспелости. Наиме, ризик коначне наплате пореског потраживања које је обезбеђено своди се на минимум, и то само ако није одабрано квалитетно средство обезбеђења.

Немогућност наплате пореских обавеза

Застарелост

Институт застарелости у пореском поступку представља протек времена, после кога престају извесна права и овлашћења или престају одређени односи. Субјект права не може своја права и овлашћења да користи бесконачно. Стога

законодавац даје рок у коме се права и овлашћења могу користити. Ако субјект права не користи своја права у прописаном року, његова права и овлашћења престају, јер се сматра да онај ко своја права и овлашћења не врши (не користи) и нема интереса да то чини, тј. да их се одриче. Пореске функције извршавају запослени порески службеници, односно службеници локалне власти, који су и одговорни за коришћење одређеног права или овлашћења да у законом прописаном року извршавају функције због којих су Пореска управа и локална пореска администрација основани – пореске функције (Prdić, Kuzman i Damjanović 2019, 1047). Стога је на њима и одговорност за евентуално наступање застарелости у пореском поступку. Право Пореске управе и локалне пореске администрације, на утврђивање и наплату пореза и споредних пореских давања застарева за пет година од дана када је застарелост почела да тече. Застарелост почиње да тече од првог дана наредне године од године у којој је требало утврдити и наплатити утврђени порез. Застарелост се прекида сваком радњом пореске администрације предузетом према пореском дужнику ради утврђивања и наплате пореза и споредних пореских давања. После прекида застарелости, застарелост почиње да тече изнова. Време пре прекида тока застарелости се не рачуна у законом одређени рок за релативну застарелост, али се рачуна у одређени рок за апсолутну застарелост, тако да укупно време у коме се може утврдити и наплатити пореска обавеза не може бити дуже од двоструко утврђеног рока за релативно застаревање овог права, односно 10 година. На истек рока застарелости пореска администрација пази по службеној дужности. Уколико дође до застаревања наведених права орган управе доноси решење којим је утврђено да је право на утврђивање и наплату застарело.

Пример

- а) Решење је доспело за плаћање: 20. фебруара 2015. године
- б) Застарелост за наплату тече од: 1. јануара 2016. године
- в) Порез застарева за пет година (релативна застарелост):
1. јануара 2021. године
- г) Порески орган доставља опомену: 31. децембра 2019. године
- д) Нови рок застарелости тече од: 1. јануара 2020. године
- ђ) Крајњи рок за наплату је: 31. децембар 2024. године
- е) Апсолутна застарелост наступа за 10 година: 1. јануара 2026. године.

Утврђена пореска обавеза, ожалбеним решењем, не може се наплатити принудним путем када другостепени орган у поступку по жалби не поступи у складу са одредбом члана 147. став 4. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, односно када не одлучи у року од 60 дана од дана предаје жалбе. Такође, ако је поступак принудне наплате започео, он се прекида, док се пореском обвезнику – жалиоцу не достави решење по жалби, односно док првостепени орган не поступи по налогу другостепеног органа којим је поништено ожалбено решење, о чему порески орган доноси закључак о прекиду поступка принудне наплате, сходно одредби члана 147. став 6. Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

Жалба је редовно правно средство којим странка може да оспорава законитост или правилност решења донетог у пореско-управном поступку којим је одлучено о његовим појединачним правима и обавезама. Ако није задовољна првостепеним решењем, странка жалбом иницира другостепени поступак и одлуку. Право на жалбу је уставно начело и начело Закона о општем управном поступку.

У пореском поступку суспензивно и деволутивно својство жалбе је модификовано. Тако жалба на решење у пореском поступку не задржава извршење решења, а жалбу може да реши и првостепени орган без њеног достављања другостепеном органу. Модификовано суспензивно својство жалбе даје резултате, јер се утврђене обавезе могу наплатити о доспелости или по истеку рока доспећа у поступку редовне наплате, односно у поступку принудне наплате. Модификовано деволутивно дејство у пореском поступку се састоји у томе да првостепени орган може да измени своје решење уколико нађе да се на основу навода у жалби може другачије решити управна ствар у којој је донето првостепено решење.

Другостепени порески орган поступајући по жалби може да поништи порески управни акт у целости или делимично или да измени порески управни акт.

Правне последице поништавања и измене пореског акта огледају се у брисању свих правних последица које је решење произвело од момента када је решење донето, односно сматра се да није ни донето. Кад је реч о измењеном решењу, правне последице неизмењеног дела решења остају на снази и производе правне ефекте од дана када је донето првостепено решење.

Степен наплате у пореско-управним поступцима

Код Агенције за привредне регистре регистровано је укупно 405.597 привредних субјеката – обвезника пореза по основу обављања регистроване делатности. Поред високог степена неоткривених пореских утаја, на приходе буџета негативно утиче и недовољно ефикасна (Дашић и Ковинић 2020, 581) Пореска управа у делу наплате пореских обавеза. И поред ниског степена наплате утврђених пореских обавеза, у поређењу са развијеним земљама, трошкови наплате износе око 0,91 динар при наплати од 100,00 динара пореских прихода. Примера ради, наплата пореских обавеза у износу од 100 евра у нордијским земљама и Великој Британији узрокује трошак од 0,47 до 0,62 евра.

Одредбом члана 7. став 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, прописано је да Пореска управа најмање једном годишње објављује износ пореског дуга пореског дужника, и то правних лица са пореским дугом у износу од 20.000.000,00 динара и вишем и предузетника са пореским дугом у износу од 5.000.000,00 динара и вишем. Већи расходи негативно утичу на буџетски резултат, али је још неповољнија појава да Пореска управа не успева да наплати око 270 милијарди утврђених пореских обавеза пореским обвезницима (1.601 правно лице и 2.423 предузетника), што износи око 25% укупних пореских прихода буџета Републике(www.poreskauprava.gov.rs).

Закључак

Неспорно је, када је реч о наплати пореза у Србији, да је проценат добровољног измиривања пореских обавеза мањи у односу на земље развијене тржишне економије, пре свега због недовољно развијене пореске културе, па тиме и пореске дисциплине, што је додатни изазов да се кроз планску и интензивну обуку садашњих и будућих пореских службеника створи одговорна, стручна и професионална пореска администрација.

Резултат потенцијално наплативих пореских обавеза додатно погоршавају ненаплаћене, а у пореским поступцима утврђивања и контроле, утврђене пореске обавезе. Због тога је неопходно, упоредо са променом закона, и спровођење структурних реформи Пореске управе и локалне пореске администрације. Поред тога, никако се не сме изоставити припремљеност запослених у пореској администрацији на новине и темпо промена. Познавање начина рада у пореској администрацији омогућава изградњу институција људских ресурса и побољшање функција наплате.

Неефикасна пореска политика и рад органа који је спроводе довели су до високог пореског јаза, који представља разлику између потенцијално наплативих пореских обавеза и пореских обавеза које се наплате. Порески јаз у Србији процењује се на износ преко 50% потенцијално наплативих и наплаћених пореских прихода, док се, ради илустрације, у нордијским земљама он креће од 5% до 7% потенцијално наплативих пореских прихода.

Литература

1. Видовић, Нилола., Бериша, Хатица и Целетовић, Милован. 2019. „Економска анализа проблематике пореске евазије у Републици Србији.” *Војно дело*, LXXI (2): 254-264.
2. Дашић, Дејан и Ковинић, Марина. 2020. „Утицај фискалне политике на раст индустријске производње у Србији у периоду 2010-2017. године. *Култура полиса XVII* (41): 577-589
3. Ђорђевић, Драгомир и Крстић, Далибор. 2020. „Однос фискалне политике и одрживог развоја.” *Одрживи развој II* (1): 7-15.
4. Balaban, Mladenka., Župljanin, Slobodan i Nešović, Dragana. 2019. “Regional sustainability of local and rural development.” *Ekonomika poljoprivrede LXVI* (4): 1173-1186.
5. Ćurčić, Mihailo, Milojević, Irena i Krunić, Nikola. 2020. „Међусобни утицај пореза на доходак грађана и макроекономских индикатора.” *Индустрија XLVIII* (3): 27-40.
6. Deјović, Stevan. 2018. „Nastanak i razvoj poreskih rajeva.” *Oditor IV* (2): 17-26.
7. Janjetović, Radivoje. 2015. Posebni oblici plaćanja dospelih obaveza. *Akcionars-tvo XXI* (1), str. 35-46.

8. Pešić, Helena i Miljković, Miloš. 2020. „Održivost budžetskih načela i procedura.” *Održivi razvoj* II (2): 15-29.
9. Prdić, Nedeljko., Kuzman, Boris i Damjanović, Jelena. 2019. „Marketing research in the function of business efficiency.” *Ekonomika poljoprivrede* LXVI (4): 1039-1054.
10. Radičić, Marko i Raičević, Božidar. 2011. *Javne finansije: teorija i praksa*. Subotica: Ekonomski fakultet.
11. Rapajić, Milan., Lapčević, Milivoje i Miladinović, Violeta. 2019. „Dinamizam reformi oporezivanja imovine u Srbiji - administrativni i fiskalni aspekti .” *Ekonomika* LXVI (1): 35-46.
12. Stanković, Bratislav, Damjanović, Radovan i Popović, Milenko. 2018. „Oblici nadzora nad javnim rashodima.” *Oditor*, IV (3): 96-109.
13. Vasić, Zoran. 2015. Poreska kontrola uslov funkcionisanja budžetskog sistema. *Akcionarstvo* XXI (1), str. 5-22
14. Zakon o opštem upravnom postupku, „Službeni glasnik RS”, br. 18/16 i 95/18,
15. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, „Službeni glasnik RS”, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 i 144/20,
16. Živković, Aleksandar., Pantić, Nikola i Rosić, Milovan. 2019. „Fiskalna održivost makroekonomskog sistema članica Evropske unije.” *Oditor* V (2): 32-41.

TAX GAP AS A CONSEQUENCE OF UNPAID TAX LIABILITIES

Summary: Tax evasion and grey economy are present in all countries. It's estimated that grey economy in developed EU countries is at around 10-15% of GDP, while it amounts to over 30% of GDP in Serbia. Therefore the subject of this paper is determining basic goals of Serbia's tax policy, i.e. combating grey economy that complicates efficient resource allocation and slows down economic development, because economic subjects that are prone to tax evasion represent disloyal competition to economic subjects that do business legally. In order to fight tax evasion, organization and work of tax administration are of special importance.

Keywords: tax, tax policy, tax payer, tax gap

Introduction

Work performance of the Tax Administration and Revenue administration of local self-governments is appreciated by collected tax revenue, because only by their continued collection, a continued financing of functions from the Republic's jurisdiction and local self-governments is secured (Balaban, Župljanin and Nešović 2019, 1181). Thus, it's clear that only efficient, continued and complete payment of taxes from all tax payers is the basic and most important task of the tax administration.

Tax policies are a part of a fiscal and economic policy. Significance of tax policy is best seen through tax revenue. In 2019, within total Republic's budget revenue, out of 1,274,577,300,000.00 dinars, tax revenue amounted to 86.59%, i.e. a total of 1,103,672,300,000.00 dinars was collected. Total collected tax revenue in 2019 amounted 1,156,788,300,000.00 dinars, out of which

* milan.mih83@gmail.com

1,103,672,300,000.00 dinars of tax revenue of the Republic's budget and 53,116,000,000.00 dinars of tax revenue from property tax obtained by other levels of government. Law on Budget of the Republic of Serbia for 2020 planned a total of 1,314,521,031,000.00 dinars in revenue and earnings. Total tax revenue in the same period is planned in the amount of 1,132,100,000,000.00 dinars or 86.12% of total Serbia's budget revenue.

Decisions in Tax-Administrative Proceedings

Tax proceeding is a special administrative procedure that is made of legal rules which regulate mandatory action of the tax administration when applying material regulations to decide on rights, obligations and legal interests of legal and natural persons. Following tax acts are used in a tax procedure: summons to participate in the procedure, control orders, minutes, conclusions, decisions, objections, appeals etc. Considering that the conclusion and decision decide on actions in the proceedings, i.e. the object of the proceeding, these two tax acts are also tax-administrative acts.

Decision

Tax decision is a tax-administrative act which, based on the facts determined in the procedure, decides on the object of the procedure. It consists of applying substantive regulations based on the factual situation, determined in the procedure. Integral parts of the decision are regulated by Article 141 of the Law on Administrative Procedure ("Official Gazette of the Republic of Serbia" no. 18/2016) and they are: introduction, dispositive, explanation, instruction on legal remedy, signature by authorized official and seal of the official body or other type of confirmation on authenticity.

Tax decision determines tax liability based on tax returns by taxpayer or through the control procedure when irregularities are determined (Stanković, Damnjanović and Popović 2018, 105). Decision is signed by the head of the organizational unit of Tax Administration, i.e. local tax administration. Decision by second instance in the appeal procedure is signed by the Minister of Finance or a person he authorized.

Appeal on the first instance tax-administrative act doesn't delay its execution, which needs to be stated in the dispositive of the solution.

Legal properties of a tax decision

Legal properties of a tax decision are its validity, finality and executability.

Validity is a property of an administrative act – decision that signifies its immutability. Valid decisions cannot be changed, i.e. they can't be refuted through legal means (appeal, lawsuit). A tax authority can't subsequently annul,

repeal or change its valid solution. However a valid solution doesn't have an absolute action (absolute legal immutability), because its legal variability is reflected in possibility of application, i.e. admissibility of extraordinary legal remedies. Extraordinary legal remedies are allowed against valid decisions.

Temporary decisions can't become valid since they have limited temporal importance. Temporal importance of temporary decisions is limited by adopting a final decision revoking the temporary one.

Finality signifies a property of the decision when it isn't possible to use an appeal as a regular legal asset against it in the administrative procedure. Final decision can be disputed with a lawsuit in an administrative dispute, therefore the finality of the decision of an administrative body is a necessary precondition for an administrative dispute. First instance decision becomes final when the law excludes the possibility of an appeal, making an administrative appeal possible right away. First instance decision becomes final when the time period for appeal expires if an appeal is allowed but not stated. In case the decision becomes final because of an unstated appeal, a tax decision becomes valid and an administrative appeal isn't allowed. Second instance decision becomes final when delivered to a taxpayer. Every second instance decision is final because it doesn't allow the possibility of an appeal.

Executability is a property of a decision that allows it to be executed, i.e. a decision is executed once it becomes executable. First instance decision in a tax procedure becomes executable when (Radičić and Raičević 2011):

- д It's delivered to the taxpayer and an appeal isn't allowed,
- д It's delivered to the taxpayer and the appeal doesn't extend its execution,
- д It's delivered to the taxpayer whose appeal is rejected or denied.

Second instance decision that alters a first instance decision becomes executable when it's delivered to the tax payer. Every final decision is executable, but every executable decision isn't final in an administrative procedure. Every valid decision is executable. Executability of a decision, if an appeal doesn't postpone executability of the decision, must be stated in the dispositive of the decision. Opposite behavior represents violation of procedure rules which is a reason for annulment of the first instance decision.

Collection of Defined Liabilities

Collection is a special part of a tax procedure that generates budget income. Regular and forced collection of public income is performed continuously throughout the year and they are done when tax liabilities and other public revenues are due. Due date for payment is defined by law that regulates a specific public income. If determined tax liability can't be collected within a regular pro-

cedure, a forced collection procedure is conducted. Forced collection starts by making a decision on forced collection, upon a previously defined state upon admonition to pay, or based on determined obligation in the tax control procedure.

Billing security measures

Each claim, even tax, contains an element of uncertainty of payment. In the greatest number of cases, debtors dully fulfill their obligations and thus creditors don't need to demand special billing security. However, there are debtors who disregard their obligations and refuse to fulfill them or procrastinate with their payment at maturity. Other than that, property state of debtors can deteriorate on various grounds to the amount that the debtor can't pay the amount in full when it matures (Ćurčić, Milojević and Krunić 2020, 33).

Within conditions of difficult collection, it's necessary to use the instruments that alleviate this. In legal sciences, lien was developed really early, as an absolute right to someone else's property, which enables pledge creditors (creditors that constituted lien in their favor for another's property and entered it in the appropriate register) to establish a property lien in a timely manner by entry in the appropriate pledge register. Thus, pledge creditors secure settlement of their claim from the price realized by selling the pledged things, even when other (ordinary) creditors can't collect their claim, since the debtor's property circumstances prevent it.

Modern legal systems of organized democracies do not differentiate between the state and other creditors from private-legal (obligation) relationship, nor do they recognize or protect privileged creditors, which was the case in Serbia's previous legal system, but only recognize and protect pledge creditors. Modern legal systems put all creditors on the same level and it only depends on their care whether they will collect their claim from the collateral, in cases when the debtor doesn't want to, stalls or can't pay his debt to the creditor. Therefore all creditors, including the state, must establish priority lien on the debtor's property and secure the status of a pledgee, if they want to gain priority in settling their claim, in case the debtors can't pay his obligation on maturity (regardless of the reason for non-payment).

Serbia's legal system, in the process of harmonization with developed market economies legal systems, took over the solutions that relate to priority of settling secured receivables by selling the debtor's property encumbered by lien. Settlement is determined by the moment of entry in the appropriate pledge registry, not based on who the creditor is (Vasić 2015, 17).

With the provisions of the Law on Tax Proceedings and Tax Administration, the legislator created a wide legal framework, which if planned and applied efficiently and consistently, provides Serbia as a tax creditor, security in collection of every tax claim. Responsibility for possible uncollectible tax claims falls

to employees in the tax administration who work on jobs of securing and collecting tax claims. If legal authorizations related to securing and collecting tax claims aren't applied, they may fail to secure the Republic's or other levels of government the status of priority pledge creditor, which may result in partial or entire uncollectible tax claim.

Securing collection of tax claims is a temporary measure of registration of lien in the Republic's favor. Registration of a lien ensures collection of a due tax liability for which the procedure for forced collection hasn't yet been started.

Measures for securing tax collection are lien on movables, property, monetary funds and tax debtor's claims. Temporary measures for ensuring collection taken before the procedure of forced collection last until tax collection for the purpose of which they were established or until the moment when the taxpayer provides appropriate means of securing tax liability (Živković, Pantić and Rosić, 2019, 28).

Regular payment

Regular tax collection is done, as a rule, by paying the amount of tax due on maturity to the defined public accounts within the deadlines defined by the law. Outside of this rules, tax liability may be settled by compensation or conversion of tax receivables into permanent contribution to the Republic as capital of the tax payer's property in the privatization process (Janjetović 2015, 41).

Forced collection

The forced collection procedure occurs when this obligation isn't paid within the deadline, in the regular payment procedure. Forced collection begins by the decision on forced collection, upon previously defined amount upon admonition to pay or based on established obligation in the tax control procedure. "The decision states the basis of the tax debt, its remaining unpaid amount from the admonition delivered to the taxpayer, with accrued interest from the day of the admonition until the day of the decision, and the taxpayer is notified on his rights in the forced collection procedure. Decision on forced collection of taxes becomes enforceable on the day of delivery. An appeal may be lodged against the decision on forced collection of taxes. Tax Administration will not make a decision on forced tax collection if the request for deferral is submitted within the deadline, until a decision is made on that request" (Law on Tax Procedure and Tax Administration "Official Gazette of the Republic of Serbia", no. 80/2002...86/2019, Article 77).

Items on which forced collection is carried out

The following are used for tax collection in forced tax collection procedure: taxpayer's funds, taxpayer's monetary claims, taxpayer's non-monetary

claims and other rights, cash and securities, movables and property. One or several items can be taken at the same time for forced collection. Since forced collection items are of same significance, the Tax Administration can choose the item for tax collection. This discretionary right makes the Tax Administration's procedure more efficient and economical. Forced collection items are defined by a decision.

Forced collection from funds on the tax payer's account on the basis of executive tax decisions are most common and efficiently applied subject of forced collection (Vidović, Beriša and Dželetović, 2019, 259).

Decision on collection of tax claim must be based on previously determined quality of tax payer's monetary claim, i.e. solvency of debtor's debtor (Pešić and Miljković 2020, 25).

Collection of taxpayer's non-monetary receivables is carried out by prohibition, transfer of receivables and inventory with assessment, seizure and sale of the subject of the claim, and performed in a way that the decision orders the debtor of the taxpayer to, upon maturity, hand over the owed movable or property to Tax Administration, i.e. transfer the ownership to the Republic. Even in this case of forced collection, the most important thing is to properly determine the quality of the non-monetary claim. When the Tax Administration gains possession of the taxpayer's non-monetary claim, it sells the movables or property.

Cash and securities collection is performed by inventory and seizure. "Decision on forced collection from securities is delivered by the Tax Administration to the bank or other legal entity where the securities are kept, as well as the taxpayer." (Law on Tax Procedure and Tax Administration, "Official Gazette of the Republic of Serbia", no. 80/2002...86/2019, article 98).

From movables, payment is made by seizure and sale. Collection from property is made by seizure, determining the initial value and sale.

Security measures in the forced collection procedure

There are several ways defined in the tax law to provide the tax creditor assurance that the taxpayer will fulfill his tax obligation. Doctrine and legislation mention warranty, liability for another's obligation, joint and several tax obligation and pledge. The first three institutes are related in their legal nature because they are based on the idea that one person is responsible for the obligation of another person with his property. However, when it comes to pledge, it's a real right to someone else's things, based on which the tax creditor can collect his claim from the value of the pledged thing (if the taxpayer doesn't fulfill his obligation on maturity) before other creditors.

Enforcement for tax collection can be initiated and executed only after tax has fallen due. However, if there is danger that the taxpayer (or some other tax debtor) will thwart or prevent collection of tax that hasn't matured (Đorđević

and Krstić 2020, 12), the competent tax authority may determine the measures to ensure collection through a decision. These are temporary measures.

Temporary measures are limited means of securing a creditor's future claim and its realizations, as well as prevention, which can have certain legally relevant consequences; temporary measures may be taken prior to initiation of administrative or judicial proceedings for the purpose of forced collection of a tax claim which is secured; they can be determined if a probable tax claim towards the taxpayer is determined and there is a possibility of danger towards future realization of that probable creditor's claim.

Unlike securing a tax claim while the tax liability is determined or when tax liability is determined but forced collection procedure has not begun, securing a tax claim in forced collection is the duty of the Tax Administration (Dejović 2018, 23).

The main purpose of securing is to prevent harmful consequences for the budget in case a taxpayer doesn't want to pay, stalls with payment or can't pay his tax debt. In this case the Tax Administration collects the due and unpaid tax debt by sale of things that lien has been constituted for, in favor of the Republic. Securing tax receivables at the current level of tax discipline and taxpayer liquidity is the most important and responsible job of employees in the field of control and collection, and is crucial for final collection of tax receivables (Rapajić, Lapčević and Miladinović 2019, 42).

Securing a tax claim is more important than the collection procedure itself, since the secured tax claim can safely be collected from collateral in case the taxpayer doesn't pay the tax claim on maturity. Namely, the risk of final collection of secured tax receivables is reduced to a minimum, only if an adequate collateral is not selected.

Inability to Collect Tax Liabilities

Statute of limitations

Statute of limitations in the tax procedure represents passage of time, after which certain rights and powers or certain relations cease. The subject of law can't use his rights and powers indefinitely. Therefore the legislator gives a deadline within which the rights and powers may be used. If the subject of law doesn't use his rights within the defined period, his rights and powers cease, because it's considered that the one who doesn't exercise (use) them, doesn't have an interest to do so, i.e. he renounces them. Tax functions are performed by employed tax officials, i.e. local government officials, which are responsible to use certain rights and powers within a legally defined deadline in order to perform certain functions for which the Tax Administration and local tax administration were founded – tax functions (Prdić, Kuzman and Damnjanović 2019,

1047). Therefore they are also responsible for eventual occurrence of statute of limitations in a tax procedure. The right of the Tax Administration and local tax administrations to determine and collect taxes and ancillary taxes, statute of limitations occurs in 5 years from the day when it started running. Statute of limitations begins to run from the first day of the following year from the year in which the tax was to be determined and collected. Statute of limitations is interrupted by any action of the tax administration taken against the tax debtor in order to determine and collect taxes and ancillary taxes. After the interruption of statute of limitations, it begins to run again. Time before the interruption of statute of limitations isn't counted in statutory limitation period, but is calculated in the absolute limitation period, so the total time in which the tax liability can be determined and collected cannot be longer than twice the amount of relative statute of limitations, i.e. 10 years. The tax administration monitors the expiration of statute of limitations ex officio. If the statute of limitations matures, the administrative body issues a decision that defines that the right to determine and collect is obsolete.

Example

a) The decision is due for payment:	February 20 th 2015
b) Statute of limitations starts running from:	January 1 st 2016
c) Statute of limitations matures in five years (relative obsolescence):	January 1 st 2021
d) Tax authority issues a warning:	December 31 st 2019
e) New statute of limitations runs from:	January 1 st 2020
f) The billing deadline is:	December 31 st 2024
g) Absolute obsolescence occurs in 10 years:	January 1 st 2026

Determined tax liability can't be collected through forced collection by an appealed decision when a second instance body in the appealed procedure doesn't act in accordance with Article 147, Paragraph 4 of Law on Tax Procedure and Tax Administration, i.e. when they don't decide within 60 days of filling an appeal. Also, if a forced collection procedure started, it's terminated until the decision on the appeal is delivered to the taxpayer – appellant, i.e. until the first instance body acts on the order of second instance body which annulled the appellate decision, based on which the tax authority adopts a conclusion on termination of forced collection, according to Article 147, Paragraph 6 of the Law on Tax Procedure and Tax Administration.

An appeal is a regular legal remedy by which a party can challenge the legality or regularity of a decision made in a tax-administrative procedure which decides on its individual rights and obligations. If a party isn't satisfied with a first-instance decision, it can initiate a second-instance procedure and decision with an appeal. The right to appeal is a constitutional principle and a principle of the Law on General Administrative procedure.

In a tax procedure, the suspensive and devolutionary nature of an appeal is modified. Thus, the appeal on a decision in a tax procedure doesn't delay its execution, and the appeal can be resolved by the first instance body without submitting it to a second instance body. Modified suspensive property of an appeal gives results, because determined obligations can be collected on or after the due date in the regular collection procedure, i.e. in the forced collection procedure. Modified devolutionary effect in a tax procedure consists in the fact that a first instance body can change its decision if it finds that, based on the allegations in the appeal, the administrative matter where the first-instance decision was made can be resolved differently.

Second-instance tax authority may annul a tax administrative act in whole or partially or amend the tax administrative act based on an appeal.

Legal consequences of annulment or amendment of a tax act are reflected in deletion of all legal consequences that the decision produced from the moment it was made, i.e. it's considered it was never made. When it comes to an amended decision, the legal consequences of the unchanged part of the decision remain in force and produce legal effects from the day when the first instance decision was made.

Level of Collection in Tax-Administrative Pro-Cedure

A total of 405,597 business entities – taxpayers were registered in the Serbian Business Registers Agency on the basis of performing a registered activity. In addition to a high degree of undetected tax evasions, budget revenue is negatively affected by insufficiently efficient (Dašić and Kovinić 2020, 581) Tax Administration when it comes to tax collection. Despite the low level of collection of established tax liabilities compared to developed countries, collection costs amount to around 0.91 dinars to 100.00 dinars of tax revenue. For example, tax liability collection in the amount of 100 euros in Nordic countries and Great Britain causes expenses in the range of 0.47 to 0.62 euros.

Article 6, Paragraph 9 of the Law on Tax Procedure and Tax administration, stipulates that the Tax Administration must make public the amount of debt of tax debtors at least once a year, for legal entities with a tax debt in the amount of 20,000,000.00 dinars and above and entrepreneurs with a tax debt in the amount of 5,000,000.00 dinars and higher. Higher expenditure negatively affects the budget results, but it's even more unfavorable that the Tax Administration fails to collect around 270 billion determined tax liabilities from taxpayers (1,601 legal entities and 2,423 entrepreneurs), which amounts to 25% of total tax revenue of Republic of Serbia's budget (www.poreskauprava.gov.rs).

Conclusion

It's indisputable, when it comes to tax collection in Serbia, that the percentage of voluntary settlement of tax liabilities is lower than in developed market economies, above all due to underdeveloped tax culture and thus tax discipline, which is an additional challenge to create a responsible and professional tax administration, through planned and intensive training of current and future tax officials.

The result of potentially collectible tax liabilities is additionally worsened by unpaid, but in tax procedures of determination and control, determined tax liabilities. Therefore, it's necessary, along with the change of the law, to implement structural reforms of the Tax Administration and local tax administration. In addition, the readiness of employees in the tax administration for novelties and the pace of change must not be left out. Knowing the way that tax administration works enables construction of human resource institutions and improvement of collection functions.

Inefficient tax policy and the work of bodies that implement it have led to a high tax gap, which represents the difference between potentially collectible tax liabilities and tax liabilities that are collected. Tax gap in Serbia is estimated at over 50% of potentially collectible and collected tax revenue, while for example, in Nordic countries it ranges from 5% to 7% of potentially collectible tax revenue.

References

1. Видовић, Нилола., Бериша, Хатица и Целетовић, Милован. 2019. „Економска анализа проблематике пореске евазије у Републици Србији.” *Војно дело*, LXXI (2): 254-264.
2. Дашић, Дејан и Ковинић, Марина. 2020. „Утицај фискалне политике на раст индустријске производње у Србији у периоду 2010-2017. године. *Култура полиса XVII* (41): 577-589
3. Ђорђевић, Драгомир и Крстић, Далибор. 2020. „Однос фискалне политике и одрживог развоја.” *Одрживи развој II* (1): 7-15.
4. Balaban, Mladenka., Župljanin, Slobodan i Nešović, Dragana. 2019. “Regional sustainability of local and rural development.” *Ekonomika poljoprivrede* LXVI (4): 1173-1186.
5. Ćurčić, Mihailo, Milojević, Irena i Krunić, Nikola. 2020. „Међусобни утицај пореза на доходак грађана и макроекономских индикатора.” *Industrija* XLVIII (3): 27-40.
6. Dežović, Stevan. 2018. „Nastanak i razvoj poreskih rajeva.” *Oditor* IV (2): 17-26.

7. Janjetović, Radivoje. 2015. Posebni oblici plaćanja dospelih obaveza. *Akcionarstvo XXI* (1), str. 35-46.
8. Pešić, Helena i Miljković, Miloš. 2020. „Održivost budžetskih načela i procedura.” *Održivi razvoj II* (2): 15-29.
9. Prdić, Nedeljko., Kuzman, Boris i Damjanović, Jelena. 2019. „Marketing research in the function of business efficiency.” *Ekonomika poljoprivrede LXVI* (4): 1039-1054.
10. Radičić, Marko i Raičević, Božidar. 2011. *Javne finansije: teorija i praksa*. Subotica: Ekonomski fakultet.
11. Rapajić, Milan., Lapčević, Milivoje i Miladinović, Violeta. 2019. „Dinamizam reformi oporezivanja imovine u Srbiji - administrativni i fiskalni aspekti.” *Ekonomika LXVI* (1): 35-46.
12. Stanković, Bratislav, Damjanović, Radovan i Popović, Milenko. 2018. „Oblici nadzora nad javnim rashodima.” *Oditor*, IV (3): 96-109.
13. Vasić, Zoran. 2015. Poreska kontrola uslov funkcionisanja budžetskog sistema. *Akcionarstvo XXI* (1), str. 5-22
14. Zakon o opštem upravnom postupku, „Službeni glasnik RS”, br. 18/16 i 95/18,
15. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, „Službeni glasnik RS”, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 i 144/20,
16. Živković, Aleksandar., Pantić, Nikola i Rosić, Milovan. 2019. „Fiskalna održivost makroekonomskog sistema članica Evropske unije.” *Oditor V* (2): 32-41.