

# Модалитети евазије пореза на додату вредност у Републици Србији

## Modalities of Value Added Tax Evasion in the Republic of Serbia

**Марија Марчетић\***

Висока пословна школа струковних студија, Блаце

**Никола В. Ђурчић\*\***

Универзитет Унион „Никола Тесла“, Факултет за менаџмент, Сремски Карловци

**Катарина Лазовић\*\*\***

Београдска пословна школа – Висока школа струковних студија, Београд

**Сажетак:** Проблем евазије пореза на додату вредност у тренутку фискалне консолидације у Србији значајан је и у том смислу овај рад би требало да допринесе расветљавању модалитета евазије овог пореза. Иако истраживања показују да порез на додату вредност оставља најмање простора за избегавање пореза, искуства многих земаља указују на то да је подложен преварама. У раду се разматрају основни чиниоци који утичу на одлуку пореског обвезника да избегне плаћање пореза. Након евиденције размере пореског јаза, анализирају се појединачни случајеви на који порески обвезници на законит или незаконит начин врше евазију у систему пореза на додату вредност.

**Кључне речи:** евазија, порез на додату вредност, порески јаз.

**Abstract:** The problem of evasion of value added tax at the time of fiscal consolidation in Serbia is significant and in that sense, this work should contribute to shedding light on the modalities of this tax evasion. Although research shows that the value added tax leaves less room for tax evasion, the experience of many countries shows that the value added tax is subject to fraud. The paper discusses the main factors that influence the decision of a taxpayer to avoid paying taxes. After noting a scale of tax gap, the individual cases are analyzed in which taxpayers evade paying value added tax in a legal or illegal manner.

**Keywords:** evasion, value added tax, tax gap.

### 1. Дефинисање проблема и циљева истраживања

Пореска евазија се први пут среће у радовима Алингама и Сандма (Allingham & Sandmo) 1972. године, а затим у радовима Кауела (Cowell, 1990), Слемрода и Лицакија (Slemrod & Yitzhaki, 2000). Од осталих аутора који се баве пореском евазијом с методолошким приступом важно је поменути и Гемела и Хаселдина (Gemmell & Hasseldine, 2012). Гисек и Трен (Giesecke & Tran, 2012) баве се степеном поштовања пореских прописа који се односе на порез на додату

\* ✉ marija.marcetic@vpskp.edu.rs

\*\* ✉ nikolavcurcic@yahoo.com

\*\*\* ✉ katarina.lazovic@hotmail.rs

вредност. Кристи и Холцнер (Christie & Holzner, 2006) покушавају да објасне карактеристике пореске евазије.

Пореска евазија је широко присутан проблем у свим земљама (OECD, 2014). Нарочито је присутна у земљама у транзицији, због институција са slabим капацитетима за решавање проблема, неадекватне организационе структуре, недостатка едукованог кадра за детекцију софистициране евазије, недовољно ресурса да би се задржао већ искусан и обучен кадар (Martinez-Vazquez & McNab, 1997). Истраживања спроведена међу пореским обвезницима у развијеним земљама као што су Шведска, Аустралија, Холандија и САД, показују да је четвртина њих склона умањењу своје пореске обавезе (Hasseldine & Li, 1999). То исто важи и за Србију (GIZ Survey 2012, 2013).

Пореска евазија има важан утицај на целу економију, директно (буџетски дефицит и јавне инвестиције) и индиректно (губитак у благостању због пребацивања на оне економске активности где је могуће избећи порез). Пореска евазија угрожава оптимално пословно окружење стављајући пословне субјекте који плаћају порез у лошију позицију од оних који га избегавају. Високи ниво пореске евазије утиче на способност државе за производњу јавних добара, као и на способност имплементације важних реформи (Torgler, 2004).

Проблем евазије пореза на додату вредност у тренутку фискалне консолидације у Србији значајан је и у том смислу овај рад би требало да допринесе расветљавању модалитета евазије овог пореза. У првом делу рада разматрају се основни чиниоци који утичу на одлуку пореског обвезника да избегне плаћање пореза и излаже се теоријски концепт пореске евазије. У другом делу посматрамо утицај пореза на додату вредност у пореском систему Србије. У трећем делу презентујемо примере и начине на који порески обвезници на законит или незаконит начин врше евазију пореза на додату вредност.

## 2. Фундаментални чиниоци пореске евазије

Порекло речи евазија налазимо у латинској речи *evader*, што значи бежање, односно избегавање. Уколико је пореска власт изгубила део свог пореског прихода од пореског обвезника, долази до повреде опште пореске обавезе и до избегавања плаћања пореза. У пореском праву постоје две врсте евазије – законита и незаконита. Линије разграничења су танке. Законитом пореском евазијом избегава се плаћање пореза коришћењем законом допуштених средстава, пореских подстицаја, непрецизности и недоречености у пореском законодавству. Може се појавити у два облика – као прихватљива и као неприхватљива. Прихватљиву пореску евазију законодавац је укалкулисао и предвидео и она се односи углавном на мотивисање пореског обвезника ка коришћењу пореских подстицаја (порески кредит и пореска ослобођења). Код неприхватљиве евазије порески обвезник није прекршио формалноправне обавезе, али исто тако не долази до испуњења прокламованих циљева опорезивања.

Незаконита пореска евазија означава непосредно кршење пореских прописа, када порески обвезник свесно и намерно избегава извршење законски утврђених пореза. Незаконита евазија може бити потпуна и делимична и јавља се у два вида: као пореска утаја или дефродација (избегавање директних пореза, пореза на имовину и пореза на доходак) и контрабанда или кријумчарење (избегавање индиректних пореза).

У финансијској литератури се појављују модели понашања пореских обвезника суочених с могућношћу да утаје порез. Овде је од значаја: однос између очекиване користи од пореске уштеде и трошка који га чека уколико буде откривен и кажњен: степена његове аверзије према ризику и вероватноће да ће бити откривен. Обвезник ће утајити порез ако је:

$$(1-p) tY > pK + W$$

где је:  $t$  – пореска стопа

$f$  – део опорезивог дохотка који неће бити пријављен

$Y$  – опорезиви доходак

$p$  – вероватноћа да ће бити откривен од пореских власти

$K$  – износ казне

$W$  – психолошки трошкови

Код лица која већ имају одређено искуство у кршењу прописа, „психолошки трошкови“ постају све мањи:  $W \rightarrow 0$ .

Ипак, уколико бисмо урадили ширу класификацију чинилаца пореске евазије, могли бисмо их поделити у две групе: шири (економски) и ужи (порески) (Ранђеловић, 2011). Уситњеност привреде је позитивно корелисана са степеном пореске евазије, тако да је евазија у економијама у којима доминирају мала и средња предузећа углавном нижа (Tanzi et al., 1993, 2). На ниво пореске евазије ће утицати и то како порески обвезник перципира квалитет јавних добара финансираних из буџета, али и ниво пореског морала. Када говоримо о ужим пореским детерминантама, ниво евазије је нижи у земљама које свој систем јавних прихода заснивају на опорезивању потрошње него у земљама које се преваходно ослањају на опорезивање фактора производње, јер је степен евазије индиректних пореза у просеку нижи него код директних пореза (Jimenez, J. P., et al., 2010). На ниво пореске евазије утиче дизајн пореског система услед немогућности пореске администрације да на ефикасан начин контролише наплату великог броја различитих пореза, а порески обвезници често нису упознати са свим битним правилима.

Алингем–Сандмов модел представља основу савремене теоријске анализе евазије пореза, према којој ниво пореске евазије зависи од вероватноће да ће

порески органи открити евазију, висине граничне пореске стопе, казне за утају пореза (Allingham & Sandmo, 1972). Уколико разматрамо понаособ ова три елемента и упоредимо стање у Србији и Централној и Источној Европи, резултати су следећи. Висина пореског оптерећења је умерена (мерена рациом пореских прихода према БДП-у) у поређењу са земљама у Централној и Источној Европи. Појединачно гледано по пореским облицима, стопа пореза на додатну вредност је међу најнижима у Европи, док је оптерећење рада врло високо и у апсолутном односу и у релацији с нивоом развоја одређене земље. Адекватан закључак био би да је висина пореског оптерећења разлог евазије на пољу дохотка. Ефикасност пореске администрације је битан елемент разматрања пореске евазије. Наиме, што је порески апарат ефикаснији, порески јаз ће бити мањи. Иако нема упоредивих података за Србију и Централну и Источну Европу, резултати истраживања доводе до закључка да је ефикасност пореске администрације у Србији релативно ниска (Krstić et al., 2013, 33). Казне за утају пореза, иако битне, нису кључне за смањење сиве економије. Емпиријска истраживања показују да вероватноћа откривања има већу улогу него висина казни (Alm et al., 1992). Систем санкционисања за пореску евазију у Србији је добро дефинисан.

### **3. Значај пореза на додатну вредност у Републици Србији и порески јаз**

Порез на додатну вредност јесте порез који се наплаћује у свакој фази прометног циклуса, али тако да погађа само ону вредност коју у тој фази додаје обвезник и погађа само крајњу потрошњу. У Србији се додатна вредност израчунава методом фактуре, односно методом пореског кредита. Ова метода се заснива на својеврсном ланцу фактура, што омогућује ефикасно сузбијање пореске евазије, јер је обвезник дужан да документује свој захтев за одбитком пореза плаћеног на набавку, па су интереси купца и продавца супротстављени. У том смислу, често се може чути да је концепт опорезивања пореза на додатну вредност систем који „сам себе спроводи“. Иако делује једноставно и лако, утврђивање додате вредности је ипак изузетно сложено и скопчано с бројним практичним проблемима, који ће бити образложени у наставку рада.

У транзиционим земљама, у којима су избегавање пореза и сива економија значајни, индиректно опорезивање је главни начин прикупљања буџетских средстава. Порез на додатну вредност је најзначајнији приход буџета Србије. Његов билансни значај видимо из следеће табеле:



Табела 1. Структура консолидованих јавних прихода у 2015. години

Извор: [www.fin.gov.rs](http://www.fin.gov.rs) (приступљено 10. 8. 2015)

Високо учешће у структури консолидованих јавних прихода доказује да је порез на додату вредност стожер буџетског система Србије. Значајнији јаз пореза на додату вредност уздрмао би буџетске уштеде на трошковној страни. Према макроекономском методу, јаз пореза на додату вредност представља разлику између актуелних пореских прихода и теоретских пореских прихода, односно разлику између пореза које су порески обвезници стварно пријавили и пореза који би били пријављени када би порески обвезници коректно приказали све своје трансакције. Процењени јаз пореза на додату вредност у Србији између 2008. и 2011. износио је 20,6% у просеку, што је много више од просека ЕУ25 од 13,5% између 2000. и 2006. године. Релевантније је упоредити просек Србије и чланица ЕУ на сличном нивоу развоја, у којима је јаз пореза на додату вредност износио 18,1 % између 2000. и 2006. (Reckon, 2009). Макроекономска релевантност процењеног јаза пореза на додату вредност види се из њеног удела у БДП-у. Процент јаза пореза на додату вредност између 2008. и 2011. износи 2,5% прилагођеног БДП-а (прилагођен према ЕСА 95 методологији), или 2,9% званичног БДП-а (Krstić et al., 2013, 68). Када су подаци екстраполирани на све порезе, дошло се до податка да је свеобухватни порески јаз у Републици Србији 10% БДП-а.

Иако истраживања такође показују да порез на додату вредност оставља најмање простора за избегавање пореза (Jimenez, J. P., et al., 2010), искуства многих земаља указују на то да је подложен преварама. Уколико систем пореза на додату вредност укључује више пореских стопа, нулту стопу, пореска

ослобађања, повећава се могућност за преваре (Agha & Haughton, 1996). Компликована конструкција пореског система увек је подложнија евазији пореза на додату вредност (Oldman & Woods, 1983; Keen & Smith, 2007). Међународни монетарни фонд препоручује поједностављење пореске конструкције пореза на додату вредност и прелазак на једноставни систем (Ebril et al., 2002). Студије ОЕЦД-а такође препоручују једноставни систем пореза на додату вредност, уз прелазак на ширу пореску основицу (Charlet & Owens, 2010).

Постојећи порески јаз указује на проблем у наплати и функционисању система пореза на додату вредност. С постојећим буџетским дефицитом, негирање или толеранција евазије пореза на додату вредност били би луксуз. Неопходни су дефинисање проблема и идентификација посебних случајева.

#### **4. Начини пореске евазије пореза на додату вредност у пореском систему Републике Србије**

Порез се може избећи на законит начин, уздржавањем од обављања опорезиве делатности, некуповином опорезивих производа, пословањем у другом организационом облику, применом пореских подстицаја, коришћењем правних празнина, итд. Суштинска разлика између допуштене и недопуштене пореске евазије јесте да ли је законодавац предвидео евазивно понашање пореског обвезника или је пак овим иновативним законским решењима и правним празнинама успео да изигра постојећи систем. У наставку рада су таксативно наведени примери законите (не)допуштене пореске евазије, а затим и незаконите пореске евазије.

а) Законита (не)допуштена пореска евазија у систему пореза на додату вредност

1. *Пропусти приликом класификације добара и услуга.* Приликом промета производа по нижој стопи пореза на додату вредност, за производе који утичу на животни стандард, може доћи до недопуштене евазије пореза. Законским решењем је обухваћена широка лепеза производа и тешко је одредити којој групи производа поједини артикал припада. Продавац врло често може да одређена добра с више стопе опорезивања сврста у добра с нижом стопом опорезивања, и да на тај начин избегне плаћање пореске обавезе.

2. *Повраћај претходног пореза.* Законодавац често не успева да правном регулативом обухвати све пословне аспекте функционисања једног предузећа. Као резултат настаје „правна празнина“ коју порески обвезник користи да смањи или избегне своју пореску обавезу, не рушећи притом правне норме. Адекватна правна конструкција искоришћена је и у закону о порезу на додату вредност. Наиме, чланом 38. евидентирају се фирме које ће бити порески обвезници уколико се обавезу да остваре одређени промет (већи од 8.000.000 динара). *Новоосноване фирме* у почетку често имају већа улагања по основу основних средстава и на основу тога врше повраћај пореза на додату вредност. Док њихове

пријаве пореза на додату вредност имају негативан предзнак дужи временски период, предузећа углавном не обављају своју основну делатност за коју су се регистровала. У овом случају држава не брише ове обвезнике по службеној дужности, већ задржавају континуитет у пословању (став Пореске управе 413-01227-08/2008-18, од 15. 1. 2009), а све у циљу подстицања привредне делатности.

Такође, све чешћи је случај да *предузећа која се региструју за истраживачку делатност* исказују претходни порез у низу пореских периода (нпр. улагањем у капитал друштва), а не исказују приход и не фактуришу истраживања. Слична ситуација се јавља и у грађевинској делатности, где грађевинске фирме исказују обавезу по основу пореза на додату вредност тек након завршетка објекта, а у исто време исказују повраћај или кредит из претходних пореза. Законодавац у случају пружања временски ограничених и неограничених услуга тражи периодични рачун, с тим да период на који се издаје рачун не може бити дужи од годину дана.

3. *Злоупотреба олакшица код пореза на додату вредност.* Применом члана 56а Закона о порезу на додату вредност, пунолетном држављанину Републике с пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан, рефундира се порез на додату вредност. Држава се одриче свог прихода из социјалних разлога, међутим, када купац да нетачне податке о свом имовинском статусу, долази до недопуштене пореске евазије.

4. *Мали обвезник пореза на додату вредност.* Мали обвезник (прописан одредбама члана 33. став 1. Закона о порезу на додату вредност), који је у претходних 12 месеци остварио или процењује да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 8.000.000 динара, може се одредити за обавезу плаћања пореза на додату вредност на почетку календарске године (члан 33. став 3. Закона о порезу на додату вредност), а самим тим подноси и пријаву о оствареном приходу. Уколико физичко лице само не поднесе пријаву, нема адекватне пореске контроле. Избегавањем плаћања пореза на доходак физичких лица долази и до евазије пореза на додату вредност.

Намера законодавца о мотивисању *пољопривредног произвођача* доводи до пореске евазије код пореза на додату вредност непрецизирањем норме о чијим се пољопривредним производима ради. Наиме, законски је дозвољено да се пољопривреднику на приходе од пољопривреде и шумарства на основу катастарског прихода призна надокнада пореза на додату вредност на вредност испоручених пољопривредних производа од 5%, и издаје му се признаница на основу тога (члан 34. Закона). Обрачунату накнаду обвезник пољопривреднику исплаћује у готовом новцу, а онда је зарачунава као претходни порез. У овом случају простор за евазију је широк. Довољно је да обвезник фингира промет пољопривредних производа, поткрепи лажном документацијом и тражи на основу тога повраћај пореза. Пореска администрација је овде немоћна, јер

пољопривредник нема обавезу доказивања трансакције, није дужан да води евиденцију, већ је довољно да је само потврди. Овај поступак је супротан с одредбама члана 30. Закона о порезу на додату вредност. Тако се губи намера законодавца о помоћи пољопривреднику који није у систему пореза на додату вредност, а има трошкове материјала.

5. *Евазија пореза и царински прописи.* Законске норме омогућују пореском обвезнику да уколико је инофактура потцењена и приликом царинења се утврди већа вредност, та последња вредност буде коришћена и за обрачун пореза на додату вредност, који се даље у пореској пријави исказује као претходни порез на додату вредност (члан 19. Закона о порезу на додату вредност). У исто време, он у даљем обрачунавању користи снижену фактурну основицу за обрачун порез на додату вредност, што увознику омогућава да буде у сталној претплати, тј. да константно исказује повраћај или кредит пореза на додату вредност. Део робе који се увезе не исказује се у пословним књигама, јер се продаје за готовину, што чини евазију још већом, а и незаконитом.

6. *Злоупотреба прописа од стране великих трговинских ланаца.* С обзиром на то да се систем пореза на додату вредност заснива на фактурисању, омогућено је великим трговинским ланцима да добију повраћај пореза на додату вредност од државе, а да још нису исплатили порез на додату вредност својим добављачима. Овакав систем доцње примењује се у Европи, међутим, у нашем случају, кашњење је велико и угрожава пословање добављача, док купци (велики трговински ланци) праве залихе робе и остварују приход по основу повраћаја пореза на додату вредност.

7. *Стечај обвезника.* Значајни фискални губици евидентирају се одласком обвезника у стечај. Дешава се да обвезник коме прети стечај одбија претходни порез на основу улазне фактуре пре него што уплати цену своме добављачу. Ако је добављач већ платио порез, а цена му не буде плаћена, нити се из стечајне масе може измирити, он може једино тражити повраћај уплаћеног пореза. Недостаци пореза на додату вредност окривљују се за овакво стање, тј. модел опорезивања према принципу фактурисане реализације.

8. *Непријављивање сопствене потрошње.* Делимично избегавање плаћања пореза може настати због непријављене сопствене потрошње у непроизводне сврхе, уколико се порез на та добра, обрачунат у претходној фази, може одбити. Ова ставка не представља забрињавајућу опасност по буџет.

9. *Специфичности политичких и територијалних питања Републике Србије и Аутономне Покрајине Косово и Метохија (АПКМ).* Због неусаглашености регистра пореских обвезника у Агенцији за привредне регистре и Пореској управи, порески обвезници коришћењем правних празнина успешно избегавају пореску обавезу по основу пореза на додату вредност, или исказују повраћај овог пореза. Порески обвезници региструју своју делатност на територији АПКМ, а притом стварни промет обављају на територији ван ове



покрајине, тј. на осталом делу територије Републике Србије. У својим пријавама исказују претходни порез на додату вредност. Порески обвезник је изван домашаја пореске контроле, јер није предвиђена законска јединица која би администрирала порез на додату вредност у АПКМ („Службени гласник РС“, бр. 94/04... 120/08).

б) Незаконита евазија у систему пореза на додату вредност

1. *Порески обвезник не подноси пореску пријаву за порез на додату вредност за одређени порески период.* Порески обвезник је дужан да поднесе пријаву на основу члана 37. став. 1. Закона о порезу на додату вредност. Овој активности углавном претходи невођење уредне евиденције о промету.

2. *Нетачно и непотпуно исказивање пореза на додату вредност у пореским пријавама.* Механизам утаје се заснивао на приказивању фалсификованих фактура, према којима уопште није долазило до промета, или приказивањем фактура у којима је приказан знатно већи промет од реалног, па самим тим и знатно већи износ примљеног пореза на додату вредност.

3. *Неподношење евиденционе пријаве.* У овом случају лице испуњава услов из члана 8. Закона о порезу на додату вредност, али пропушта да поднесе евиденциону пријаву и региструје се као обвезник пореза на додату вредност. Евиденциону пријаву подноси обвезник који при отпочињању обављања делатности процени да ће у наредних 12 месеци имати промет већи од 8.000.000. Уколико се обвезник не региструје сагласно овим одредбама, у потпуности се избегава плаћање пореза по основу промета робе и услуга.

4. *Фантомске фирме.* Фантомске фирме се могу дефинисати као фиктивна правна лица, која се у земљи или у иностранству оснивају на стварне или непостојеће особе и региструју на стварне или непостојеће адресе, с јединим циљем утаје пореза. Пракса у нашој земљи показала је да је њихов „животни век“ веома кратак и да трају неколико месеци, или, у крајњем случају, неколико дана, тек толико да се преко њих изврше недозвољене трансакције. Лажним фактурама издатим другим „фантомским фирмама“, омогућавају да изврше повраћај значајног износа пореза на додату вредност. Други начин остварења добити јесте што за кратко време региструју велики промет, без реализације пореске обавезе. „Фантомске фирме“ за робу набављену на црно или услуге начињене од непријављених лица, сачињавају лажне фактуре и самим тим смањују пореску обавезу по пријави пореза на додату вредност или остварују повраћај пореза на додату вредност. Фирме „перачи“ на издатим лажним фактурама за промет који није реализован приказују ниже цене робе или услуга, а самим тим нижи порез на додату вредност.

## Закључак

Пореска евазија доводи до дискриминације пореских обвезника, нарушавања начела равномерности у расподели пореских терета, те нарушавања начела праведности у опорезивању. Такође директно утиче на буџетски дефицит и јавне инвестиције, као и на губитак у благостању због пребацивања пореских обвезника на оне економске активности где је могуће избећи порез. Главни узрок пореске евазије налазимо у неефикасности пореске администрације, што смањује вероватноћу да ће пореска евазија бити откривена. Пореска управа Србије није на адекватан начин ни технички ни кадровски оспособљена, неадекватно је материјално награђена, са статичном и нефлексибилном организационом структуром.

Порез на додату вредност је стожер буџетског система Србије. Значајнији јаз пореза на додату вредност угрозио би буџетске приходе. Истраживања показују да порез на додату вредност оставља најмање простора за избегавање пореза. Ипак, искуства многих земаља указују на то да је порез на додату вредност подложен преварама. Ејнсворт (Ainsworth, 2010) упозорава да пре него што одређена држава усвоји неку шему опорезивања, треба да испита поједине преваре које су присутне у тим аранжманима, јер касније у циљу „поправке“ постојећег законодавства пореска власт посеже за увођењем нових уредби, компликујући досадашњи систем и удаљавајући га од начела једноставности.

У раду су прецизиране следеће пореске преваре: непријављивање чињеница битних за утврђивање обавезе пореза на додату вредност; давање лажних података за обрачун и плаћање; неосновано исказивање за повраћај пореза на додату вредност итд. Реформе Закона о порезу на додату вредност захтевају развој нових политика, правила, процедура, адекватно обучено особље, способно да преузме различите задатке који су повезани с администрирањем пореског система (GAO, 2008).

## Литература

- Agha, A., & Haughton, J. (1996). Designing VAT systems: Some efficiency considerations. *Review of Economics and Statistics*, 78 (2), 303–308.
- Ainsworth, R. T. (2010). VAT fraud – technological solutions. *Boston University School of Law Working Paper*, 10–28.
- Allingham, M., Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1 (3–4), 323–338.
- Alm, J., Jackson, B. and McKee, M. (1992). Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance With Experimental Data. *National Tax Journal*, 45 (1), 107–114.
- Charlet, A., Owens, J. (2010). An international perspective on VAT. *Tax Notes International*, 59 (12), 943–954.

- Christie, E., Holzner, M. (2006). What Explains Tax Evasion? An Empirical Assessment based on European Data. *WIIW Working Paper 40*.
- GAO (2008). *Value-Added Taxes. Lessons learned from other countries on compliance risks, administrative costs, compliance burden, and transition*. United States Government Accountability Office (GAO). Report to Congressional Requesters, GAO-08-566. Преузето 10. 8. 2015. са сајта [www.gao.gov/new.items/d08566.pdf](http://www.gao.gov/new.items/d08566.pdf).
- GIZ (2012). *The Serbian Taxpayer Survey*. Mimeo.
- GIZ (2013). *The Serbian Taxpayer Survey – Second Wave*. Mimeo.
- Hasseldine, J., Li, Z. (1999). More tax evasion research required in new millennium. *Crime Law and Social Change*, 31 (2), 91–104.
- Jimenez, J. P., Sabaini, J. C. G., Podesta, A. (2010). Tax Gap and Equity in Latin America and Carribean. *Fiscal Studies No. 16*.
- Keen, M., Smith, S. (2007). VAT fraud and evasion: What do we know, and What can be done?. *International Monetary Fund Working Paper WP/07/31*, IMF Fiscal Affairs Department. Доступно на: [www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf).
- Krstić et al. (2013). The Shadow Economy in Serbia: New Findings and Recommendation for reform. *USAID, Foundation for the Advancement of Economics*.
- Martinez-Vazquez, J., and McNab, R. M. (2000). The Tax Reform Experiment in Transitional Countries. *National Tax Journal*, 53 (2), 273–298.
- Oldman, O., Woods, L. (1983). Would a Value-Added Tax system relieve tax compliance problems?. Phillip Sawicki (ed.). *Income tax compliance: A report of the ABA section of Taxation Invitational Conference on Income Tax Compliance*.
- Reckon (2009). Study to quntify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. London.
- Tanzi, W., Parthasarathi, S. (1993). A Primer on Tax Evasion. *IMF Working Paper WP/93/21*.
- Torgler, B. (2004). Tax morale, trust and corruption: Empirical evidence from transition countries. *Center for research in Economics, management, and arts*. Zürich.
- Закон о порезу на додату вредност, „Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04 испр., 61/05, 61/07 и 93/12.
- Правилник о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ, „Службени гласник РС“, бр. 94/04... 120/08.

Ранђеловић, С. (2011). Смањење евазије пореза као инструмент фискалне консолидације. *Френ. Квартални монитор*, двоброј 25–26. Преузето 10. 8. 2015. са сајта [www.fren.org.rs/sites/default/files/qm/L2\\_0.p](http://www.fren.org.rs/sites/default/files/qm/L2_0.p).

### **Resume**

The problem of evasion of value added tax at the time of fiscal consolidation in Serbia is significant and in that sense, this work should contribute to shedding light on the modalities of this tax evasion. Although research also shows that the value added tax leaves less room for tax evasion, the experience of many countries shows that the value added tax is subjected to fraud. The paper specified tax fraud through: failure to report facts essential for establishing the liability of value added tax; giving false information for calculation and payment; groundless expression for the refund of value added tax, etc. Reform of the law on value added tax requires the development of new policies, rules, procedures, and adequately trained staff capable of assuming the different tasks associated with the administration of the new system.