

Др Миливоје Лапчевић, доцент
Правног факултета Универзитета у Крагујевцу

УДК: 339.163.4:02:004
DOI: 10.46793/XXIV-11.447L

СИВА ЕКОНОМИЈА У ОБЛАСТИ „ДИГИТАЛНИХ“ УСЛУГА – КРИТИКА ДОМАЋЕГ СТРАТЕШКОГ ОКВИРА И ПОРЕСКОПРАВНОГ ОДГОВОРА *

Резиме

*Динамичност сектора услуга и његов очекивани раст у будућности, по природи ствари, биће праћен и појавом нових форми сиве економије у овој области, посебно у сегменту „дигиталних“ услужних делатности. Овај рад представљаће критику актуелног програмског (стратешког) оквира борбе против сиве економије на домаћем плану, будући да у оквиру њега ни изблиза нису уважене специфичности сектора услуга када је реч о потенцијалима генерисања нежељених понашања економских субјекта. Такође, аутор ће покушати да илуструје квалитативну „тежину“ актуелних напора финансијских управљача у суочавању са проблемом избегавања плаћања пореза у области опорезивања прихода од услужних делатности који се остварују из иностранства. Аутор ће у том смислу, покушати да илуструје у којој мери *ad hoc* „рације“ пореских власти заиста представљају ефективан допринос суочавању са метастазираном пореском евазијом у области опорезивања дохотка.*

Кључне речи: *дигиталне услуге, сива економија, стратешко планирање, пореска евазија.*

1. Уместо увода

Потреба за решавањем или ублажавањем проблема сиве економије представља једно од најзначајнијих области политичке акције у периодима актуелних или очекиваних економско-финансијских неравнотежа, када долази до потпуног изражаја чињеница да је овај феномен не само последица већ и узрок пада националног БДП-а, који делује на продубљивање финансијске

* Рад је настао као резултат научноистраживачког рада истраживача Правног факултета Универзитета у Крагујевцу, који финансира Министарство просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије.

кризе.¹ Уједно, с обзиром на обим емитованих фискалних последица сиве економије, раздобља глобалних или националних финансијских криза редовно представљају период у којем дубинске аномалије националних пореских система долазе до пуног изражаја.

Пореске системе било које државе могли бисмо сагледавати и као једну врсту незваничног „резимеа“ њене социо-економске стварности, те, као такви, редовно представљају изузетно комплексне правне целине. Иако чињеница фискалне суверености начелно обезбеђује слободу држава у моделирању властитих пореских система, та слобода је, *de facto*, омеђена потребом да се уваже бар три чињенице: 1) обим у којем усвојена пореска регулатива може реално досегнути до зацртаних фискалних циљева; 2) усклађеност садржине пореске регулативе са основним људским правима која су итекако ангажована у области опорезивања и 3) објективна процена у погледу подобности појединачних порескоправних решења да умање могућност недозвољених понашања пореских обвезника.

Наизглед раздвојене, све три наведене чињенице заправо чине јединствену когнитивну подлогу креирања здраве и одрживе пореске политике. Узимањем у обзир, примера ради, искључиво фискалних циљева, по правилу се шире могућности прикривеног деградирања како права пореских обвезника из порескоправног односа тако и основних права прописаних уставом - права на једнакост грађана пред законом. Са друге стране, једнакост грађана пред законом постаје упитна у ситуацијама када целина пореског система продукује критичан ниво толеранције према недозвољеним понашањима одређених категорија економских субјеката, при чему се ова аномалија може несметано манифестовати и у условима генерално досегнуте краткорочне или средњорочне стабилности фискалног система.

Системско сужавање простора за незакониту пореску евазију, кроз уобличавање прецизно разрађених стратешких оквира борбе, устројство јасних антиевазионих механизма у пореским прописима и осмишљавање ефикасних начина пореске контроле, узима се као основа дугорочне одрживости система наплате пореза и претпоставка потпуног уважавања хоризонталне и вертикалне пореске правичности. Ипак, ентузијазам управљача у погледу посвећености обезбеђењу ове претпоставке, у већини европских транзиционих економија, могао би се, у најбољем случају, оценити као недовољан. Разлози су, притом, бројни, а угрубо би се могли свести на два основна: третирање питања толеранције сиве економије као „политичког производа“ чија је цена изузетно висока, и, са друге стране, одсуство свеобухватног приступа у проучавању

¹ Вид.: Arandarenko, M., *The Shadow Economy: Challenges to Economic and Social Policy*, in: Krstić, G., Schneider, F. (eds.), *Formalizing the Shadow Economy in Serbia Policy Measures and Growth Effects*, e-book, 2015, <http://www.springer.com/series/1262> (10.11.2020), p. 5.

комплексне мотивационе базе понашања пореских дужника када је реч о избегавању пореских обавеза.²

У условима транзиционих преображаја чији је ујурбани темпо диктиран потребом држава да се што брже делотворно интегришу у светске економске токове, упоредно посматрано, често је имао за последицу одсуство реформске „дубине“ при моделирању основа пореских система на начин који би усагласио потребу за испоруком брзих фискалних учинака и потребу за конституисањем пореског система који у потпуности афирмише истинску правичност у опорезивању.

Две деценије транзиционих реформи нису биле довољне да се у Р. Србији установи порески систем који би понудио стабилне механизме ефективног супротстављања незаконитом избегавању плаћања пореза, што је посебно видљиво у опорезивању дохотка физичких лица. Такође, домаћи порески механизми показују системску спорост у проналажењу ефикасних начина пореског захватања економске супстанце која се креира у потпуно новим или иновираним економским активностима, што на посебан начин долази до изражаја у прогресивној области тзв. дигиталних услуга. Најновији покушаји фискалних управљача у Р. Србији да изврше опорезивање истинске економске снаге која се манифестује у сектору дигиталних услуга, чине се интересантним како из угла временског тренутка у којем се најављују, тако и из перспективе крајњих друштвено-економских ефеката њихове најављене реализације.

2. Квалитет стратешког оквира сузбијања сиве економије у РС

У читавом транзиционом периоду проблем бујања најразличитијих форми сиве економије представљао је доминантно обележје домаћег система привређивања. Посматрајући период 2000-2015 тешко да се може закључивати о постојању прецизно осмишљених стратешких опредељења да се размере нежељених последица активности у зони сиве економије сведу на друштвено прихватљиву меру. Наглашена хоризонтална структурираност националне политике сузбијања сиве економије, отворила је могућност да се на истим нивоима одлучивања формулишу стратешки планови акције који ће парцијално третирати овај проблем, без синтетички формулисаних усмеравања ка заједничким циљевима. Тако, илустрације ради, национални стратешки оквири

² У мотивациони ослонац одлука пореских дужника да се упусте у избегавање својих пореских обавеза, уткан је читав комплекс сложених економских, социолошких и психолошких чинилаца, који, сваки на свој начин, води нежељеном исходу за фискус. О социолошким, економским и психолошким детерминантама пореске евазије, детаљније вид.: Димитријевић, М., *Дизајнирање делотворне политике спречавања пореске евазије*, Зборник радова Правног факултета у Нишу, бр. 84/2019, стр. 34-38.

за борбу против корупције у области јавних финансија³ само су делимично и посредно могли редуковати проблем сиве економије, с обзиром на чињеницу да корупција представља само један од бројних генератора сиве економије.

Првобитни покушаји озбиљнијег суочавања са проблемом сиве економије, осим што су почивали на сувише апстрактно формулисаним стремљењима, нису у довољној мери уважавали специфичне карактеристике домаћег амбијента у којем функционише неформална економија. У теорији се, не без разлога, истиче да су „разлике између формалног и неформалног, легалног и нелегалног сектора, креиране на подлози историје, културе, времена и простора“⁴, те да, самим тим, проблем сиве економије у различитим државама, може имати битно другачију садржинску и структурну основу.

Као резултат координисане активности више од сто учесника (представника владиног и невладиног сектора) 2015. године Влада РС је усвојила *Национални програм за сузбијање сиве економије*⁵, у оквиру којег је било испланирано да ће општи циљ - смањење обима сиве економије са 30,1% на 26,7% у периоду 2015-2020, бити остварен кроз четири посебна циља: 1) обезбеђење ефикаснијег надзора над токовима сиве економије; 2) унапређење функционисања фискалног система; 3) смањење административног и парафискалног оптерећења за привреду и грађане и 4) подизање свести грађана и привреде о значају сузбијања сиве економије и мотивације за поштовање прописа.⁶

Међутим, као и бројни стратешки планови у другим областима политичке акције тако је и *Програм-2015* садржао значајне недостатке од којих бисмо могли издвојити следеће: 1) нумеричко таргетирање главног циља – смањења обима сиве економије није праћено и јасним нумеричким таргетирањем жељених исхода код посебних циљева; 2) посебни циљеви су били формулисани на исувише апстрактној основи, без јасних предвиђања у којој мери ће остварење којег посебног циља допринети смањењу сиве економије, и 3) непрецизност и апстрактност у формулисању посебних циљева праћена је и лошим одабиром показатеља њихове реализације у оквиру Акционог плана (што може резултирати погрешним закључцима о томе да је одређени циљ досегнут иако би прецизни нумерички показатељи показивали супротно).⁷

³ Вид.: *Национална стратегија за борбу против корупције у Републици Србији за период од 2013. до 2018.*, (Службени гласник РС, бр. 57), стр. 5-11.

⁴ Вид.: Edelbacher, M., Dobovšek, B., Kratcoski, P. C., *The Relationship of the Informal Economy to Corruption, Fraud, and Organized Crime*, in: Edelbacher, M., Dobovšek, B., Kratcoski, P.C. (eds.), *Corruption, Fraud, Organized Crime, and the Shadow Economy*, Boca Raton 2016, pp. 1-2.

⁵ Даље: *Програм-2015*.

⁶ Вид.: Влада Републике Србије, Закључак о усвајању Националног програма за сузбијање сиве економије (Сл. гласник РС, бр. 110/2015).

⁷ Одсуство преко потребне ефективне конкретизације мера за сузбијање сиве економије својствено је и годишњим фискалним стратегијама, као и другим планским

Посматрано из опште перспективе, чак и да је плански оквир *Програм-2015* понудио знатно концизније механизме разраде и праћења основног и посебних циљева, значајну екстерну кочницу његове потпуне реализације представљала би чињеница што је у време креирања овог документа у РС још увек недостајао општи регулаторни оквир планског система, који је од пресудног значаја у погледу координације најзначајнијих јавних политика. Усвајањем Закона о планском систему⁸ 2018. године, обезбеђене су дуго очекиване системске претпоставке усаглашавања како временских координата јавних политика (краткорочних, средњорочних и дугорочних циљева) тако и активности већег броја јавних служби које су усмерене ка истом стратешком исходу.⁹ У сфери сузбијања сиве економије усвајањем овог закона учињен је почетни допринос ефикаснијем и ефективнијем спровођењу стратешких планских оквира, са битно унапређеним основама формулисања циљева и задатака, као и мониторинга њихове реализације.

Успостављање општег регулаторног оквира планског система формално је отворило простор за ефективнију хоризонталну али и вертикалну координацију политике сузбијања сиве економије. С обзиром на обим остварених резултата али и отварање већих могућности да се у одређеним сегментима постигну знатно бољи учинци, уочена је потреба ревизије *Програма-2015*, што је резултирало усвајањем новог стратешког оквира од стране Владе РС – *Националног програма за сузбијање сиве економије са Акционим планом за спровођење Националног програма за сузбијање сиве економије за период 2019–2020. године*¹⁰ у оквиру којег је поред општег циља у овој области, прокламовано и неколико посебних циљева.

Програм-2019 превиђа прецизно нумеричко таргетирање жељених исхода, при чему би се њиховим праћењем могао констатовати обим остварења општег циља овог документа - реалног смањења сиве економије. Као основни нумерички *оутри*-и у *Програму-2019* наведени су следећи: 1) смањење процене учешћа сиве економије у БДП-у РС код регистрованих привредних субјеката са

документима који третирају овој феномен на непосредан или посредан начин. Упоред.: Маџар, Л., *Сива економија у Србији у светлу тенденција у европским земљама*, Школа бизниса, бр. 3-4/2013, стр. 74.

⁸ Вид.: Сл. гласник РС, бр. 30/2018, даље: ЗПСРС.

⁹ У духу ЗПСРС-а, плански систем се посматра као кохезиона целина различитих елемената планирања: планских докумената, учесника у планском систему, процеса управљања системом јавних политика, процеса усаглашавања садржаја планских докумената са садржајем других планских докумената и прописа и повезивања процеса усвајања и спровођења јавних политика са процесом средњорочног планирања. Вид.: ЗПСРС, чл. 2, ст. 1.

¹⁰ Вид: Влада Републике Србије, *Национални програм за сузбијање сиве економије са Акционим планом за спровођење Националног програма за сузбијање сиве економије за период 2019–2020. године*, (Службени гласник РС, бр. 27 од 12. априла 2019), даље: *Програм-2019*.

14,9% на 14,5%; 2) смањење удела нерегистрованих привредних субјеката у укупном броју привредних субјеката са 17% на 15%; 3) релативно смањење јаза у наплати ПДВ-а за 2 процентна поена и 4) смањење учешћа неформалне запослености у укупној запослености са 19,5% у 2018 на 17,5% у 2020. години.

Амбициозност прокламованих циљева *Програма-2019* морала је бити праћена и отклањањем конфузије у погледу једног од најзначајнијих питања борбе против сиве економије – питања одговорности. Наиме, *Програм-2015* као једно од основних начела сузбијања сиве економије промовисао је тзв. *принцип заједничке одговорности*, конципиран као потреба да у ову борбу буду укључени сви субјекти који су погођени сивом економијом – органи јавне управе, организације, привреда и грађани.¹¹ Уколико би се дословно схватио на овај начин, јасно је да у практичном слеђењу овог принципа не би остало ништа ни од „заједништва“ али ни од одговорности. Будући да су суштински кроз ово начело означени само бенефицијари напора за сузбијањем сиве економије, без (макар и уопштеног) формализовања механизма њихове истинске „заједничке“ одговорности, могло би се закључивати и о намери да се проблем лоцирања одговорности за учинке у борби против сиве економије остави у зони политичке арбитрерности, чиме би се, сасвим извесно, довело у питање остварење програмских стремљења у потпуности. *Програм-2019*, са друге стране, понудио је друго принципијелно решење – *начело заједничког интереса и рашићене одговорности*. На тај начин, раније прокламовано начело заједничке одговорности у *Програму-2019* модификовано је у начело „заједничког интереса“, док се, са друге стране, јасно инсистира на потпуном разграничењу институционалне одговорности у реализацији мера за сузбијање сиве економије. На потпуном разграничењу инсистира се и у случајевима када се овлашћења државних органа у одређеним поступањима *преклапају*, „у складу са начелом да преклапање овлашћења служи ефикаснијем деловању државних органа а не замагљивању линија одговорности међу органима јавне управе.“¹²

Значајан напредак ревидираног планског оквира борбе против сиве економије може се констатовати и у погледу начина на који су посебни циљеви ове стратегије преточени у елементе програмске структуре акционог плана њене реализације. Један од видљивијих недостатака програмског оквира из 2015. године, састојао се у занемаривању потребе јасног маркирања најкритичнијих манифестационих форми нелегалне економије (односно економских сектора у којима се ове активности одвијају), како би се инструменти супротстављања овим појавама могли прилагодити специфичностима њиховог испољавања. За разлику од *Програма-2015*, ревидирани стратешки оквир карактерише знатно већи степен конкретизације, како у одабиру мера и активности које су усмерене на остварење сваког

¹¹ Вид.: *Програм-2015*, стр. 18.

¹² Вид.: *Програм-2019*, стр. 30.

појединачног циља, тако и погледу избора показатеља учинака за сваку планирану меру. Прецизна и правилно формулисана програмска структура омогућила је да се у оквиру програмског циља – „Ефикаснији надзор на токовима сиве економије“, маркирају и сасвим конкретне неуралгичне тачке сиве економије – нелегална градња, оглашавање и продаја робе преко интернета од стране нерегистрованих субјеката, продаја несопствених производа на робним и зеленим пијацама, незаконита производња дувана и ГМО производа итд.¹³ На тај начин је омогућено да се учинци у реализацији целокупног програма са већом лакоћом квантификују, како би се кроз периодичне евалуације изводили конкретни закључци у погледу обима постигнућа програмских циљева.

3. Дигитална сива економија у области услуга – појам и стање у РС

Оно што се ипак може посматрати као хендикеп новог планског оквира *Програм-2019*, јесте недовољно селектовања обима и последица сиве економије у сектору услуга, с обзиром на то да неформалне економске активности у услужном сектору карактерише читав комплекс специфичности, који изискује донекле различит системски одговор у односу на друге економске активности. У прилог овог закључка најбоље говори чињеница да су од целокупног сектора услуга, у програмској разради борбе против сиве економије у *појединачним* областима њеног испољавања, таргетиране једино незаконитости у пружању услуге јавног превоза¹⁴, док су остале манифестационе форме сиве економије у области услуга изостале из програмске разраде. Овакво стратешко опредељење националних планера, могли бисмо сматрати последицом избора критеријума лакоће сузбијања сиве економије у појединим сферама и формама привређивања а не последицом процене реалног економско-финансијског значаја незаконитих активности у појединачним областима.

Тихо заобилажење сектора услуга при селекцији најкритичнијих тачака „емисије“ сиве економије не би се могло подржати из најмање три разлога: *прво*, чињеница да се за услуге везује „нематеријални“ карактер, по природи ствари, пресудно опредељује повећане могућности осмишљавања нелегалних образаца у њиховој реализацији, чиме се осигурава маскимизација интереса

¹³ Вид.: *Програм-2019*, стр. 54-64.

¹⁴ У таргетирању управо овог вида услуге национални планери су вероватно били подстакнути појединим статистичким показатељима који указују да су привредни субјекти који се баве услугама у области саобраћаја за око 6,4 процентана поена склонији уласку у сиву зону у односу на субјекте који пружају друге видове услуга. Вид.: Крстић, Г., Радуловић, Б., *Сива економија у Србији 2017 – процена обима, карактеристике учесника и детерминанте*, Београд 2018, стр. 53.

пружалаца на уштрб јавних интереса; *друго*, тржишна афирмација најразличитијих формата електронских (дигиталних) услуга омогућила је удруживање „нематеријалног“ карактера услуга са „неопипљивошћу“ локације њиховог пружања, чиме су драстично разуђени потенцијали разраде модела нелегалног понашања економских субјеката и „отворене броје авеније нечасних финансијских добитака“¹⁵; *треће*, услужни сектор се налази у процесу континуираног раста у посттранзиционим економијама а његово агресивно позиционирање у системима привређивања наговештава и да ће се већи део економске супстанце која се емитује у сивој зони лоцирати управо у овом сектору.

За разлику од знатно „видљивије“ тзв. „традиционалне“ сиве економије, у чијем третману је могуће искристалисати прилично делотворне начине социополитичког отпора, тзв. „дигитална“ сива економија, уз посебан нагласак на сектор услуга, прилично је заклоњена плаштом особености: нејасним контрастом између личног и пословног, анонимности у деловању, недостатку чврстих етичких образаца електронског пословања, поимањем *on-line* неформалних економских активности као чина „без жртве“ и, наравно, перцепција актера о ниском ризику од откривања и санкционисања.¹⁶

С обзиром на то да је константно унапређење информационо-комуникационих технологија одлучујуће дало на замаху развоју електронских услуга, за очекивати је да феномен дигиталне сиве економије придобије знатно већу пажњу научне јавности, у односу на актуелни ниво. Да би се то постигло, проучавање обима, структуре и мотивационе базе дигиталне сиве економије потребно је дислоцирати из широког поља проучавања тзв. „сајбер криминала“, будући да је под овим појмом обухваћена и широка лепеза „изворно“ недозвољених понашања и активности реализованих у сајбер простору (или посредством инструмената електронских комуникација), а која садржински не „припадају“ сивој економији.¹⁷ Другим речима, када је реч о природи објеката

¹⁵ Вид.: Amasiatu, C. V., Shah, M. H., *First party fraud: A review of the forms and motives of fraudulent consumer behaviours in e-tailing*, International Journal of Retail & Distribution Management, Vol. 42, No. 9/2014, p. 805.

¹⁶ Детаљније, вид.: Gaspareniene, L., Remeikiene, R., *Digital Shadow Economy: a Critical Review of the Literature*, Mediterranean Journal of Social Sciences, Vol. 6, No. 6/2015, p. 405.

¹⁷ Теоријска одређења компјутерског - сајбер криминала се међусобно прилично разликују, посматрано пре свега из угла обима и врсте нелегалних активности које су њиме обухваћене. Поједини аутори сајбер-криминал опредељују уз акцентовање имовинске природе повређених интереса, па су под њиме склони да подразумевају све облике криминалног понашања која се реализују посредством интернета а усмерена су на „незаконито одузимање имовине и ресурса од других“. У том смислу, вид.: Smith, G. S., *Management models for international cybercrime*, Journal of Financial Crime, Vol. 22, No. 1/2015, p. 104. На другој страни су становишта која у компјутерском криминалу виде све обике кршења кривично-правних прописа а који укључују примену знања из

заштите, супротстављање дигиталној сивој економији усмерено је примарно на заштиту финансијских јавно-правних интереса (интереса фискаса) док је објекат заштите легислативних механизма санкционисања сајбер-криминала по свом обиму знатно шири.

„Сива зона“ дигиталне економије обично се ограничава на понашања и активности у сајбер простору која су у основи дозвољена, али се реализују на начин који није усклађен са законским оквиром, уз последично онемогућавање адекватног порескоправног захватања. Како испољене незаконитости, по својој садржини, могу бити битно различите, у основи је могуће разликовати три појавна облика сиве економије у области услуга, који, притом, могу бити испреплетани. На првом месту можемо говорити о дигиталној нелегалној економији (енг. *digital illegal economy*) која подразумева генерисање прихода у обављању регистроване услужне делатности у дигиталном простору, али уз кршење законске регулативе у области пружања *on-line* услуга.¹⁸ Други појавни облик, који је у ситуацијама постојања недовољног системског отпора сивој економији нарочито присутан, јесте тзв. дигитална нерегистрована економија (енг. *digital unregistered economy*), под којом се подразумева реализација услужних активности *on-line*, без испуњења обавезе регистрација обављања услужне делатности, при чему су мотиви оваквог понашања пружалаца углавном сведени на избегавање пореских обавеза.¹⁹ Коначно, трећи манифестациони формат односио би се на активности пружања електронских услуга на начин који занемарује обавезу подношења извештаја о пословним резултатима (енг. *digital unreported economy*), што је, такође, примарно мотивисано остварењем нелегалне пореске уштеде за пружаоце услуга.²⁰

Посматрано из перспективе стања у РС, осим што је занемарен на стратешком, проблем сиве економије у области дигиталних услуга, у дугом низу година, био је запостављен и на оперативном плану, у смислу пуне и доследне експлоатације већ постојећих законских инструмената порескоправне али и других видова институционалне реакције. Значајан део економске супстанце, односно дохотка који остварују пружаоци у области дигиталних услуга, а посебно у ситуацијама када се тај доходак (односно његов део) остварује од иностраних исплатилаца, безразложно је одолевао порескоправном захвату домаћих пореских власти, чиме су проузроковани

компјутерске технологије. Вид.: Laudon, K.C., Laudon, J. P., *Management Information Systems: Managing the Digital Firm*, London 2020, p. 303.

¹⁸ Упоред.: Feige, E. L. *The underground economies – tax evasion and information distortion*, Cambridge, 2007, p. 17.

¹⁹ Упоред.: Feige, E. L., *The Meaning of the 'Underground Economy' and the Full Compliance Deficit*, in: Gaertner, W., Wenig, A. (eds.), *The Economics of the Shadow Economy - Proceedings of the International Conference on the Economics of the Shadow Economy Held at the University of Bielefeld, West Germany October 10-14, 1983*, Berlin 1985, p. 22.

²⁰ Исто.

значајни фискални губици. Као индиректна потврда овог закључка могло би се посматрати саопштење Пореске управе РС од 13.10.2020. објављено под насловом *Самоиницијативно пријављивање прихода оствареног из иностранства* (даље: Саопштење), у којем се констатује „висока стопа непоштовања пореских прописа“ када је реч о пријављивању прихода остварених „по основу пружања разних врста услуга, а најчешће су то услуге развоја софтвера, превођења, држања часова енглеског језика, промоције, графичког дизајна и других услуга“.²¹

Громогласне најаве парцијалних акција суочавања са проблемом сиве економије, по природи ствари, негирају постојање озбиљнијег системског приступа, и, у комплексним друштвеним и економским условима примене, могу одбацили обиље контраефеката. Обелодањене „претње“ Пореске управе да ће, у случају да физичка лица (махом пружаоци различитих услуга електронским путем) која остварају приходе из иностранства наставе да игноришу своје пореске обавезе по основу Закона о порезу да доходак грађана исти (коначно) бити и примењен, изазвале су значајан одјек у општој јавности, праћен конфузним интерпретацијама како мотива тако и економских последица ове акције домаће пореске администрације. Најављена оперативна пресија домаћих пореских власти изазвала је одијум углавном негативних реакција друштвено-економских актера, чијом се синтезом употпуњују закључци о реалном обиму проблема сиве економије у области услуга. Као прво, отворена и медијски пласирана реакција самих пружалаца предметних услуга, који су у континуитету занемаривали обавезу плаћања пореза на приход који се остварује из иностранства, правдајући се, углавном - висином пореза, показују нам да теоријско својство „скривености“ у опису дигиталне сиве економије, не подразумева нужно и истинску, објективну скривеност овог феномена, већ би се, у домаћем примеру, пре подударила са појмом *системске толеранције* према појави, чији су економски актери, као и њихове активности, одувек били мање-више „видљиви“ за пореске власти. Са друге стране, уместо да представља ослонац снажења пореског морала, најављени парцијални приступ у третману сиве економије могао би водити његовој даљој ерозији, будући да емитује две поруке: 1) да је системска толеранција на поједине појавне облике евазионих активности заправо била „призната“ реалност и 2) да методе парцијалног суочавања са сивом економијом почивају на селекцији „мета“ недокучивој принципу правичности опорезивања, будући да „жаришта“ сиве економије и даље остају под окриљем системске толеранције (нпр.

²¹ Непоштовање пореских прописа установљено је и код физичких лица која приходе остварују на друштвеним мрежама („јутјубери“, „инфлуенсери“), путем интернет клађења и слично, као и код лица која су издавала сопствене непокретности до 30 дана („стан на дан“). Вид.: Пореска управа РС, *Самоиницијативно пријављивање прихода оствареног из иностранства*, саопштење од 13.10.2020, доступно на: <https://www.purs.gov.rs/ biro-za-informisanje> (20.11.2020).

провизоријум паушалног опорезивања). Опасност утицаја селективног односно недовољно критеријумског приступа у формулисању циљева акције на стање пореског морала код „савесних“ пружалаца е-услуга додатно је појачана чињеницом да и најоптимистичнија истраживања указују како скоро једна четвртина грађана РС сматра у потпуности оправданим економске активности у сивој зони.²²

4. Закључна разматрања

С обзиром на потребу хитних економско-политичких акција у кризним периодима, третирање проблема сиве економије у оквиру тзв. пакета антикризних мера, обично подразумева акцентовање инструмената репресије у приморавању економских субјекта да се определе за легалне токове обављања делатности, док се системским претпоставкама отклањања овог проблема посвећује знатно мања пажња. На тај начин, постижу се углавном само краткорочни економско-финансијски ефекти који не представљају истинску баријеру да се нелегална понашања економских субјекта у пост-кризном периоду интензивирају у још израженијој форми.

Који ће појединачни образац дигиталне сиве економије у сектору услуга бити најзаступљенији зависи од свеопштих социо-економских детерминанати система привређивања, а посебно од две главне претпоставке: разрађености легислативних механизма супротстављања дигиталној сивој економији и политичке посвећености њиховој примени са једне стране, и јачању објективних капацитета држава у контролисању сајбер простора, односно економске супстанце која се у оквиру њега промеће, са друге. Уколико су ове претпоставке на незавидном нивоу, за очекивати је да буде најизраженији онај облик дигиталне сиве економије који у највећој мери погодује пружаоцима дигиталних услуга, а то је свакако дигитална нерегистрована економија, будући да овај облик економске активности остаје „званично невидљив“ за пореску администрацију али и друге механизме јавне контроле. Широка распрострањеност управо овог формата дигиталне сиве економије, осим што продукује значајне фискалне ефекте, уједно је и показатељ дубинске неефикасности али и неправичности националних пореских система.

²² Према истраживањима *Ipsos Strategic Marketing* –а за потребе NALED-а из маја 2018. године (којим је обухваћено 63 општина из Србије, 127 месних заједница, градске, приградске и сеоске животне средине) 23% испитаних грађана активности у зони сиве економије сматра потпуно оправданим док 16% држи да су ове активности „углавном оправдане“. Вид.: NALED, *Истраживање ставова грађана о сивој економији од маја 2018*, доступно на: <http://uzmiracun.rs/htdocs/Files/01282/istrazivanje-o-sivoj-ekonomiji-web.pdf> (20.11.2020).

Чињеница да су од 2015. године па до данас у РС примењивана два стратешка плана супротстављања сивој економији, при чему су специфичности сиве економије у области услуга (посебно дигиталних) у првом плану (Програм 2015) потпуно апстраховане, док су у другом детаљно програмски разрађене мере сузбијања сиве економије само у погледу једног облика услужне делатности (и то из корпуса тзв. „традиционалних“ услуга), указује на то да је проблем сиве економије у области дигиталних услуга али и у сектору услуга уопште, још увек суштински неначета тема у стратешком суочавању са проблемом сиве економије. У одсуству свеобухватних планова решавања овог питања, који би укључивао већи број институционалних актера, за очекивати је да се проблем дигиталне економије у сајбер простору актуелизује искључиво према приликама, односно на *ad hoc* основи. У том контексту би се могла анализирати и најава домаће пореске администрације у погледу стартовања ригорозне контроле законитости у пријављивању прихода које резидентни пружаоци услуга остварују из иностранства. Чињеница да најављена активност пореских власти није базирана на промени пореског законодавства, већ су годинама занемариване порескоправне обавезе (на чије испуњавање се јавно позивају пружаоци услуга) одавно конституисане у домаћем систему опорезивања дохотка, указује на то да активирање „успаваних“ механизма пореске репресије на домаћем плану углавном диктира потреба актуелног економско-финансијског тренутка (најава економске кризе услед пандемије и раст буџетског дефицита) а не доследност у опредељењу за континуираним суочавањем са „сивом“ економском зоном.

Мишљења смо да би дубинска и ефикасна системска борба против сиве економије, од које се могу очекивати дугорочни друштвено-економски ефекти требало да буде тиха, континуирана и релативно неосетљива на притиске за прилагођавањем политичким циклусима. У сектору дигиталних услуга, делотворност потенцијалних механизма сузбијања економије у сивој зони, претпоставља засебан стратешки концепт у односу на опште „коте“ тзв. „традиционалне“ сиве економије, а чијем конципирању би претходило истинско разумевање динамичних економских односа који се одвијају у сектору дигиталних услуга, као и законитости функционисања савременог сајбер простора уопште.

*Milivoje Lapčević, Ph.D., Assistant Professor
Faculty of Law, University of Kragujevac*

GRAY ECONOMY IN THE SECTOR OF DIGITAL SERVICES - CRITICISM OF THE DOMESTIC STRATEGIC FRAMEWORK AND THE TAX LAW RESPONSE

Summary

The dynamism of the services sector and its expected growth in the future, will certainly be accompanied by the emergence of new forms of gray economy activities in this area, especially in the segment of digital services activities. This paper will be a critique of the current strategic framework for solving the problem of gray economy at the domestic level. This framework was not taken into account the specifics of the services sector, especially when we talk about the potential for generating unwanted behaviors of economic subjects. Also, the author will try to illustrate the true qualitative "weight" of the current efforts of financial managers in dealing with the problem of tax evasion in the field of taxation of income, generated from digital services activities. In this sense, the author will try to illustrate the extent to which ad hoc "raids" of the tax authorities really represent an effective contribution to dealing with metastatic tax evasion in the field of income taxation.

Key words: *digital services, gray economy, strategic planning, tax evasion.*