

UNIVERZITET SINGIDUNUM
DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE I MEĐUNARODNU SARADNJU

MASTER STUDIJE

**UZROCI I SPECIFIČNOSTI EVAZIJE POREZA U
SRBIJI**

Mentor: Doc. dr Dragan Vukasović

Student: Neda Džever
Broj indeksa: 2012/401471

Beograd, 2014.

1. UVOD

Porezi predstavljaju neposredno nametnute javne prihode nametnute fizičkim i pravnim licima koja su potčinjena fiskalnom suverenitetu države, i predstavljaju najznačajniji oblik javnih prihoda koji finansiraju javne potrebe u savremenim državama. Za razliku od takse za koju državni organ obvezniku daje neku protivuslugu (npr. pasoš), kod poreza ta direktna protivusluga ne postoji. Osnovna svrha ubiranja poreza je finansiranje budžeta i propisanih nadležnosti države i njenih jedinica.

Porezi su najvažniji izvor budžeta i bez njih država ne bi mogla da funkcioniše i finansira javna dobra i zajedničke potrebe kao što su odbrana, zaštita svojine i prava građana, javni red i mir, obrazovanje, zdravstvo i slično.

Svaka država mora da uspostavi poreski sistem koji treba da obezbedi potrebna sredstva za njeno funkcionisanje kako bi mogla kvalitetno i blagovremeno ispunjavati svoje zadatke i funkcije. Stanovnici jedne države više nemaju toliki stepen odanosti da bi uredno ispunjavali svoje obaveze prema njoj iako su te obaveze ustavna kategorija, te se oni koriste svojim znanjem i znanjem poreskih savetnika koji nastoje da savetuju građane kako da manje plaćaju porez. S obzirom da porez predstavlja obavezno davanje države (u novcu, naturi, činidbom) koji su poreski obveznici dužni izvršiti prema državi i počiva na prinudi (što znači da se može naplatiti prinudnim putem ako poreski obveznik ne izmiri svoju obavezu), posledica je nastojanje poreskog obveznika da umanje ili izbegnu poreski teret, odnosno javlja se otpor prema plaćanju poreza. Ova pojava se naziva poreska evazija i ujedno je to tema ovog rada u kojem se nastoji ukazati na osnovne uzroke, specifičnosti i posledice izbegavanja plaćanja poreza u Srbiji.

Evazija poreza ima svoju genezu, u uslovima datog društva, u društvenim odnosima i strukturama na kojima počiva to društvo. Ona je proizvod određenog društva, odnosno manifestacije njegovih negativnih stanja i svojstava. Različiti su faktori čiji se uticaj može vezivati za poresku evaziju. Takođe ima svoje uzroke i specifičnosti. Pomenuti uzroci mogu se podeliti u dve grupe, u zavisnosti da li su u odnosu na obveznika dati spolja ili su sastavni deo njegove ličnosti.

Uzroci koji čine prvu grupu su objektivni a to su, ukupno ekonomsko stanje, visina poreskog opterećenja, oblik javnih prihoda, prisustvo sive ekonomije itd.

Uzroci koji čine drugu grupu su subjektivni a to su, egoizam i težnja za sticanjem profita, poreski moral, nepostojanje svesti o opravdanosti javnih prihoda i shvatanje o pravičnosti fiskalnog sistema.

S obzirom na to da evazija poreza, svojim delovanjem i načinom ispoljavanja može dostići razmere koje ugrožavaju određene elemente društveno-ekonomskog i političkog

sistema jedne zemlje, ona predstavlja problem kome svaka država treba da posveti posebnu pažnju.

Poreska evazija predstavlja fenomen koji ima raznovrsne posledice, kako na fiskalnom planu (jer u budžet ne pristižu planirana sredstva), tako i na socijalno-političkom (jer ugrožava princip horizontalne pravičnosti), a ponašanja koja su usmerena na to da se porez ne plati često narušavaju neke društvene vrednosti, što mora da povuče odgovarajuću reakciju - bilo na moralnom, bilo na pravnom terenu. Ekonomski pristup problemu evazije poreza zasniva se na analizi individualnog ponašanja poreskih obveznika. Način na koji poreske stope i instrumenti primene poreza utiču na ekonomske prilike poreskih obveznika veoma je bitan. Sistem oporezivanja i njegova primena mogu podstaći poreske obveznike da prikriju i netačno predstave svoje aktivnosti. Prirodna je težnja poreskih obveznika da plate obaveze poreza i doprinosa u manjem iznosu koristeći nedorečenosti ili nedovoljnu preciznost propisa, kao i njihova težnja da pod najpovoljnijim uslovima iskoriste poreske propise.

1.1 Problem istraživanja

U ovom radu, problem istraživanja je fokusiran na specifičnosti i uzroke evazije poreza u Srbiji. Izbegavanje plaćanja poreza prisutno je u svim zemljama i u svim sistemima. Ono može biti uslovljeno različitim faktorima i može imati različite posledice. Poslednjih godina svedoci smo pojave učestalih finansijskih transakcija koje prevashodno imaju za cilj vršenje poreske evazije. Ove transakcije su jedna od glavnih karakteristika sive ekonomije, odnosno jedan od najznačajnijih oblika njenog ispoljavanja.

Poreska evazija u Srbiji duži niz godina predstavlja kamen spoticanja naše privrede. Veliki iznosi novčanih sredstava i robe kreću se izvan sistema oporezivanja, skoro potpuno bez mogućnosti direktnog uticaja državnih organa da ostvare kontrolu nad tim tokovima. Izbegavanje javnih prihoda remeti raspodelu dohodka u odnosu na ciljeve koje je društvo želelo da ostvari. Ova pojava, dalje, stvara teškoće u vezi sa tačnim definisanjem veličina nužnih za određivanje ekonomske politike, odnosno za sprovođenje odgovarajućih privrednih mera i instrumenata. Ona smanjuje, u nekim slučajevima čak drastično, prihode državnog fiskusa. Osim toga, pošto ova pojava prožima celokupnu ekonomiju, ona sprečava nosioce ekonomske politike da imaju tačnu sliku o tome šta se događa u nacionalnoj privredi.

Ekonomski pristup problemu evazije poreza zasniva se na analizi individualnog ponašanja poreskih obveznika, odnosno analizi načina na koji poreske stope i instrumenti primene poreza utiču na ekonomske prilike poreskih obveznika. Sistem oporezivanja i njegova primena mogu podstaći poreske obveznike da prikriju i netačno predstave svoje aktivnosti. Prirodna je težnja poreskih obveznika da plate poresku obavezu u manjem iznosu, koristeći nedorečenosti ili nedovoljnu preciznost propisa, kao i njihova težnja da pod najpovoljnijim uslovima primene poreske propise. Cilj obveznika je ne platiti porez, ili ga platiti manje nego što on realno iznosi.

Problem država u tranziciji ili periferizaciji, je što se na osnovu raznih pripadanja naciji, partiji, i kapitalu, porezi selektivno naplaćuju. Šta bi bilo dobro učiniti da se poreska politika uozbilji i da se doneti zakoni primenjuju jednako za sve (za političare, vlasnike firmi, radnike u fabrikama itd.)? To je ključni problem poreske evazije u perifernim društvima kao što je Srbija. Vladavina prava, a ne samovoljnost, selektivnost itd.

1.2 Predmet istraživanja

Predmet ovog istraživanja koji je ujedno i motiv izbora teme koji je uticao na opredeljenost za izradu ovog rada je specifičnost i uzroci evazije poreza u Srbiji.

Koji su to faktori koji dovode do izbegavanja plaćanja poreza i koji su efekti takvog ponašanja poreskog obveznika biće centralna tema ovog rada.

1.3 Ciljevi istraživanja

Naučni cilj rada jeste analiza poreske evazije, ali i putevi ostvarivanja i suzbijanja, gde će se ukazati na sve faktore koji uzrokuju poresku evaziju i posledice koji se kasnije ispoljavaju. Isto tako, istaći će se i mere suzbijanja poreske evazije.

Društveni cilj jeste da ovaj rad pruži informacije i nova saznanja onima koje interesuje ili koji žele da se bave fenomenom poreske evazije.

Moj lični cilj je da obogatim i proširim svoja znanja iz ove oblasti radi praktične primene u mom budućem radu i napredovanju.

1.4 Hipoteza istraživanja

Osnovna, polazna hipoteza ili misaona pretpostavka na kojoj se zasniva ovaj rad je:

Poreska evazija je izazvana brojnim faktorima koji mogu biti finansijske, odnosno ekonomske prirode, moralne tj. etičke, psihološke prirode i neophodno je objasniti, šta je to što podstiče poreskog obveznika na neplaćenje poreza i kako društvo da najefikasnije sprečava poresku evaziju?

Posebne hipoteze su :

Prva hipoteza kaže da izbegavanje plaćanje poreza može biti **aktivno** kao rezultat svesnog nastojanja poreskog obveznika da netačnim prikazivanjem relevantnih činjenica ili njegovim prikrivanjem pred poreskim organima smanji svoju poresku obavezu.

Druga hipoteza kaže da izbegavanje plaćanja poreza može biti **pasivno**, ako je nepodmirenje poreskog tereta rezultat neznanja poreskog obveznika o poreskoj obavezi.

1.5 Metode istraživanja

Metode koje će se koristiti u istraživanju su:

- Metod prikupljanja podataka
- Metod analize podataka

Metoda prikupljanja podataka izvrši će se na način da se iskoriste različiti izvori podataka o poreskoj evaziji, koji će se kasnije statistički obraditi metodom analize podataka.

Prilikom realizacije ovog istraživanja težilo se širem uvidu u raspoloživu domaću literaturu iz ove oblasti. Istraživanjem će se analizirati i podaci iz službenih statistika, istorijskih izvora, životnih dokumenata, medija, analize sadržaja, kao i podaci sa svetske mreže Interneta i razni dostupni izveštaji Poreske Uprave.

1.6 Izvori istraživanja

U cilju što boljeg prikazivanja istraživanja poreza i evazije poreza, korišćeni su brojni univerzitetski udžbenici, stručne publikacije, članci iz stručnih časopisa, kao i validni elektronski izvori.

1.7 Struktura rada

Rad se sastoji od teorijskog i istraživačkog razmatranja, koje je grupisano kroz više poglavlja.

U uvodnom delu obrazložena je tema rada, problem i predmet istraživanja, istraživački ciljevi i metode, kao i izvori informacija koji su korišćeni pri izradi rada.

Drugi deo rada govori o javnim prihodima države, dok treći deo rada govori o prelasku sa sistema poreza na promet na sistem PDV-a.

Četvrti deo se bavi kontrolom i naplatom poreza od strane poreske uprave.

U petom i šestom poglavlju, pažnja će biti usmerena na najznačajnije faktore koji dovode do evazije poreza, na karakteristike efekata poreske evazije, kao i na pojam i elemente krivičnog dela poreske utaje.

U sedmom poglavlju prikazane su mere za suzbijanje koje treba preduzeti, odnosno kakav bi poreski sistem trebao da bude.

U osmom poglavlju predstavimo poresku evziju u Srbiji, koja je u velikoj meri zastupljena, na koju ukazuju razna statistička istraživanja i brojna dokumentacija Poreske uprave.

U poslednjem delu rada se govori o sivoj ekonomiji i veličini poreske evazije.

2. JAVNI PRIHODI DRŽAVE

Država obavlja različite funkcije: ona obezbeđuje unutrašnju i spoljnu bezbednost građanima, preko svojih organa ostvaruje zakonodavnu, izvršnu, upravnu i sudsku vlast. Organizuje obrazovanje zdravstvenu i socijalnu zaštitu. Da bi se obezbedile te funkcije potreban je određen iznos javnih (državnih) prihoda.

Prihodi države se dele na dve velike grupe:

- privatnopravne prihodi
- javnopravne prihode

Privatnopravni (originarni) javni prihodi su oni koji se ostvaruju poslovnim aktivnostima države. Poslovne aktivnosti države su u osnovi iste kao poslovne aktivnosti subjekata privatnog prava. Privatnopravni javni prihodi obuhvataju prihode od državne imovine kao i prihode koje ostvare javna preduzeća u vlasništvu države.

Javnopravni (derivativni) prihodi - javni prihodi su oni do kojih država dolazi vršeći preraspodelu nacionalnog dohotka (na osnovu svog imperijuma) tako što zakonom oduzima deo sredstava od lica koja su potčinjena njenom fiskalnom suverenitetu.

Javnopravni prihodi se mogu obezbediti:

Neposrednim i posrednim nametanjem

- **Neposredno nametanje** predstavlja plaćanje neke javne dažbine licima koja se nađu u zakonom predviđenoj situaciji (npr. ostvaruju zaradu) a koja su potčinjena državnom fiskalnom suverenitetu (npr. strani državljani koji borave na teritoriji države duže od 183 dana u toku jedne godine). U grupu ovih dažbina spadaju plaćanje poreza, taksi, doprinosa, naknada.
- **U posredno nametanje** spadaju plaćanje kazni izrečenih u krivičnom ili prekršajnom postupku kao i prihodi proistekli iz nekog dvostranog pravnog posla.¹

2.1 Karakteristike javnih prihoda

Javni prihodi predstavljaju prihode koje ubira država u cilju izvršavanja zadataka iz njenog domena-podmirivanje opšte društvenih potreba.

Javne prihode možemo definisati kao transakcije koje povećavaju neto imovinu države na svim nivoima vlasti.

Javni prihodi imaju sledeće karakteristike:

- Ubiraju se u novcu
- Ubiraju se redovno godišnje

¹Raičević Božidar – Javne finansije – Teorija i praksa, Beograd 2005, str.60-63

- Tršenje prihoda ne dovodi u pitanje postojeću imovinu
- Služe podmirivanju koji imaju opšti karakter

Ubiranje javnih prihoda država obavlja preko nadležne službe (u Srbiji to je Uprava za Trezor, tj. Trezor).

Tokom svog istorijskog razvoja prihodi su se pojavljivali u brojnim oblicima i preživeli su razne transformacije.

U savremenom svetu javni prihodi se javljaju u raznim oblicima i pod raznim nazivima, kao što su: porezi, takse, carine, javni zajmovi, naknade, lokalni javni prihodi, doprinosi, parafiskalni prihodi i dr.

2.2 Klasifikacija javnih prihoda

U zavisnosti od kriterijuma, sve javne prihode možemo podeliti u sledeće globalne grupe:

1. Originalni (izvorni) prihodi i izvedeni (derivatni)
2. Javnopravni prihodi i privatnopravni
3. Redovni prihodi i vanredni prihodi
4. Povratni i nepovratni prihodi
5. Namenski i nenamenski prihodi
6. Prihodi u novcu i prihodi u naturi
7. Prihodi širih DPZ i prihodi užih DPZ
8. Poreski prihodi i neporeski prihodi
9. Prihodi od stanovništva i prihodi od pravnih lica (privrede)

Od svih napred navedenih vrsta poreskih prihoda svakako su najvažniji **REDOVNI I VANREDNI JAVNI PRIHODI**.

Redovni javni prihodi mogu biti dvojaki: **nefiskalni (javni) i fiskalni prihodi**.

Nefiskalni javni prihodi mogu se ostvariti po više osnova: kao pokloni, zatim kao prihodi od državne imovine, prihodi koje ostvaruju državne ustanove, odnosno državna preduzeća.

Državne ustanove i državna preduzeća mogu biti osnovani na nekomercijalnoj ili komercijalnoj osnovi, a razlozi njihovog osnivanja mogu biti trojaki:

- Osnivanje iz finansijskih razloga, u cilju ostvarivanja prihoda,
- Osnivanje iz ekonomskih razloga, u sektoru u kome ne postoji interes privatnog sektora,
- Prihodi iz socijalno-političkih razloga, kada država želi da se ostvari određene populacione, odnosno zdravstvene ciljeve,

Fiskalni prihodi mnogo su važni za svaku savremenu državu, gde spadaju:

- Porezi
- Takse
- Carine
- Doprinosi
- Profiskaliteti

Najvažniji vanredni prihodi su javni dug i javni zajam.²

2.3 Poreski oblici

Postoje uglavnom tri grupe poreskih oblika, a to su:

1. Porezi od imovine
2. Porezi od prihoda
3. Porezi iz rashoda

Porezi od imovine mogu biti na imovinu u statici i u dinamici.

Porezi od prihoda mogu biti objektivni i subjektivni porezi (od prihoda građana i iz prihoda korporacija).³

Porezi iz rashoda mogu biti na:

- potrošnju
- fiskalni monopoli
- carine

2.4 Poreska evazija

Poreska evazija predstavlja radnje i propuštanje novih radnji, koje poreski obveznik preduzima radi izbegavanja plaćanja poreza.

Evazija poreza je posledica nastojanja poreskog obveznika da smanji poreski teret. Direktna je posledica "usađenog" otpora poreskog obveznika u plaćanju poreza. Poreski obveznik je dužan da plati porez – ukoliko to ne izvrši – naplata poreza se vrši prinudnim putem.⁴

Poreska evazija se može javiti u dva oblika i to kao:

1. Zakonska ili dopuštena
2. Nezakonska ili nedopuštena⁵

²Stakić Budimir –Javne finansije, Beograd 2010, str.100

³Stakić Budimir –Javne finansije, Beograd 2010, str.106

⁴Jelčić Božidar – Nauka o financijama i finansijsko pravo, Zagreb 1990, str.187

⁵Lovčević Jovan – Institucija javnih finansija, Beograd 1997, str.154

Zakonska poreska evazija je ona kod koje poreski obveznik određenim radnjama ili propuštanjem radnji ne dolazi u sukob sa zakonom ili drugim pravnim propisima. U određenim okolnostima obveznik će, dakle biti u mogućnosti da nekažnjeno ne plati porez. Ukoliko je evazija veća od prihoda prikupljenih porezom, oporezivanje je previsoko.

Zakonska evazija može biti namerna ili nenamerna

Namerna poreska evazija je kada poreski obveznik preduzima neke radnje ili propuštanje u nameri da ne plati porez. Najčešće se radi o plaćanju direktnih poreza.

Na primer: Ukoliko poreski subjekt, opterećen višefaznim porezom na promet, putem koncentracije smanji broj faza koje se oporezuju – da bi kroz to smanjio poreski teret, govorimo o zakonskoj evaziji, ili ukoliko izmeni mesto poslovanja da bi izbegao plaćanja poreza – radi se o namernoj poreskoj evaziji.

Nenamerna zakonska poreska evazija nastaje kada poreski obveznik preuzima određene radnje ili propušta radnje, ali ne zbog toga da bi izbegao plaćanje poreza, već iz drugih razloga.

Na primer: Ako se potrošač cigareta odluči da prestane pušiti dakle prestane kupovati cigarete, on je izbegao i plaćanje poreza na promet, ali on toga nije svestan, pa zato kažemo da se radi o nenamernoj evaziji poreza.

Nezakonita evazija nastaje kada se poreski obveznik, zbog izbegavanja plaćanja poreza, sukobljava sa zakonom ili drugim pravnim propisima koji regulišu ovu materiju.

Postoje dva oblika nezakonite evazije:

- **Utaja ili defraudacija** – kada se poreski obveznik uopšte ne prijavi ili netačno prijavi elemente za razrezivanje poreza i time poreske organe dovede u zabludu o poreskoj snazi obveznika.
- **Kontrabanda ili krijumčarenje** – kada se roba krišom, dakle nezakonito prebacuje preko granice (i time izbegava plaćanje carine, PDV ili akciza i drugih oblika posrednih poreza. Obično se radi o indirektnim porezima.⁶

⁶Stakić Budimir –Javne finansije, Beograd 2010, str.114

3. PRELAZAK SA SISTEMA POREZA NA PROMET NA SISTEM PDV-A

Od 1.januara 2005. g ukida se porez na promet i promet dobara i usluga se oporezuje na osnovu odredbi Zakona o porezu na dodatu vrednost. Prelaznim i završnim odredbama Zakona o PDV-u, čl 62 do 68, bliže se uređuje prelazak sa postojećeg sistema obračuna poreza na promet na sistem obračuna poreza na dodatu vrednost.

Ukoliko preduzeće ili preduzetnik ima naplaćene avanse na koje je plaćen porez na promet, a isporuka dobara ili usluga će biti u 2005. godini, potrebno je da izvrši popis tih avansa i utvrdi plaćeni porez, jer će po završetku isporuke dobara ili usluga za koju je naplaćen avans, na osnovu tog popisa imati pravo na umanjenje obaveze poreza na dodatu vrednost. Ovako sastavljeni popis naplaćenih avansa treba **dostaviti nadležnom poreskom organu najkasnije do 15.01.2005. godine**. Spisak naplaćenih avansa treba da sadrži

Naziv i adresu kupca – uplatioca avansa

- Broj i datum profakture na osnovu koje je uplaćen avans
- Datum naplaćenog avansa
- Iznos naplaćenog avansa
- Datum uplate poreza po osnovu avansa
- Iznos poreza uplaćenog na ime primljenog avansa.

Na isti način treba postupiti i sa izdatim računima u 2004. godini a na osnovu kojih će se ostvariti promet dobara i usluga u 2005.godini, a za koje je plaćen porez na promet. Popis treba da sadrži iste elemente kao i prethodni.

Odredbama Zakona ukinuta je mogućnost paušalnog plaćanja poreza na promet, tako da dosadašnji paušalci koji su u sistemu PDV-a imaju obaveze vođenja knjiga.

OBAVEZA POPISA na dan 31.12.2004.godine. U skladu sa prelaskom na PDV menjaju se i stope poreza kao i koji artikli kojoj stopi podležu.

Uporedni pregled stopa poreza :

Proizvodi i usluge	Do 31.12. 2004	Od 01.01. 2005
Hleb, mleko, šećer, jestivo ulje od suncokreta, kukuruza, uljane repice, soje i masline, jestive masnoće životinjskog i biljnog porekla	0	8
Brašno	20	8
Sveže i rashladjeno voće, povrće, meso riba i jaja	0	8
Lekovi koji su navedeni u listi lekova koji se propisuju i izdaju na teret sredstava za zdravstveno osiguranje, u skladu sa propisima o zdravstvenom osiguranju	0	8
Ortotsička i protetsička sredstva, kao i medicinska sredstva – proizvodi koji se hiruškim ugradjuju u organizam	0	8
Materijal za dijalizu	0	8
Djubriva, sredstva za zaštitu bilja, seme za reprodukciju, sadni materijal i priplodna stoka	0	8
Udžebnici i nastavna sredstva – po pravilniku	0	8
Dnevne novine	0	8
Povremena štampa		
- ako ima CIP i ISBN (ispunjava posebne uslove po pravilniku)	0	8
- ako ne ispunjava posebne uslove	0	18
Monografske i serijske publikacije – po pravilniku	0	8
Ogreveno drvo – po pravilniku	0	8
Prirodni gas koji se isporučuje individualnim potrošačima preko gasne distributivne mreže	0	8
Usluge smeštaja u hotelima, motelima, odmaralištima, domovima i kampovima	20	8
Kompletne krmne smeše za ishranu stoke	0	18
Mlazno gorivo (GM-1) koje se koristi za pogon aviona na medjunarodnim linijama (čarter i redovnim)	0	18
Poljoprivredna mehanizacija, uređaji i druga oprema i delovi poljoprivredne mehanizacije koji služe za obradu zemljišta	0	18
Računari, računarska oprema i softver	0	18
Oprema u skladu sa propisima o amortizaciji, i rezervni delovi za tu opremu	0	18
Poljoprivredni proizvodi i proizvodi šumarstva koje prodaje fizičko lice – poljoprivredni proizvođač koji je poreski obveznik	0	18
Promet upotrebljivanih motornih vozila i plovniha objekata ako je prenosilac poreski obveznik	0	18
Proizvodi dobijeni po osnovu zamene u garantnom roku	0	18

Sredstva naoružanja i opreme koju Vojska Srbije i Crne Gore i organi unutrašnjih poslova nabavljaju	0	18
Svi ostali proizvodi i usluge osim proizvoda i usluga za koje je propisano oslobodjenje po Å lanu 24, 25 i 26 Zakona o PDV	20	18

Stope koje su u tabeli 18% od 01.10.2012. godine povećane su na 20%.⁷

Na osnovu napred navedene uporedne tabele prilikom popisa potrebno je izdvojiti sledeće grupe artikala:

- kafa
- cigarete
- žestoka alkoholna pića (rakija..)
- vina
- pivo
- brašno
- povremenu štampu koja ima CIP i ISBN
- povremennu štampu koja nema CIP i ISBN
- kompletne krvne smeše
- poljoprivrednu mehanizaciju i alat
- računari i softver
- ostali proizvodi koji su do sada bili oslobođeni poreza (stopa 0)
- ostali proizvodi koji su bili oporezovani stopom od 20%

U slučaju postojanja zaliha cigareta, kafe i alkoholnih pića i prenosa dosadašnjeg poreza na pravo na umanjenje poreza na dodatu vrednost potrebno je sastaviti posebne popisne liste i iste dostaviti poreskoj upravi do 15.01.2005.godine. Ovaj popis mora da sadrži elemente:

- naziv proizvoda
- jedinicu mere
- količina pri popisu 31.12.2004. godine
- nabavna cena po jedinici mere
- nabavna vrednost popisanih zaliha
- porez sadržan uz nabavnoj vrednosti popisanih zaliha
- stanje akontacionog poreza na racunu 282 na dan 31.12.2004.godine, kao i spisak dobavljača sa sledećim elementima:

⁷ Privredni Savetnik – Porez na dodatu vrednost, Beograd 2010.

- naziv, adresu i PIB dobavljača, broj i datum računa, vrednost proizvoda iskazanog u računu bez poreza na promet, iznos iskazanog poreza na promet u računu, datum plaćanja računa dobavljaču.

Obveznici PDV-a mogu da koriste plaćeni porez na promet proizvoda kao prethodni porez, ako su plaćene akontacije poreza na promet tih proizvoda veće od poreske obaveze nastale po osnovu prometa tih proizvoda od 1. januara do 31. decembra 2004 .godine, i ako se nisu opredelili za povraćaj više plaćenog poreza na promet.

U daljem postupku ostvarivanja prava, pravo se utvrđuje obrascem IIPPPDV – Iskorišćeni iznos poreza na promet kao prethodnog PDV-a.

Pre izdavanja računa kupcima u 2005.godini potrebno je proveriti da li Vaš račun zadovoljava minimalne uslove i ima sve potrebne elemente u skladu sa odredbama Zakona o PDV-u. Prema odredbama člana 42.stav 3 Zakona, račun naročito treba da sadrži sledeće podatke:

- Naziv, adresu i PIB obveznika – izdavaoca računa
- Mesto i datum izdavanja i redni broj računa
- naziv, adresu i PIB obveznika – primaoca računa
- vrstu i količinu ispručenih dobara ili vrstu i obim usluga
- datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja
- Iznos osnovice
- Poresku stopu koja se primenjuje
- iznos PDV koji je obračunat na tu osnovicu
- napomenu o poreskom oslobođenju (ako ima poresko oslobođenje)

U skladu sa napred navedenim račun bi mogao da izgleda ovako:

(naziv i adresa izdavaoca računa)

(PIB izdavaoca računa)

(broj tekućeg računa za uplatu obaveze)

(Naziv i adresa primaoca računa)

Mesto i datum izdavanja računa

(PIB primaoca računa)

Račun broj _____

datum prometa dobara – usluge _____, broj otpremnice _____

<i>R br</i>	<i>Vrsta dobra – usluge</i>	<i>Jed mere</i>	<i>Količina</i>	<i>Cena po jed mere</i>	<i>Rabat</i>	<i>Cena (poreska osnovica)</i>	<i>Stopa PDV</i>	<i>Iznos Pdv</i>	<i>Ukupna naknada</i>
	ukupno								

Iznos slovima: _____

Uslovi prodaje: (način i valuta plaćanja, način isporuke...) _____

Napomena o poreskom oslobođenju: _____

M .P

(Odgovorno lice)

Obzirom da je odredbama Zakona o porezu na dodatu vrednost predviđeno da se umanjenje akontacije poreza na dodatu vrednost na ime prethodnog poreza plaćenog dobavljaču priznaje samo ukoliko je dobavljač u sistemu PDV-a (bez obzira da li je na računu prema Vama iskazao porez ili ne) potrebno je da do kraja 2004. godine ili odmah na početku 2005. godine, a najkasnije do momenta kada nabavite neku robu, materijal ili usluge od nekog pravnog lica ili preduzetnika, pribavite podatke da li je isti u sistemu PDV-a ili ne. Ukoliko dobavljač nije u sistemu PDV-a on nije obavezan i ne bi trebalo da na fakturi zaračunava PDV, jer vi nemate pravo da isti koristite kao prethodni porez.

Takođe, prilikom prijema računa od dobavljača proverite da li isti sadrži sve elemente propisane Zakonom o PDV-u (isti elementi koje treba da sadrži vaš račun), jer samo u slučaju ako sadrži sve elemente može se uzeti za pravo na priznavanje prethodnog poreza. Takođe ste u obavezi da proverite tačnost podataka na primljenim računima, jer ukoliko neki od elemenata nije dobar (naziv firme, adresa, pib, poreska osnovica, stopa, iznos PDV-a...) po osnovu tog računa nemate pravo na korišćenje poreza kao prethodni porez. Kao uslov na ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza je i postojanje računa dobavljača, otpremnica nije dovoljna. Tako da ukoliko Vam od dobavljača ne dođe račun u poreskom periodu isti ne ulazi u pravo korišćenja kao prethodnog poreza.

U slučaju utvrđivanja rashoda, kala, rastura i loma na koji se ne plaća PDV potrebno je da sačinite popisnu listu sa sledećim elementima:

Naziv, adresa obveznika

PIB

Mesto i datum sastavljanja evidencije

Evidencija rashoda na koji se ne plaća PDV za mesec JANUAR 2005.godine

rbr	Vrsta dobra	Jed. mere	Nastanak rashoda		Visinarashoda	
			Vreme	Način	Količina	vrednost
1	Artikal br 1	Kgr	Januar 2005	Kalo	5kgr	500,00
2	Artikal br 2	Kom	Januar 2005	Kvar	1kgr	150,00
3	Artikal br 3	Kgr	Januar 2005	Rastur	3kgr	450,00
4	Artikal br 4	Kgr	Januar 2005	Protek roka trajanja	7 kgr	2500,00
	I tako dalje					

Rashod je utvrđen popisom na dan _____.

Utvrđene količine i vrednosti knjižiti na teret _____.

Sastavio evidenciju

Odgovorno lice

Po pitanju obračuna akontacije poreza na dodatu vrednost bitni su svi ulazni i izlazni računi ili pazari u maloprodaji. Utvrđivanje obaveze poreza kod usluga i magacinskog poslovanja (velikoprodaja i proizvodnja) je na osnovu izdatih faktura, a u maloprodaji na osnovu dnevnog izveštaja fiskalne kase. U obavezi je dostavljanje izveštaja o ostvarenom pazaru po vrstama pazara (gotovina, čekovi, kartice, računi drugim pravnim licima ili preduzetnicima, veresija i dr) i iznosima pazara i poreza iz dnevnog izveštaja sa fiskalne kase raspoređen po poreskim grupama, kao i izvod iz knjige urađenih ispravki za taj dan.⁸

3.2 Granica za ulazak u sistem poreza na dodatu vrednost

Jedan od elemenata po kome se zakoni o porezu na dodatu vrednost u evropskim zemljama najviše razlikuju, jeste nivo poslovne aktivnosti (obim prometa), koji poreski obveznici treba da ostvare da bi učestvovali u sistemu poreza na dodatu vrednost. Ta granica je različita, tako na primer u Francuskoj je 15 hiljada evra, u Hrvatskoj 6 hiljada, a u nekim zemljama-Španiji i Italiji nema granica, ali ti mali poreski obveznici oporezuju se na paušalnoj osnovi. Dok Grčka ima različite granice za poreske obveznike koji se bave prometom robe i one koji se bave prometom usluga. Prema istraživanjima u svim sistemima poreza na dodatu vrednost, najveći deo prihoda potiče od velikih poreskih obveznika, odnosno oko 15% najvećih poreskih obveznika donosi i do 85% ukupnog PDV prihoda. I ako mali poreski obveznici predstavljaju veliki administrativni teret, česta je pojava da se poreske vlasti uzdržavaju da podignu granicu za ulazak u sistem poreza na dodatu vrednost - bilo zbog straha od gubitka prihoda, bilo zbog efekata na funkcionisanje privrede i eventualnog privilegovanog položaja manjih privrednih subjekata. Međutim izuzimanjem iz sistema poreza na dodatu vrednost manji poreski obveznici se ne oslobađaju oporezivanja, već se tretiraju kao finalni potrošači i oporezuju indirektno. U poreskom sistemu Srbije u godini uvođenja poreza na dodatu vrednost, obveznici sa godišnjim prometom preko dva miliona bili su obavezni da učestvuju u sistemu PDV, dok obveznici sa prometom preko jedan million dinara mogli su dobrovoljno da učestvuju, a ispod milion dinara nisu mogli da učestvuju u sistemu PDV da ga ne bi administrativno opteretili. To je bio i razlog da se kasnije ta granica pomerila na više, tako da od izmene Zakona porezu na dodatu vrednost juna 2007. godine (Sl.glasnik RS, br.61/07) obveznici sa godišnjim prometom preko četiri miliona dinara obavezni su da učestvuju u sistemu poreza na dodatu vrednost, a sa prometom preko dva miliona dinara mogu se sami opredeliti za plaćanje poreza na dodatu vrednost.

Možemo primetiti da je empirijska koncentracija dodate vrednosti među većim obveznicima potvrđena i u Srbiji. Tako čak 25,59% registrovanog prometa i 38,03% ukupnih prihoda od poreza na dodatu vrednost na domaćem tržištu potiče od 0,18% najvećih obveznika. S druge strane 59,27% najmanjih obveznika u registrovanom prometu je praktično beznačajno i iznosi 9,74% , a procenat učešća u neto PDV iznosi 9,82. Ta grupa obveznika poreza na dodatu vrednost, predstavlja ogroman administrativni teret za poreske vlasti.

⁸www.micro.co.rs – preuzeto 27.05.2013

3.2 Uloga poreza na dodatu vrednost u poreskom sistemu Srbije

Sa stanovišta ekonomske efikasnosti, oporezivanje potrošnje je u principu poželjniji poreski oblik od direktnih poreza na prihod i dobit jer manje ometa funkcionisanje privrede i ponašanje ekonomskih činioca, ostavlja manje prostora za izbegavanje poreza i manje utiče na konkurentnost ekonomije u regionalnom globalnom okruženju. Direktni poreski oblici pak omogućuju progresivno oporezivanje i mogu biti poželjniji sa stanovišta poreske pravičnosti. Tranzicione zemlje, u kojima su izbegavanje poreza i siva ekonomija značajnije zastupljene, tradicionalno su se više oslanjale na indirektno oporezivanje nego što je to bio slučaj sa razvijenim zemljama.

Međutim, zbog ubrzane globalizacije sve više razvijenih zemalja menja svoju poresku strukturu u korist indirektnih poreza kako bi zaštitili svoju konkurentnost na globalnom tržištu. Bird i Gendron u svojoj opsežnoj studiji o dosadašnjim iskustvima poreza na dodatu vrednost u zemljama u tranziciji zaključuju da od svih oblika potrošnje (a naročito direktnih poreza na prihod i dobit) oporezivanje kroz porez na dodatu vrednost ostavlja najmanje prostora za izbegavanje poreza, najmanje utiče na ekonomski rast i superiorno je sa aspekta ekonomske efikasnosti.

Takođe, osnovna ekonomska logika govori da bi povećanje poreza na potrošnju trebalo da ima pozitivan uticaj na neke od najvećih makroekonomskih izazova Srbije – preveliku potrošnju i spoljnotrgovinski bilans.

Sa stanovišta ekonomske pravičnosti, porez na dodatu vrednost jeste regresivan porez (ali akademska istraživanja najnovijeg datuma pokazuju da je porez na dodatu vrednost značajno manje regresivan nego što se ranije tvrdilo), jer ga jednako plaćaju i bogati i siromašni slojevi stanovništva.

Međutim, eventualno povećanje stope poreza na dodatu vrednost ne mora automatski značiti i povećanje regresivnosti (nepravičnosti) u društvu, jer je potrebno sagledati pravičnost čitavog fiskalnog sistema Srbije (i prihodne i rashodne strane), a ne jednog poreskog oblika pojedinačno.

Povećanje regresivnosti fiskalnog sistema u Srbiji bi moglo biti izbegnuto ukoliko bi se prihodi od povećanja stope poreza na dodatu vrednost iskoristili za socijalne potrebe ili za dodatno finansiranje penzionog sistema (kao što je učinjeno u Nemačkoj u 1998. godini).

Kao i u 2011. godini tako i u 2012. godini očito je da se mogu pojaviti problemi u finansiranju obaveza države, koji iznose oko 510 milijardi dinara. Naime, ukoliko privreda bude stagnirala, to će zahtevati bolne rezove u izboru između zamrzavanja plata i penzija, povećanje poreza na dodatu vrednost sa 18 na 20 odsto, kao i smanjenje javnih investicija, što bi bilo najgore rešenje.

Povećanje poreza na dodatu vrednost, prema mišljenjima mnogih, imao bi kratkoročni efekat poskupljenja i time direktan udar na standard. Međutim veći porez na dodatu vrednost neće rešiti problem boljeg punjenja budžeta.

Naime, povećanjem poreza na dodatu vrednost samo će povećati cene proizvoda, ljudi će manje kupovati, što će oterati veliki broj proizvođača u sivu zonu.

Primer da povećanje poreza na dodatu vrednost ne puni budžet su Mađarska koja je povećala porez na dodatu vrednost na 27%, Hrvatska ima 23% i razmišlja da poveća na 25 odsto, međutim ove mere u praksi nisu se pokazale efikasnim, jer su im budžeti uprkos tome ostali isti. Može se zaključiti da povećanje poreza na dodatu vrednost nije rešenje za pokriće budžetskog deficita, jer ovaj nivo poreskih opterećenja ne odgovara snazi poreskih obveznika, povećanje poreza na dodatu vrednost povlači za sobom pojavu sive ekonomije, prodaja na crno će biti sve veća, a firme će sve više izbegavati porez, cene će se povećati što će platiti krajnji kupac. Svi smatraju da povećanje privredne aktivnosti, smanjenje javne potrošnje je put kojim treba ići u prevazilaženju nastale krize.

4. KONTROLA I NAPLATA POREZA NA DODATU VREDNOST OD STRANE PORESKE UPRAVE

Prema članu 8.st.1.i 2. Zakona o porezu na dodatu vrednost, obveznik poreza na dodatu vrednost definisan je kao lice koje samostalno obavlja promet dobara i usluga u okviru obavljanja svoje delatnosti, pri čemu se pod delatnošću podrazumeva trajna aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja prihoda, uključujući i delatnost eksploatacije prirodnog bogatstva, poljoprivrede šumarstva i samostalna zanimanja. Može se zaključiti da moraju da postoje **tri bitna obeležja** da bi neko lice bilo poreski obveznik – **da samostalno obavlja delatnost, da je to trajna delatnost i da ima nameru da ostvari prihod.** Četvrti uslov da bi neko lice postalo poreski obveznik definisan je čl.38. Zakona, odnosno to je da je lice u proteklih 12 meseci ostvarilo ukupan promet veći od 4.000.000 dinara. Ovo lice je dužno da nadležnoj filijali Poreske uprave podnese evidencionu prijavu, najkasnije do isteka prvog roka za predaju periodične poreske prijave.

Poreska uprava izdaje obvezniku potvrdu o izvršenom evidentiranju za porez na dodatu vrednost i evidentira ga u registar obveznika poreza na dodatu vrednost.

Podatke o obračunatom i plaćenom porezu na dodatu vrednost za određeni poreski period (mesečni ili tromesečni) poreski obveznik unosi u poresku prijavu i istu je dužan da dostavi poreskom organu – nadležnoj filijali Poreske uprave do desetog u mesecu za prethodni mesec, odnosno za prethodno tromesečje. Poreska uprava po prijemu istih vrši rutinsku kontrolu, odnosno kontrolu formalne ispravnosti prijave, da li ista sadrži sve podatke u skladu sa zakonom i podzakonskim aktima, vrši logičku i matematičku kontrolu.

Obveznik je dužan da za svaki poreski period plati porez na dodatu vrednost koji je jednak pozitivnoj razlici između ukupnog iznosa poreske obaveze i iznosa prethodnog poreza (iznos iskazan na polju 110 PP PDV), u roku za podnošenje poreske prijave.

Od strane Poreske uprave, po određenim kriterijumima periodično se vrši selekcija obveznika za kontrolu po podnetim poreskim prijavama. Kontrola se vrši kod obveznika koji su u svojim prijavama iskazali poreski kredit – koji je jednak negativnoj razlici između ukupnog iznosa poreske obaveze i iznosa prethodnog poreza (iznos iskazan na polju 110 PP PDV sa predznakom minus).

Ukoliko se obveznik opredelio za povraćaj kredita, on je dužan da na polju 110PP PDV zaokruži reč DA, i u tim slučajevima Poreska uprava je dužna da izvrši povraćaj najkasnije u roku od 15 dana, ako se radi o pretežnim izvozniciima ili najkasnije u roku od 45 dana za ostale obveznike, u skladu sa odredbom člana 52.stav 4. Zakona. Zbog velikog broja obveznika suštinsku kontrolu podnetih PP PDV prijave Poreska uprava vrši kod određenog broja obveznika, čiji se odabir vrši po određenim kriterijumima, koji u određenom smislu upućuju na mogućnost netačnog iskazivanja poreskih obaveza u poreskoj prijavi. U prvoj godini primene poreza na dodatu vrednost, poseban osvrt je bio na kontroli poreskih prijava - PP u kojima je od strane obveznika iskazan povraćaj.

Poreska uprava po zahtevu za povraćaj je dužna da postupi, odnosno da izvrši povraćaj. Polazeći od određenih kriterijuma, Poreska uprava po navedenim zahtevima vrši povraćaj bez sprovedene kontrole, ali u većini slučajeva po navedenim zahtevima vrši se kontrola osnovanosti iskazanog zahteva za povraćaj. Po okončanju kontrole, vrši se povraćaj traženog iznosa ili se donosi rešenje ukoliko se u kontroli utvrde nepravilnosti koje su uticale na smanjenje iskazanog kredita ili čak utvrđivanje obaveze za uplatu, podneti zahtev za povraćaju skladu sa odredbama čl.10. Zakona o poreskoj administraciji i poreskom postupku, kojim se reguliše poreskopравни odnos.

Postupajući po čl.10. ZPPPA Poreska uprava je dužna da po zahtevu donese rešenje bez odlaganja, a najkasnije u roku od 10 dana od dana prijema zahteva za povraćaj. Članom 75.istog zakona propisano je da se na iznos više plaćenog poreza i sporednih poreskih davanja kamata obračunava po isteku roka od 30dana od dana prijema zahteva za povraćaj.

U naplati poreza na dodatu vrednost, koji je iskazan u poreskoj prijavi od strane poreskih obveznika i isti nije plaćen shodno odredbama čl.51. Zakona, odnosno pozitivna razlika iskazana na polju 110 prijave nije plaćena u roku za podnošenje prijave u roku od 10 dana po isteku poreskog perioda, Poreska uprava postupa u skladu sa svojim ovlašćenjima iz Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Naime, ukoliko poreski obveznik po osnovu poreza na dodatu vrednost, kao i drugih javnih prihoda, ima dospelu obavezu poreza,odnosno sporednih poreskih davanja (kamata) za naplatu, Poreska uprava će obvezniku poslati opomenu o vrsti i iznosu poreza odnosno sporednih poreskih davanja za naplatu, kojom mu nalaže da dospelu iznos plati odmah, a najkasnije u roku od 5 dana od dana prijema opomene (čl.71. ZPPPA), sa obračunatom kamatom od dana izdavanja opomene do dana uplate dospelog poreza, odnosno sporednih poreskih davanja. Ukoliko poreski obveznik nije platio porez, odnosno sporedno poresko davanje u roku, odnosno po opomeni,Poreska uprava počinje postupak prinudne naplate donošenjem rešenja o prinudnoj naplati. Prinudna naplata sprovodi se na novčanim sredstvima,novčanim potraživanjima poreskog obveznika, nenovčanim potraživanjima i drugim pravima poreskog obveznika, gotovom novcu i hartijama od vrednosti,pokretnim stvarima i nepokretnostima. Poreska uprava može na osnovu rešenja o prinudnoj naplati primenjivati jedno ili više sredstava prinudne naplate. Rešenje se osim poreskom obvezniku dostavlja i njegovim dužnicima,odnosno organizaciji nadležnoj za prinudnu naplatu (NBS – trezor).

Zaplenjeni novac i prihode od prodaje pokretnih stvari i nepokretnosti Poreska uprava uplaćuje na odgovarajući uplatni račun javnih prihoda.

5. ODREĐENJE PORESKE EVAZIJE

„Za razliku od države, koja je oduvek nastojala da poresku obavezu učini pravičnijom, poreski obveznici su nastojali da porez plate manje a da kasnije ne snose nikakve posledice. Ovim su svakako suprotstavljeni interesi države i poreskih obveznika koji imaju različite interese. Država se zalaže da uvede mnogobrojna pravila kako bi poreski obveznici porez platili, odnosno kako bi se sprečila poreska evazija, dok poreski obveznici imaju cilj : ne platiti porez, ili ga platiti što manje nego što on realno iznosi.“⁹

5.1 Pojam poreske evazije

„Reč evazija potiče od latinske reči *evadere* što znači izmaći, bežati, izbeći i sl. U poreskoj terminologiji ovim pojmom označavaju se različiti načini celokupnog ili delimičnog izbegavanja plaćanja poreza.“¹⁰

Poreska evazija predstavlja radnje i propuštanje novih radnji koje poreski obveznik preduzima radi izbegavanja plaćanja poreza. Evazija poreza je posledica nastojanja poreskog obveznika da smanji poreski teret. Direktna je posledica usađenog otpora poreskog obveznika u plaćanju poreza.

Poreska evazija je vrlo raširena pojava, i izražava otpor poreskog obveznika prema toj prisilnoj meri državne vlasti. U klasnoj državi taj otpor je pojačan političkim razlozima, naročito od strane organizovane radničke klase. Kada poreski obveznik oceni da je njegova poreska obaveza previsoka, odnosno da je poreska stopa koja se primenjuje na njegovu poresku osnovicu previsoka, donosi odluku da raznim merama umanja ili čak u potpunosti izbegne poreski teret.”Porez i poreska evazija su neodvojivi kao čovek i njegova senka.“¹¹

Izbegavanje plaćanje poreza može biti aktivno kao rezultat svesnog nastojanja poreskog obveznika da netačnim prikazivanjem relevantnih činjenica ili njegovim prikrivanjem pred poreskim organima smanji svoju poresku obavezu, i pasivno, ako je nepodmirenje poreskog tereta rezultat neznanja poreskog obveznika o poreskoj obavezi. Prazninama u zakonu kao i nestručnosti i neefikasnosti poreskih organa.

Prikupljanje poreza kao najznačajnijeg javnog prihoda je posebno značajno za potrebe funkcionisanja svake države, a sa porezom je nerazdvojna pojava poreske evazije što ukazuje da poreska evazija nije nova pojava, jer je ona stara koliko i sama država.

⁹Milošević G.- Porez i izbegavanje poreza, Službeni List, Beograd 2005, str. 225

¹⁰Kulić M. – Poreska utaja i krijumčarenje, Megatrend Univerzitet, Beograd 1999, str. 153

¹¹Popović D. – Nauka o porezima i poresko pravo, Savremene administracije, Beograd 1997, str.45

Poreska evazija je izazvana brojnim faktorima koji mogu biti finansijske, odnosno ekonomske prirode, moralne tj. etičke, psihološke prirode i neophodno je objasniti šta je to što podstiče poreskog obveznika na neplaćanje poreza, kako bi se sprečila poreska evazija.

Treba naglasiti da je poreska evazija i socijalna dimenzija, jer usled evazije poreza dolazi do preraspodele poreskog tereta jer poreski obveznik izbegava plaćanje poreza, a porez plaćaju poreski obveznici koji nisu skloni evaziji poreza. Pošto država ne ostvaruje sve planirane prihode prouzrokovane evazijom poreza, ona se opredeljuje da poveća poreske stope kako bi se nadomestili poreski prihodi koji nedostaju. Rezultat toga je veće poresko opterećenje koje plaćaju poreski obveznici koji redovno plaćaju porez.

Još jedan značajan momenat je bitno naglasiti, a to je da li je poreska evazija isto što i poreska utaja. Postoje primeri koji pokazuju da je veoma teško povući granicu, i onda se dolazi do grešaka poreske uprave pri klasifikaciji takvih slučajeva. Razlozi mogu biti takvi da su poreski zakoni često nejasni, ili su dovoljno jasni ali ih poreski organi ne primenjuju dosledno.

Autor Dejan Popović svrstava poresku evaziju u nezakonitu poresku evaziju, kao jedan od oblika nezakonite poreske evazije poznat kao defraudacija, dok autori Dragan Jovašević i Marina Gajić-Glamočlija granicu između poreske evazije i poreske utaje navode nelegalnost ponašanja i definišu utaju poreza kao neplaćanje zakonski utvrđenih poreza. Ostali autori navode da je kriterijum za razlikovanje ova dva pojma visina poreza koja se izbegava tj. umanjuje, odnosno veličina poreskih prihoda za koju je država uskraćena usled izbegavanja plaćanja poreza, gde poreska utaja označava neplaćanje poreza u velikoj meri.

5.2 Oblici ispoljavanja poreske evazije

U poreskom pravu poznate su dve vrste evazije:¹²

- * Zakonita (dozvoljena, legalna) i
- * Nezakonita (nelegalna, nedozvoljena)

Zakonita poreska evazija nastaje ako izbegavanje plaćanja poreza ne dovodi do povrede zakona i drugih pravnih propisa, dok kod nezakonite poreske evazije, poreski obveznik izbegava plaćanje poreza dolazeći u sukob sa pravnim propisima.

¹²Milošević G.- Porez i izbegavanje poreza, Službeni List, Beograd 2005, str. 227

5.1.1 Zakonita poreska evazija

Zakonita (legalna) poreska evazija obuhvata ponašanje obveznika koji se ne dovodi u sukob sa zakonom. Ovo je naročito slučaj u onim državama kada se zbog brzih i naglih promena u sferi privrednog poslovanja u zemlji ili inostranstvu, i sami poreski propisi često menjaju kako bi se prilagodili novim društvenim, pravnim, i privrednim okvirima.

U praksi se najčešće javljaju sledeći načini legalne evazije:¹³

- pronalaženje rupa u zakonu;
- uzdržavanje od potrošnje;
- supstitucija oštrije oporezovanih proizvoda slabije oporezovanim ;
- promena mesta boravka ;
- promena mesta obavljanja delatnosti
- izdaci za reklamu i propagandu ;
- davanje dela ostvarenih prihoda u dobrotvorne svrhe ;
- uzdržavanje od potrošnje oporezovanih proizvoda ;
- selidba u poreske oaze ;
- promena oblika kapitala ;
- osnivanje off-shore kompanija ;
- sastavljanje neprihvatljivih veštačkih poresko-pravnih konstrukcija ;
- promena državljanstva;
- investiranje ;
- vertikalna koncentracija ;
- poslovna preorijentacija i dr.

Pod zakonitom poreskom evazijom, u stvari treba podrazumevati dva oblika ponašanja između kojih, međutim, nije lako povući liniju razgraničenja:¹⁴

1. legitimno izbegavanje poreza i
2. neprihvatljivo izbegavanje poreza.

¹³Jovašević D., Gajić-Glamočlija M. – Poreska utaja – oblici ispoljavanja i mere suzbijanja, Beosing, Beograd 2008. str. 97

¹⁴Popović D. – Nauka o porezima i poresko pravo, Savremene administracije, Beograd 1997, str. 453

Ova dva oblika zakonite poreske evazije je teško razlikovati. Prvi oblik zakonite poreske evazije je u skladu sa namerama zakonodavca, a odnosi se na uzdržavanje od potrošnje oporezovanih proizvoda (npr. prestanak pušenja cigareta jer se na njih plaća akciza koja ih čini skupljim), izmena oštrije oporezovanih proizvoda slabije oporezovanim (npr. zamena kafe čajem), iskorišćavanje zakonom pružene poreske olakšice u vidu ubrzane amortizacije osnovnih sredstava, davanje dela ostvarenih prihoda u dobrotvorne svrhe, promena mesta boravka i sl.

Drugi oblik zakonite poreske evazije se odnosi na neprihvatljivo minimiziranje poreske obaveze, neprihvatljivo u smislu da, iako zakon nije prekršen, dolazi do onemogućavanja ostvarivanja ciljeva radi kojih je donet. Osnovna karakteristika neprihvatljive zakonite poreske evazije je da poreski obveznik pokušava da smanji poresku obavezu ispod nivoa koji je predviđen zakonom. Ukoliko poreski obveznik pokušava da umanji poresku obavezu tako što pronalazi praznine u zakonu ili sačinjava neprihvatljive artificijelne poresko-pravne konstrukcije koje kao takve ne bi postojale da nije uveden porez, radi se o društveno tj. moralnoj neprihvatljivoj zakonito poreskoj evaziji. Utanjena kapitalizacija je najbolji primer ovog oblika zakonite evazije, koja predstavlja pojavu u kojoj preduzeća uspostavljaju takav odnos između sopstvenog i tuđeg kapitala gde je pozajmljeni (tuđi) kapital srazmerno veći od sopstvenog kako bi se iskoristio povoljniji tretman kamate od dividende prilikom oporezivanja dobiti preduzeća, jer je pak, kamata trošak koji se odbija od poreske osnovice prilikom oporezivanja, dok se dividenda uključuje u oporezivu dobit, pa je pravnim licima od velike koristi da iskoriste kamatu kao trošak i time umanje svoju poresku obavezu.

5.2.2 Nezakonita evazija poreza

Nezakonita poreska evazija obuhvata postupke poreskog obveznika na izbegavanje plaćanja poreza koje se vrši u suprotnosti sa zakonom, odnosno izbegavanje obaveze da se podnese poreska prijava, da se uredno vode poslovne knjige, da se dopusti poreska kontrola i sl. U našem pravnom sistemu nepoštovanje poreskih propisa pravno se kvalifikuje kao poreski prekršaj, privredni prestup u oblasti poreza.

Sadržinu nezakonite poreske evazije nije uvek jednostavno utvrditi, iz razloga što se nacionalne ekonomije sve više povezuju, a poreski zakoni su od zemlje do zemlje različiti, pa se isto ponašanje u jednoj državi može kvalifikovati kao nezakonita evazija, dok u drugoj državi to ne mora biti slučaj.

Nepoštovanje poreskih propisa predstavlja poreski prekršaj sa pravnog stanovišta, a ispoljava se na sledeće načine :¹⁵

¹⁵Popović D. – Nauka o porezima i poresko pravo, Savremene administracije, Beograd 1997, str. 454

- neplaćanje poreza u celini ili delimično kada poreski obveznik propusti da plati porez koji je utvrđen od strane poreskog organa ;
- neprijavljivanje poreske obaveze kada poreski obveznik propusti da prijavi poreskom organu obavljanje određene delatnosti na osnovu koje nastaje poreska obaveza ;
- neprijavljivanje prihoda poreskom organu ili prijavljivanje samo dela ostvarenih prihoda
- plaćanje u naturi ;
- rad na crno koji se plaća gotovinom, a čiji se iznosi ne unose u poresku prijavu ;
- isticanje odbitaka po nepostojećim osnovama(trošak amortizacije za osnovno sredstvo koje ne postoji)
- propuštanje da se obračuna, obustavi i naplati porez po odbitku ;
- prikazivanje većih rashoda u poslovnim knjigama od stvarno ostvarenih rashoda (vođenje dvostrukih poslovnih knjiga) i dr.

Razlikujemo dva slučaja nezakonite ili nedopuštene, odnosno nelegalne poreske evazije:¹⁶

- Potpunu poresku utaju ili potpunu defraudaciju poreza i
- Delimičnu poresku utaju ili delimičnu defraudaciju poreza.

Potpuna poreska evazija nastaje u slučaju ako poreski obveznik ne prijavi celokupni iznos ostvarenih prihoda, odnosno dohodak koji podleže oporezivanju, ako ne prijavi posredovanje imovine koja je predmet oporezivanja ili ako prikrije bitne činjenice, događaje ili delatnosti koje služe kao osnov za oporezivanje. Kao primer može se navesti neprijavljivanje delatnosti koju obavlja poreski obveznik.

Delimična poreska evazija nastaje u slučaju kada poreski obveznik prijavi poreskom organu prihode, imovinu ili transakcije ali u nepotpunom ili netačnom iznosu. Kao primer se može navesti i prijavljivanje poreskom organu dela prihoda a ne svih ostvarenih prihoda.

Polazeći od vrste poreza čije se plaćanje izbegava, nezakonita poreska evazija se deli na:¹⁷

- Poreska utaja ili poreska defraudacija (koja se po pravilu sreće kod neposrednih poreza),
- Kontrabanda ili krijumčarenje (koja se po pravilu sreće kod posrednih poreza)

¹⁶Jelčić B. – Finansijsko pravo, finansijska znanost, Informator, Zagreb 1998, str. 191

¹⁷Kulić M. – Poreska utaja i krijumčarenje, Megatrend Univerzitet, Beograd 1999, str. 156

Poreska utaja ili defraudacija predstavlja izbegavanje plaćanja poreza koje se ogleda u lažnom vođenju poslovnih knjiga i evidencija sa namerom da se lažno prikažu troškovi, ukupan prihod i dohodak i umanju poreska obaveza. Poreske utaje se sreću najčešće kod neposrednih poreza (porez na dohodak, doprinos za socijalno osiguranje i porez na imovinu).

Dok se **krijumčarenje** odnosi na posredne poreze (akcize, carine i porez na promet). Poreska utaja se javlja u dva slučaja: **potpuna poreska utaja**-kada poreski obveznik uopšte ne prijavi prihod i **delimična poreska utaja**-kada netačno prijavi elemente za određenje poreza i time poreske organe dovede u zabludu o poreskoj snazi obveznika.

Firme utajile 850 milona evra poreza

Otkrivenim utajama poreza budžet Srbije je u poslednjih šest godina oštećen za 83,5 milijardi dinara, što je više od 850 miliona evra. Poreska policija je na ime ove štete od oktobra 2003. do kraja prošle godine podnela 9.271 krivičnu prijavu protiv 11.850 osoba. Samo 206 prijava do sada je finalizovano zatvorskom kaznom, od kojih je najveća od šest godina zbog utaje pedeset miliona dinara poreza

Izvor: www.blic.rs

Krijumčarenje ili kontrabanda, u praksi poznat i kao šverc se javlja kada se roba koja podleže carinskom i poreskom nadzoru krišom protura, krijumčari i koristi razne nepravilnosti sa namerom da se izbegne plaćanje odgovarajućih fiskalnih obaveza. Ova pojava se često u praksi naziva siva ekonomija koja predstavlja privrednu delatnost koja se obavlja izvan zakonskih okvira, što ima za posledicu izbegavanje plaćanja poreskih carinskih i drugih dažbina od strane subjekata koje se bave ovim aktivnostima.

U emisiji Insajder pod nazivom "Patriotska pljačka", navodi se da su se pod izgovorom patriotizma i navodne pomoći Srbima u južnoj pokrajini dogodile razne zloupotrebe, a najdrastičniji primer je pljačka budžeta krijumčarenjem robe između Srbije i Kosova, koji je sprski budžet ošteti za milione evra.

Prema analizi "Insajdera", prodaja goriva na Kosovu postala je veliki biznis 2008. Te godine na Kosmet je iz Srbije isporučeno nafte i naftnih derivata u vrednosti od 22,4 miliona evra da bi 2010. promet skočio na 31,7 miliona evra. Na severu Kosova u tom periodu je otvoreno 40 pumpi, što je najbolji pokazatelj koliko je prodaja goriva bez PDV-a i akciza bila isplativa pojedincima.

Izvor: emisija insajder

6. UZROCI I EFEKTI PORESKE EVAZIJE

Za poresku evaziju, smatramo da se dogodila kada poreski obveznici namerno ne poštuju svoje poreske obaveze. Kao rezultat toga, mogu se dogoditi ozbiljne posledice za celokupan poreski sistem, koji dovodi i do pretećeg uticaja i na održavanje kapaciteta države za finansiranje svojih osnovnih troškova.

6.1 Uzroci poreske evazije

Poreska evazija je prisutna u svim poreskim sistemima. Za neizvršavanje plaćanje poreza, poreski obveznici snose odgovarajuće sankcije, pa se postavlja pitanje šta onda poreske obveznike navodi da preduzimaju radnje da izbegnu potpuno ili delimično plaćanje poreske obaveze. Stav poreskih obveznika za izbegavanje plaćanja poreza, je pod uticajem mnogih faktora, o kojima će u daljem tekstu biti reči.

U standardnoj finansijskoj literaturi uzroci evazije poreza uobičajeno se klasifikuju na:¹⁸

- ✓ subjektivne faktore i
- ✓ objektivne faktore.

6.1.1 Subjektivni uzroci poreske evazije

Subjektivne uzroke čine oni elementi koji zavise od ličnosti obveznika. U subjektivne faktore najčešće se ubrajaju:¹⁹

- ✓ egoizam i težnja za sticanjem profita ,
- ✓ poreski moral,
- ✓ nepostojanje svesti o opravdanosti poreza ,
- ✓ shvatanja o pravičnosli poreskog sistema

Ljudski egoizam kao jedan od faktora koji utiče na poresku evaziju se odnosi na stavove poreskih obveznika da plaćanje poreza ide na njihovu štetu i da ne ostvaruju nikakvu protivuslugu. Evazijom poreza pojedinci pokušavaju dokazati da im niko, pa ni vlast ne može na silu oduzeti deo prihoda. Osnovni individualni interes svakog pojedinca koji izbegava plaćanje poreske obaveze je materijalni interes, odnosno težnja za sticanjem profita i uvećanjem sredstava iznad nivoa koji im je neophodan.

¹⁸Jovašević D.,Gajić-Glamočlija M. – Poreska utaja–oblici ispoljavanja i mere suzbijanja, Beosing, Beograd 2008, str.100

¹⁹Kulić M. – Poreska utaja i krijumčarenje,Megatrend Univerzitet, Beograd 1999, str. 159

Poreski obveznici pribegavaju evaziji poreza s ciljem da im na raspolaganju ostane što veći iznos sredstava, pa makar i po cenu kršenja zakonskih propisa.

Poreski moral označava spremnost poreskog obveznika za plaćanje obaveze. Spremnost poreskog obveznika zavisi od visine poreza, raspodeli poreza, vrsti i visini sankcije, svrsi trošenja poreza. Poreski nemoral će uticati na donošenje odluke o izbegavanju plaćanja poreza. Statističkim istraživanjima je utvrđeno da postoji više oblika poreskog morala:

1. visok poreski moral (SAD, Švajcarska i Nemačka) ;
2. optimalan poreski moral (Italija, Španija i Francuska) i
3. nizak poreski moral (Južna Amerika)

Naša zemlja se ne može pohvaliti visokim poreskim moralom poreskih obveznika. Kod nas se kršenje zakonskih propisa kada je reč o izbegavanju poreza, ne tretira većim prekršajem sa aspekta morala i etike, čak se evazija posmatra sa određenom dozom simpatije. Poreski obveznik koji izbegava poresku obavezu je podržan od strane kolektiva u svom ponašanju. Činjenica da je u Srbiji već nekoliko godina zastupljeno siromaštvo, pa privrednici koji otežano posluju nastoje da podmićivanjem plate manji porez i sa druge strane, lako je korumpirati slabo plaćene državne službenike. Sve te činjenice su doprinele da se korupcija ukoreni u sistem funkcionisanja državnih službi.

Nepostojanje svesti o opravdanosti poreza govori o tome da kod pojedinih poreskih obveznika nije dovoljno formirana svest da su njihovi rashodi koje su imali po osnovu plaćanja poreza opravdani. U situaciji, kada poreski obveznik ima osećaj da je nepravično oporezovan, doprinosi povećanju otpora prema njihovom plaćanju. Ukoliko nije razvijena i formirana poreska svest, veći deo javnosti nije svestan značaja urednog plaćanja poreza koji država koristi za podmirenje javnih rashoda obezbeđujući koristi i za poreske obveznike. Svest poreskih obveznika da plaćanjem poreza ne ostvaruju nikakvu korist, jer nemaju pravo na protivuslugu, kao i da trpe štetu u svojoj privrednoj aktivnosti ima veliki uticaj na njihovo ponašanje. Iako su obveznici svesni o neophodnosti funkcionisanja države koje oni potpomažu plaćanjem poreza. Shvatanje o pravičnosti poreskog sistema govori o tome da oporezivanje mora biti pravično, jer ako poreski obveznik oseti da je poreski teret nepravično raspodeljen, povećava se njegov otpor prema plaćanju poreza.

Poreski sistem počiva na načelupravnosti koje podrazumeva da se poreska obaveza plaća u zavisnosti od ekonomske snage poreskog obveznika. To znači da lica sa istom ekonomskom snagom treba da plaćaju isti iznos poreza (horizontalna pravičnost) odnosno da lica sa većom ekonomskom snagom treba da plate veći porez od lica sa manjom ekonomskom snagom (vertikalna pravičnost). Prema tome, intenzitet otpora plaćanju poreza zavisi od toga da li javnost smatra da je raspodela poreskog tereta pravična ili ne.

Realizacija principa pravičnosti podrazumeva odabir između primene proporcionalnog i progresivnog oporezivanja. Berkovo upozorenje i danas važi:

“Oporezovati nekoga, a da bude zadovoljan je nemoguće, kao što je nemoguće nekoga voleti, a ostati razuman”.²⁰

6.1.2 Objektivni uzroci poreske evazije

Objektivni uzroci proističu iz društvene sredine, što znači da su nezavisni od poreskog obveznika, gde spadaju:

- visina poreskog opterećenja,
- namena prikupljenih poreza,
- poreski oblik i način oporezivanja,
- prisustvo sive ekonomije,
- česte promene i složenost poreskih propisa,
- učestalost/odsustvo poreske kontrole i sl.

Visina poreskog opterećenja znači da, kada je visina poreskog opterećenja veća, da se tada poreski obveznici opredeljuju za izbegavanje poreza. Naime, rast poreske stope dovodi do rasta poreskih prihoda, ali i rast poreske stope ima granicu.

Bitno je naglasiti da visina poreskog opterećenja zavisi od vrste poreskih stopa, tačnije o izboru između progresivne i proporcionalne poreske stope. Naime, prednost proporcionalnih poreskih stopa, a ujedno nedostatak progresivnih je manji otpor u plaćanju poreza.

Uvođenjem novih poreskih oblika koji dodatno opterećuju ekonomsku snagu poreskih obveznika, svakako povećavaju otpor plaćanju poreza, što dovodi do evazije poreza.

Otpor plaćanja poreza zavisi i od namene na koju se troše sredstva prikupljena oporezivanjem. Ukoliko poreski obveznici ne odobravaju način na koji se sredstva troše to može usloviti povećanje evazije poreza. Ovaj faktor se ne može prikazati primerom, da ukoliko se sredstva ubrana oporezivanjem koriste za unapređivanje školstva, poreski obveznik koji nema decu će biti priklonjen evaziji poreza.

Takav stav obveznika se može objasniti činjenicom da on nema nikakvu posrednu ili neposrednu korist od takvog trošenja. “Ako se sredstva ubrana oporezivanjem troše neracionalno, odnosno za namene koje najširi krug poreskih obveznika ocenjuje kao suvišne ili štetne, ako je jedna kategorija diskriminisana u odnosu na drugu, ili ako je namena nepoznata, on može dovesti do porasta otporu plaćanja poreza”.²¹

²⁰Popović D. – Nauka o porezima i poresko pravo, Savremene administracije, Beograd 1997, str. 451

²¹Jelčić B. – Nauka o finansijama i finansijsko pravo, Informator, Zagreb 1983, str. 178

Posmatrajući poreske oblike, možemo primetiti da je otpor plaćanju poreza različit kod neposrednih i posrednih poreza. Kod neposrednih poreza je otpor plaćanju poreske obaveze veći iz razloga što su neprevaljivi i porez se plaća na izvoru dohotka tako da poreski obveznici znaju veličinu poreza. Kada je reč o posrednim porezima smatra se da se "plaćaju pod anestezijom" jer poreski obveznici često nisu svesni srazmera poreza koji plaćaju. Posredni porezi se naplaćuju prilikom trošenja dohotka. Naime, konačni platci uglavnom nisu upoznati sa visinom akcize ili poreza na promet koji su uračunati u cenu proizvoda koji plaćaju pa je samim tim i otpor plaćanju poreza manji.

Postojanje sive ekonomije dovodi u neravnotežan položaj obveznike koji privređuju legalno u registrovanoj delatnosti, što može biti podsticaj da i ti obveznici počnu da prikrivaju deo svojih privrednih aktivnosti, da bi imali mogućnost da održe nivo zarade. U tom slučaju obveznicima je isplativije da deo svoje privredne aktivnosti obavljaju u sivoj zoni nego da uredno plaćaju svoje dadžbine.

Složenost poreskih propisa je bitan objektivan uzrok poreske evazije, iz razloga što se poreski propisi i norme smatraju za jedne od najsloženijih zakona. Poreski obveznici pribegavaju izbegavanju plaćanja poreza upravo zbog složenosti propisa, i ovde se govori o pasivnoj evaziji poreza. Jedan od principa oporezivanja kazuje da poreski propisi treba da budu jasni, tako da ih svi poreski obveznici mogu razumeti, bez potrebnog specijalnog znanja. Isto tako, nisu poželjne česte promene poreskih propisa, jer mogu uneti zabunu kod poreskih obveznika, pa čak i da ne postoji namera poreskog obveznika da ne plati porez, kao posledica složenosti i promena poreskih propisa može se javiti evazija poreza. Svakako da idealnih poreskih sistema nema, ali se teži ka njima poboljšanjem efikasnosti funkcionisanja poreskog sistema.

Veza poreske kontrole sa pojavom i obimom poreske evazije je očigledna. U slučaju odsustva poreske kontrole poreski obveznici vide veće šanse da prođu nekažnjeno za izbegavanje plaćanja poreza odnosno manja je verovatnoća da će biti otkriveni poreski delikti. Otpor prema plaćanju poreza i srazmera evazije u tom slučaju rastu.

Učestala poreska kontrola ima uticaj na efikasnost ubiranja poreza jer se njome sužavaju mogućnosti za evaziju poreza i ubiraju se značajni planirani poreski prihodi. Razlog je, svakako otkrivanje nepravilnosti nezakonitosti u poslovanju poreskih obveznika kao i naganje da se te nepravilnosti otklone. Učestala poreska kontrola deluje preventivno i podstiče poreske obveznike da se u svom poslovanju pridržavaju zakona, ali isto tako i otkrivanje učinjenih poreskih krivičnih dela i preduzimanje kaznenih mera za iste.

Ovim funkcijama učestale poreske kontrole se teži podstaći opreznost poreskih obveznika jer znaju da je poreska kontrola česta i da će, ako postoji određena nepravilnost i nezakonitost u njihovom poslovanju, biti otkrivena i pravilno sankcionisana, tako da će evazija poreza u ovom slučaju biti manja.

6.2 Efekti poreske evazije

Radnje poreskih obveznika kojima se izbegava poreska obaveza imaju mnogobrojne posledice koje se šire privredom, a mogu biti fiskalne, psihološke, političke, ekonomske, socijalne prirode itd. Poreski obveznici prilikom razmatranja odluke da li platiti porez ili pokušati izbeći isti razmišljaju o svom osnovnom interesu, a to je umanjenje poreske obaveze koja tereti njihovu ekonomsku snagu i ostvarivanje na taj način odgovarajuće uštede. Poreski obveznici nisu svesni posledica svojih postupaka, kao ni sankcija za takvo ponašanje. Ovaj problem se može povezati sa problemom tzv. "besplatnog jahača" kad poreski obveznici razmišljaju isključivo o svom interesu i smatraju da neće mnogo oštetiti državni budžet ako ne plate porez, jer je njihova poreska obaveza neznatni deo ukupnih poreskih prihoda i nije toliko važno da li će upravo oni platiti porez, ako ostali poreski obveznici redovno plaćaju. Umanjenje poreskih prihoda u budžetu je najdirektnija posledica poreske evazije, ali problem ima mnogo širu dimenziju. Nezakonita poreska evazija se smatra poreskim prekršajem, povredom zakona i nosi stroge sankcije što je dovoljan pokazatelj značaja poreske evazije i nepoželjnih posledica koje sa sobom nosi.

6.2.1 Finansijski efekat poreske evazije

Finansijski efekti izbegavanja poreza većih razmera mogu doprineti stvaranju budžetskog deficita. Porezi kao najvažniji javni prihodi u najvećoj meri utiču na fiskalni rezultat. Naime, državni budžet se na početku godine planira i usvaja u smislu ostvarenja javnih prihoda i načina i dinamike trošenja tih sredstava.

„Poreska evazija ima posledice višestruke prirode koje se u prvom redu ispoljavaju kroz umanjene fiskalni randman prikupljenih prihoda. Radi se o tome da država ne uspeva da prikupisva planirana sredstva, odnosno poreske prihode jer poreski obveznici ne ispunjavaju svoje zakonom propisane poreske obaveze. Finansijski efekat izbegavanja poreza velikih srazmera mogu doprineti nastajanju budžetskog deficita.”²² Ako do toga dođe država donosi odluku o povećanju poreskih stopa, uvođenju novih poreskih oblika, povećanja akciza, carina i slično kako bi finansirala deficit. Poznato da stepen ugroženosti države utajom javnih prihoda stoji u direktnoj srazmeri sa visinom opterećenja prihoda u toj državi. Nametanjem većih fiskalnih obaveza sa ciljem pokrića deficita u budžetu, intenzitet poreske evazije je još veći, što opet doprinosi manjem fiskalnom rezultatu od planiranog. Sa stanovišta poreskog obveznika ovaj efekat se odražava kroz nejednaku raspodelu poreskih zaduženja.

²²Jovašević D., Gajić-Glamočlija M. – Poreska utaja – oblici ispoljavanja i mere suzbijanja, Beosing, Beograd 2008, str.101

6.2.2 Socijalni efekti poreske evazije

Princip horizontalne pravičnosti se odnosi na zahtev da poreski obveznici sa ekonomskom snagom treba da plaćaju isti iznos poreza. Socijalne posledice evazije poreza odnose se za remećenje ovog načela oporezivanja. Izbegavanje plaćanja poreza pokreće pitanje ekonomske pravde i jednakosti koje je naročito važno u politici raspodele poreske mase. Ako jedan krug poreskih obveznika ostvaruje prihode na koje ne plaća porez, drugi obveznici se dovode u nejednak ekonomski i socijalni položaj redovno plaćajući svoje poreske obaveze.

Utajivači poreza koriste usluge državnog aparata, kao i školskih, zdravstvenih i drugih institucija koje se finansiraju iz budžeta. Poreska evazija deluje i na ublažavanje progresivnog dejstva poreza, iz razloga, što su više stope to je jači podsticaj za neplaćanje poreza.

6.2.3 Politički efekti poreske evazije

Politički sistem trpi od posledica izbegavanja plaćanja poreske obaveze budući da ovakvo ponašanje poreskih utajivača potkopava njegove osnove što poresku evaziju povezuje sa ustavnom obavezom plaćanja poreza. Njenim nepoštovanjem narušava se i načelo doprinošenja javnim potrebama srazmerno ekonomskoj snazi obveznika. Poreska evazija se koristi kao argument za osporavanje javne vlasti i opravdanje nelojalnog ponašanja prema fiskusu.²³

Politička dimenzija evazije poreza se može sagledati na primerima iz prakse. Prisutni su primeri gde je otpor poreskih obveznika prema plaćanju poreza odnosno visoko poresko opterećenje korišćen u političke svrhe, odnosno radi se o tome da su političke stranke obećavale glasačima niži poreski teret kako bi dobile što veći broj glasova. "Prisetimo se predsednika SAD Regana čije se ubedljive izborne pobeđe i velika popularnost mogu pripisati njegovoj upornoj borbi protiv visokih poreza."²⁴

6.2.4 Ekonomski efekti poreske evazije

Evazija poreza, sa ekonomskog aspekta, može da poremeti uslove poslovanja i dovede do nelojalne konkurencije, a to se ostvaruje kroz snižavanje troškova proizvodnje onih obveznika i ekonomskih sektora koji pribegavaju utaji poreza. Porez za poreske obveznike predstavlja određenu vrstu troška, pa neplaćanje poreza predstavlja uštedu natroškovima. Tako se stvara nelojalna konkurencija između savesnih i nesavesnih poreskih obveznika što se na ekonomskom planu odražava kroz cenovna odstupanju roba na tržištu.

²³Jovašević D., Gajić-Glamočlija M. – Poreska utaja – oblici ispoljavanja i mere suzbijanja, Beosing, Beograd 2008, str. 103

²⁴Popović D. – Nauka o porezima i poresko pravo, Savremene administracije, Beograd 1997, str. 452

Na primer, cene robe proizvođača koji su utajili porez su niže od cena onih proizvođača koji su imali trošak poreza, jer promet roba proizvođača utajivača poreza nije oporezovan pa se tako ispoljava nefer konkurencija.

Evazija poreza može dovesti do sektorskih neravnoteža što dalje utiče na efikasnost i racionalnost privređivanja.

6.1.1 Psihološki efekti poreske evazije

Identično tretiranje poreskih obveznika znači da sva lica plaćaju porez pod jednakim uslovima, ali i da ni jedan poreski obveznik nije pošteđen plaćanja poreske obaveze, pod uslovom da ispunjava zakonske propisane uslove za nastanak poreske obaveze. Građani u svim sistemima imaju tradicionalno ugrađen negativan stav prema obavezi plaćanja poreza.

Činjenica da poreska evazije prolazi nekažnjeno, utiče na veći otpor plaćanju poreza i na taj način se poreska evazija širi. "Efekat ugledanja" se smatra posledicom poreske evazije, s jedne strane, a s druge strane uzrokom novih slučajeva izbegavanja plaćanja poreza. Saznanje poreskih obveznika da su pojedina lica uspeła da izbegnu plaćanje poreza i pri tom nisu otkriveni i kažnjeni, psihološki nepovoljno utiče na sklonost poreskih obveznika ka plaćanju svoje poreza. Zbog utajivača poreza koji nisu osetili posledice kršenja zakona, i pravna i fizička lica se mogu odlučiti na izbegavanje poreske obaveze.

Uzme li se u obzir i stimulans koji proizlazi iz ličnog interesa da se poreskom evazijom ostvaruje ušteda odnosno korist, ali i ubeđenje da poreska evazija nepredstavlja kažnjiv prekršaj jasno se sagledava najznačajniji i najštetniji psihološki efekat poreske evazije koji se ispoljava u njenom povratnom uticaju.

6.3 Pojam i elementi krivičnog dela poreske utaje

Krivično delo poreske utaje spada u fiskalne delikte, jer je njegov osnovni cilj da u korist državne blagajne obezbedi izvršavanje propisanih materijalnih obaveza. U oblasti nezakonite poreske evazije krivična dela se kažnjavaju na osnovu člana 154. Krivičnog Zakona Republike Srbije. Osnovu poreskih krivičnih dela bez obzira o kom obliku ili vidu ispoljavanja se radi u konkretnom slučaju čine različite pojavne manifestacije poreske evazije (lat. bežanje, izbegavanje) posebno kada se ima u vidu da evazija poreza predstavlja ujedno i najznačajniji oblik sive ekonomije. Evazija poreza ili različiti oblici i vidovi odnosno načini izbegavanja utvrđivanja, razreza i naplaćivanja poreza i drugih propisanih dažbina predstavljaju štetnu, protivpravnu i opasnu delatnost pojedinaca i grupa kojima se ugrožavaju osnovni fiskalni interesi društva. Bez obzira na različite zakonske nazive za ovo krivično delo, mi ćemo ga u nastavku izlaganja nazivati poreska utaja, budući da se izbegavanje plaćanja poreza, utaja poreza ili doprinosa ili poreska defraudacija u najvećem broju savremenih krivičnih zakonodavstava, ali i u pravnoj teoriji, naziva upravo poreskom utajom. Poreska utaja se formuliše na sledeći način: "ko u nameri da on ili ko drugi potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih poreskih dažbina, daje lažne podatke o zakonito

stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili ko u istoj nameri, u slučaju obavezne prijave ne prijavi zakonito stečen prihod, odnosno predmete ili druge činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili ko u istoj nameri na drugi način prikriva podatke koji se odnose na utvrđivanje navedenih obaveza, a iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi 150.000 dinara, kazniće se zatvorom od tri godine.²⁵

Krivična dela koja se odnose na kontrabandu sankcionišu se u okviru carinskog zakona i to zatvorom i novčanom kaznom i takođe oduzimanjem robe koja je bila predmet krijumčarenja.

Osnovni dementi krivičnog dela su:²⁶

1. objekt zaštite
2. radnja izvršenja
3. posledica
4. izvršioc
5. vinost i
6. objektivni uslov inkriminacije.

Objekt zaštite kod krivičnog dela je fiskalni interes države i njenih fondova da naplate porez i doprinose, koji se ispoljavaju kroz dužnost građana na ispunjenje ovih obaveza.

Naš fiskalni sistem obuhvata razne vrste poreza. Porez predstavlja najznačajniji oblik javnih prihoda, koji društvena zajednica oduzima od fizičkih i pravnih lica da bi pokrila svoje rashode a da se pri tome ne daje nikakva protivčinidba poreskom obvezniku.

Pomoću poreza kao instrumenta ostvaruju se razni ciljevi u ime i za potrebe cele društvene zajednice i takođe predstavlja izrazito efikasan mehanizam socijalne politike. Doprinosi predstavljaju važan finansijski instrument kojim se prikupljaju sredstva za finansiranje određeni javnih rashoda kojim bi se zadovoljile razne društvene potrebe socijalna, dečija i zdravstvena zaštita, obrazovanje. Prosveta, nauka, kultura, privremena nezaposlenost ili nesposobnost za rad i privređivanje. Doprinosi socijalnog osiguranja su najznačajniji i krivično delo nad njima se može učiniti i u odnosu na druge dažbine koje predstavljaju javni prihod (u smislu objekta zaštite kod ovog krivičnog dela).

²⁵Kulić M. – Poreska utaja i krijumčarenje, Megatrend Univerzitet, Beograd 1999, str. 102

²⁶Kulić M. – Poreska utaja i krijumčarenje, Megatrend Univerzitet, Beograd 1999, str. 105

Izbegavanje plaćanja takse, carine, naknade raznih vrsta, ne predstavlja objekt zaštite u smislu ovog krivičnog dela, već se u konkretnom slučaju zavisno od preduzete radnje izvršenja može raditi o drugom krivičnom delu ili pak drugoj vrsti delikata (privredni prestupi ili prekršaji).

Radnja izvršenja krivičnog dela može se pojaviti u tri vida ispoljavanja, a to su:²⁷

- davanje lažnih podataka o zakonito stečenim prihodima,
- neprijavljivanje tih istih prihoda odnosno predmeta koji su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze i,
- prikrivanje podataka koji se odnose na utvrđivanje poreske obaveze

Radnja krivičnog dela se može manifestovati alternativno na dva načina:²⁸

- kao aktivna, pozitivna delatnost (činjenje) - *delicta comissiva* i
- kao pasivna, negativna delatnost (nečinjenje)- propuštanje dužnosti na činjenje

delicta omissiva.

Davanje lažnih podataka o prihodima ili utvrđivanje manjeg iznosa poreza smatra za aktivnu radnju izvršenja ovog krivičnog dela, a neprijavljivanje prihoda ili neutvrđivanje poreza se uzima kao pasivna delatnost učinioca dela.

Davanje lažnih podataka o činjenicama koje nemaju uticaj na utvrđivanje poreske obaveze ili njene visine odnosno na utvrđivanje drugih propisanih obaveza ili doprinosa ili njihovu visinu ne predstavlja radnju izvršenja ovog krivičnog dela. Prihodi poslovnog subjekta se prikazuju u manjim iznosima od stvarno ostvarenih ili se predmeti prikazuju u manjoj vrednosti.

Davanje lažnih podataka o prihodima postoji u slučaju kada se činjenice u vezi sa zakonito stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama neistinito, netačno prikazuju u odnosu na stvarno, objektivno postojeće stanje.

²⁷Vuković M. – Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi, Službeni Glasnik, Beograd 2009, str. 9

²⁸Jovašević D., Gajić-Glamočlija M. – Poreska utaja – oblici ispoljavanja i mere suzbijanja, Beosing, Beograd 2008, str. 232

Neprijavljivanje prihoda predmeta ili drugih činjenica se odnosi na nepodnošenje poreske prijave od strane poreskog obveznika. Kao primer možemo navesti slučaj utaje godišnjeg poreza na dohodak građana: "Utaja godišnjeg poreza na dohodak građana uglavnom se vrši nepodnošenjem prijave. U pitanju je postupanje u suprotnosti sa odredbama čl. 87,88 i 89. Zakona o porezu na dohodak građana, kao i postupanje u suprotnosti sa čl.92. istog zakona kojim se uređuje obaveza podnošenja poreske prijave.

Poreski obveznik iz Kikinde je tokom 2006.godine ostvario oporezivi dohodak u iznosu od preko sto miliona dinara. Počinio je delo poreske utaje ne podnevši poresku prijavu. Utvrđeno je da mu je tokom iste godine putem naloga za isplatu gotovine, preko računa koji je otvorio u dve beogradske banke, od preduzeća čije je sedište bilo u Beogradu, isplaćeno više od sto miliona dinara. Uprkos tim činjenicama, ovaj poreski obveznik nije podneo propisanu poresku prijavu za utvrđivanje godišnjeg poreza na dohodak građana, čime je izbegao plaćanje iznosa od blizu dvadeset miliona dinara na ime navedenog poreza."²⁹

Prikrivanje podataka predstavlja prikrivanje, tajenje i prećutkivanje nedostupnih podataka koji bi ukazali na vrednost i samo postojanje prihoda i predmeta koji treba da podležu oporezivanju. Na ovaj način se pokušava izbeći utvrđivanje postojanja ove obaveze u potpunosti ili delimično od strane nadležnih državnih organa u jednoj zemlji.

Posledica nekog krivičnog dela, odnosno njime proizvedena promena u spoljnom svetu sastoji se u šteti nanetom objektu radnje. Ovo krivično delo izvršeno je samim podnošenjem prijave sa lažnim podacima, odnosno u momentu proteka roka za podnošenje prijave. Kao posledica poreske utaje dolazi do nemogućnosti da se podmire neki od planiranih rashoda koji bi mogli da se podmire s obzirom na fiskalni kapacitet. Stvaraju se socijalne razlike, kao posledica bogaćenja koje nije rezultat uloženog rada.

Izvršilac krivičnog dela poreske utaje je lice koje je dalo lažne podatke o svojim zakonito stečenim prihodima ili utvrđuje porez u manjem iznosu, odnosno koje propušta da podnese poresku prijavu ili propušta da utvrdi visinu poreza u roku, a bilo je dužno da to učini. Izvršilac krivičnog dela može da bude svako fizičko lice koje je dužno da plati porez, ali to mogu biti i ostala lica: zakonski zaslupnik ili punomoćnik tog lica ili lica koja u njegovo ime i za njegov račun podnose poresku prijavu, vode poslovne knjige i drugu dokumentaciju, izrađuju završne i periodične račune preduzeća ili drugog pravnog lica.

To može da bude i lice koje samo formalno pod tuđim imenom obavlja poslovnu delatnost koja ga obavezuje na podnošenje poreske prijave i plaćanje odgovarajućih doprinosa društvenoj zajednici.

²⁹Vuković M. – Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi, Službeni Glasnik, Beograd 2009, str. 117

U izvršenju ovog krivičnog dela specifičnog oblika preduzimanja radnje izvršenja moguće je da se na strani učinioca javi ne samo neposredni izvršilac koji je preduzimao jednu ili više zakonom predviđenih delatnosti, već i druga lica koja učestvuju u ovim delatnostima pomažući ili doprinoseći ovome, stvarajući mu povoljne uslove da svoju radnju ili ostvari uopšte ili ostvari u celosti ili je ostvari brže, efikasnije i jednostavnije.³⁰

Vinost, odnosno krivica, kao subjektivna strana krivičnog dela poreske utaje navodi se namera izvršioca da on izbegne potpuno ili delimično plaćanje poreza. Prema tome, namera se javlja kao konstitutivni elemenat ovog krivičnog dela, jer davanje lažnih podataka o svojim zakonito stečenim prihodima neće predstavljati krivično delo poreske utaje ukoliko su ove radnje preduzete u drugoj nameri.

Objektivni uslov inkriminacije kazuje, da je za postojanje krivičnog dela poreske utaje neophodno da iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi deset hiljada dinara.

³⁰Kulić M. – Poreska utaja i krijumčarenje, Megatrend Univerzitet, Beograd 1999, str. 137

7. MERE ZA SUZBIJANJE PORESKE EVAZIJE

Definisanje mera protiv izbegavanja plaćanja poreza treba prilagođavati ekonomskoj sposobnosti poreskog obveznika. Konflikt između interesa države i poreskih obveznika treba pretvoriti u saradnju kako bi poreski sistem efikasno funkcionisao. Poreski obveznici bi trebali da shvate porez, kao određenu kompenzaciju državi za usluge koje im pruža.

U cilju smanjenja poreske evazije koriste se tri pristupa: administrativni koji se odnosi na minimiziranje prilika za evaziju (na primer kroz obuku poreske administracije i učestale kontrole), ekonomski koji se odnosi na smanjenje neto koristi od izbegavanja plaćanja poreza i socio-psihološki koji podrazumeva mere kojima se utiče na smanjenje spremnosti na utaju odnosno podsticanje dobrovoljnog plaćanja poreza.³¹ Poreska amnestija se koristi kao mera kojom se podstiče redovno plaćanje poreza. U kojoj meri će oprost duga umanjiti obim poreske evazije zavisi od podsticaja koji će isti imati na poreske obveznike.

Preventivna komponenta treba da bude usmerena na stvaranje pozitivne klime za uspešno funkcionisanje poreskog sistema. To se postiže razvojem poreske kulture i podizanjem poreske svesti kroz edukovanje poreskih obveznika kao i obukom poreske administracije. Sve veća pažnja se posvećuje i poreskoj propagandi kao skupu aktivnosti na popularizaciji poreza i svih odnosa u vezi sa oporezivanjem. Savremeni fiskus sve više postaje svestan potrebe za poreskim obrazovanjem poreskog obveznika. Nadzorne mere podrazumevaju stalnu kontrolu nad sprovođenjem zakona. Represivne mere kojima se kažnjavaju poreski prekršaji imaju za cilj ne samo da kazne poreske utajivače, već i da pošalju opomenu potencijalnim poreskim utajivačima. U ove mere spadaju novčane kazne, kazne zatvora u slučaju ozbiljnijih poreskih prekršaja, trajna nemogućnost obavljanja dalje delatnosti. Kada su u pitanju blaži oblici poreskih delikata sankcije se javljaju u vidu javnog objavljivanja imena poreskih prekršilaca, oduzimanjem legitimacije poreskim obveznicima i slično.

Sistem poreskog prava poznaje široku lepezu različitih poresko pravnih mera kojima se država suprostavlja različitim oblicima i vidovima evazije poreza. Pošto legitimna zakonita poreska evazija nije predmet reakcije poreskih vlasti, mere za suzbijanje evazije poreza se odnose na mere protiv nezakonite poreske evazije i neprihvatljive zakonite evazije.

²⁵ Jovašević D., Gajić-Glamočlija M. – Poreska utaja – oblici ispoljavanja i mere suzbijanja, Beosing, Beograd 2008, str.104

7.1 Mere protiv nelegitimne poreske evazije

Nelegalna zakonska poreska evazija predstavlja vrstu poreske evazije koja ima neke odlike nezakonite poreske evazije. Otuda je potrebno da se preduzmu određene mere za njeno sprečavanje. Svaki događaj koji je sumnjiv poreskim vlastima prema D. Popoviću trebalo bi podvrgnuti određenim testovima.

7.1.1 Test namere

Ovaj kriterijum govori o tome da li su radnje koje je lice preduzelo imale za isključivi, osnovni cilj nameru da se smanji ili potpuno izbegne poreska obaveza. U praksi se o nameri može suditi samo na osnovu objektivnih činjenica.

Da li će namera stvarno postojati zavisi od osećaja poreske moralnosti koju ima poreski obveznik. Ukoliko se poreski obveznik ponaša u skladu sa principom „saveznog poreskog obveznika“ utoliko će izbegavanje plaćanja poreza biti manje.

7.1.2 Test postojanja elemenata artificijelnosti (veštačkog)

Svrha ovog testa je da proveriti konstrukcije privatnog prava koja je iskorišćena u poreske svrhe. Radi se o ideji poreskih obveznika da koriste određene konstrukcije privatnog prava koje se nazivaju vestačkim jer da nema poreza ni one ne bi postojale. Ovakve konstrukcije privatnog prava se koriste isključivo u poreske svrhe odnosno radi izbegavanja poreza. Jedan od primera koji najbolje odslikava ovaj test je „pranje obveznica“. Naime, da ne bi platio porez na prihod od kamate, imalac obveznice je prodaje berzanskom posredniku neposredno pre njenog dospevanja, kada je njena cena vrlo visoka. Cena koju je prodavac obveznice ostvario obuhvata iznos koji je jednak zbiru osnovne vrednosti obveznice (glavnice) i očekivane kamate. No, primljeni iznos smatra se za kapital, a ne za prihod prodavca.

7.1.3 Test poreske uštede

Postojanje neplaćenog poreza je neophodan uslov zakonite poreske evazije. Osnovni motiv izbegavanja plaćanja poreza jeste ostvarenje odgovarajuće poreske uštede. Na poreskim vlastima je teret dokazivanja da li je poreski obveznik ostvario poresku uštedu iline.

7.1.4 Test postojanja rešenja nadležnog poreskog organa

Kada se prethodnim testovima utvrdi da je poreski obveznik koristio veštačke situacije da bi spustio poresku obavezu ispod nivoa koji je propisao zakonodavac i utvrdi se da je poreski obveznik ostvario uštedu, u nadležnosti poreskog organa je da to potvrdi rešenjem. Mere kojima se može sprečiti nelegitimna zakonska poreska evazija se odnose na to da se promeni zakon, a sa druge strane poreska vlast može da zabrani zloupotrebu pravnih oblika koji bi doveli do izbegavanja plaćanja poreza. Ovo dovodi do uključivanja poreskih i sudskih organa.

7.2 Mere protiv nezakonite poreske evazije

Da bi sprečile izbegavanje plaćanja poreza, države preduzimaju određene mere preventivnog karaktera. U suštini, preventivna komponenta treba da bude usmerena na stvaranje pozitivne klime za uspešno funkcionisanje poreskog sistema. To će se postići razvojem poreske kulture i podizanjem poreske svesti kroz edukovanje poreskih obveznika, kao i permanentnom obukom poreske administracije.³²

Politika suprostavljanja ovom vidu izbegavanja plaćanja poreza obuhvata preventivnu dimenziju, ali i kaznene odredbe kojima se propisuju odgovarajuće sankcije.

Preventivne mere sastoje se u:³³

1. snabdevanju nadležnih poreskih i carinskih organa odgovarajućom opremom za otkrivanje i sprečavanje kontrabande;
2. obezbeđivanju saradnje između tih organa i drugih državnih organa;
3. nametanju različitih obaveza poreskim dužnicima;
4. primerenoj obuci poreskih inspektora;
5. nastojanjima da se podigne opšta - poreska kultura i poreski moral stanovništva;
6. isticanje odbitka po nepostojećim osnovama;
7. propuštanje da se obračuna, obustavi i naplati porez po odbitku;
8. propuštanje da se utvrđeni iznos poreza blagovremeno plati i dr.

³²Jovašević D., Gajić-Glamočlija M. – Poreska utaja – oblici ispoljavanja i mere suzbijanja, Beosing, Beograd 2008, str.104

³³Popović D. – Nauka o porezima i poresko pravo, Savremene administracije, Beograd 1997, str. 115

Potrebno je stvoriti takvo stanje kod poreskih obveznika da svoje obaveze u potpunosti izvršavaju i to ne zbog pretnji sankcijama, niti pozivanjem na patriotizam, već zbog ubeđenja da jedino pravilno postupaju kada svoje obaveze izvršavaju u potpunosti.

Na kraju sledi kažnjavanje. Nezakonita poreska evazija se sankcioniše prekršajno i krivično. U ovom domenu najznačajnije je krivično delo poreske utaje, o kome je u ovom radu bilo reči.

8. EVAZIJA POREZA NA DODATU VREDNOST

8.1 Porez kao oblik javnih prihoda - definicija poreza i poreska načela

Istorijski razvitak poreza i poreskog sistema usko je vezan za istorijski razvoj države i državnih funkcija. Uloga poreza vremenom se menjala i od sporadičnog i vanrednog prihoda države prerasla u stalan, redovan i najznačajniji prihod države.

Pojam poreza najsžetije je dao profesor Dejan Popović:³⁴ „Porez predstavlja instrument javnih prihoda kojim država (uključujući i niže političko-teritorijalne zajednice) od subjekta pod svojom poreskom vlašću prinudno uzima novčana sredstva, bez neposredne protiv usluge u svrhu pokrivanja svojih finansijskih potreba i postizanja drugih – prvenstveno ekonomskih i socijalnih ciljeva.

Osnovna obeležja poreza koja ga razlikuju od drugih oblika javnih prihoda su derivatnost poreza, prisilnost, njima se finansiraju javni rashodi, odsustvo neposredne protivnake i porez je neposredno davanje. Od finansijskog instrumenta koji služi da država pokrije svoje fiskalne rashode, porez je postao efikasno sredstvo za ostvarivanje brojnih nefiskalnih ciljeva iz oblasti ekonomske, socijalne, zdravstvene, obrazovne, demografske, stambene i druge politike.

Svaki savremeni poreski sistem počiva na određenim principima, odnosno načelima kojih se treba pridržavati pri određivanju praktičnih mera pri oporezivanju. To su:

1. finansijska načela koja obuhvataju princip izdašnosti i elastičnosti – prihod od poreza mora pokriti razliku koja nastane iz iznosa javnih rashoda i iznosa javnih prihoda iz vanporeskih izvora;
2. ekonomsko poreska načela – efekti poreza su mikroekonomske i makroekonomske prirode i ova načela obuhvataju sledeće principe: princip efikasnosti, izbora poreskog izvora, umerenost poreskog opterećenja, fleksibilnost, stabilnost poreskog sistema, identiteta poreskog destinatora i nosioca poreskog tereta;
3. socijalnopolitička poreska načela – podrazumeva da sva lica učestvuju u plaćanju javnih dažbina - princip opštosti i princip ravnopravnosti u oporezivanju;
4. pravno - administrativna poreska načela obuhvataju princip zakonitosti poreza, princip minimizacije administrativnih troškova i princip minimizacije troškova plaćanja poreza.

³⁴Milošević G., Porez I izbegavanje poreza, Službeni list, Beograd 2005, str.88

U uslovima postojanja velikog broja poreza u teoriji se nastojalo da se izvrši njihova klasifikacija i to po raznim kriterijumima. Najstarija i najrasprostranjenija podela u finansijskoj nauci je na neposredne i posredne poreze, ali i najkritikovanija. Ova podela polazi od toga da li se porezima oporezuje dohodak na njegovom izvoru (direktno oporezivanje) ili dohodak koji se troši (predmet indirektnog oporezivanja).

8.2 Porezi i poreska reforma u Republici Srbiji

Kao i ostale tranzicijske države, i Srbija čini napore da promenama svog poreskog sistema olakša prelazak na tržišni sistem privređivanja suočavajući se pritom sa brojnim unutrašnjim i spoljašnjim ograničenjima.

Poreska reforma traje duži niz godina i može se zaključiti da sve preduzete mere poreske politike nisu uvek imale ekonomskog opravdanja već su korišćene stihijski, pod dejstvom političkih faktora i diktata međunarodnih finansijskih organizacija.

Korenita fiskalna reforma započeta je političkim promenama 2000-te godine. Započeta je donošenjem seta novih poreskih zakona u prvoj polovini 2001 godine. Osnovni zahtevi ove reforme ticali su se značajnog pojednostavljenja poreske strukture, kao i širenja poreske osnovice kao i smanjenja poreskih stopa. Postojala je potreba da se instrumenti poreskog sistema ubuduće stave u funkciju ostvarivanja ekonomske i socijalne politike; suzbijanje sive ekonomije; podsticanje procesa privatizacije; razvoj tržišta hartija od vrednosti.

Zakonom o javnim prihodima i javnim rashodima pojednostavljena je poreska struktura i izvršena konsolidacija velikog broja dažbina u nekoliko poreskih oblika. Krajem 2002.godine donet je Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji koji je kodifikovana procedura utvrđivanja, naplate i kontrole javnih prihoda, kao jedinstvena poreska administracija. Uvođenje poreskog identifikacionog broja i ustanovljenje jedinstvenog registra poreskih obveznika trebalo je da omogući prelazak na porez na dodatu vrednost kao i sintetičko oporezivanje dohotka građana. Ovaj procesni zakon i ako u sebi sadrži određena savremena poreska rešenja nije u potpunosti rasteretio materijalne poreske zakone, već su se u njima i dalje zadržale određene procesne odredbe.

Druga faza korenite reforme poreskog sistema Srbije označava uvođenje poreza na dodatu vrednost 01.01.2005.godine. Na taj način naš sistem oporezivanja prometa dobara i usluga postao je uporediv sa poreskom praksom razvijenih zemalja, što predstavlja bitan korak u pravcu usklađivanja našeg poreskog prava sa pravom Evropske unije. Takvo opredeljenje potvrđuju i poreska rešenja ugrađena u Zakonu o porezu na dodatu vrednost po uzoru na poreske direktive Evropske unije. Pošto je celo poglavlje u ovom radu posvećeno porezu na dodatu vrednost, samim tim ovde treba još jednom ponoviti da se od ovog modela oporezivanja potrošnje očekuje realizacija više ciljeva: izdašnije pribavljanje javnih prihoda, učešće poreza na dodatu vrednost u ukupnim prihodima je oko 50%, a što se već ostvaruje i evidentno je iz sledećeg prikaza strukture javnih prihoda Republike Srbije u periodu od 2006.-2010.godine.

	BUDŽET 2006	BUDŽET 2007	BUDŽET 2008	BUDŽET 2009	BUDŽET 2010
1. PORESKI PRIHODI	454.361	517.298	596.179	640.156	609.971
1.1 POREZ NA DOHODAK GRAĐANA	81.068	61.409	72.000	81.321	76.019
1.2 POREZ NA DOBIT PREDUZEĆA		27.297	34.024	44.306	21.971
1.3 POREZ NA DODATU VREDNOST	32.206	270.358	311.493	338.828	325.246
- PDV U ZEMLJI		84.699	99.677	98.788	134.506
- PDV IZ UVOZA		180.963	205.585	236.039	187.440
- POREZNA PROMET IZ RANIJIH GODINA		4.695	6.229	4.000	3.300
1.4 AKCIZE		98.849	111.274	116.800	131.500
1.5 CARINA	45.864	54.264.	61.584	50.800	43.735
1.6 OSTALI PORESKI PRIHOD	5.089	5.118	5.801	8.100	11.500

Izvor: www.singidunum.ac.rs

Uvođenje poreza na dodatu vrednost takođe, omogućava pravilniji raspored poreske obaveze, efikasnija zaštita od evazije poreza, ostvarivanje principa neutralnosti u spoljnotrgovinskoj razmeni, ostvarivanje političko-ekonomskih pretpostavki za učlanjenje u Evropsku uniju.

Cilj Poreske uprave, kao jedinstvene poreske administracije, koja utvrđuje, naplaćuje i kontroliše javne prihode, jeste da u saradnji sa Upravom carina i MUP-om procenat od 10% ukupnog prihoda od poreza na dodatu vrednost koji se gubi „ PDV prevarama “ svede na još niži nivo. Poznato je da se u 80% slučajeva „ PDV prevarama “ bave firme koje su u vlasništvu kriminalaca i kriminalnih grupa po većim gradovima Srbije. Glavni način na koji oni pokušavaju da izigraju zakon jeste preko lažnih faktura, kako bi ostvarili pravo na povraćaj poreza koji je znatno viši od realnog.

Zahvaljujući usavršenim računarskim programima i efikasnom radu Poreske policije, sve više se ova kriminalna dela završavaju na neuspehom pokušaju.³⁵

8.2 Zakonita poreska evazija poreza na dodatu vrednost u Republici Srbiji

Polazeći od zakonskih odredbi, obveznici prilagođavaju svoju poslovnu politiku tako da ostvare optimalni finansijski rezultat, uz minimalno poresko opterećenje. Kao što smo rekli zakonitom poreskom evazijom obveznik izbegava ili umanjuje porez, a da ne dolazi u sukob sa zakonom.

³⁵ Zakon o porezu na dodatu vrednost/predgovor Ilić v., Službeni list, Beograd 2005.

Porez se izbegava na različite načine:

- uzdržavanjem od obavljanja oporezive delatnosti,
- neкупovinom oporezivih proizvoda,
- poslovanjem u drugom organizacionom obliku,
- primenom poreskih podsticaja, korišćenjem pravnih praznina i sl.

U nastavku ćemo ukazati na neke oblike zakonite evazije poreza nadodatu vrednost u Srbiji.

8.3.1 Promena mesta obavljanja delatnosti, odnosno sedišta pravnog lica

Zbog nerešenih pravno političkih i teritorijalnih pitanja na teritoriji naše južne pokrajine, poreski obveznici sve češće registruju svoja preduzeća na teritoriji ove pokrajine. Posebno treba istaći promenu prebivališta poreskih obveznika sa teritorije van Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija (APKM) na teritoriju autonomna pokrajina Kosovo i Metohija (APKM).

Poreski obveznici poreza na dodatu vrednost, da bi izbegli poresku kontrolu, u Agenciji za privredne registre (APR) registruju promenu prebivališta na teritoriju Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija, a da pri tom obavljaju promet na teritoriji Republike Srbije van teritorije Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija, iskazuju povraćaj poreza na dodatu vrednost, ili obavezu koju ne plaćaju.

Zbog neusaglašenosti registra poreskih obveznika koji se vodi u Agenciji za privredne registre i Poreskoj upravi, ovi obveznici i dalje podnose poreske prijave poreza na dodatu vrednost u filijalama mesno nadležnim prema ranijem sedištu obveznika. U ovim prijavama iskazuju prethodni porez na dodatu vrednost, odnosno povraćaj poreza na dodatu vrednost, koji im se i vraća, često i bez kontrole ukoliko se nađu na listi obveznika (koja se sačinjava u Poreskoj upravi) kojima se porez na dodatu vrednost vraća bez kontrole. Ukoliko se nađu među obveznicima određenim za kontrolu, ista se ne može izvršiti iz razloga mesne nenadležnosti organizacionih jedinica Poreske uprave.

Važećim Zakonom o porezu na dodatu vrednost nije predviđena organizaciona jedinica Poreske uprave u čijoj je nadležnosti administriranje poreza na dodatu vrednost na teritoriji Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija. Na taj način obveznik izbegava plaćanje poreza na dodatu vrednost, ili neosnovano vrši povraćaj, svestan da je izvan domašaja poreske kontrole. Ovakvo ponašanje može se okarakterisati kao neprihvatljiva zakonita evazija.

8.3.2 Poreski podsticaji

Poreski podsticaji su ustupci koje poreski poverilac daje poreskom obvezniku. Ti ustupci su sa stanovišta poreskog poverioca uvek rashod, a sa stanovišta obveznika prihod.

Poreski podsticaj se ukratko može definisati kao svaki ustupak koji čini država u pogledu poreskog obveznika, poreske osnovice, poreskih stopa ili iznosa poreza. Svesno odricanje od dela poreskog prihoda motivisano je različitim faktorima:

- ✓ podsticaj investicija,
- ✓ stimulisanje izvoza,
- ✓ stimulisanje zaposlenosti,
- ✓ razvoj nedovoljno razvijenih područja i sl.

Poreski podsticaji dovode do potpunog neplaćanja i do delimičnog neplaćanja poreza.

U poreskom sistemu Srbije ova mera poreske politike sadržana je i u Zakonu o porezu na dodatu vrednost. Naime, članom 6. Zakona o porezu na dodatu vrednost propisano je da se prometom i smislu navedenog zakona ne smatra prenos celokupne ili dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, ako je sticalac poreski obveznik ili tim prenosom postane poreski obveznik iako produži da obavlja istu delatnost. U ovom slučaju sticalac stupa na mesto poverioca. Ovom zakonskom normom zakonodavac je želeo da stimuliše nastavak proizvodne delatnosti i u slučajevima kada jedan poreski obveznik prestaje da obavlja delatnost, ali svoju proizvodnu liniju može prodati ili ustupiti drugom pravnom licu ili uneti kao ulog bez obračunavanja i plaćanja PDV-a, koji će nastaviti obavljanje iste delatnosti;

Članom 24. Zakona definisana su poreska oslobođenja za promet dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza, koja se uglavnom odnose na promet dobara u inostranstvo, kao i promet dobara i usluga u skladu sa ugovorima o donaciji, ugovorima o kreditu, gde je uvek jedna od strana ugovornica republika Srbija, kao i međunarodnim ugovorima. Izvoz i sav promet dobara i usluga kao i sporedne usluge vezane za izvoz oslobođene su obaveze obračuna poreza na dodatu vrednost. Za ovaj promet poreska stopa je „nula“, jer na svoj promet ne obračunavaju porez na dodatu vrednost, a imaju pravo da porez sadržan u ulaznim računima iskažu kao prethodni i isti povrate od države. Ovde se radi kako o stimulaciji izvoza, tako pre svega o harmonizaciji zakona o porezu na dodatu vrednost, gde je osnovni princip mesta oporezivanja, oporezivanje prometa u Republici.

Sa knjigovodstvenog aspekta knjiženje nabavke i izvoza robe, kao i sadržanog PDV-a u ulaznoj fakturi izgledalo bi ovako:

		OPIS PROMENE	IZNOS	
DUGUJE	POTRAŽUJE		DUGUJE	POTRAŽUJE
1320		ROBA U PROMETU NA VELIKO	36.000	
270		POREZ NA DODATU VREDNOST	6.300	
	4330	DOBAVLJAČI U ZEMLJI		42.300
203		KUPCI U INOSTRANSTVU	38.000	
	603	PRIHOD OD PRODAJE ROBE		38.000
501		NABAVNA VREDNOST PRODATE ROBE	36.000	
	1320	ROBA U PROMETU NA VELIKO		36.000

Iznos PDV-a od 6.300 dinara predstavlja prethodni porez na dodatu vrednost, pa će za taj iznos obveznik imati veći prethodni PDV, koji će povratiti preko PDV prijave, jer nema obavezu obračuna poreza na dodatu vrednost po osnovu izvoza te robe. Tako da po osnovu prometa ove robe je tzv. nulto oporezivanje sa stanovišta svih učesnika u lancu, te nema priliva u budžet po osnovu PDV-a.

U primeru primene čl. 56a.- Refundacija poreza na dodatu vrednost kupcu prvog stana, zakonodavac je s jedne strane bio motivisan socijalnim razlozima - građanima da lakše dođu do stana, tako što je preuzeo obavezu da refundira porez na dodatu vrednost kupcima prvog stana i time cenu stana za ovu kategoriju stanovništva učini nižom, uz ispunjenje određenih uslova. –ovde se radi o socijalnom momentu, želi države da odričući se svog prihoda omogućiti većem broju lica da reši svoje stambeno pitanje. Naime, odredbom zakona³⁶ dato je pravo na refundaciju poreza na dodatu vrednost za kupovinu prvog stana, fizičkom licu - punoletnom državljaninu Republike, sa prebivalištem na teritoriji Republike, koji kupuje prvi stan, pod određenim uslovima. Kasnije ćemo videti, da postoje velike mogućnosti zloupotrebe ove zakonske odredbe, kako zbog niskog poreskog morala kupaca, tako i zbog nesposobnosti poreskih organa da određene zakonske odredbe sprovede u praksi.

Ovde legalna evazija vrlo lako može da postane nelegalna poreska evazija, kada kupci daju netačne podatke o svom imovinskom statusu (posedovanje imovine na teritoriji Srbije), a država u sadašnjoj informatičkoj opremljenosti i organizaciji poreske administracije taj podatak praktično ne može da proveriti.

Zakonom o akcizama iz 2005.godine članom 9.³⁷ između ostalog propisano je da se akciza plaća na ostale derivate, koji se dobijaju od frakcija nafte koje imaju raspon destilacije do 380 stepeni, po ceni od 32 dinara po kilogramu, a donetim Pravilnikom (Pravilnik o listi ostalih derivata nafte koji se dobijaju od frakcija nafte koje imaju raspon destilacije do 380 stepeni predviđeno je da su obaveze plaćanja akcize oslobođeni obveznici koji navedene derivate koriste za proizvodnju plastičnih masa, guma i gumarskih proizvoda, boja i lakova, proizvoda farmaceutske i kozmetičke industrije.

³⁶Zakon o porezu na dodatu vrednost, član 56

³⁷Službeni glasnik Republike Srbije, Beograd, broj 22/2001,...46/2005

Ovim podsticajem država je želela da pospeši razvoj i poslovanje poreskih obveznika koji se bave određenom delatnošću, jer je uvoz repromaterijala (navedeni derivati nafte kao osnovni sastojak proizvoda) oslobodila ne samo plaćanja akcize, već je na taj način i smanjena obaveza poreza na dodatu vrednost na uvezene derivate nafte, iz razloga što se iznos obračunate akcize u skladu sa zakonskim odredbama³⁸ uračunava u osnovicu poreza na dodatu vrednost.

U strukturi cene PDV učestvuje sa 15,27%,. Kod neplaćanja akcize pri uvozu ova struktura cene se menja i iznosi 71,91 dinar, bez obračunatog poreza na dodatu vrednost. Tako ako se cena formira pri prodaji sa istim elementima, porez na dodatu vrednost iznosiće 12,80 dinara, pa se PDV po litri plaća manje u iznosu od 5,65 dinara.

U kasnijem izlaganju biće reči kako je ovaj podsticaj zloupotrebljen od strane obveznika, pa je zakonita evazija postala nezakonita, prerasla u utaju poreza, kako akcize, tako i poreza na dodatu vrednost u značajnim razmerama. Poreski podsticaji dovode do potpunog neplaćanja i do delimičnog neplaćanja poreza. U navedenim primerima dolazi do potpunog neplaćanja poreza.

8.3.3 Delimično neplaćanje poreza

Delimično neplaćanje poreza, odnosno poreza na dodatu vrednost odnosi se na promet svih dobara i usluga po nižoj stopi, gde se primenom snižene stope želi ostvariti socijalni cilj, odnosno sniženom stopom oporezovani su proizvodi koji u velikoj meri utiču na životni standard. Sadašnjim zakonskim rešenjem ta stopa iznosi 8% i obuhvata:

- hleb i druge pekarske proizvode,
- mleko i mlečne proizvode,
- brašno,
- šećer,
- ulje,
- vodu za piće,
- voće,
- meso,
- žitarice,
- lekove,
- udžbenike i nastavna sredstva,

³⁸ Zakon o porezu na dodatu vrednost, član 17, stav 2, tačka 19.

- novine,
- ogrevno drvo,
- komunalne usluge,
- usluge smeštaja u hotelima i sl.,
- prirodni gas,
- personalne računare,
- kao i prvi prenos prava raspolaganja na stambenim objektima - stanu.

Zbog široke lepeze proizvoda za koje je teško odrediti kojoj grupi proizvoda pripadaju, a samim tim i kojom se poreskom stopom oporezuju imamo slučajeve nenamerne nezakonite evazije poreza.

Primer:

Na primer u pekarama se prodaje veliki broj raznih artikala, za koje postoji nedoumica da li se svrstavaju u pekarske, pa tako štrudla sa makom (koja se prodaje u pekarama) se oporezuje sa 20%, a rolnice sa makom po 8%, kroasani sa filom 20%, a kroasan «pizza» sa 8%. Tako da poreski obveznici umesto da sačinjavaju kalkulacije cena ovih proizvoda sa stopom 20%, oni primenjujući stopu od 8% obračunavaju i plaćaju manji porez na dodatnu vrednost po osnovu prometa ovih proizvoda.

8.3.4 Nedorečenost zakonskih normi

Zakonito izbegavanje poreza je i rezultat postojanja praznina, odnosno nedorečenosti zakonskih normi. Koristeći te praznine u zakonu, obveznici raznim merama i radnjama nastoje da iskoriste svaku mogućnost kako bi izbegli poreski teret. Naime, zakonodavac nastoji da pravnim normama u potpunosti obuhvati sve aspekte određene životne situacije. Međutim, pravo nikad ne može u potpunosti da ostvari željeni cilj. Neposredna posledica pravnih praznina jeste i zakonita evazija. Koristeći „rupe u zakonu“ obveznik nastoji da pojedine činjenice od značaja za oporezivanje prikaže na način koji je za njega najpovoljniji, a da time ne prekrši zakon. Pravne praznine daju poreskom obvezniku mogućnost da bez sukoba sa zakonom pravi različite pravne konstrukcije s jednim ciljem da poresku obavezu umanja ili sasvim izbegne.

Primer korišćenja nepreciznosti zakonskih normi i postojanja pravnih praznina u zakonu o porezu na dodatnu vrednost ima više, naročito u slučajevima kada norme Zakona o porezu na dodatnu vrednost nisu usaglašene sa normama drugih zakona.

Primeri:

Primer uzdržavanja od obavljanja delatnosti u početnom periodu poslovanja ogleda se kod novoosnovanih firmi koje se shodno zakonu evidentiraju kao obveznici poreza na dodatu vrednost, ako pri otpočinjanju obavljanja delatnosti procene da će u narednih 12 meseci ostvariti ukupan promet veći od 4.000.000 dinara.³⁹

- 1) Čest je slučaj da ove firme u početku imaju veća ulaganja u osnovna sredstva, pa po osnovu tih ulaganja vrše povraćaj poreza na dodatu vrednost, a da istovremeno ne obavljaju delatnost po osnovu koje bi iskazivale obavezu poreza na dodatu vrednost. Na taj način više meseci njihove poreske prijave poreza na dodatu vrednost imaju negativan predznak na polju 110 PDV prijave (povraćaj ili kredit). Država izlazi u susret ovim obveznicima, da i ako ne ostvare do kraja godine promet koji je zakonom limitiran za ulazak u porez na dodatu vrednost, ove obveznike ne briše iz poreza na dodatu vrednost po službenoj dužnosti⁴⁰, već se smatra da se nisu stekli uslovi za brisanje takvog obveznika iz PDV i on zadržava kontinuitet u poslovanju.⁴¹ Svesno odricanje ovog prihoda u tekućoj godini motivisano je podsticajem investicija, stimulisanjem razvoja privredne delatnosti određenog područja ili deficitarne delatnosti.
- 2) Sve je češći slučaj da strana pravna lica ili fizička lica osnivaju preduzeća na teritoriji Republike Srbije, koja se registruju za istraživačku delatnost. Ova preduzeća dobijaju od nadležnih organa licence za svoja istraživanja, koja finansira osnivač kroz razne pozajmice, ulaganjem u kapital društva i slično, navedena preduzeća uglavnom koriste podizvođače za izvođenje radova, u nizu poreskih perioda iskazuju prethodni porez na dodatu vrednost, a da za to vreme ne iskazuju prihod i ne fakturišu ta istraživanja. Tako je jedan poreski obveznik u periodu od 2006-2011.godine po osnovu navedene delatnosti iskazao u svojim poreskim prijavama povraćaj poreza na dodatu vrednost u ukupnom iznosu od 583.575.203,00 dinara, a da je za isti taj period iskazao obavezu poreza na dodatu vrednost od 187.868.148,00 dinara, tako da je iz državne kase po osnovu PDV-a uzeo 395.707.055,00 dinara na ime povraćaja PDV-a, a da se sa sigurnošću ne može reći da li će se i kada taj novac i vratiti u tu istu kasu. Ovde je vrlo tanka granica između zakonite i nezakonite evazije, Naime, postavlja se pitanje kada će ovo poslovanje dati povratne efekte, prihod i pripadajuće obračunate poreske obaveze.

³⁹ Zakon o porezu na dodatu vrednost, član 17, stav 2, tačka 19.

⁴⁰ Stav Poreske uprave broj 413-01227-08/2008-18 od 15.01.2009 godine

⁴¹ Službeni glasnik Republike Srbije, Beograd 2005, broj 61.

- 3) Pojava iskazivanja duži niz poreskih perioda povraćaja ili kredita poreza na dodatu vrednost u PDV prijavama je česta kod građevinske delatnosti, gde građevinske firme u periodu izgradnje objekta (zgrada ili kompleksa zgrada) iskažu obavezu poreza na dodatu vrednost tek nakon ispostavljanja konačne situacije. Zakonodavac je uočio ovu prazninu u članovima zakona koji definišu vreme prometa usluga, pa je ispravkom u definisanju šta je dan pružanja usluge, pojasnio novim stavom da u slučaju pružanja vremenski ograničenih ili neograničenih usluga, čije je trajanje duže od godinu dana, obavezno se izdaje periodični račun, s tim što period za koji se izdaje taj račun ne može biti duži od godinu dana.⁴² Međutim kod prometa stanova, odnosno prometa dobara, često se ta obaveza iskazuje čak i posle primopredaje stanova krajnjim kupcima.
- 4) Poseban postupak oporezivanja poreza na dodatu vrednost odnosi se na poljoprivrednike. Norma zakona kaže da se nadoknada poreza na dodatu vrednost priznaje poljoprivrednicima koji izvrše promet poljoprivrednih i šumskih proizvoda, odnosno poljoprivrednih usluga obveznicima poreza na dodatu vrednost, pri čemu je poljoprivrednik definisan kao lice koje je obveznik poreza na dohodak građana po osnovu katastarskog prihoda. Nepreciziranjem norme o čijim se poljoprivrednim proizvodima radi, zakonom je dozvoljeno i da se poljoprivredniku, odnosno licu koji se bavi ili ne bavi poljoprivredom, ali je obveznik poreza na dohodak građana na prihode od poljoprivrede i šumarstva na osnovu katastarskog prihoda, prizna nadoknada poreza na dodatu vrednost na vrednost isporučenih poljoprivrednih proizvoda nezavisno od toga da li navedeno lice proizvelo te proizvode na svojoj zemlji ili se radi o „prekupcu“. Propisujući ovakvu zakonsku normu zakonodavac je otvorio mogućnost za zloupotrebu, odnosno pojavu nezakonite evazije. U praksi se iskristalisao slučaj da jedno lice otkupljuje poljoprivredne proizvode od malih poljoprivrednika, iste isporučuje poreskom obvezniku i za taj promet prima nadoknadu poreza na dodatu vrednost u gotovom novcu, a obveznik ima pravo da istu iskaže u poreskoj prijavi kao prethodni porez. Ovde se gubi intencija ove zakonske odredbe da se pomogne poljoprivredniku koji nije u sistemu poreza na dodatu vrednost, a ima troškove repromaterijala u čiju je cenu uračunat porez na dodatu vrednost. Ovom normom zakonodavac je želeo da snizi troškove repromaterijala, ali ovakva primena norme u praksi govori da taj prihod koga se odriče država uzimaju pojedinci, a nema dokaza da je ista isplaćena poljoprivredniku, jer se promet između njih i prekupca vrši u gotovini, bez računa i prometa preko tekućeg računa. Sama odredba zakona ne uslovljava isplate nadoknade preko računa, kao što je to slučaj kod subvencija u poljoprivredi. S druge strane poreska kontrola fizičkih lica i utvrđivanje njihovog prihoda radi oporezivanja porezom na dohodak građana, ukoliko sami ne podnesu prijavu skoro i ne postoji. Naime, sadašnjim zakonskom regulativom je propisano da kada fizičko lice po osnovu neke svoje trajne delatnosti (građevinska, poljoprivreda) ostvari promet u prethodnih dvanaest meseci preko 4 miliona dinara, dužan je da se evidentira u sistem poreza na dodatu vrednost, da obračunava i plaća porez na dodatu vrednost, a samim tim i podnese prijavu o ostvarenom prihodu, što

najčešće isti ne čini, pa na taj način izbegava i plaćanje poreza na dodatu vrednost i poreza na dohodak građana na ostvareni prihod.

Knjigovodstveno naknada isplaćena poljoprivrednicima knjiži se na sledeći način:

BROJ RAČUNA		OPIS PROMENE	IZNOS	
DUGUJE	POTRAŽUJE		DUGUJE	POTRAŽUJE
1010		MATERIJAL ZA IZRADU	20.000	
278		PDV NADOKNADA POLJOPRIVREDNIKU ZA ISPORUČENA DOBRA	1.000	
	2410	TEKUĆI RAČUN PREDUZEĆA		1.000

Poreski obveznik u svojoj PDV prijavi ovu naknadu iskazuje kao prethodni PDV na rednom broju 7.

- 5) Osnovica kod uvoza dobara je vrednost uvezenog dobra utvrđena po carinskim propisima⁴², dok je poreska osnovica kod prometa dobara i usluga naknada koju obveznik treba da primi, a koja je iskazana u računu koji poreski obveznik izdaje. U praksi ove norme, zbog neusaglašenosti sa carinskim propisima, pružaju mogućnost obvezniku da ako se prilikom carinjenja utvrdi veća vrednost robe, odnosno da je u ino-fakturi ona potcenjena, ona predstavlja osnovicu za obračun poreza na dodatu vrednost, koju obveznik ima pravo kada ga uplati po carinskom računu, da u poreskoj prijavi iskaže kao prethodni porez na dodatu vrednost. S druge strane taj isti obveznik polazeći od niske fakturne vrednosti navedene robe, porez na dodatu vrednost obračunava na tu malu osnovicu, što mu omogućava da je po poreskim prijavama stalno u preplati, odnosno stalno iskazuje povraćaj ili kredit poreza na dodatu vrednost. Takođe, deo ove robe se prodaje za gotovinu i ne iskazuje u poslovnim knjigama obveznika, samim tim iskazuje se manji prihod, pa pored manje obračunatog poreza na dodatu vrednost imamo i manje obračunat porez na dobit.

Pimer za ovo je trgovina kineskom robom i polovnim automobilima, tako da zakonita evazija postaje nezakonita.

⁴² Zakon o porezu na dodatu vrednost, član 19.

Knjigovodstveno razlika između vrednosti robe utvrđene od strane carinskih organa i fakturne vrednosti inodobavljača knjiži se na računu prihoda 684-Prihodi od usklađivanja vrednosti zaliha, kao što se vidi iz sledećeg primera:

BROJ RAČUNA		OPIS PROMENE	IZNOS	
DUGUJE	POTRAŽUJE		DUGUJE	POTRAŽUJE
130		OBRAČUN NABAVKE ROBE	540.000	
274		PDV PLAĆEN PRI UVOZU DOBARA PO OPŠTOJ STOPI	90.000	
	434	DOBAVLJAČI U INOSTRANSTVU		160.000
	482	OBAVEZE ZA POREZE, CARINE NA TERET TROŠKOVA		190.000
	433	DOBAVLJAČI U ZEMLJI		40.000
	684	PRIHODI OD USKLAĐIVANJA VREDNOSTI ZALIHA		

U ovom primeru fakturna vrednost inodobavljača je 160 000 dinara, vrednost po carinskim propisima 400 000 dinara, troškovi prevoza 40 000, troškovi carine 100 000 i obračunati PDV od strane carine 90 000 dinara.

Kod prodaje u kalkulaciju prodajne cene obveznik ulazi sa nabavnom cenom od 160 000, dodajući troškove i svoju razliku u ceni, on pri prodaji primenjuje stopu od 20% na vrednost od 330.000, pa obračunati PDV iznosi 54 000.

BROJ RAČUNA		OPIS PROMENE	IZNOS	
DUGUJE	POTRAŽUJE		DUGUJE	POTRAŽUJE
202		KUPCI U ZEMLJI	384.000	
	470	OBAVEZE ZA POREZ NA DODATU VREDNOST PO IZDATIM FAKTURAMA		54.000
	602	PRIHODI OD PRODATE ROBE		330.000

Na ovaj način ne smanjuje se osnovica za porez na dobit. Međutim, članom 17.Zakona o porezu na dodatu vrednost propisano je da poreska osnovica kod prometa dobara je iznos naknade koju obveznik prima ili treba da primi za isporučena dobra. Tako da obveznik iskazujući u fakturi manju prodajnu cenu, polazeći od fakturne cene inodobavljača (160 000 din.), i troškova uvoza i svoje marže (170 000 din.), iskazuje manju osnovicu robe prilikom prodaje (od330.000 dinara), a samim tim i obračunava manju obavezu poreza na dodatu vrednost (od 54 000 dinara), pa je na taj način utajio 36000 dinara po osnovu poreza na dodatu vrednost.

- 6) Fiskalni stručnjak Nikola Altiparmakov kaže da sistem poreza na dodatu vrednost koji je zasnovan na fakturisanju, omogućava da veliki trgovinski lanci koriste rupu u sistemu plaćanja poreza na dodatu vrednost, kako bi od države dobili novac, tzv. povraćaj poreza na dodatu vrednost, pre nego što bi bilo kakav porez na dodatu vrednost i platili dobavljaču. Naime, novac koji država besplatno pozajmljuje ovim lancima, dolazi od malih dobavljača, koji mesecima čekaju da se veliki giganti udostoje da im plate za robu koju su kupili. Ovaj sistem fakturisanja primenjuje se u

celoj Evropi, ali je kod nas izuzetno velika docnja u plaćanju pa dolazi do ovih problema. U normalnim tržišnim uslovima ovaj sistem funkcioniše bez problema, ali u Srbiji su privrednici više puta tražili da se promeni. Pošto se sistem plaćanja poreza na dodatu vrednost kod nas zasniva na izdatim fakturama, dobavljač mora da plati porez čim robu preda trgovcu, odnosno izda fakturu bez obzira da li za tu robu dobio novac ili ne. S druge strane trgovac (kupac), sa tom fakturom može od države da traži povraćaj poreza na dodatu vrednost ili da iznos poreza na dodatu vrednost po fakturi odbije od svote koju državi duguje za porez na dodatu vrednost po osnovu robe koju je prodao svojim kupcima. Ako trgovac dobije povraćaj poreza na dodatu vrednost za robu koju još nije platio dobavljaču, njemu država zapravo daje novac unapred, zapravo on bez ikakvih izdataka dobija sredstva sa kojima može slobodno da raspolaze. Do ovoga dolazi kada trgovački lanci slobodno nagomilavaju zalihe robe, znajući da dobavljačima mesecima neće platiti za preuzetu robu, ali da će zato i dobiti „živ“ novac od države u vidu povraćaja poreza na dodatu vrednost, ili će barem umanjiti porez na dodatu vrednost koji mora da plati. Ovo ne traje beskonačno, ali ovaj period neplaćanja im je sasvim pristojno vreme u kojem mogu da se besplatno služe državnim parama, a sve kao rezultat njihovog monopolskog položaja kao velikog kupca na teritoriji republike.

- 7) Promet sa Autonomnom pokrajinom Kosovo i Metohija regulisan je posebnom Uredbom (Uredba o izvršavanju zakona o porezu na dodatu vrednost na teritorije Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija za vreme važenja Rezolucije Saveta bezbednosti UON broj 1244)⁴³, gde je čl.2. propisano da se na promet dobara i usluga koje obveznici sa teritorije Republike Srbije van teritorije Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija na teritoriju Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija i obrnuto primenjuje Zakon o porezu na dodatu vrednost. Navedena odredba Uredbe znači, da se kod opredeljivanja mesta prometa usluga u poslovima između lica sa ovih teritorija primenjuju zakonske odredbe kojima je uređeno mesto prometa usluga. S tim u vezi , mesto prometa a samim tim i oporezivanje porezom na dodatu vrednost prometa telekomunikacionih usluga, jeste mesto primaoca tih usluga⁴⁴, što je omogućilo isporučiocima telekomunikacionih usluga, bliže distributerima, obveznicima poreza na dodatu vrednost na teritoriji Republike, koji usluge pružaju licima na teritoriji Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija, da pri fakturisanju ne zaračunavaju porez na dodatu vrednost. Ovde se radi o pripejd karticama i elektronskim dopunama koje su u stvari koristila lica sa teritorije Srbije van Autonomne pokrajine Kosovo i Metohije, tako da se na ovaj način, i ako je faktički promet izvršen na teritoriji Srbije van Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija, porez se nije plaćao.

⁴³ Službeni glasnik Republike Srbije, Beograd 2005, broj 15/2005.68/2011.

⁴⁴ Zakon o porezu na dodatu vrednost, član 12,stav 3, tačka 4, podtačka 2.

Uočena praznina ispravljena je Izmenom Uredbe u 2011.godini (Uredba o izmenama i dopunama Uredbe o izvršavanju Zakona o porezu na dodatu vrednost na teritoriji Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija za vreme važenja Rezolucije saveta bezbednosti UON broj 1244).⁴⁵

- 8) Neusaglašenost Zakona o registraciji privrednih subjekata i Zakona o porezu na dodatu vrednost, odnosno Pravilnika (Pravilnik o obliku i sadržini prijave za evidentiranje obveznika PDV, postupku evidentiranja i brisanja iz evidencije i o obliku i sadržini poreske prijave PDV)⁴⁶, dovelo je do toga da poreski obveznici sedište privrednog društva premeštaju na teritoriju Autonomnu pokrajinu Kosovo i Metohija, a faktički vrše promet na teritoriji cele Republike, koji nije moguće iskontrolisati jer ne postoji nadležna Organizaciona jedinica Poreske uprave nadležna za administriranje poreza na dodatu vrednost na teritoriji Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija.

Razmere evazije dostižu takav nivo, da to primorava vlast da promeni zakonodavstvo. Mere zakonodavca koje imaju za cilj da „zakrpe“ pravne praznine samo komplikuju poreski sistem i udaljuju ga od jednostavnosti.

Reformisanje poreskog sistema mora biti sa jasno postavljenim ciljem. Ma kakvi koraci bili preduzeti za sprečavanje evazije poreza, princip sigurnosti oporezivanj zahteva jasnu definiciju pravne osnove oporezivanja, primenu finansijske tehnike i jasno definisanu ulogu subjekta oporezivanja.

8.4 Nezakonita evazija poreza na dodatu vrednost

Utvrđena su tri modela izbegavanja plaćanja poreza na dodatu vrednost:

- neprijavljivanje činjenica bitnih za utvrđivanje obaveze poreza na dodatu vrednost;
- davanje lažnih podataka važnih za obračun, iskazivanje i plaćanje;
- neosnovano iskazivanje za povraćaj poreza na dodat uvrednost – poreska

U „PDV“ prevarama ključnu ulogu imaju tzv. „fantom“ firme čija uloga se sastoji u sačinjavanju i izdavanju lažnih računa sa iskazanim porezom na dodatu vrednost, i ako nije bilo prometa robe.

⁴⁵ Službeni glasnik Republike Srbije, Beograd 2005, broj 68/2011.

⁴⁶ Službeni glasnik Republike Srbije, Beograd 2005, broji 94/2004,...,120/2008

Nezakonita evazija se sankcioniše različitim merama u okviru prekršajnog i krivičnog postupka. Postupci i akcije koje preduzima obvezniku cilju izbegavanja ili umanjenja poreske obaveze uglavnom su indentični i kada se radi o poreskim prekršajima i kada je u pitanju poreska utaja, s tim što je linija razgraničenja između ove dve vrste poreskih delikata visina utajenog poreza.

Propuštanjem obveznika da podnese za određeni poreski period poresku prijavu poreza na dodatu vrednost u kojoj bi iskazao obračunati porez na dodatu vrednost po osnovu prometa dobara i usluga, a s druge strane njegovi kupci iskazujući prethodni porez na dodatu vrednost po osnovu navedenog prometa, direktno od države uzimaju tako iskazani porez na dodatu vrednost.

Neobračunavanje poreza na dodatu vrednost, odnosno nepodnošenje prijava sa tako obračunatim porezom na dodatu vrednost sankcionisano je prekršajno, a kasnije ćemo videti u kojim slučajevima i krivično.

Vođenjem nepotpune i netačne evidencije poreza na dodatu vrednost ima za posledicu netačno iskazivanje poreza na dodatu vrednost u poreskim prijavama, kao i otežanu kontrolu istih od strane poreskih organa, pa je navedeni propust prekršajno sankcionisan.

Podnošenjem netačne poreske prijave poreski obveznik može na dva načina da izbegne iskazivanje poreske obaveze.

Neiskazivanjem obračunatog poreza po osnovu prometa dobara i usluga, kao i po osnovu izdatih avansnih računa. Na ovaj način poreski obveznik izbegava plaćanje poreza na dodatu vrednost, a s druge strane omogućava svom kupcu da po osnovu njegovih izdatih faktura u svojoj poreskoj prijavi iskaže navedeni porez kao prethodni i na taj način umanju svoju obavezu.

S druge strane iskazivanjem poreza na dodatu vrednost u poreskim prijavama kao prethodni porez na osnovu lažnih faktura za promet koji je izvršen, ali od strane lica koji nisu obveznici poreza na dodatu vrednost (obično su to fizička lica) ili do prometa robe i usluga uopšte nije ni došlo, umanjuje iskazanu obavezu poreza na dodatu vrednost i samim tim plaća manju obavezu poreza po poreskoj prijavi. I u jednom i u drugom slučaju država ostaje bez dela svojih prihoda.

Tako je u periodu od 2008-30.09.2011.godine u izvršenim poreskim kontrolama od strane Poreske uprve utvrđeno prikrivanje poreza na dodatu vrednost u 129 760 kontrola u ukupnom iznosu od 45.309.830.664,00 dinara, kako je prikazano u sledećem tabelarnom pregledu:

GODINA	BROJ KONTROLA	UKUPNO OSTVARENI PRIHODI	PDV NOVOOTKRIVEN PRIHOD
2008	44.245	25 950 769 209	12 432 284 621
2009	38.710	27 998 334 168	13 747 674 159
2010	28.213	24 178 964 783	11 249 854 235
01.01.-30.09.2011.	18.592	16 129 535 364	7 880 017 649
SVEGA	129.760	94 257 603 524	45 309 830 664

U „PDV“ prevarama ključnu ulogu imaju tzv. „fantom firme“ i tzv. firme „perači“. Pod „fantom firmom“ podrazumevaju se firme koje su registrovane na lažne lične karte, koje nemaju zaposlenih radnika, sedište firme je prijavljeno na lažnoj adresi, tako da nisu dostupne poreskoj kontroli. Uglavnom posluju jedan poreski period (mesec dana) do nekoliko meseci, u njihovim poreskim prijavama je iskazan neznatan iznos obaveze, ali svojim lažnim fakturama o nepostojećem prometu omogućavaju drugim „fantom firmama“ da izvrše povraćaj velikog iznosa poreza na dodatu vrednost, ili ostvare za kratko vreme veliki promet, a da poresku obavezu po osnovu tog prometa nikada ne plate. S druge strane firme „perači“ su lica koja sačinjavaju lažne fakture za promet robe i usluga koji nije izvršen, i na taj način drugim pravnim licima omogućavaju iskazivanje realizacije robe po nižim cenama, pa samim tim i manjim obračunom poreza na dodatu vrednost, a za radove izvedene od lica na crno ili za robu nabavljenu na crno sačinjavaju lažne fakture sa obračunatim porezom na dodatu vrednost, i na taj način omogućavaju smanjenje poreske obaveze po prijavi ili čak i ostvarenje povraćaja poreza na dodatu vrednost firmama za koje su sačinili fakture o fiktivnoj prodaji dobara ili fiktivno pruženim uslugama.

U Srbiji je od 2003.-2009.godine, po prijavama koje je podnela Poreska policija, utajeno je oko 83.463.000.000,00 dinara. Od 9.271 krivične prijave, koje je za ovo delo podnela od 2003. poreska policija, samo je 206 prijava finalizovano zatvorskom kaznom, od kojih je najveća kazna od šest godina zbog utaje 50 miliona dinara poreza. U 182 presude, zbog krivičnog dela poreske utaje izbegnuto je 2.711.000.000,00 dinara. Smatra se da je ukupno utajeni porez bar četiri, ako ne i pet puta veći od onog što se otkrije, iz čega se zaključuje da je za ovaj period od sedam godina državi ukradeno najmanje tri milijarde evra. Najveće utaje su preko ovih fantomskih firmi. Tako da za utaju poreza tužilac nema koga da procesuirati.

8.5 Poreska utaja i politika suzbijanja evazije poreza na dodatu vrednost u Republici Srbiji

Poslovi administriranja javnih prihoda izuzetno su složeni i odgovorni, zahtevaju poznavanje kako poreskih propisa tako i poznavanje upravnog postupka, a jednim delom i oblast krivičnogpravnog zaštite javnih prihoda.

Kontrolu, utvrđivanje i naplatu javnih prihoda vrše državni organi:

- * Poreska uprava,
- * Uprava carina,
- * Republički fond penzionog i invalidskog osiguranja,
- * Zavod za zdravstveno osiguranje,
- * Zavod za tržište rada.

U postupku kontrole, svako shodno svojim ovlašćenjima, učestvuje:

- Poreska policija,
- Tržišna inspekcija,
- Devizna inspekcija,
- Ministarstvo unutrašnjih poslova,
- tužilaštvo i sud.

Poreska uprava, s ciljem utvrđivanja stvarnih obaveza poreskog obveznika, uspostavlja saradnju i sa lokalnom samoupravom, a deo javnih prihoda (imovina) preneto je na njene organe. Od posebnog značaja je saradnja Ministarstva unutrašnjih poslova, Poreske policije, tužilaštva i suda.

Kroz međusobno ujednačavanje prakse i otklanjanje spornih i nedoslednih postupaka u primeni zakonskih rešenja, državni organi mogu da postignu značajne rezultate u pravcu sprečavanja i suzbijanja poreske evazije kao i svih poreskih delikata.

Prioritetan zadatak u radu poreske administracije je da obezbedi naplatu propisanih poreskih prihoda, što je ujedno i najvažniji pokazatelj o efikasnosti rada poreske administracije. Od savremene poreske administracije se očekuje da se bavi proučavanjem rezultata svog rada, razvojem metoda kontrole i poboljšanjem ekonomičnosti u radu.

U našoj zemlji sa visokim učešćem sive ekonomije reforma društveno- ekonomskog sistema zapravo kreće od sređivanja stanja u poreskoj administraciji. Važna karakteristika za našu zemlju je da je započela proces tranzicije sa neefikasnom poreskom administracijom. Povećanje javnih prihoda uz smanjenje obima sive ekonomije zahteva obavezno unapređenje efikasnosti u radu poreske administracije. Naime, ukoliko je administracija neefikasna, najbolji zakon se može usvojiti ali se neće primeniti ili će se pogrešno primenjivati i davati male prihode.

Poreska administracija zahteva jasnu strategiju koja prevashodno obuhvata:

- uvođenje jedinstvenog poreskog informacionog sistema,
- stalnu obuku poreske administracije,
- posebno osoblja koje obavlja poslove kontrole, čije stručne kvalifikacije i iskustvo moraju moraju da obezbeđuju potrebno računovodstveno znanje,
- efikasnije budžetsko izveštavanje,
- profesionalniji rad zaposlenih u poreskoj administraciji.

Borba sa raznim vidovima korupcije zahteva pored spoljne i jaku inezavisnu unutrašnju kontrolu, čiji rezultati bi bili dostupni na uvid javnosti. Podrazumeva jaku ulogu suda, institucije od poverenja i osposobljeno osoblje sa odgovarajućim zaradama i priznanjem za zalaganje u otklanjanju tih devijacija u privrednom i društvenom životu.

8.6 Poreska uprava – kao organ u suzbijanju poreske evazije

Reforma poreskog sistema u našoj zemlji, gde je postojalo visoko učešće sive ekonomije, obuhvatila je reformu poreske administracije.

Obezbeđenje javnih prihoda uz smanjenje obima sive ekonomije zahteva obavezno unapređenje efikasnosti u radu poreske administracije.

Krajem 2002.godine donet je Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, sa primenom od 01.01.2003. godine, koji predstavlja reformski zakon iz poreske oblasti. Ovim zakonom objedinjen je celokupni poreski postupak na poslovima utvrđivanja, kontrole i naplate poreza, doprinosa, taksa, naknada i dr.

Poreska uprava u poreskom postupku, kao organ uprave u sastavu Ministarstva finansija i ekonomije, obavlja poslove državne uprave koji se odnose na vođenje prvostepenog i drugostepenog postupka, vrši registraciju poreskih obveznika i vođenje jedinstvenog registra poreskog obveznika, vodi poresko knjigovodstvo, otkriva poreska krivična dela i prekršaje i njihove izvršiće, do 2011.godine vodila je i poreski prekršajni postupak, koji je prešao u nadležnost sudova, kao i druge poslove utvrđene Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji⁴⁷. U okviru Poreske uprave funkcioniše Odeljenje za velike poreske obveznike, koje je formirano da bi omogućilo da se pravna lica čiji je fiskalni potencijal od posebnog značaja za Republiku podvrgnu specijalnom tretmanu i poreskoj kontroli.

Zakonom je bliže uređen postupak poreske kontrole kakav se primenjuje u međunarodnoj praksi. U tom smislu napravljena je razlika između kancelarijske i terenske kontrole, i otkrivanja poreskih krivičnih dela.

Posmatrajući ulogu Poreske uprave u delu kontrole poreza na dodatu vrednost kao jednog od najznačajnijeg prihoda budžeta Republike Srbije, možemo reći da se ista vrši u svim organizacionim delovima Poreske uprave.

U kancelarijskoj kontroli propisan je precizan postupak od trenutka prijema PDV prijava, njihova logička i matematička kontrola pri samom unosu prijave u aplikacijski sistem DIS, čijim unosom se formiraju poreske evidencije PDV-a svakog obveznika, identifikujući ga po jedinstvenom poreskom broju PIB-u.

⁴⁷ Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, Službeni glasnik Republike Srbije broj 80/02...2/12

U daljem postupku kontrole, Zakon je propisao da se poreska kontrola vrši na osnovu godišnjeg plana, odnosno vanrednog plana, koji donosi direktor Poreske uprave.

Pri utvrđivanju plana obavezno se ima u vidu i procena uticaja poreske kontrole na efikasnost naplate poreza u određenim delatnostima.

Da bi se efikasno suzbijala utaja javnih prihoda, Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji ustanovljena je Poreska policija, kao organizaciona jedinica Poreske uprave i propisana su poreska krivična dela. Zakonom je propisano pet poreskih krivičnih dela kojima se inkriminiše poreska utaja i ometanje sprovođenja samog ZPPPA. Zakonom je propisan da poslove otkrivanja poreskih krivičnih dela i njihovih učinilaca obavlja posebno formirana-poreska policija. Ona u postupku otkrivanja poreskih krivičnih dela i njihovih učinilaca u pretkrivičnom postupku može da postupa kao organ unutrašnjih poslova. Poreska policija može samostalno ili u saradnji sa organima unutrašnjih poslova da preduzima sve potražne radnje kao i da poziva i saslušava osumnjičenog. Na osnovu prikupljenih obaveštenja i priloga (zapisnika i rešenja terenske i kancelarijske kontrole i drugih dokaza) poreska policija sastavlja krivičnu prijavu u kojoj se navode svi dokazi o izvršenom poreskom krivičnom delu i njegovom učiniocu.

Prijava se dostavlja nadležnom javnom tužiocu, sa svom dokumentacijom i izveštajima. U pokrenutom krivičnom postupku poreska policija je dužna da sarađuje sa sudom i javnim (državnim) tužilaštvom.

U definisanju krivičnih dela od uvođenja Zakona do danas došlo je do određenih izmena zakonskih odredbi tako da u sada važećem zakonu definisana su četiri krivična dela:

1. Neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit (čl.173a);
2. Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole (čl.175);
3. Nedozvoljen promet akciznih proizvoda (čl.176);
4. Nedozvoljeno skladištenje robe (čl-176a)

Unutar same poreske uprave postoji koordinacija u radu odeljenja kontrole, u kojima se u upravnom postupku utvrđuju poreske obaveze i Poreske policije koja u predkrivičnom postupku utvrđuje nameru poreskog obveznika da izbegne poresku obavezu, pa se rad ova dva organizaciona dela međusobno dopunjuje.

Neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit je delo koje se sastoji u podnošenju poreske prijave neistinitog sadržaja u kojoj se iskaže iznos za povraćaj poreza ili iznos poreskog kredita veći od 500.000 dinara do 10.000.000 dinara u nameri da se na ovaj način ostvari pravo na neosnovan povraćaj poreza i kredita. Objekat zaštite kod ovog krivičnog delaje zakonito ostvarivanje prava na povraćaj poreza ili prava na poreski kredit.

Radnja izvršenja je podnošenje neistinite poreske prijave, prijave sa neistinitom (potpuno ili delimično) sadržinom. Prijava se podnosi nadležnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave u zakonom predviđenom roku, ali sa neistinitim podacima, ali ti neistiniti podaci mogu biti sadržani i u priloženoj dokumentaciji. Najpotpuniji primer za to su fakture takozvanih fantom firmi koje sadrže sve elemente propisane zakonom o porezu na dodatu

vrednost, ali po istima promet ili nije izvršen ili nije izvršen od lica izdavaoca fakture. Učinilac ovog krivičnog dela može biti odgovorno lice u pravnom lici ili preduzetnik. Za osnovno krivično delo zaprećena je kazna zatvora od tri meseca do deset godina u zavisnosti od visine iskazanog povraćaja, odnosno kredita.

Delo ugrožavanja naplate poreza i poreske kontrole sastoji se u otuđenju sakrivanju, oštećenju, uništenju ili činjenju neupotrebljivim stvari na kojoj je ustanovljena privremena mera za obezbeđenje naplate poreza ili stvari koja je predmet prinudne naplate poreza ili poreske kontrole ili u davanju lažnih podataka o činjenicama koje su od značaja za sprovođenje postupka prinudne naplate poreza, odnosno poreske kontrole u nameri ugrožavanja naplate poreza koji nije dospeo na naplatu ili koji nije utvrđen, ali je pokrenut postupak utvrđivanja i kontrole, odnosno poreza koji je utvrđen učiniocu ili drugom licu posle ustanovljenja privremene mere za obezbeđenje naplate poreza, odnosno u postupku prinudne naplate poreza i poreske kontrole. Objekat zaštite kod ovog krivičnog dela je fiskalni sistem u postupku obezbeđenja naplate ili prinudne naplate poreza i poreske kontrole.

Kod krivičnog dela nedozvoljen promet akciznih proizvoda radi se o posebnom, specijalnom obliku krivičnog dela nedozvoljene trgovine. Osnovno delo sastoji se u stavljanju u promet ili prodaji proizvoda koji nisu posebno obeleženi propisanim kontrolnim akciznim markicama u skladu sa zakonom ili u nepreduzimanju mera da ovi proizvodi budu pre stavljanja u promet obeleženi kontrolnim akciznim markicama. Objekat zaštite kod ovog dela je zakonita trgovina akciznim proizvodima i fiskalni sistem zemlje.

Ovo krivično delo u pravnom sistemu ima dva oblika ispoljavanja- *skladištenje robe u prostoriji koja nije registrovana i skladištenje u registrovanom skladištu robe za koju nema propisanu dokumentaciju o poreklu robe i plaćenom porezu*. Objekat napada jeste roba na koju se plaća porez odnosno koja shodno poreskim propisima podleže oporezivanju.

Za sva ova krivična dela propisane su kazne zatvora u različitom vremenskom trajanju, novčane kazne kao i zabrana vršenja poziva, delatnosti učiniocu dela preduzetniku, odgovornom licu u pravnom licu u određenom vremenskom trajanju.

Unapređenje odnosa poreske administracije i obveznika utiče na povećanje naplativosti poreskih obaveza, postizanje poverenja u poreski sistem, te u tom pravcu treba menjati tradicionalni stav poreske administracije u pravcu saradnje, davanje saveta i zaštite prava poreskih obveznika. i izbegavanje neprijatnosti. U tom cilju neophodno je pojednostaviti poreski postupak i dokumentaciju vezanu za njegovo sprovođenje. Reforma našeg poreskog sistema donela je niz prednosti, ali ona nije završena. Prihodni efekat primene postojećih fiskalnih instrumenata, način njegovog administriranja i broj poreskih obveznika zahtevaju dogradnju poreskog zakonodavstva.

Uvođenje poreza na dodatu vrednost jeste korak u pravcu reformisanja poreskog sistema i njegovog usklađivanja sa sistemom oporezivanja u Evropskoj uniji i većini zemalja Evrope.

Najveća promena je u obimu budžetskih prihoda: pri istoj stopi oporezivanja i uz zadržavanje istih olakšica i oslobođenja, porez na dodatu vrednost je izdašniji i sigurniji izvor od poreza na promet.

Na kraju treba reći reforma celokupnog fiskalnog sistema je zahtevala i adekvatnu pravnu zaštitu. Stoga je u pravnim propisima predviđen niz nedozvoljenih, protivpravnih, zabranjenih ponašanja za koja su predviđene I odgovarajuće vrste i mere sankcija.

Ta nedozvoljena ponašanja se mogu klasifikovati na: krivična dela, privredne prestupe i prekršaje, a sva su obuhvaćena zbirnim nazivom poreski delikti ili poreska delikvencija.

Među ovim poreskim deliktima se posebno izdvajaju poreska krivična dela, a među njima je ***najznačajnije delo poreske utaje.***

Pooštavanje kaznene politike u oblasti javnih prihoda doprinelo bi u određenoj meri suzbijanju poreske evazije. U tom pravcu kaznenu politiku treba graditi tako da novčane kazne budu izricane u visini koja znatno premašuje iznose utajenih poreskih obaveza možemo zaključiti da strogost propisanih i odlukom suda izrečenih kazni i drugih krivičnih sankcija ne mogu da postignu značajniji rezultat u pravcu sprečavanja i suzbijanja svih oblika i vidova protivpravnog ponašanja poreskih obveznika ili drugih lica u oblasti fiskalnog sistema u vezi sa izbegavanjem u celini ili delimično plaćanja propisanih poreza, doprinosa socijalnog osiguranja i drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod. Tom osnovnom cilju pored represija treba svakako da doprinese i povećanje opšte poreske discipline, s jedne strane, kod poreskih obveznika, s druge strane organi društvene zajednice, a posebno organi poreske uprave, poreske policije, organi unutrašnjih poslova i dr. treba da širokom lepezom opštih i posebnih preventivnih mera dejstvuju u pravcu predupređenja ovakvih ponašanja.

Naravno i poboljšanje opštih ekonomsko-socijalnih uslova u celom društvu u velikoj meri će stvoriti pogodnu klimu za smanjenje krivičnih dela poreske utaje i broj njihovih izvršilaca, odnosno visine utajenih obaveza prema društvenoj zajednici i ako će još uvek ostati jedan mali broj nesavesnih pojedinaca koji će i na ovaj način pokušati da steknu protivpravnu imovinsku korist za sebe ili drugog, a na štetu opštih i zajedničkih interesa celokupne društvene zajednice.

Reforma našeg poreskog sistema i njegovo približavanje tržišnoj privredi ne mogu se uspešno izvesti ukoliko i ostali segmenti privrednog ambijenta nisu prilagođeni tržišnim uslovima. Sve ovo nameće potrebu da se i odgovarajući subjekti u društvu što pre osposobe i prilagode za vršenje svojih funkcija, u novom sistemu poreskih odnosa. Organizacione teškoće, uslovi rada, novi oblici izbegavanja poreza, onemogućuju kreatore poreske vlasti da se na pravi način bave pitanjima iz svoje nadležnosti. Biće potrebno još dosta vremena da se poreski sistem izgradi i prilagodi uslovima tržišta, uz istovremeno svođenje poreske evazije na jedan minimalni nivo.

8.7 Posledice poreske evazije

Posledice evazije poreza su višestruke prirode i u prvom redu se ispoljavaju kroz umanjeni fiskalni randman prikupljenih prihoda.

Finansijski efekti izbegavanja poreza većih razmera mogu doprineti nastajanju budžetskog deficita. Sa stanovišta obveznika ova posledica se ispoljava kroz nejednaku raspodelu poreskih zaduženja jer se ukupna poreska masa distribuirala na način drugačiji od onog kako je zakonodavac predvideo, zbog manjeg broja poreskih obveznika.

Posredno, dejstva evazije uočavaju se i na planu zakonodavno-pravne aktivnosti države usmerene na donošenje novih propisa kojima pokušava da sankcioniše slučajeve izbegavanja plaćanja poreza ili da pojednostavi poresku regulativu radi njenog lakšeg razumevanja i prihvatanja od strane poreskih obveznika. Pravni efekti evazije ogledaju se i u nagomilavanju poreskih sporova.

Posebno štetni za privredu mogu biti ekonomski efekti poreske evazije. Kroz sniženje troškova proizvodnje onih obveznika i ekonomskih sektora koji pribegavaju utajama poreza stvara se nelojalna konkurencija između savesnih i nesavesnih poreskih obveznika. Ovo dovodi do cenovnog dispariteta roba ovih proizvođača, naročito ako je utaja poreza dostigla značajne granične vrednosti.

Socijalne posledice evazije vezane su za remećenje poreske jednakosti kao proklamovanog načela oporezivanja, jer ukoliko jedan krug obveznika izbegava plaćanje poreza time se drugi obveznici dovode u nejednak ekonomski i socijalni položaj. Poreska evazija deluje i na ublažavanje progresivnog dejstva poreza, jer što su stope više, to je jači podsticaj za izbegavanje poreza.

Politički sistem trpi od posledica izbegavanja plaćanja poreza budući da ovakvo ponašanje poreskih utajivača potkopava njegove osnove što poresku evaziju povezuje sa ustavnom obavezom plaćanja poreza. Njenim nepoštovanjem narušava se načelo doprinosa javnim potrebama srazmerno ekonomskoj snazi obveznika. Ona se koristi kao argument za osporavanje javne vlasti i opravdanje nelojalnog ponašanja prema fiskusu.

Postojanje poreske evazije u znatnijem stepenu dovodi u pitanje poštovanje principa društvene solidarnosti. Štetni političko-finansijski efekti poreskih prevara prisiljavaju javnu vlast da preduzima radnje za uspostavljanje narušene finansijske ravnoteže. U tom cilju vlade često pribegavaju pooštrenom oporezivanju, a takva mera ne nailazi na odobravanje savesnih poreskih obveznika. Oni nerado prihvataju dodatno poresko opterećenje, i time ulogu žrtve, znajući da ono neće biti ravnomerno raspoređeno na sve slojeve društva.

9. SIVA EKONOMIJA

Veličinu evazije poreza na dodatu vrednost je teško odvojeno posmatrati od šireg okvira neformalne ekonomije imajući u vidu organsku povezanost ova dva fiskalna fenomena. Inače u teoriji se mogu naći i takva mišljenja prema kojima je nezakonita evazija jedan od ključnih uzroka postojanja sive ekonomije.

Siva ekonomija je pojavno najznačajniji modalitet poreske evazije budući da se javlja kao neposredna reakcija ekonomskih subjekata na previsoke poreske terete. Siva ekonomija je aktivnost koja putem nepoštovanja pravnih normi i poslovanja van legalnih tokova ima za cilj izbegavanje plaćanja propisanih fiskalnih i drugih obaveza prema državi. Siva ekonomija je pratilac svih privreda i svih država. Posebno je izražena u privredama zahvaćenim krizama. U periodima kriza dolazi do degradacije legalnih tokova ekonomije. Siva ekonomija se javlja u svim privrednim delatnostima, u proizvodnji, prometu, zapošljavanju, finansijama i to kako na unutrašnjem, tako i na međunarodnom planu. Savremena privreda, a posebno zemlje u tranziciji, susreću se sa nizom pojava oblika sive ekonomije, koja na najsuptilniji način razara načela poslovnosti i etičke norme, rušeći time ekonomski, proizvodni i tržišni ambijent. Na ovaj način siva ekonomija istovremeno stvara uslove za afirmaciju korupcije, šverca i prevara. Pod sivom ekonomijom podrazumeva se svaka protivzakonita privredna aktivnost usmerena ka sticanju ekonomske koristi u svoje ime i za svoj račun, a na štetu drugih pojedinaca, privrednih subjekata ili države. U okviru sive ekonomije stiče se prihod bez društvene verifikacije kako sa stanovišta njegovog neregistrovanja u okviru zvaničnog društvenog proizvoda tako i u pogledu fiskalnog nezahvatanja kroz izgubljene javne prihode. Ovde se dakle radi o obavljanju ekonomske aktivnosti mimo relevantnih pravnih propisa ili protiv njih. Sivu ekonomiju u literaturi neki autorijoš nazivaju i kao neoporezovana, neformalna, crna, podzemna ili nezvanična ekonomija.

Pored namere da se na nezakonit način izbegne porez, postojanje sive ekonomije može se objasniti i dejstvom drugih činilaca, među kojima se izdvaja namera da se izbegnu različite zabrane, koje nameće pravni poredak. U meri u kojoj bi se mogli uključiti u ostvarivanje dohotka u legalnoj ekonomiji, resursi koji su iz razloga izbegavanja zabrane angažovani u sektoru sive ekonomije doprinose smanjivanju naplate poreza, tako da se, u krajnjoj liniji, problem sive ekonomije svodi na nezakonitu poresku evaziju. Razmere se teško mogu precizno utvrditi .

U literaturi se koriste tri različita pristupa da bi se ocenio njen značaj u stvarnom društvenom proizvodu zemlje.

- Prvi pristup se zasniva na korišćenju tržišnih podataka.
- Drugi pristup je indirektan, u tom smislu što se zasniva na posmatranju učesnika u sektoru sive ekonomije, čije su transakcije postavljene tako da ostanu nezabeležene.
- Trći pristup je direktan, jer se zasniva na ispitivanju većeg ili manjeg uzorka lica.

Može se reći da ni jedna metodologija ne pruža sasvim pouzdane procene razmere sive ekonomije. Procena sive ekonomije sa statističkog aspekta obično se vrši sa ciljem da se utvrdi koliko ostvarenog društvenog proizvoda zvanična statistika nije registrovala. Sa fiskalnog aspekta, procena sive ekonomije se vrši s ciljem da se utvrdi koji deo ekonomske aktivnosti nije prijavljen poreskim vlastima, odnosno koliko je javnih prihoda država izgubila.



Najkarakterističniji pojavni oblici sive ekonomije su:

- a) Prodaja robe bez isprava o nabavci

Пример ove prodaje su otvoreni tržni centri, prodaja na ulici, na improvizovanim tezgama, prodaja na kvantašu, prodaja robe putem „multy level“

- b) Lažno deklarisanje robe u cilju izbegavanja plaćanja poreskih dažbina

Na primer:

U prethodnom poglavlju govorili smo o Uredbi kojom je država stimulisala proizvođače koji u proizvodnji kao osnovnu sirovinu koriste derivate nafte koji se dobijaju iz frakcija u rasponu do 380 stepeni.

Međutim za kratko vreme određeni broj obveznika uvezao je enormne količine ovog derivata, što je probudilo sumnju carinskih i poreskih organa. Utvrđeno je da se radi o derivatu nafte dizel-gorivu koje pri uvozu podleže oporezivanju akcizom i porezom na dodatnu vrednost. Prilikom carinjenja na uvezeni derivat nije obračunavana akciza. Navedeni derivat je dalje prodavan kao dizel gorivo.

⁴⁸ www.unija-poslodavacasrbije.org.rs – preuzeto 10.04.2014.

Neobračunavanje akcize smanjuje osnovicu na koju se obračunava porez na dodatu vrednost pri realizaciji, pa se na taj način osim izbegavanja plaćanja akcize, jednim delom izbegava i plaćanje poreza na dodatu vrednost, time što je neosnovano smanjena osnovica poreza na dodatu vrednost pri daljoj prodaji ovog naftinog derivata.

Tako je u kontroli jednog poreskog obveznika utvrđeno da je na ovaj način u periodu od 01.06.2006.-30.04.2007.godine utajio oko 963 miliona akcize i 243 miliona poreza na dodatu vrednost.

- c) Mogućnost isplate poreza na dodatu vrednost naknade poljoprivredniku, ovu zakonsku normu su neki pojedinci - fizička i pravna lica iskoristili da od države uzmu novac po osnovu naknade, a da navedena isplata ne predstavlja isplatu poreza na dodatu vrednost.

Primer za to je: trgovina stokom i njen izvoz, gde pojedina fizička lica, koja su registrovana da porez na dohodak građana plaćaju po osnovu katastarskog prihoda, ne bave se faktički poljoprivredom, već stoku za gotov novac otkupljuju od stvarnih proizvođača, isporučuju istu kao svoje vlasništvo pravnom licu koje je registrovano za izvoz, koje im isplaćuje naknadu poreza na dodatu vrednost u millionskim iznosima. Za iznos naknade pravno lice umanjuje svoju poresku obavezu za poreski period a s druge strane fizičko lice „poljoprivrednik“ po osnovu primljene nadoknade ne plaća porez po osnovu samostalne delatnosti (jer je njegova delatnost trgovina stokom), niti obračunava i plaća porez na dodatu vrednost po osnovu tog prometa, jer je shodno Zakonu o porezu na dodatu vrednost i poljoprivrednik dužan da kada ostvari promet veći od 4.000.000 dinara u prethodnih 12 meseci, podnese evidencionu prijavu i da se ponaša kao obveznik poreza na dodatu vrednost.

- d) Na severu Kosova zbog nerešenih poreskih odnosa sa južnom pokrajinom na prostoru između Raške i Novog Pazara i Kosovske Mitrovice cvetaju nelegalni finansijski poslovi. Šverc funkcioniše tako što se roba koja se zvanično prijavi za izvoz u južnu pokrajinu uopšte ne napusti teritoriju Srbije, pri čemu se ona u našem poreskom sistemu automatski oslobađa budžetskih nameta. Na taj način „izvezena“ roba nelegalnim kanalima može da završi na tržištu centralne Srbije, pri čemu kupac plaća cenu u koju su uračunate i obaveze prema državi – akciza, porez na dodatu vrednost, i ako one nisu plaćene, a vrednost obračunatih dažbina ne ide u budžet, već ostaje švercerima i prodavcima.

Primer za to je: zloupotreba prometa motornih vozila sa teritorije Republike Srbije van Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija na teritoriju Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija i po tom osnovu ostvarivali poresko oslobođenje sa pravom na odbitak prethodnog poreza. Zloupotreba se vrši na taj način što se motorno vozilo prvo otpremi na teritoriju Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija, a zatim se ponovo vraća na teritoriju republike Srbije van Autonomne pokrajine Kosovo i Metohija gde se stvarno koristi, bez plaćanja poreza na dodatu vrednost.

Otkrivanje poreske evazije u svim sistemima uslovljeno je efikasnošću i sposobnošću poreske vlasti. U borbi za efikasnijim sprovođenjem poreske discipline primenjuju se različite preventivne, ali i represivne mere. Pri tome važnu ulogu u prevenciji nezakonitog izbegavanja plaćanja poreza igra i svođenje poreskog tereta u razumne okvire, čime se ublažavaju faktori koji doprinose povećanju intenziteta otpora plaćanju poreza.

10. ZAKLJUČAK

Poreska evazija je rasprostranjena u svim zemljama, bez obzira na stepen ekonomskog razvoja i bez obzira na oblik društvenog uređenja, što znači da je povezana sa ekonomskom situacijom u određenoj zemlji. Ona je posledica krize ekonomskog sistema i predstavlja metod akumulacije kapitala. Uzroci evazije su mnogostruki: ekonomsko i političko stanje u zemlji, nejasnoće u zakonskim tekstovima, neefikasnost poreske administracije, visoka poreska davanja, nestabilnost poreskih stopa, stanje poreskog morala i sl.

Evazija poreza predstavlja ozbiljan društveni problem. Ona razjeda ekonomsku osnovu društva i uzrokuje poremećaje u ekonomskom sistemu. Poreska evzija u Srbiji predstavlja jedan od osnovnih uzroka velikog ekonomskog raslojavanja u našem društvu sa svim socijalnim i političkim posledicama koje to raslojavanje sa sobom donosi. Međutim, evazija nije samo specifična za naše društvo, već u manjoj meri postoji u svim savremenim državama, bez obzira na razlike u društveno-ekonomskom i političkom uređenju

S obzirom na to da je poreska evazija nepoželjna u jednom fiskalnom sistemu, treba delovati u pravcu njenog snižavanja na minimalnu meru, i to putem delovanja na njene faktore uticaja. Prema tome, potrebno je delovati u pravcu češće i efikasnije kontrole, pa na osnovu toga primena odgovarajućih sankcija. Pre svega potrebno je pojačati predviđene sankcije i kazne, jer bi u tom slučaju poreski obveznici slabije pribegavali izbegavanju plaćanja poreza. Efikasnija kontrola deluje u pravcu veće verovatnoće otkrivanja pokušaja prevara od strane poreskih obveznika, pa bi to u kombinaciji sa višim kaznama vodilo većim marginalnim troškovima u odnosu na marginalne koristi (koje bi poreski obveznik imao ukoliko bi se okrenuo prikrivanju podataka u cilju umanjenja poreske obaveze), što bi rezultiralo u smanjenoj poreskoj evaziji.

S druge strane, poreska svest i kultura su na vrlo niskom nivou. Poreska opterećenja su ogromna za i ovako dovoljno lošu finansijsku situaciju većine stanovništva, pogotovo kada to dodatno opterete niz nepotrebnih troškova plaćanja poreza. Možda bi trebalo svesti troškove poreske administracije na minimum, ali istovremeno i redovno obavestavati građane o nameni i značaju poreza za društvo u celini. Možda kada bi društvu bio iznešen plan trošenja prikupljenih poreskih sredstava na način koji je njima jasniji i u skladu sa interesima većine, možda bi tada manje probegavali prevarama. Međutim, uvek se tu nekako nameće opšte siromaštvo, a tek nekih pojedinaca egoizam i želja za očuvanjem postojećeg bogatstva.

Pitanju izbegavanja plaćanja poreza pridavao se manji značaj u vreme kada poreske obaveze nisu zahvatale veći deo nacionalnog dohotka. Vremenom, poreska masa ima tendenciju rasta. Ako se uzme u obzir činjenica da se porezima zahvata više od jedne trećine nacionalnog dohotka, izučavanju poreske evazije pridaje se više pažnje kako sa teoretskog, tako i sa praktičnog aspekta.

Država ubira poreze i ostale javne prihode kako bi finansirala javnu potrošnju koja je u funkciji opšteg blagostanja jednog društva. Poreski obveznici imaju indirektnu korist od finansiranja javnih potreba za koju, na neki način, plaćaju kroz poreze. Kako bi se ostvarila i individualna korist pojedinaca i kolektivna korist društva, neophodno je redovno plaćanje poreza i drugih javnih prihoda koji doprinose ostvarenju te koristi. Poreska evazija, kao što smo videli, onemogućava ostvarivanje ovih koristi, te stoga treba usmeriti napore na njeno suzbijanje.

U našem društvu znatno je prisutno je izbegavanje plaćanja poreze na šta utiču okolnosti u našoj zemlji, a koje se ogledaju u ekonomskoj i političkoj krizi, nepoverenju poreskih obveznika u vlast, socijalnoj situaciji, niskom poreskom moralu, poreskoj nedisciplini, blagim sankcijama i sl. Da bi se država efikasno borila protiv pojave i štetnih posledica poreske evazije, potrebno je otkriti njihove uzroke, upoznati pojavne oblike evazije i pronaći preventivna i represivna sredstva za njihovo suzbijanje. Nadležne institucije u Srbiji su u izvesnoj meri pasivne u primeni preventivnih mera, te bi se pažnja trebala usmeriti na poboljšanje akcija kojima se utiče na sprečavanje pojave poreske evazije.

Reforma poreskog sistema u Srbiji i njegovo približavanje tržišnoj privredi ne mogu se uspešno izvesti ukoliko i ostali segmenti privrednog ambijenta nisu prilagođeni tržišnim uslovima. Sve ovo nameće potrebu da se i odgovarajući subjekti u društvu što pre osposobe i prilagode za vršenje svojih funkcija, u novom sistemu poreskih odnosa. Organizacione teškoće, uslovi rada, novi oblici izbegavanja poreza, onemogućuju kreatore poreske vlasti da se na pravi način bave pitanjima iz svoje nadležnosti. Biće potrebno još dosta vremena da se poreski sistem izgradi i prilagodi uslovima tržišta, uz istovremeno svođenje poreske evazije na jedan minimalni nivo.

Veličinu evazije poreza na dodatu vrednost je teško odvojeno posmatrati od šireg okvira neformalne ekonomije imajući u vidu organsku povezanost ova dva fiskalna fenomena.

Siva ekonomija je pojavno najznačajniji modalitet poreske evazije budući da se javlja kao neposredna reakcija ekonomskih subjekata na previsoke poreske terete. Pored namere da se na nezakonit način izbegne porez, postojanje sive ekonomije može se objasniti i dejstvom drugih činilaca, među kojima se izdvaja namera da se izbegnu različite zabrane, koje nameće pravni poredak. U meri u kojoj bi se mogli uključiti u ostvarivanje dohotka u legalnoj ekonomiji, resursi koji su iz razloga izbegavanja zabrane angažovani u sektoru sive ekonomije doprinose smanjivanju naplate poreza, tako da se, u krajnjoj liniji, problem sive ekonomije svodi na nezakonitu poresku evaziju.

Otkrivanje poreske evazije u svim sistemima uslovljeno je efikasnošću i sposobnošću poreske vlasti. U borbi za efikasnijim sprovođenjem poreske discipline primenjuju se različite preventivne, ali i represivne mere. Pri tome važnu ulogu u prevenciji nezakonitog izbegavanja plaćanja poreza igra i svođenje poreskog tereta u razumne okvire, čime se ublažavaju faktori koji doprinose povećanju intenziteta otpora plaćanju poreza.

11. LITERATURA

1. Vuković M., Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi, Službeni Glasnik, Beograd, 2007.
2. Gajić-Glamočlija M., Poreska utaja-oblici ispoljavanja i mere suzbijanja, Beosing, Beograd, 2008.
3. Jelčić B., Nauka o finansijama i finansijsko pravo, Informator Zagreb, 1983.
4. Jelčić B., Finansijsko pravo, finansijska znanost, Informator Zagreb, 1998.
5. Jovašević D.-Anđelković, Izbegavanje plaćanja poreza, Pravni Fakultet u Nišu, Niš, 2005.
6. Jovašević D., Poreska utaja-oblici ispoljavanja i mere suzbijanja, Beosing, Beograd, 2008.
7. Komazec S., Monetarne i javne finansije, Beogradska poslovna škola, Beograd, 2006.
8. Lovčević J., Institucije javnih finansija, Beograd, 1997.
9. Kulić M., Poreska utaja i krijumčarenje, Megatrend Univerzitet, Beograd, 1999.
10. Milošević G., Porez i izbegavanje poreza, Službeni list, Beograd, 2005.
11. Ognjenović V., Javne finansije, teorija i praksa, Editor, Zagreb, 2008.
12. Popović D., Nauka o porezima i poresko pravo, Savremene administracije, Beograd, 1997.
13. Popović D., Poresko pravo, Pravni Fakultet, Beograd, 2010.
14. Radičić M., Javne finansije u teoriji i praksi, Ekonomski Fakultet, Beograd, 2011.
15. Raičević B., Javne finansije u teoriji i praksi, Ekonomski Fakultet, Beograd, 2011.
16. Stakić B., Javne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010.
17. Trkulja M., Finansijsko pravo-javni rashodi i javni prihodi, Pravni Fakultet, Novi Sad, 1999.
18. Privredni savetnik – Porez na dodatu vrednost – Beograd 2010.
19. Zbirka propisa – Porez na dodatu vrednost – Beograd 2007.
20. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, Službeni Glasnik, Beograd 2005.

Web sajтови:

www.wikipedia.rs–preuzeto 28.09.2013.

www.blic.rs–preuzeto 03.11.2013.

www.mfin.rs–preuzeto 05.10.2013;07.10.2013;15.10.2013.

www.poreskauprava.rs – preuzeto 10.11.2013.

www.bizlife.rs–preuzeto 04.11.2013.

www.unijaposlodavacasrbije.org.rs – preuzeto 10.04.2014.

www.micro.co.rs – preuzeto 27.05.2013.

Sadržaj

1. UVOD	1
1.1 Problem istraživanja	3
1.2 Predmet istraživanja	4
1.3 Ciljevi istraživanja	4
1.4 Hipoteza istraživanja	4
1.5 Metode istraživanja.....	5
1.6 Izvori istraživanja	5
1.7 Struktura rada	5
2. JAVNI PRIHODI DRŽAVE.....	7
2.1 Karakteristike javnih prihoda	7
2.2 Klasifikacija javnih prihoda.....	8
2.3 Poreski oblici	9
2.4 Poreska evazija	9
3. PRELAZAK SA SISTEMA POREZA NA PROMET NA SISTEM PDV-A.....	11
3.2 Granica za ulazak u sistem poreza na dodatu vrednost	17
3.2 Uloga poreza na dodatu vrednost u poreskom sistemu Srbije.....	18
4. KONTROLA I NAPLATA POREZA NA DODATU VREDNOST OD STRANE PORESKE UPRAVE	20
5. ODREĐENJE PORESKE EVAZIJE.....	23
5.1 Pojam poreske evazije	23
5.2 Oblici ispoljavanja poreske evazije	24
5.1.1 Zakonita poreska evazija.....	25
5.2.2 Nezakonita evazija poreza	26
6. UZROCI I EFEKTI PORESKE EVAZIJE.....	29
6.1 Uzroci poreske evazije.....	29
6.1.1 Subjektivni uzroci poreske evazije	29
6.1.2 Objektivni uzroci poreske evazije.....	31
6.2 Efekti poreske evazije.....	33
6.2.1 Finansijski efekat poreske evazije	33
6.2.2 Socijalni efekti poreske evazije	34
6.2.3 Politički efekti poreske evazije	34
6.2.4 Ekonomski efekti poreske evazije	34
6.1.1 Psihološki efekti poreske evazije	35

6.3	Pojam i elementi krivičnog dela poreske utaje	35
7.	MERE ZA SUZBIJANJE PORESKE EVAZIJE	40
7.1	Mere protiv nelegitimne poreske evazije.....	41
7.1.1	Test namere	41
7.1.2	Test postojanja elemenata artificijelnosti (veštačkog)	41
7.1.3	Test poreske uštede	41
7.1.4	Test postojanja rešenja nadležnog poreskog organa	42
7.2	Mere protiv nezakonite poreske evazije	42
8.	EVAZIJA POREZA NA DODATU VREDNOST.....	44
8.1	Porez kao oblik javnih prihoda - definicija poreza i poreska načela	44
8.2	Porezi i poreska reforma u Republici Srbiji	45
8.2	Zakonita poreska evazija poreza na dodatu vrednost u Republici Srbiji.....	46
8.3.1	Promena mesta obavljanja delatnosti, odnosno sedišta pravnog lica.....	47
8.3.2	Poreski podsticaji	48
8.3.3	Delimično neplaćanje poreza	50
8.3.4	Nedorečenost zakonskih normi.....	51
8.4	Nezakonita evazija poreza na dodatu vrednost.....	57
8.5	Poreska utaja i politika suzbijanja evazije poreza na dodatu vrednost u Republici Srbiji	59
8.6	Poreska uprava – kao organ u suzbijanju poreske evazije.....	61
8.7	Posledice poreske evazije	65
9.	SIVA EKONOMIJA	66
10.	ZAKLJUČAK	70
11.	LITERATURA.....	72