



UNIVERZITET SINGIDUNUM

DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE

Studijski program: Interna revizija i forenzika

MASTER RAD

Modaliteti forenzičke revizije u funkciji zaštite javnih prihoda

Mentor:

Prof. dr Kosana Vićentijević

Student:

Marko Urošević

Br. indeksa: 422182/2014

Beograd, 2017.

S A D R Ź A J

U V O D.....	- 3 -
1 FORENZIČKA REVIZIJA	- 8 -
1.1 Pojam forenzike	- 8 -
1.1.1 Forenzičko računovodstvo.....	- 8 -
1.2 Pojam forenzičke revizije	- 9 -
1.3 Ciljevi forenzičke revizije.....	- 10 -
1.4 Metodologija forenzičke revizije.....	- 11 -
1.4.1 Revizijski dokazi	- 11 -
1.4.2 Testovi revizije.....	- 12 -
1.4.3 Revizorski postupci.....	- 13 -
1.4.4 Analitičke procedure	- 14 -
1.5 Forenzička revizija naspram klasične revizije finansijskih izveštaja	- 16 -
2 JAVNI PRIHODI.....	- 18 -
2.1 Pojam javnih prihoda.....	- 18 -
2.2 Porezi.....	- 19 -
2.2.1 Istorija poreza u Srbiji.....	- 19 -
2.2.2 Porez na dodatu vrednost	- 20 -
2.2.3 Porez na dobit pravnih lica	- 22 -
2.2.4 Porez na dohodak građana	- 22 -
2.2.5 Porezi na imovinu	- 23 -
2.2.6 Akcize	- 23 -
2.2.7 Carine	- 24 -
2.3 Doprinosi	- 24 -
2.4 Neporeski prihodi	- 24 -
3 SISTEM KRIVIČNOPRAVNE ZAŠTITE JAVNIH PRIHODA I ULOGA FORENZIČKE REVIZIJE U ISTOM.....	- 26 -
3.1 Pojam krivičnog dela	- 26 -
3.1.1 Pojam bića krivičnog dela	- 27 -
3.1.2 Pojam krivičnih sankcija.....	- 27 -
3.2 Pojam i vrste krivičnog postupka.....	- 27 -
3.3 Poreska krivična dela	- 28 -
3.4 Otkrivanje poreskih krivičnih dela.....	- 30 -
3.5 Uloga forenzičke revizije u predkrivičnom postupku	- 30 -
3.6 Uloga forenzičke revizije u sudskom postupku	- 31 -

4 OBLICI PORESKE EVAZIJE I FORENZIČKI POSTUPCI OTKRIVANJA ISTE, SA POSEBNIM OSVRTOM NA OTKRIVANJE UTAJE PDV-a I POREZA NA DOBIT PRAVNIH LICA.....	- 33 -
4.1 Poreska evazija	- 33 -
4.1.1 Zakonita poreska evazija	- 33 -
4.1.2 Nezakonita poreska evazija	- 34 -
4.2 Utaja PDV-a i forenzički postupci otkrivanja.....	- 34 -
4.2.1 Utaja PDV-a neprijavlivanjem u registar PDV obveznika	- 35 -
4.2.2 Utaja PDV-a podcenjivanjem dugovanog poreza	- 36 -
4.2.3 Utaja PDV-a precenjivanjem prethodnog poreza	- 41 -
4.3 Utaja poreza na dobit pravnih lica i forenzički postupci otkrivanja.....	- 44 -
4.3.1 Utaja poreza na dobit pravnih lica odlaganjem plaćanja poreza	- 44 -
4.3.2 Utaja poreza na dobit pravnih lica izbegavanjem plaćanja poreza	- 50 -
4.3.3 Utaja poreza na dobit pravnih lica transakcijama sa povezanim licima	- 52 -
5 ISTRAŽIVANJE: ODLUKA O UTAJI POREZA	- 55 -
5.1 Metodološki okvir istraživanja	- 55 -
5.2 Koristi od utaje poreza	- 56 -
5.3 Efekat poštenja na odluku o utaji poreza	- 60 -
5.4 Interpretacija i analiza rezultata anketiranja	- 62 -
5.5 Zaključak istraživanja	- 65 -
ZAKLJUČNA RAZMATRANJA.....	- 66 -
LITERATURA.....	- 68 -
P R I L O Z I.....	71

U V O D

Čovek je po svojoj prirodi društveno biće koje živi u ljudskim zajednicama, odnosno ljudskom društvu. Čovekova težnja da se udruži sa drugim ljudima zasnovana je na mnogim koristima koje je zajednica pružala ljudima još u praistoriji. Međutim, ni jedan oblik ljudskog udruživanja ne može opstati bez određenog oblika članarine, koja bi se koristila za zajedničke potrebe. Takva članarina ne mora biti u novcu, već može biti u obliku proizvoda i usluga, odnosno kako je to i bilo u prvobitnim ljudskim zajednicama, u obliku namirnica, oruđa ili u obliku rada. Pojedinaac se mora odreći određenih sopstvenih sredstava u korist zajednice u kojoj boravi, kako bi posredno koristio benefite koje mu zajednica pruža. U savremenim društvenim zajednicama tako prkupljena sredstva smatraju se državnim, odnosno javnim prihodima.

Porez je osnovni javni prihod, odnosno izvor finansiranja svake države. Uvođenje i naplata poreza imperativ je za normalno funkcionisanje državnog mehanizma. Država i porez tesno su povezani i može se reći da je porez star koliko i država i obrnuto. U starom veku, u prvim naprednim civilizacijama, razlog prikupljanja poreza bio je za finansiranje odbrane u vidu izgrađivanja odbrambenih objekata, izrade oružja i finansiranje vojske. Sa kasnijim razvojem i modernizacijom društvenih zajednica, pojavom državne administracije i složenijih državnih institucija, rasla je potreba za finansiranjem državnih rashoda koji su postajali sve složeniji.

Koliko je star porez, kao oblik naplaćivanja sredstava od pojedinca, u korist društvene zajednice, nezavisno od njegove volje, stara je i pojava izbegavanja plaćanja poreza. Pojava izbegavanja plaćanja poreza remeti ciljeve koje društvo želi da ostvari. Na osnovu očekivanih javnih prihoda planiraju se javni rashodi, odnosno zajednički troškovi, koje država snosi u ime svojih građana. Ukoliko sistem naplate poreza ne bi bio efikasan, državni mehanizam bio bi ugrožen, a što bi dugoročno dovelo do urušavanja institucija čiji je porez jedini izvor prihoda, i država bi prestala bi da postoji.

Krivičnopravna zaštita od fenomena izbegavanja plaćanja poreza, kao oblika ugrožavanja društva, prisutna je kroz celu pravnu istoriju. Država štiti javne prihode sankcionisanjem obveznika koji izbegavaju plaćanje poreza jer kada to ne bi činila, pored izgubljenih prihoda od tih lica, dovela bi i obveznike koji plaćaju porez u diskriminišući položaj u odnosu na one koji ga ne plaćaju, što bi neizbežno dovelo do masovne poreske evazije. Svesno izbegavanje plaćanja poreza u Republici Srbiji, smatra se krivičnim delom,¹ za koje je zaprećena kazna zatvora.

Plaćanje poreza je građanska dužnost, ali pre svega ustavna obaveza. Ustavom Republike Srbije propisana je obaveza plaćanja poreza, kao opšta i zasniva se na ekonomskoj moći obveznika.² Poreski obveznici nisu samo građani, fizička lica, već i pravna lica, odnosno privredni subjekti koji posluju na teritoriji Republike Srbije. Ekonomska moć pravnih lica i preduzetnika, iskazuje se u finansijskim izveštajima, pa je iz tog razloga finansijski izveštaj osnova za utvrđivanje poreza čiji su obveznici lica koji obavljaju privrednu delatnost.

¹ **Krivični zakonik** („Službeni glasnik RS“ br.85/2005... 108/2014), čl.229.

² **Ustav Republike Srbije** („Službeni glasnik RS“ br.98/2006), čl.91.

Obaveza sastavljanja finansijskih izveštaja u Republici Srbiji propisana je Zakonom o računovodstvu,³ i odnosi se na sva pravna lica i preduzetnike. Privredni subjekti dužni su da svaku poslovnu promenu uredno evidentiraju u poslovnim knjigama, i da na osnovu tako evidentiranih podataka sastave finansijski izveštaj. Uvidom u isti može se saznati stanje imovine, kapitala i obaveza privrednog subjekta, kao i ostvaren rezultat poslovanja.

Finansijski izveštaj nije od koristi samo državi, već ga koriste i druga lica koja imaju interes da se upoznaju sa „performansama“ privrednog subjekta i prate njegovo poslovanje. Korisnici finansijskih izveštaja mogu biti poslovni partneri, kreditori, akcionari, zaposleni, pa i sam vlasnik.

Finansijski izveštaj je ipak samo dokument koji sadrži određene numeričke podatke, koji treba da pruže istinit pregled finansijskog položaja i uspešnosti poslovanja, ali stvarnost može biti i drugačija. Iskazivanjem netačnih podataka u finansijskom izveštaju, korisnici se mogu dovesti u zabludu, na taj način da im se pruža lažna slika o imovini i uspešnosti privrednog subjekta. Korišćenjem računovodstvenih veština u cilju „štimovanja“ finansijskih izveštaja, poznatije pod pojmom „kreativno računovodstvo“, narušava se princip prikazivanja poštenog i istinitog finansijskog položaja i rezultata poslovanja.

Obmanjivanje države, sa jedne strane i svih drugih korisnika finansijskih izveštaja sa druge strane, izvodi se manipulacijom sa podacima u finansijskom izveštaju, u suprotnom smeru. Dakle, kada je potrebno prevariti kreditore, akcionare ili poslovne partnere, imovina i pozitivan rezultat poslovanja se uglavnom fiktivno uvećavaju, dok se prevara državnih organa izvodi podcenjivanjem imovine i rezultata, a radi izbegavanja plaćanja poreza. Korišćenje kreativnog računovodstva, u svrhu utaje poreza, predstavlja kriminalnu radnju, koju nije jednostavno otkriti, ni dokazati.

Kako bi zaštitila javne prihode država nastoji da sankcioniše lica koja nezakonito izbegavaju da plaćaju porez. Da bi se počinilac sankcionisao, krivično delo mora se dokazati na sudu. Sudske presude donose se na osnovu činjenica i dokaza koji se moraju prikupiti u istrazi. Zbog specifičnosti utvrđivanja poreza pravnih lica i preduzetnika, za potrebe obezbeđivanja informacija i materijalnih tragova značajnih za krivični postupak, neophodno je izvršiti reviziju finansijskih izveštaja i poslovnih knjiga. Klasičan pristup reviziji finansijskih izveštaja nije usmeren na otkrivanje kriminalnih radnji. Za otkrivanje takvih radnji razvijen je poseban oblik revizije finansijskih izveštaja - forenzička revizija.

Metodologija koju koriste forenzički revizori direktno je usmerena je na otkrivanje kriminalnih radnji u finansijskim izveštajima. Forenzički revizori moraju da poseduju znanja iz različitih oblasti, kao što su fiskalni propisi, računovodstvo, ekonomija, bankarstvo, devizno i spoljnotrgovinsko poslovanje, ali i znanja iz oblasti kriminalistike i istražnih radnji, a sve u cilju obezbeđivanja kvalitetnih informacija i materijalnih dokaza, neophodnih za donošenje objektivnih i na činjenicama zasnovanih sudskih presuda.

³ Zakon o računovodstvu („Službeni glasnik RS“ br.62/2013), čl.25.

Predmet istraživanja

Širi predmet istraživanja predstavlja teorijsko-empirijski prikaz sistema javnih prihoda i krivičnopravne zaštite koji država uspostavlja kako bi ih zaštitila.

Uži predmet istraživanja su oblici poreske evazije, odnosno načini na koje poreski obveznici, privredni subjekti, nezakonito izbegavaju da plaćaju porez. Uži predmet istraživanja je i metodologija koju primenjuju forenzički revizori kako bi otkrili utaju poreza, lažnim finansijskim izveštavanjem.

Cilj istraživanja

Naučni cilj je indikacija i analiza faktora koji utiču na otkrivanje nezakonite poreske evazije, njihov odnos i međusobna povezanost u sistemu krivičnopravne zaštite javnih prihoda.

Društveni cilj koji je postavljen ovim istraživanjem, je da rad pruži informacije o rasprostranjenosti poreske evazije među privrednim subjektima, njihovoj motivisanosti za utaju poreza i koristi od primene forenzičke revizije u funkciji zaštite javnih prihoda.

Hipoteze

U istraživanje smo pošli sa sledećom generalnom hipotezom:

- Uloga forenzičke revizije u sistemu krivičnopravne zaštite javnih prihoda je ključna za uspešno otkrivanje poreskih krivičnih dela i pravnosnažno sankcionisanje počinilaca.

Generalnu hipotezu razradićemo preko sledećih posebnih hipoteza:

- Pravni okvir kojim je uređeno oporezivanje privrednih subjekata i krivično zakonodavstvo sami po sebi nisu dovoljni da spreče poresku evaziju;
- Motivacija obveznika i načini za nezakonito izbegavanje plaćanja poreza postoje;
- Ni jedna tehnika kreativnog računovodstva, sa ciljem utaje poreza, ne može ostati neotkrivena forenzičkom revizijom finansijskih izveštaja.

Metode istraživanja

U istraživačkom radu korišćene su osnovne metode naučnog saznanja:

- analiza i sinteza,
- apstrakcija i konkretizacija,
- specifikacija i generalizacija,
- dedukcija i indukcija.

Specifičnost proučavanja predmeta istraživanja zahteva teorisko-empirijski pristup i primenu sledećih naučnih metoda:

- analitičko-deduktivna metoda,
- komparativna metoda.

Struktura rada

Polazeći od postavljenih hipoteza i ciljeva istraživanja, proistekla je i odgovarajuća struktura rada.

U prvom delu rada definisan je pojam forenzičke revizije, objašnjena je metodologija koju koriste forenzički revizori u svom radu i utvrđeni su ciljevi forenzičke revizije. Na kraju prvog dela prikazana je komparacija klasične revizije finansijskih izveštaja i forenzičke revizije.

U drugom delu rada definisan je pojam javnih prihoda. Nabrojani su svi javni prihodi, poreski, neporeski i doprinosi, uz opisivanje svakog od istih i pojašnjavanje njihovog značaja za društvenu zajednicu.

U trećem delu rada elaboriran je sistem krivičnopravne zaštite javnih prihoda koji je uspostavila Republika Srbija. Definisani su pojmovi krivičnog dela, krivičnih sankcija, i objašnjen je postupak krivičnog gonjenja. U istom delu prikazana je i uloga forenzičke revizije u predkrivičnom postupku, istrazi i sudskom postupku, protiv počinilaca poreskih krivičnih dela.

U četvrtom delu prikazani su specifični oblici utaje poreza od strane privrednih subjekata, kao i postupci, koje forenzički revizori koriste kako bi ih otkrili; sa posebnim osvrtom na otkrivanje utaje poreza na dodatu vrednost i poreza na dobit pravnih lica.

Peti deo rada sadrži empirijsko istraživanje na temu: Odluka o utaji poreza. Tehnika istraživanja koja je korišćena je anketa. Anketa je sprovedena na uzorku od 50 poreskih obveznika, pravnih lica. Podaci dobijeni istraživanjem obrađeni su deskriptivnom statistikom za utvrđivanje izraženosti osnovnih varijabli i korelativnom tehnikom za utvrđivanje povezanosti varijabli. U istraživanju je primenjena i obrada podataka linearnim jednačinama na osnovu kojih smo matematički izračunali koristi od poreske utaje, za obveznike u Republici Srbiji.

Na kraju rada prikazana su zaključna razmatranja i korišćena literatura.

Uz rad, priložen je primerak ankete koja je korišćena u istraživanju.

PRVI DEO
FORENZIČKA REVIZIJA

Definisanju pojma forenzičke revizije ne možemo pristupiti da da prethodno de definišemo pojam forenzike i forenzičkog računovodstva, čijoj oblasti sama forenzička revizija pripada.

1.1 Pojam forenzike

Forenzika se može odrediti kao multidisciplinarno područje korišćenja različitih naučnih dostignuća i saznanja, sa ciljem pomoći u donošenju objektivnih, argumentovanih i na činjenicama zasnovanih sudskih presuda.⁴ Dakle, forenzikom se smatra primena nauke u predistražnom postupku, istrazi i sudskom postupku, u svrhu otkrivanja počinitelaca krivičnih dela i prikupljanja dokaza na osnovu kojih se donose sudske presude, odnosno sankcionišu počinioci takvih dela.

Kako forenzika predstavlja primenu dostignuća i saznanja iz raznovrsnih naučnih oblasti, tako se prema tome i sama forenzika grana. U savremenoj praksi otkrivanja i dokazivanja krivičnih dela, najzastupljenije su: digitalna forenzika, forenzička DNA analiza, forenzička patologija, forenzička psihologija, forenzičko inženjerstvo, forenzičko računovodstvo itd.

1.1.1 Forenzičko računovodstvo

Korišćenje ekonomskih nauka, a pre svega saznanja i dostignuća iz oblasti računovodstva, revizije i finansija uopšte, daje se forenzički doprinos u vidu forenzičkog računovodstva. Forenzičko računovodstvo se može definisati kao primena računovodstvenih, revizorskih i ostalih finansijskih veština i znanja u razjašnjavanju finansijskih odnosa, činjenica i transakcija koje mogu biti ili su već predmet sudskog postupka.⁵ Forenzičke računovođe pružaju usluge u krivičnim postupcima u vezi sa različitim nezakonitim radnjama u privredi, kao što je između ostalih i otkrivanje poreskih krivičnih dela.

Forenzičko računovodstvo obuhvata dva široka pojma, i to:⁶

1. istražno računovodstvo,
2. sudska podrška.

1.1.1.1 Istražno računovodstvo

Usluge istražnog računovodstva pružaju se u okolnostima kada se sumnja ili naslućuje mogućnost pojave kriminalnih radnji odnosno poreske utaje. Kod ove vrste angažovanja, informacije i eventualni dokazi o nezakonitostima tek treba da se prikupe i dostave pravosudnim organima, a radi sprovođenja postupka krivičnog gonjenja osumnjičenih lica. Dakle primena istražnog računovodstva je u predkrivičnom postupku, kako bi se prikupilo dovoljno informacija, materijalnih tragova i dokaza za započinjanje krivičnog postupka.

Usluge istražnog računovodstva mogu se pojaviti u vidu: ⁷

1. finansijsko-kriminalističkih provera i obrada,
2. nezavisne forenzičke revizije.

⁴ Petković, A. (2011), **Šta je zaista forenzičko računovodstvo**, VI Kongres računovođa i revizora Crne Gore: Finansijsko izveštavanje u funkciji unapređenja poslovnog ambijenta u Crnoj Gori, Bečići, str.94.

⁵ Petković, A. (2010), **Forenzička revizija**, Proleter AD, Bečej, str.157.

⁶ Isto, str.158.

⁷ Isto, str.159.

Finansijsko-kriminalističku proveru i obradu vrše državni organi formirani za te namene, u skladu sa ustavom i zakonom, kao što su policija i tužilaštvo, dok forenzičku reviziju mogu obavljati i organizacije privatnih osnivača. Krivičnim zakonodavstvom Republike Srbije,⁸ predviđena je uloga forenzičara u istrazi, u vidu pomoći tužiocu, pa istražni organi mogu zatražiti usluge forenzičke revizije finansijskih izveštaja osumnjičenog.

1.1.1.2 Sudska podrška

Sudsku podršku mogu pružiti forenzičke računovođe, u vidu pomoći računovodstvene i finansijske prirode, za rešavanje pitanja koja su uključena u sadašnje ili očekivane sudske postupke. Sudska podrška forenzičkog računovodstva definiše se kao bilo koji oblik profesionalnih usluga koje se pružaju stranama u sudskim postupcima, od strane osoba koje poseduju računovodstvene i revizorske veštine i znanja, a koje mogu pomoći u rešavanju sudskih sporova.⁹

Usluge sudske podrške mogu se pružati u vidu:¹⁰

1. usluga veštačenja,
2. konsultantskih usluga,
3. ostalih usluga.

Uslugu veštačenja, na zahtev suda, može pružiti iskusni forenzički računovođa, registrovan kao sudski veštak finansijske struke, dostavljanjem svog nalaza i mišljenja po određenom predmetu.¹¹ Konsultantske usluge, forenzički računovođa pruža u vidu saveta jednoj od strana u postupku pred sudom, koristeći svoja računovodstvena i revizorska znanja i specifično iskustvo.¹² Ostale usluge se odnose na to kada forenzički računovođa na sudu ne nastupa kao veštak ni konsultant, već posreduje za jednu od strana u postupku.

1.2 Pojam forenzičke revizije

Forenzička revizija ili „Fraud Examination“ (na anglosaksonskom području), predstavlja posebnu disciplinu u okviru forenzičkog računovodstva koja istražuje kriminalne radnje u finansijskim izveštajima.¹³ Sve češće uražnjavanje nezakonitih radnji i transakcija u poslovanju i finansijskom izveštavanju dovele su do nastanka i razvoja organizacija koje su svoje delatnosti usmerile isključivo na otkrivanje kriminalnih radnji u poslovanju.

Revizija se definiše kao sistematičan pregled računovodstvenih izveštaja i poslovnih knjiga, izvršen od strane revizora, ili drugog stručnog lica, sa ciljem da se izrazi kompetentno, stručno i nezavisno mišljenje o ispravnosti, istinitosti i tačnosti istih.¹⁴

⁸ **Zakonik o krivičnom postupku** („Službeni glasnik RS“ br.72/2011... 55/2014), čl.298. st.4.

⁹ Petković, A. (2010), **Forenzička revizija**, Proleter AD, Bečej, str.161.

¹⁰ Isto, str.161.

¹¹ Isto, str.161.

¹² Isto, str.161.

¹³ Petković, A. (2011), **Šta je zaista forenzičko računovodstvo**, VI Kongres računovođa i revizora Crne Gore: Finansijsko izveštavanje u funkciji unapređenja poslovnog ambijenta u Crnoj Gori, Bečići, str.99.

¹⁴ Stanišić, M. (2014), **Revizija**, Univerzitet Singidunum, Beograd, str.4.

Forenzička revizija je nova oblast revizije finansijskih izveštaja, koja još nije značajnije uređena profesionalnom regulativom i standardima. Može da se definiše kao aktivnost prikupljanja, verifikovanja, analiziranja i izveštavanja o podacima, s ciljem dobijanja informacija i dokaza, koji mogu biti iskorišćeni u sudsko-finansijskim sporovima, nastalim usled kriminalnih radnji u finansijskim izveštajima.¹⁵

1.3 Ciljevi forenzičke revizije

Osnovni cilj forenzičke revizije je otkrivanje kriminalnih radnji u finansijskim izveštajima, ne obazirući se materijalnost, odnosno stepena uticaja kriminalne radnje na istinitost i objektivnost finansijskih izveštaja.¹⁶

Kada forenzički revizor pronađe tragove koji ukazuju na kriminalne radnje u finansijskim izveštajima, tu se njegov posao ne završava. On dalje mora da ostvari pojedinačne ciljeve forenzičke revizije:¹⁷

1. otkrije i imenuje izvršioca,
2. odredi mesto izvršenja,
3. odredi vreme izvršenja,
4. izračuna materijalnu štetu,
5. otkrije i opiše tehnike izvršenja kriminalne radnje.

Otkrivanje i imenovanje izvršioca kriminalne radnje jedan je od osnovnih zadataka forenzičke revizije a neophodno je za podnošenje krivične prijave. Ovaj korak preskače se kada se radi o poreskom krivičnom delu, jer su izvršioci unapred poznati, odnosno poreski obveznik i njegovo ovlašćeno lice jedini imaju motiv da učine ovo krivično delo.

Određivanje mesta izvršenja kriminalne radnje ključno je zbog prostornog važenja krivičnog zakonodavstva i određivanja mesne nadležnosti suda. U tom smislu citiramo odredbu Krivičnog zakonika:¹⁸ „Krivično zakonodavstvo Republike Srbije važi za svakog ko na njenoj teritoriji učini krivično delo“.

Forenzičkom revizijom takođe je potrebno utvrditi i vreme izvršenja kriminalne radnje, kako zbog vremenskog važenja relevantnog propisa, tako i zbog pitanja zastarelosti krivičnog dela. Krivičnim zakonikom propisano je:¹⁹ „Na učinioca krivičnog dela primenjuje se zakon koji je važio u vreme izvršenja krivičnog dela“. Zastarevanje krivičnog dela takođe je propisano i kreće se u rasponu od dve do dvadesetpet godina od izvršenja dela, a u zavisnosti od visine propisane kazne.²⁰ Nakon proteka propisanog roka krivično gonjenje ne može se preduzeti. Kod krivičnog dela poreska utaja važno je napomenuti i odredbu Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji: „Pravo Poreske uprave na utvrđivanje i naplatu poreza zastareva za pet godina...“²¹

¹⁵ Petković, A. (2010), **Forenzička revizija**, Proleter AD Bečej, str.164.

¹⁶ Isto, str.165.

¹⁷ Isto, str.165.

¹⁸ **Krivični zakonik** („Službeni glasnik RS“ br.85/2005... 108/2014), čl.6. st.1.

¹⁹ Isto, čl.5. st.1.

²⁰ Isto, čl.103.

²¹ **Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji** („Službeni glasnik RS“ br.82/02... 15/16), čl.114. st.1.

Izračunavanje materijalne štete, nastale usled kriminalne radnje, neophodno je licima koja su pretrpela štetu, a radi zahteva za nadoknadu iste. Visina materijalne štete kod mnogih dela predstavlja element bića krivičnog dela. Tako se poreska utaja smatra krivičnim delom ako: „iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi stopedeset hiljada dinara“.²²

Otkrivanjem tehnika, odnosno načina izvršenja kriminalne radnje, otkrivaju se propusti u sistemima zaštite i mehanizmi pomoću kojih su one od strane počinilaca zaobiđene. Sa aspekta krivičnog gonjenja način izvršenja važan je za određivanje da li je i koje je krivično delo izvršeno.

1.4 Metodologija forenzičke revizije

Kako je prethodno navedeno, cilj forenzičke revizije je otkrivanje kriminalnih radnji u finansijskim izveštajima. Obzirom da se kriminalne radnje moraju dokazati na sudu, cilj forenzičke revizije je svakako i prikupljanje relevantnih materijalnih tragova i dokaza kojima će se potkrepiti sumnja na učinjeno krivično delo.

Forenzička revizija je nova oblast revizije koja još nije uređena profesionalnom regulativom i standardima, ali se određeni Međunarodni standardi revizije mogu smatrati univerzalnim u smislu klasične i forenzičke revizije, iako su im ciljevi različiti. Tako se i osnovna metodologija koja se primenjuje u reviziji finansijskih izveštaja, primenjuje i u forenzičkoj reviziji, uz određeno prilagođavanje.

Metodologiju forenzičke revizije čine postupci odnosno procedure koje forenzički revizori koriste za otkrivanje kriminalnih radnji i prikupljanje dokaza.

1.4.1 Revizijski dokazi

Revizijski dokazi u postupku forenzičke revizije predstavljaju dokaze koje je revizor dužan da prikupi kako bi ostvario ciljeve forenzičke revizije. Dokazi prikupljeni forenzičkom revizijom moraju biti objektivni, relevantni, ubedljivi i da nedvosmisleno ukazuju na izvršeno krivično delo, jer se na osnovu takvih dokaza donose presude na sudu.

Revizijski dokazi mogu biti:²³

1. fizički dokazi,
2. iskazi trećih lica,
3. matematički dokazi,
4. dokumentacija,
5. međusobni odnosi podataka.

Fizički dokaz je najrelevantniji dokaz na sudu. Fizički dokazi prikupljaju se kontrolisanjem i brojanjem materijalne imovine subjekta, kao što su zalihe u magacinima, osnovna sredstva, oprema, postrojenja i naravno novačana sredstva.

Iskazi trećih lica su dokazi koje forenzički revizor dobija u komunikaciji sa licima izvan privrednog subjekta. Najčešći dokaz dobijen od trećih lica jeste potvrda. Iskazi trećih lica doprinose objektivnosti jer dolaze od lica koja su neutralna, odnosno koja nemaju interes da budu ni na jednoj strani u postupku.

²² **Krivični zakonik** („Službeni glasnik RS“ br.85/2005... 108/2014), čl.229. st.1.

²³ Stanišić, M. (2009), **Metodologija revizije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, str.7.

Matematički dokazi podrazumevaju ponovna preračunavanja koja sprovodi forenzički revizor kako bi potvrdio matematičku tačnost subjektive evidencije.²⁴

Dokumentacija, kao oblik pismene isprave predstavlja vrlo „opipljiv“ dokaz o nastaloj poslovnoj promeni. Međutim, dokumentaciju je ipak potrebno potkrepiti i drugim dokazima jer može biti falsifikovana ili čak validna ali sastavljena za fiktivnu poslovnu promenu. U vezi sa time, u narodu postoji izreka „papir trpi sve“.

Međusobni odnosi podataka obuhvataju analiziranje i međusobno poređenje finansijskih i nefinansijskih podataka u cilju utvrđivanja trendova i odnosa među njima. Drastično odstupanje uporedivih podataka usmerava pažnju forenzičkog revizora na određene promene u poslovanju koje subjekt revizije mora razumno obrazložiti.

1.4.2 Testovi revizije

Procedure forenzičke revizije koje se koriste za prikupljanje dokaza nazivaju se testovi revizije.²⁵ Testovi revizije su osnovni alat koji forenzički revizori koriste kako bi ostvarili specifične ciljeve forenzičke revizije.

U finansijskom izveštaju, privredni subjekt iznosi određene tvrdnje o finansijskom položaju i uspešnosti poslovanja. Zadatak forenzičkog revizora je da testira bilansne pozicije prikazane u subjektovom finansijskom izveštaju, a radi otkrivanja eventualno namerno izazvanih nepravilnosti u priznavanju, vrednovanju i prikazivanju istih.

U svom radu forenzički revizori koriste tri osnovne vrste testova:²⁶

1. analitički testovi,
2. testovi transakcija,
3. testovi salda računa.

Analitički testovi finansijskih informacija sprovode se na osnovu proučavanja i poređenja odnosa među podacima.²⁷ Analitički testovi predstavljaju analizu značajnih pokazatelja i trendova, fluktuaciju i odnose koji nisu konzistentni sa drugim relevantnim informacijama ili koji odstupaju od unapred postavljenih veličina.²⁸ One pomažu forenzičkim revizorima na taj način da usmeravaju pažnju na neočekivane promene ili neuobičajene odnose u finansijskim podacima i predstavljaju osnovu za planiranje drugih testova.

Testovi transakcija odnose se na ispitivanje dokumenata i računovodstvene evidencije uključene u obradu određenog tipa transakcije.²⁹ Testovi transakcija omogućavaju forenzičkom revizoru da otkrije nepravilnosti analizirajući pojedinačne poslovne događaje.

Testovi salda primenjuju se na salda subjektivih računa koji čine bilansne pozicije u finansijskom izveštaju. Cilj testiranja salda računa je otkrivanje nepravilnosti ispitivanjem završnog salda a ne pojedinačnih transakcija koje sačinjavaju taj saldo.

²⁴ Isto, str.10.

²⁵ Isto, str.11.

²⁶ Isto, str.13.

²⁷ Isto, str.13.

²⁸ Petković, A. (2010), **Forenzička revizija**, Proleter AD Bečej, str.148.

²⁹ Stanišić, M. (2009), **Metodologija revizije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, str.14.

1.4.3 Revizorski postupci

Revizorski testovi sprovode se kombinovanjem sledećih forenzičkih postupaka prikupljanja dokaza:³⁰

1. fizičko ispitivanje,
2. dokumentovanost,
3. praćenje evidencije dokumenata,
4. inspekcija,
5. konfirmacije,
6. računske kontrole,
7. analitičke procedure.

Fizičko ispitivanje je osnovni forenzički postupak kojim se testira postojanje aktive i podrazumeva kontrolu i prebrojavanje materijalne imovine. Fizičkim ispitivanjem imovine pravnog lica, forenzički revizor se uverava u postojanje osnovnih sredstva, zaliha i novčanih sredstava koje je obveznik evidentirao u poslovnim knjigama.

Kod postupka ispitivanja dokumentovanosti, smer testiranja ide od obelodanjene pozicije u finansijskim izveštajima, preko poslovne evidencije, prema potkrepljujućoj dokumentaciji.³¹ Primer ispitivanja dokumentovanosti je kada forenzički revizor istražuje da li za prikazane poslovne promene postoji i potkrepljujuća računovodstvena dokumentacija. To se prvenstveno odnosi na primljeni račun o izvršenoj usluzi ili primljenim dobrima, kao i prateću dokumentaciju kao što je otpremnica, prijemnica u magacin, zapisnik o kvantitativnom prijemu i slično. Ovim postupkom revizor otkriva eventualne fiktivne poslovne promene koje su evidentirane u poslovnim knjigama bez potkrepljujuće dokumentacije.

Postupak praćenja evidencije dokumenata je revizorski postupak po smeru suprotan od ispitivanja dokumentovanosti. Forenzički revizor uzorkuje određeni izvorni dokument kao što je trebovanje ili izlaz proizvoda i robe iz magacina i prati tok dokumentacije kroz računovodstveni sistem, preko izdatog računa, u smislu da li su konačno zavedeni u pomoćnim evidencijama, dnevniku prodaje, knjizi izlaznih računa, u glavnoj knjizi pa na kraju do bilansne pozicije u finansijskom izveštaju. Ovim postupkom forenzički revizor može otkriti eventualno neevidentiranu prodaju proizvoda i usluga u poslovnim knjigama a time i sakrivene prihode od prodaje.

Kada se forenzički revizor prethodnim postupcima uveri da dokumentacija o evidentiranoj poslovnoj promeni postoji, vrši formalnu i suštinsku inspekciju takvog dokumenta. U vezi sa time citiramo odredbu Zakona o računovodstvu:³² „Knjiženje poslovnih promena na računima imovine, obaveza i kapitalu, prihodima i rashodima vrši se na osnovu verodostojnih računovodstvenih isprava“. Ovim postupkom forenzički revizor otkriva eventualno falsifikovanu ili neispravnu dokumentaciju.

³⁰ Isto, str.16.

³¹ Isto, str.18.

³² **Zakon o računovodstvu** („Službeni glasnik RS“ br.62/2013), čl.8. st.1.

Konfirmacije su forenzički postupci prikupljanja dokaza za potvrđivanje salda računa potraživanja i obaveza. Zahtevi za konfirmaciju upućuju se poveriocima ili dužnicima privrednog subjekta, kao neutralnim licima, koji forenzičkim revizorima pružaju nezavisnu potvrdu salda obaveza ili potraživanja u odnosu sa subjektom revizije. Ovim postupkom forenzički revizor može otkriti eventualne fiktivne nabavke prikazane na osnovu falsifikovane dokumentacije. U tom slučaju subjekt revizije u svojim poslovnim knjigama ima priznate obaveze od određenog dobavljača, ali dobavljač konfirmacijom ne potvrđuje potraživanja prema subjektu.

Postupci računске kontrole upotrebljavaju se kao dokaz prilikom provere knjiženih iznosa na osnovu subjektivih obračuna, kao što su obračuni amortizacije, revalorizacije, obračuni kamata, kursnih razlika, provizija, poreza i drugi obračuni na osnovu kojih je izvršeno priznavanje pozicija u finansijskom izveštaju. Ovim postupkom forenzički revizor ponavlja radnju koju je izvršio subjekt revizije, kako bi se uverio u računsku ispravnost obračunatog iznosa, priznatog u poslovnim knjigama. Na ovaj način forenzički revizor otkriva eventualne namerne ili slučajne greške u obračunima na osnovu kojih su bilansne pozicije precenjene ili podcenjene.

1.4.4 Analitičke procedure

Analitičke procedure mogu se definisati kao forenzička tehnika za ocenu i vrednovanje elemenata finansijskih izveštaja na osnovu istraživanja mogućih odnosa između finansijskih i nefinansijskih podataka koje obuhvata poređenje iskazanih i evidentiranih iznosa sa očekivanjima forenzičkog revizora.³³

Prilikom sprovođenja analitičkih procedura forenzički revizor razvija očekivanja o verovatnim odnosima koji se mogu očekivati na osnovu razumevanja pravnog lica i njegovog okruženja. Forenzički revizor na bazi poznavanja poslovanja i specifičnosti delatnosti pravnog lica i finansijskih izveštaja za ranije periode razvija odgovarajuće očekivane vrednosti. On prvenstveno mora da poznaje dinamiku neke delatnosti da bi razumeo finansijske informacije koje se na nju odnose.

Osnovne vrste analitičkih procedura koje se primenjuju u vršenju forenzičke revizije finansijskih izveštaja su:³⁴

1. analiza trenda,
2. racio analiza,
3. testovi logičnosti.

1.4.4.1 Analiza trenda

Analizom promena stanja računa u poslovnim knjigama tokom prethodnih računovodstvenih perioda, revizor može razraditi očekivani rezultat za tekući period.

Analizom trenda forenzički revizor može predvideti prihod od prodaje za tekuću godinu na osnovu prodaje iz prethodnih godina. Za odstupanja u očekivanim vrednostima moraju se pronaći razumna objašnjenja, što u suprotnom ukazuje na to da u poslovnim knjigama nisu evidentirane sve prodaje.

³³ Stanišić, M. (2009), **Metodologija revizije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, str.26.

³⁴ Isto, str.28.

Analizom trenda forenzički revizor može proračunati i očekivane rashode za tekuću godinu, na osnovu iskazanih rashoda u prethodnim godinama. Neobjašnjiva odstupanja u očekivanim vrednostima mogu ukazivati na precenjene rashode usled duplih knjiženja, prevremenog priznavanja rashoda, fiktivnih nabavki i slično.

Mnogi objektivni činioci mogu izazvati promene u odnosima između izveštajnih perioda. Na prihode od prodaje utiču razni faktori kao što su ekonomski uslovi, marketing, život proizvoda i konkurencija. U svrhu dobijanja očekivanih vrednosti forenzički revizor mora primeniti složeniju analizu trenda koja sadrži više promenljivih, kako bi dobio preciznije rezultate.

1.4.4.2 Racio analiza

Kada su pri sastavljanju finansijskog izveštaja, ispoštovana sva računovodstvena pravila i ako je finansijski položaj privrednog subjekta istinito prikazan, promene na jednom saldu računa izazivaju promene koje imaju razumno objašnjenje i na drugim saldima računa.

Najčešće korišćena racio analiza koju forenzički revizori primenjuju je izračunavanje odnosa prihoda od prodaje sa troškovima nabavne vrednost prodate robe ili cenom koštanja proizvoda. Kod većine privrednih subjekata ovaj racio ima stabilan i predvidiv obrazac, koristan za vremensku komparaciju ili poređenje sa drugim privrednim subjektima. Nelogičnosti u rezultatima analize jasan su pokazatelj da prihodi od prodaje ili troškovi nabavne vrednosti nisu realno iskazani.

1.4.4.3 Testovi logičnosti

Da bi sproveo test logičnosti forenzički revizor mora da izradi model koji objašnjava promene zavisne promenljive analizom promena nezavisnih promenljivih. Zavisne promenljive bile bi pozicije finansijskog izveštaja dok bi nezavisne promenljive bili razni činioci zavisno od svake pozicije. Na primer za zavisnu promenljivu prihod od prodaje, nezavisne promenljive bile bi prodajna cena proizvoda ili usluga, broj sklopljenih ugovora o prodaji, angažovani proizvodni kapaciteti, itd.

Forenzički revizor može postaviti logična očekivanja rezultata poslovanja jednog privrednog subjekta sa podacima drugog privrednog subjekta koji posluje u istoj grani delatnosti, pod sličnim uslovima, u okruženju. Za odstupanja u rezultatima poslovanja moraju se pronaći objašnjenja, koja mogu biti različitog karaktera ali svakako logična.

U sudskoj praksi nekih zemalja, u krivičnom postupku se baziraju na dokaze tipa: „Looking thought substance over form“,³⁵ (na engleskom govornom području), a znači ispitivanje suštine transakcije kroz njenu formu u slučajevima nesaglasnosti forme posla sa ekonomskom suštinom. Zakoni efektivnosti i rentabilnosti nalažu privrednim subjektima da njihovi prihodi budu u određenoj meri veći od nastalih troškova i da na taj način ostvaruju dobit, što je i osnovni razlog njihovog postojanja.

³⁵ Karličić M. (2015) **Osvrt na krivično delo poreska utaja**, 28. Tužilačka reč, Udruženje tužilaca Srbije, Beograd, str.96

1.5 Forenzička revizija naspram klasične revizije finansijskih izveštaja

Ciljevi forenzičke revizije i klasične finansijske revizije su sasvim različiti. Zadatak klasične revizije finansijskih izveštaja je da omogući revizoru da izrazi mišljenje da li su finansijski izveštaji sačinjeni u skladu sa utvrđenim okvirom finansijskog izveštavanja.³⁶ Kako je prethodno navedeno cilj forenzičke revizije je otkrivanje kriminalnih radnji u finansijskim izveštajima, u skladu sa okvirom kojim je uređeno krivično zakonodavstvo.

Nepravilnosti u finansijskim izveštajima, koje se otkrivaju klasičnom finansijskom revizijom, nastaju kada pravila vrednovanja, procenjivanja i prezentacije pozicija u finansijskim izveštajima odstupaju od utvrđenog okvira za finansijsko izveštavanje, a za posledicu imaju obmanjivanje velikog broja korisnika finansijskih izveštaja. Takve radnje mogu ali se ne moraju smatrati krivičnim delom u skladu sa okvirom kojim je uređeno krivično zakonodavstvo.

Pogrešan iskaz u finansijskim izveštajima može da nastane zbog kriminalne radnje ili greške. Razlika između kriminalne radnje i greške je u tome da li aktivnost koja je rezultirala pogrešnim iskazivanjem namerna ili nenamerna.³⁷ Kada nepravilnosti u finansijskom izveštaju nastaju kao posledica nečije namere da pribavi protivpravnu imovinsku korist a koja po pravilu oštećuje korisnika finansijskog izveštaja, otkrivanje takvih radnji predstavlja zadatak za forenzičke revizore.

Po izvršenoj reviziji, u skladu sa Međunarodnim standardima revizije, revizor stiče razumno uverenje da finansijski izveštaji, posmatrani kao celina, sadrže ili ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze.³⁸ U vezi sa time, možemo reći da po izvršenoj forenzičkoj reviziji, revizor mora da stekne apsolutno uverenje da li finansijski izveštaji sadrže ili ne sadrže kriminalne radnje.

Radi poređenja forenzičke revizije sa klasičnom finansijskom revizijom navešćemo tri osnovne razlike u pristupu reviziji finansijskih izveštaja:

1. Klasična revizija se bazira na materijalnosti dok za forenzičku reviziju nijedan trag, niti dokaz nije toliko mali da ne bi bio značajan, odnosno materijalan.
2. Klasičnom revizijom finansijskih izveštaja, vrši se pregled transakcija na bazi uzorkovanja, dok se pri forenzičkoj reviziji vrši pregled većine pa i svih transakcija celokupno, ukoliko se posumnja na kriminalne radnje u finansijskom izveštavanju.
3. Vremenski period izveštavanja koji revidira klasična revizija je ograničen dok se forenzičkom revizijom traga za kriminalnim radnjama bez obzira na vreme kada je ona izvršena.

³⁶ Stanišić, M. (2014), **Revizija**, Univerzitet Singidunum, Beograd, str.100.

³⁷ Petrović, Z. (2010), **Međunarodni standardi revizije**, Univerzitet Singidunum, Beograd, str.61.

³⁸ Isto, str.66.

DRUGI DEO

JAVNI PRIHODI

Država je organizacija koja ima monopol vlasti u određenoj duštvenoj zajednici.³⁹ Svojim delovanjem, dužna je da štiti interese svih članova zajednice. Savremena država mora da bude organizovana tako da svojim građanima garantuje osnovna ljudska prava, kao što je pravo na život, pravo na slobodu i bezbednost, pravo na imovinu, pravo na zdravstvenu zaštitu, pravo na obrazovanje i socijalnu zaštitu.⁴⁰

Kako bi obezbedila osnovna ljudska prava svojim građanima, država mora da uspostavi institucije koje će obavljati aktivnosti u funkciji zajedničkih potreba građana. To su prevenstveno sistemi odbrane državnih granica od spoljne opasnosti, organi unutrašnje bezbednosti, zdravstvene ustanove, školstvo, sudstvo i druge institucije zadužene za obezbeđivanje elementarnih ljudskih prava.

Funkcionisanje nabrojanih institucija zahteva utrošak određenih sredstava, kao što su ulaganja u izgradnju objekata, nabavku osnovnih sredstava za rad, kao i trošak zarada zaposlenih lica. Rashodi državnih institucija smatraju se zajedničkim rashodima svih građana, jer su njihove usluge namenjene svima, po principu jednakosti. Finansiranje državnih rashoda obezbeđuje se uvođenjem poreza, naknada, taksi i drugih javnih prihoda države, koje su dužni da plaćaju svi njeni građani.

2.1 Pojam javnih prihoda

„Javni prihodi su svi prihodi ostvareni obaveznim plaćanjima poreskih obveznika, pravnih i fizičkih lica koja koriste određeno javno dobro ili javnu uslugu, kao i svi drugi prihodi koje ostvaruju korisnici budžetskih sredstava i sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje“.⁴¹

Javnim prihodima država finansira javne rashode, zajedničke troškove svih građana, koje država preuzima kako bi obezbedila elementarna ljudska prava svojim građanima. U svakom trenutku pripadnici odbrane dežuraju čuvajući granice teritorije na kojoj građanin živi; u svakom trenutku, organi unutrašnjih poslova spremni su da zaštite građanina, njegov život i imovinu od kriminalnih aktivnosti; svakog trenutka zdravstveni radnici spremni su da mu ukažu zdravstvenu pomoć; prosvetni radnici podučavaju građane osnovnom obrazovanju, bez posebne naknade; starijim građanima koji više nisu sposobni za rad, zagarantovana je naknada do kraja života, u vidu penzije; svim građanima obezbeđena je sudska zaštita ukoliko smatraju da su im povređena građanska prava.

Javni prihodi dele se na:⁴²

1. poreze,
2. doprinose,
3. i neporeske prihode.

³⁹ Država, dostupno na: <https://sr.wikipedia.org/sr/Држава>

⁴⁰ Ustav Republike Srbije („Službeni glasnik RS“ br.98/2006)

⁴¹ Zakon o budžetskom sistemu („Službeni glasnik RS“ br.54/2009... 99/2016), čl.2. st.1. tč.4)

⁴² Isto, čl.14. st.1.

2.2 Porezi

„Porezi su vrsta javnih prihoda koje država prikuplja obaveznim plaćanjima poreskih obveznika bez obaveze izvršenja specijalne usluge zauzvrat“. ⁴³ Ipak, svaki građanin koji plaća porez, posredno ostvaruje koristi od države, kao što smo prethodno naveli.

Obaveza plaćanja poreza propisana je Ustavom ⁴⁴ i zasnovana je na ekonomskoj moći obveznika. Dakle ne plaćaju svi građani jednako isti porez. Ko je ekonomski moćniji, ko ima vredniju imovinu, ostvaruje veće dohotke, taj plaća i veći porez. Može se zaključiti da je naplata poreza na solidarnoj osnovi, onaj građanin koji ima i može, taj i plaća, dok svi građani jednako koriste javna sredstva i javne usluge.

Oblasti koje se oporezuju su potrošnja, dohodak, dobit, imovina, pa prema tome, poreske prihode Republike Srbije čine sledeći porezi:

1. Porez na dodatu vrednost;⁴⁵
2. Porez na dobit pravnih lica;⁴⁶
3. Porez na dohodak građana;⁴⁷
4. Porezi na imovinu;⁴⁸
5. Akcize,⁴⁹
6. Carine,⁵⁰
7. Ostali porezi.

2.2.1 Istorija poreza u Srbiji

U srednjevekovnoj Srbiji izraz koji se koristio za porez bio je „soće“, što u prevodu znači carski dohodak. ⁵¹ „Soće“ se plaćao vladaru i crkvi, a naplaćivao se u vidu novca, prehrambenih proizvoda i u obliku rada.

Padom Srbije pod Osmansko carstvo pravoslavni stanovnici Srbije morali su da plaćaju razne poreze okupatoru. To je prvenstveno bio „harač“, lični porez svake muške nemuslimanske glave, kao vrsta otkupa od ropstva. ⁵² „Kuluk“ je bio porez u vidu prinudnog rada, na koji je bilo obavezno pokoreno stanovništvo. „Danak u krvi“, bio je najokrutniji oblik prikupljanja poreza, a naplaćivao se od hrišćanskih porodica, uzimanjem jednog muškog deteta za potrebe služenja osmanskoj vojsci.

Po oslobođenju Srbije od osmanske vladavine, početkom devetnaestog veka, knez Miloš Obrenović uveo je prvi poreski propis u Srbiji, „Građanski danak“. ⁵³ Osamdesetih godina devetnaestog veka, po ugledu na razvijenije zemlje u okruženju, u Srbiji se uvodi Zakon o neposrednom porezu.

⁴³ Isto, čl.2. st.1. tč.17)

⁴⁴ Ustav Republike Srbije („Službeni glasnik RS“ br.98/2006), čl.91. st.2.

⁴⁵ Zakon o PDV („Službeni glasnik RS“ br.84/2004... 83/2015)

⁴⁶ Zakon o porezu na dobit pravnih lica („Službeni glasnik RS“ br.25/2001... 112/2015)

⁴⁷ Zakon o porezu na dohodak građana („Službeni glasnik RS“ br.24/2001... 112/2015)

⁴⁸ Zakon o porezima na imovinu („Službeni glasnik RS“ br.26/2001... 68/2014)

⁴⁹ Zakon o akcizama („Službeni glasnik RS“ br.22/2001... 108/2016)

⁵⁰ Carinski zakon („Službeni glasnik RS“ br.18/10... 108/16)

⁵¹ Kuzman, T. (2013), Istorija poreza, TV Pink 3, dostupno na: <https://www.youtube.com/watch?v=gc0VIOToiGA>

⁵² Harač, dostupno na: <https://sr.wikipedia.org/sr-el/Harač>

⁵³ Kuzman, T. (2013), Istorija poreza, TV Pink 3, dostupno na: <https://www.youtube.com/watch?v=gc0VIOToiGA>

Tada su u poreski sistem Srbije uvedeni: porez na zemljište, porez na objekte, porez na kapital, porez na prihode od rada i porez na ličnost.⁵⁴

Krajem dvadesetog veka, nakon završetka Drugog svetskog rata, evropske države nastoje da se ujedine iz ekonomskih i političkih razloga. Poznato je da je rezultat takvog ujedinjenja nastanak Evropske unije, (u daljem tekstu EU). Kao jedan od osnovnih ciljeva udruživanja definiše se stvaranje jedinstvenog tržišta, koje podrazumeva slobodno kretanje dobara, usluga, ljudi i kapitala. Prepreka ostvarivanju postavljenih ciljeva predstavljala je heterogenost u poreskim sistemima i poreskim politikama kod zemalja članica. Tako se u EU javila potreba za fiskalnom harmonizacijom.

Proces fiskalne harmonizacije obuhvata usaglašavanje posrednih i neposrednih poreza, zatim eliminisanja dvostrukog oporezivanja i saradnju poreskih službi.⁵⁵ Kao instrument za sprovođenje harmonizacije propisa donete su direktive EU. Direktive su zvanična pravna akta EU i zakonska osnova za harmonizaciju propisa zemalja članica. Iste obavezuju zemlje članice EU da izvrše njihovo transponovanje u nacionalno zakonodavstvo.⁵⁶

Republika Srbija je danas u statusu kandidata za članstvo u EU, pa je, krećući se ka tom cilju, otpočela proces harmonizacije poreske regulative sa regulativom EU. Srbija konstantno usklađuje svoje fiskalne propise sa direktivama EU, a najznačajniji korak na tom putu bio je uvođenje poreza na dodatu vrednost, u nacionalni fiskalni sistem.

2.2.2 Porez na dodatu vrednost

U skladu sa smernicama VI direktive,⁵⁷ donete krajem sedamdesetih godina dvadesetog veka, zemlje članice EU, uvode u svoje sisteme porez na dodatu vrednost (u daljem tekstu PDV). U januaru 2005. godine, u cilju usaglašavanja nacionalnih poreskih propisa, sa direktivama EU, uveden je PDV u fiskalni sistem Republike Srbije.⁵⁸

Porez na dodatu vrednost definisan je Zakonom o PDV-u,⁵⁹ kao opšti porez na potrošnju koji se obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanje usluga, u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara.

Obveznik poreza je lice koje obavlja promet dobara i usluga u Republici ili uvozi dobra u Republiku, u okviru obavljanja delatnosti, što je ujedno i predmet oporezivanja, a delatnošću se smatra trajna aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga u cilju ostvarivanja prihoda.⁶⁰

U skladu sa smernicama Šeste direktive EU u Republici Srbiji usvojen je takozvani „E3 model“.⁶¹ Prema osnovnim načelima E3 modela, PDV je suštinski neutralan za poreskog obveznika.⁶²

⁵⁴ Kuzman, T. (2013), **Istorija poreza**, TV Pink 3, dostupno na: <https://www.youtube.com/watch?v=gc0VIOToiGA>

⁵⁵ Došić, D. (2016) **Poreska harmonizacija vs. poreska konkurencija u EU**, Institut za pravo i finansije, Beograd, str.5.

⁵⁶ Radomirović, J. i Prokopović, K. (2012), **Direktive Evropske unije**, Međunarodna naučna konferencija Menadžment 2012, Mladenovac, str.575.

⁵⁷ **Sixth VAT Directive**, dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV%3A131006>

⁵⁸ **Zakon o PDV** („Službeni glasnik RS“ br.84/2004...83/2015)

⁵⁹ Isto

⁶⁰ Isto, čl.3. i čl.8.

⁶¹ Poreska uprava, (2010), **Uputstvo za primenu Zakona o PDV-u**, Ministarstvo finansija, Beograd, str.7

⁶² Isto, str.7.

Ukupan porez je trošak samo za krajnjeg korisnika proizvoda i usluga, potrošača, učesnika u poslednjoj fazi prometa. Neutralnost ipak ne treba shvatiti u apsolutnom smislu jer poreski obveznik, iako nema trošak, ima finansijski izdatak za plaćanje PDV-a. Na taj način poreski obveznik na neki način kreditira državu koja ne čeka krajnju potrošnju da ubere PDV.

Do momenta uvođenja PDV-a u fiskalni sistem Republike Srbije, promet proizvoda i usluga oporezivao se porezom na promet. Zakon o porezu na promet prestao je da važi danom početka primene Zakona o PDV-u, 01.01.2005. godine.⁶³

Mada je, grubo rečeno, suština oporezivanja proizvoda i usluga ostala ista, kod PDV se odmah uočava jedna važna razlika u odnosu na sistem oporezivanja klasičnim porezom na promet. Ta osnovna razlika je upravo u tome što je porez na promet monofazan, obračunavao se i naplaćivao samo u jednoj fazi i to u krajnjoj potrošnji,⁶⁴ dok je PDV višefazni, pa se obračunava i naplaćuje u svakoj fazi prometa dobara i usluga. Dakle, PDV se obračunava i naplaćuje u svakoj fazi prometa dodavanjem nove vrednosti, ali je njegov krajnji efekat, kao i kod poreza na promet, u poslednjoj fazi prometa, odnosno potrošnje. Isto tako, konačna osnovica za obračun PDV-a jednaka je osnovici na koju se obračunavao porez na promet u maloprodaji.

Prednosti koje je PDV doneo poreskim obveznicima, u odnosu na porez na promet, najviše su osetili mali privrednici, odnosno pravna lica i preduzetnici koji ostvaruju promete ispod određenog iznosa. Zakon o PDV-u,⁶⁵ ostavlja mogućnost izbora onim obveznicima čiji bi poreska obaveza bila relativno beznačajna u ukupnim državnim prihodima, u odnosu na administrativne i druge troškove koji bi kod takvih lica nastali za potrebe obračunavanja PDV-a i vođenja evidencije, da sami odluče da li da se uključe u sistem oporezivanja ili da se tretiraju kao obična fizička lica, krajnji potrošači. U ovom drugom slučaju, takvi obveznici nemaju nikakvu obavezu obračunavanja i plaćanja PDV-a državi, kao ni obavezu vođenja evidencije.

Osnovni negativni efekat uvođenja PDV-a u fiskalni sistem bio je taj što su obveznici morali da po izvršenom prometu odmah plate državi PDV bez obzira na rok ili izvesnost naplate njihovih potraživanja. To je značajno opterećenje i udarac na likvidnost domaćih privrednika uzimajući u obzir statističke podatke o naplati potraživanja u Republici Srbiji, koji se značajno razlikuju, u negativnom kontekstu, od podataka u zemljama EU, gde je sistem PDV-a i osmišljen. Ovaj efekat, jednim delom otklonjen je tek 2013. godine, donošenjem Zakona o izmenama i dopunama Zakona o PDV-u,⁶⁶ ali samo za obveznike sa godišnjim prometom manjim od 50.000.000 dinara, kojima je Zakon omogućio da PDV obavezu plaćaju po naplaćenom potraživanju.

Dakle, PDV je porez na potrošnju, što znači da ga plaćaju svi građani koji troše, kupuju, nabavljaju. Iako su Zakonom o PDV-u prodavci određeni kao poreski obveznici, oni suštinski samo posreduju u naplati poreza za državu, jer su prodajne cene uvećane za PDV, čije efekte zapravo snose krajnji kupci, potrošači.

⁶³ Zakon o PDV („Službeni glasnik RS“ br.84/2004...83/2015), član 67.

⁶⁴ Zakon o porezu na promet („Službeni glasnik RS“ br.22/01...84/04), čl.2.

⁶⁵ Zakon o PDV („Službeni glasnik RS“ br.84/2004...83/2015), čl. 33.

⁶⁶ Zakon o izmenama i dopunama Zakona o PDV („Službeni glasnik RS“ br.93/12), čl.28.

PDV je javni prihod koji čini više od pedeset procenata ukupnih javnih prihoda Republike Srbije.⁶⁷ To znači da je pritanje sredstava u budžet Republike Srbije, po osnovu naplate PDV-a, veće od svih drugih javnih prihoda zajedno.

2.2.3 Porez na dobit pravnih lica

Obveznici poreza na dobit su privredna društva, društvene tvorevine, sačinjene od ljudi i imovine, koje su nastale samo sa jednim ciljem, ostvarivanja dobiti. Jedan deo ostvarene dobiti, pravna lica moraju podeliti sa državom.

Finansijski izveštaj pravnog lica, odnosno bilans uspeha, koji je njegov sastavni element, predstavlja osnovu za utvrđivanje poreza na dobit. Prema važećoj zakonskoj regulativi,⁶⁸ porez na dobit pravnih lica u Republici Srbiji obračunava se tako što se na poresku osnovicu primeni stopa od 15%. Osnovica poreza na dobit je oporeziva dobit pravnog lica, koja se izračunava usklađivanjem dobiti iskazane u finansijskom izveštaju obveznika, odnosno bilansu uspeha.

Porez na dobit preduzeća uveden je u poreski sistem Socijalističke Republike Srbije, 1990. godine. Stupanjem na snagu Zakona o porezu na dobit preduzeća,⁶⁹ prestao je da važi Zakon o porezu iz dohotka organizacija udruženog rada, kojim se uređivalo oporezivanje dobiti privrednih subjekata u Socijalističkoj Federativnoj Republici Jugoslaviji.

Porez na dobit pravnih lica je javni prihod Republike Srbije, koji učestvuje između 5% i 10% u ukupnim budžetskim prihodima.⁷⁰ Spada u neposredne poreze i snosi ga direktno poreski obveznik bez mogućnosti da ga odbije ili prenese na drugog učesnika u prometu, kao što je to slučaj sa PDV-om.

2.2.4 Porez na dohodak građana

Porez na dohodak građana smatra se najstarijim porezom u istoriji ljudskog društva. U starom i srednjem veku, naplaćivao se u vidu poljoprivrednih proizvoda, zavisno od prihoda po obrađenoj zemlji. U novijoj srpskoj istoriji, oporezivanje dohotka građana bilo je uređeno Zakonom o neposrednom porezu,⁷¹ kojim je uveden porez na prihode od rada, još osamdesetih godina devetnaestog veka.

Porez na dohodak građana, u obliku kakvim se i danas primenjuje, uveden je u fiskalni sistem Republike Srbije, Zakonom o porezu na dohodak građana,⁷² 1991. godine. Njegovim stupanjem na snagu prestao je da važi Zakon o porezima i doprinosima građana,⁷³ kojim se uređivalo oporezivanje dohotka građana u Socijalističkoj Federativnoj Republici Jugoslaviji.

Poreski obveznici su sva fizička lica koja na teritoriji Republike Srbije ostvaruju dohodak.⁷⁴ Dohodkom se smatra prihod koji lica ostvare ličnim radom, po bilo kom osnovu i prihod od kapitala.

⁶⁷ **Struktura poreskih prihoda budžeta**, dostupno na: <http://www.ekonomskeanalize.com/index.php/struktura-poreskih-prihoda-budzeta>

⁶⁸ **Zakon o porezu na dobit pravnih lica** („Službeni glasnik RS“ br.25/2001... 112/2015)

⁶⁹ **Zakon o porezu na dobit preduzeća** („Sl. glasnik SRS“ br.35/1990... 76/1991), čl.21

⁷⁰ **Struktura poreskih prihoda budžeta**, dostupno na: <http://www.ekonomskeanalize.com/index.php/struktura-poreskih-prihoda-budzeta>

⁷¹ Kuzman, T. (2013), **Istorija poreza**, TV Pink 3, dostupno na: <https://www.youtube.com/watch?v=gc0VIOToiGA>

⁷² **Zakon o porezu na dohodak građana** („Službeni glasnik RS“ br.76/1991... 43/1994)

⁷³ **Zakon o porezima i doprinosima građana** („Službeni glasnik RS“ br.60/1989... 44/1991)

⁷⁴ **Zakon o porezu na dohodak građana** („Službeni glasnik RS“ br.24/2001... 112/2015), čl.1. st.1.

Predmet oporezivanja porezom na dohodak građana su zarade zaposlenih i svi drugi prihodi koji se ne smatraju zaradom ali se ostvaruju ličnim radom, kao i prihodi koji se ostvaruju od kapitala, kamate dividende i slično.⁷⁵

Dakle, zaključujemo da deo nakade koju ostvari za obavljen rad, građanin mora ustupiti državi. Prihodi prikupljeni od poreza na dohodak građana čine između 5% i 10% ukupnih javnih prihoda Republike Srbije.⁷⁶

2.2.5 Porezi na imovinu

Porezi na imovinu prvi put su uvedeni u poreski sistem Srbije Zakonom o neposrednom porezu,⁷⁷ osamdesetih godina devetnaestog veka, kada su uvedeni porez na zemljište i porez na objekte. U oblicima u kojima se danas primenjuju, Zakonom o porezima na imovinu,⁷⁸ 1991. godine, u poreski sistem Republike Srbije uvode se sledeći porezi na imovinu:

1. porez na imovinu,
2. porez na nasleđe i poklon,
3. porez na prenos autorskih prava.

Porezi na imovinu u potpunosti odražavaju princip oporezivanja prema ekonomskoj moći obveznika. Oporezivanje imovine zasniva se na tome da ko ima imovinu, ima i da plati porez i što više ima, više će da plati. Od oporezivanja nisu izuzeti ni pokloni, ni imovina stečena nasleđem, a prenos imovine sa jednog na drugog vlasnika takođe se oporezuje.

Učešće prikupljenih sredstava od poreza na imovinu, u ukupnim javnim prihodima Republike Srbije je zanemarljivo.⁷⁹

2.2.6 Akcize

Akcizama se oporezuju određeni proizvodi koje građani troše u velikim količinama, ali im oni suštinski nisu neophodni, već se smatraju luksuzom, a samim korišćenjem građani oštećuju svoje ili zdravlje drugih.

Akcizama se oporezuju sledeći proizvodi:⁸⁰ naftni derivati, biogoriva, duvanske prerađevine, alkoholna pića, kafa i električna energija.

Obveznik akcize je proizvođač, odnosno uvoznik akciznih proizvoda.⁸¹ Međutim efekte oporezivanja akcizom snosiće krajnji kupac, potrošač, koji će akcizu platiti kroz navbavnu cenu proizvoda.

Prihodi od akciza su posle PDV-a, drugi po učešću u ukupnim javnim prihodima Republike Srbije, sa preko dvadeset procenata, a zajedno sa PDV-om čine osamdeset procenata ukupnih prihoda budžeta.⁸²

⁷⁵ Isto, član 3.

⁷⁶ **Struktura poreskih prihoda budžeta**, dostupno na: <http://www.ekonomskeanalize.com/index.php/struktura-poreskih-prihoda-budzeta>

⁷⁷ Kuzman, T. (2013), **Istorija poreza**, TV Pink 3, dostupno na: <https://www.youtube.com/watch?v=gc0VIOToiGA>

⁷⁸ **Zakon o porezima na imovinu** („Službeni glasnik RS“ br.76/1991... 43/1994)

⁷⁹ **Struktura poreskih prihoda budžeta**, dostupno na: <http://www.ekonomskeanalize.com/index.php/struktura-poreskih-prihoda-budzeta>

⁸⁰ **Zakon o akcizama** („Službeni glasnik RS“ br.22/2001... 108/2016), čl.2.

⁸¹ Isto, čl.6.st.1.

⁸² **Struktura poreskih prihoda budžeta**, dostupno na: <http://www.ekonomskeanalize.com/index.php/struktura-poreskih-prihoda-budzeta>

2.2.7 Carine

Carine predstavljaju porez na međunarodnu trgovinu. Promet dobara preko državne granice podleže plaćanju uvoznih, odnosno izvoznih carinskih dažbina. Cilj uvođenja carina je zaštita fiskalnih, ekonomskih i finansijskih interesa Republike Srbije.⁸³

Država štiti domaću proizvodnju uvođenjem carinskih dažbina na uvoz dobara iz inostranstva, jer sa carinom uračunatom u nabavnu cenu, strani proizvod postaje skuplji i manje konkurentan domaćim proizvodima.

Prihodi ostvareni od naplate carinskog duga, kazni i prodate carinske robe, predstavljaju prihod budžeta Republike Srbije.⁸⁴

2.3 Doprinosi

Socijalno osiguranje lica koja obavljaju rad na teritoriji Republike Srbije je obavezno, nezavisno od volje osiguranika. Obveznici doprinosa su i osiguranik i poslodavac.⁸⁵

Doprinosa se obezbeđuju sredstva socijalnog osiguranja građana, i to:⁸⁶

1. penzijsko i invalidsko osiguranje,
2. zdravstveno osiguranje,
3. osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

Osnovica doprinosa je zarada, odnosno druga naknada za obavljen rad.⁸⁷ Sredstva prikupljena od uplaćenih doprinosa predstavljaju javni prihod pod kontrolom i na raspolaganju organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, uspostavljenim od strane države.⁸⁸

2.4 Neporeski prihodi

„Neporeski prihodi su javni prihodi koji se naplaćuju pravnim ili fizičkim licima za korišćenje javnih dobara (naknade), pružanje određene javne usluge (takse), zbog kršenja ugovornih ili zakonskih odredbi (penali i kazne) kao i prihodi koji se ostvare upotrebom javnih sredstava“.⁸⁹

Naknade i takse su najčešće prihodi lokalnih samouprava. Organi lokalne vlasti uvode naknade i takse na svojim teritorijama kako bi finansirali lokalne rashode. Naknada za zaštitu životne sredine, lokalna komunalna taksa, razne administrativne takse najčešći su oblici neporeskih prihoda lokalnih samouprava.

Kazne za neblagovremeno plaćene poreze i doprinose su učestali neporeski prihod u Republici Srbiji.

⁸³ **Carinski zakon** („Službeni glasnik RS“ br.18/10... 108/16)

⁸⁴ Isto, član 290.

⁸⁵ **Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje** („Službeni glasnik RS“ br.84/2004... 112/2015)

⁸⁶ Isto, član 2.

⁸⁷ Isto

⁸⁸ Isto, član 4.

⁸⁹ **Zakon o budžetskom sistemu** („Službeni glasnik RS“ br.54/2009... 99/2016), čl.2. st.1. tč.18)

TREĆI DEO
SISTEM KRIVIČNOPRAVNE ZAŠTITE JAVNIH PRIHODA I
ULOGA FORENZIČKE REVIZIJE U ISTOM

Niko porez ne plaća dobrovoljno već se njegova naplata vrši prinudno, na osnovu suvereniteta države. Obaveznost izvršavanja određene radnje ne može postojati bez sankcije predviđene za nepostupanje po obavezi. Država štiti javne prihode sankcionisanjem obveznika koji izbegavaju plaćanje poreza jer kada to ne bi činila, pored izgubljenih prihoda od tih lica dovela bi i obveznike koji plaćaju porez u diskriminišući položaj u odnosu na one koji ga ne plaćaju, što bi neizbežno dovelo do masovne poreske evazije.

Obaveza plaćanja poreza propisana je Ustavom Republike Srbije,⁹⁰ kao najvišim pravnim aktom, obaveza je opšta i zasniva se na ekonomskoj moći obveznika. Izbegavanje plaćanja poreza smatra se krivičnim delom.⁹¹ Da bi se učinilac sankcionisao, krivično delo mora se dokazati na sudu. Sudske presude donose se na osnovu činjenica i dokaza koji se moraju prikupiti u istrazi.

U tom kontekstu citiramo odredbe krivičnog zakonodavstva Republike Srbije: „Nikome ne može biti izrečena kazna ili druga krivična sankcija za delo koje pre nego što je učinjeno zakonom nije bilo određeno kao krivično delo, niti mu se može izreći kazna ili druga krivična sankcija koja zakonom nije bila propisana pre nego što je krivično delo učinjeno“;⁹² Svako se smatra nevinim sve dok se njegova krivica za krivično delo ne utvrdi pravnosnažnom odlukom suda.⁹³

3.1 Pojam krivičnog dela

Krivično delo u Republici Srbiji, definisano je Krivičnim zakonikom,⁹⁴ na sledeći način: „Krivično delo je ono delo koje je zakonom predviđeno kao krivično delo, koje je protivpravno i koje je skrivljeno“.

Pored objektivnih obeležja, prozivzakonito delo koje se smatra krivičnim, mora da sadrži i subjektivna obeležja krivice. Učinilac dela je morao biti uračunljiv u vreme kada je učinio krivično delo, mora biti dokazano da je postupao sa umišljajem, da je bio svestan ili je bio dužan i mogao biti svestan da je njegovo delo zabranjeno.⁹⁵

Osnovna obeležja krivičnog dela jesu: radnja izvršenja, posledica, društvena opasnost dela, protivpravnost i krivica učinioca.⁹⁶ Radnja izvršenja podrazumeva ponašanje učinioca, zbog kojeg je došlo do izvršenja krivičnog dela; Posledica je postojanje dela kao društveno opasnog; Pod društveno opasnim delom smatra je ono delo koje ugrožava ili povređuje određena pravna dobra, državu ili društvenu zajednicu, odnosno pojedinca; Protivpravnost podrazumeva kršenje norme koja zabranjuje izvesno ponašanje; Krivica postoji ako je učinilac postupao sa umišljajem ili iz nehata, ukoliko je zakonom tako predviđeno.

⁹⁰ Ustav Republike Srbije („Službeni glasnik RS“ br.98/2006), čl.91.

⁹¹ Krivični zakonik („Službeni glasnik RS“ br.85/2005... 108/2014), čl.229.

⁹² Isto, čl.1.

⁹³ Zakonik o krivičnom postupku („Službeni glasnik RS“ br.72/2011... 55/2014), čl.3. st.1.

⁹⁴ Isto, čl.14. st.1.

⁹⁵ Isto, čl.22.

⁹⁶ Stojanović, Z. (2006), *Krivično pravo – opšti deo*, Pravna knjiga, Beograd, str.95. do str.104.

3.1.1 Pojam bića krivičnog dela

Pod bićem krivičnog dela podrazumeva se skup posebnih elemenata koji predstavljaju bitna obeležja određenog krivičnog dela, koja karakterišu samo to posebno krivično delo i odvajaju ga od svakog drugog krivičnog dela.⁹⁷

3.1.2 Pojam krivičnih sankcija

Krivične sankcije su mere krivično-pravne prinude koje izriče sud, u zakonito sprovedenom postupku, počinocu krivičnog dela, radi zaštite društva od kriminaliteta. Krivične sankcije mogu biti se izreći u obliku: kazne, mere upozorenja, mere bezbednosti i vaspitne mere.⁹⁸

„Svrha izricanja krivičnih sankcija je suzbijanje dela kojima se ugrožavaju vrednosti zaštićene krivičnim zakonodavstvom“.⁹⁹ „Svrha kažnjavanja je: sprečavanje počinoca da čini krivična dela; uticanje na počinoca da ubuduće ne čini krivična dela; uticanje na druge da ne čine krivična dela; izražavanje društvene osude za krivično delo, jačanje morala i učvršćivanje obaveze poštovanja zakona“.¹⁰⁰

3.2 Pojam i vrste krivičnog postupka

Krivični postupak u Republici Srbiji uređen je Zakonikom o krivičnom postupku.¹⁰¹ Predmet krivičnog postupka je utvrđivanje krivične odgovornosti i izricanje kazne učiniocu krivičnog dela. Faze postupka obuhvataju:

1. predistražni postupak,
2. istragu,
3. optuženje,
4. glavni pretres,
5. presudu,
6. pravne lekove.

„Državni organi, pravna i fizička lica prijavljuju krivična dela koja se gone po službenoj dužnosti, o kojima su obaveštena ili za njih saznaju na drugi način, pod uslovima predviđenim zakonom“.¹⁰² „Krivična prijava se podnosi javnom tužiocu koji rukovodi predistražnim postupkom“.¹⁰³

„Istragom se prikupljaju podaci i dokazi koji su potrebni da bi se moglo odlučiti da li će se podići optužnica ili obustaviti postupak“.¹⁰⁴ „Istragu sprovodi javni tužilac“.¹⁰⁵

„Nadležni javni tužilac podiže optužnicu kada postoji opravdana sumnja da je određeno lice učinilo krivično delo“.¹⁰⁶ „Javni tužilac optužnicu podnosi veću nadležnog suda“.¹⁰⁷

⁹⁷ Pojam bića krivičnog dela, <http://kriviconpravo.blogspot.rs/2014/07/8-pojam-bica-krivcnog-djela-elementi.html>

⁹⁸ Krivični zakonik („Službeni glasnik RS“ br.85/2005... 108/2014), čl.4. st.1.

⁹⁹ Isto, čl.14.st.2.

¹⁰⁰ Isto, čl.42.

¹⁰¹ Zakonik o krivičnom postupku („Službeni glasnik RS“ br.72/2011... 55/2014)

¹⁰² Isto, čl.280.

¹⁰³ Isto, čl.281. i čl.285.

¹⁰⁴ Isto, čl.295. st.2.

¹⁰⁵ Isto, čl.298. st.1.

„Predsednik veća po prijemu potvrđene optužnice i spisa predmeta započinje pripreme za glavni pretres“.¹⁰⁸ „Pripreme za glavni pretres podrazumevaju održavanje pripremnog ročišta, određivanje glavnog pretresa i donošenje drugih odluka koje se odnose na upravljanje postupkom“.¹⁰⁹ „Glavni pretres je javan“.¹¹⁰ Na glavnom pretresu tužilac izlaže optužnicu, saslušava se optuženi i potom se izvode dokazi, ispituju se svedoci i veštak iznosi svoj nalaz i mišljenje.

„Na osnovu dokaza koji su izvedeni na glavnom pretresu, sud donosi presudu“.¹¹¹ „Presudom se optužba odbija, optuženi oslobađa optužbe ili optuženi oglašava krivim“.¹¹² „Presuda se izriče i objavljuje u ime naroda“.¹¹³

Pravni lekovi podrazumevaju pravo stranke na žalbu protiv presude, zahtev za ponavljanje krivičnog postupka i zahtev za zaštitu zakonitosti.¹¹⁴

3.3 Poreska krivična dela

Izbegavanje plaćanja poreza kojim obveznik dolazi u sukob za relevantnim zakonskim propisima smatra se nezakonitim delom. Na takva dela država odgovara sankcijom koja može biti prekršajnog i krivičnog karaktera. Svesno izbegavanje plaćanja poreza smatra se krivičnim delom u Republici Srbiji.¹¹⁵ Postojanje namere bitna je odrednica ovog krivičnog dela koja ga suštinski odvaja od prekršaja.

Poreska krivična dela su dela, koja kao moguću posledicu imaju potpuno ili delimično izbegavanje plaćanja poreza, sačinjavanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje, ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole, nedozvoljen promet akciznih proizvoda i druge nezakonite radnje koje su u vezi sa izbegavanjem i pomaganjem u izbegavanju plaćanja poreza.¹¹⁶

Objekat zaštite poreskih krivičnih dela je sistem javnih prihoda kao stub ekonomskog sistema države; Objekat napada je porez koji predstavlja javni prihod; Radnja izvršenja se sastoji u davanju lažnih podataka; Posledica dela se sastoji u neplaćanju zakonske obaveze; Izvršilac dela je poreski obveznik ili zakonski zastupnik; Krivične sankcije su novčana kazna i kazna zatvora; Pravna posledica osude može biti zabrana vršenja poziva, delatnosti i dužnosti.

Poreskim krivičnim delima, u skladu sa krivičnim i poreskim zakonodavstvom Republike Srbije, smatraju se sledeća dela:

1. Poreska utaja;
2. Neplaćanje poreza po odbitku;
3. Krijumčarenje;

¹⁰⁶ Isto, čl.331. st.1.

¹⁰⁷ Isto, čl.333. st.1.

¹⁰⁸ Isto, čl.344. st.1.

¹⁰⁹ Isto, čl.344. st.2.

¹¹⁰ Isto, čl.362. st.1.

¹¹¹ Isto, čl.419. st.1.

¹¹² Isto, čl.421. st.1.

¹¹³ Isto, čl.418. st.2.

¹¹⁴ Isto, čl.432. do čl.494.

¹¹⁵ **Krivični zakonik** („Službeni glasnik RS“ br.85/2005... 108/2014), čl.229.

¹¹⁶ **Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji** („Službeni glasnik RS“ br.82/02... 15/16), čl.135. st.2.

4. Neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit;
5. Ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole;
6. Nedozvoljen promet akciznih proizvoda;
7. Nedozvoljeno skladištenje robe.

Krivično delo poreska utaja, shodno odredbama Krivičnog zakonika,¹¹⁷ smatra se da je izvršeno kada neko u nameri da potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina, daje lažne podatke o zakonito stečenim prihodima, o predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza; kada neko u istoj nameri, u slučaju obavezne prijave, ne prijavi zakonito stečeni prihod, odnosno predmete ili druge činjenice koje su od uticaja na utvrđivanje ovakvih obaveza; ili kada neko u istoj nameri na drugi način prikriva podatke koji se odnose na utvrđivanje navedenih obaveza; a iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi stopedeset hiljada dinara.

Biće krivičnog dela neplaćanje poreza po odbitku čine isti elementi kao i krivično delo utaja poreza, a to su iznos neplaćene poreske obaveze iznad stopedeset hiljada dinara i prisutnost namere poreskog obveznika da izbegne plaćanje poreza i doprinosa.¹¹⁸ Sankcijama za krivično delo neplaćanje poreza po odbitku, država štiti porez na dohodak građana i doprinose za obavezno socijalno osiguranje.

Krijumčarenjem se smatra prenošenje robe preko carinske linije, izbegavajući mere carinskog nadzora, prodaja, rasturanje i prikrivanje neocarinjene robe ili na drugi način izbegavanje plaćanja carine.¹¹⁹

Krivično delo neosnovano iskazivanje iznosa za povraćaj poreza i poreski kredit vrši onaj ko u nameri da ostvari pravo na neosnovan povraćaj poreza ili poreski kredit, podnese poresku prijavu neistinitog sadržaja, u kojoj iskaže iznos za povraćaj poreza ili poreski kredit veći od 500.000 dinara.¹²⁰

Krivično delo ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole smatra se da je izvršeno kada neko sa namerom otuđi, sakrije, ošteti, uništi ili učini neupotrebljivom stvar koja je predmet prinudne naplate poreza ili poreske kontrole.¹²¹

Krivično delo nedozvoljen promet akciznih proizvoda vrši onaj ko suprotno propisima kojima je uređeno oporezivanje akcizama, nabavi radi stavljanja u promet ili stavlja u promet proizvode koji se u skladu sa zakonom smatraju akciznim proizvodima.¹²²

Ko uskladišti ili dozvoli skladištenje dobara za koja ne poseduje propisanu dokumentaciju o poreklu, smatra se da je izvršio krivično delo nedozvoljeno skladištenje robe.¹²³

¹¹⁷ **Krivični zakonik** („Službeni glasnik RS“ br.85/2005... 108/2014), čl.229.

¹¹⁸ Isto, čl.229a

¹¹⁹ Isto, čl.230.

¹²⁰ **Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji** („Službeni glasnik RS“ br.82/02... 15/16), čl.173a

¹²¹ Isto, čl.175

¹²² Isto, čl.176

¹²³ Isto, čl.176a

3.4 Otkrivanje poreskih krivičnih dela

Otkrivanje poreskih krivičnih dela i njihovih izvršilaca uređeno je Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji,¹²⁴ a povereno je poreskoj policiji, kao posebnoj organizacionoj jedinici Poreske uprave.

Osnovni zadatak poreske policije je da u predistražnom postupku utvrdi činjenice koje određuju da li je poresko krivično delo učinjeno i da prikupi dovoljno materijalnih dokaza za krivični postupak. To podrazumeva utvrđivanje postojanja i visine utajene poreske obaveze, kao i prisustvo direktnog umišljaja, odnosno namere izbegavanja plaćanja poreza.

Inspektori poreske policije vrše kriminalističku obradu u okviru koje preduzimaju operativno-taktičke mere i istražne radnje, sa ciljem da obezbede materijalne tragove, odnosno da obezbede dovoljno kvalitetnih dokaza za započinjanje krivičnog postupka. Poreska policija u predistražnom postupku postupka kao organ unutrašnjih poslova i ovlašćena je da, u skladu sa zakonom, preduzima sve potražene radnje, izuzev ograničenja kretanja.¹²⁵ U tom smislu poreska policija, može pozivati i saslušavati osumnjičenog uključujući i njegovo prinudno dovođenje, izvršiti pretresanje stana, poslovnih ili drugih prostorija, prevoznih sredstava i lica kada postoje osnovi sumnje da je izvršeno poresko krivično delo i izvršiti privremeno oduzimanje predmeta koji mogu poslužiti kao dokaz u krivičnom postupku za poreska krivična dela.¹²⁶

Na osnovu prikupljenih obaveštenja poreska policija sastavlja krivičnu prijavu, u kojoj navodi dokaze koje je prikupila istražnim radnjama i podnosi je javnom tužiocu.¹²⁷ Javni tužilac, u skladu sa zakonom koji uređuje krivični postupak, dalje odlučuje o pokretanju istrage, podizanju optužnice ili odbacivanju prijave.

3.5 Uloga forenzičke revizije u predkrivičnom postupku

Otkrivanje poreskih krivičnih dela nije moguće sprovoditi bez poznavanja poreskih propisa, propisa iz oblasti bankarskog, deviznog i spoljno-trgovinskog poslovanja, primene računovodstvenih, revizorskih i finansijskih veština i znanja iz ekonomskih nauka uopšteno. Pored toga neophodno je i poznavanje propisa krivičnog postupka, metoda i tehnika kriminalističke obrade i istražnih radnji. Dakle kako bi poreska krivična dela mogla biti otkrivena, a učinioci izvedeni pred lice pravde neophodno je korišćenje dostignuća i saznanja iz različitih naučnih oblasti. Upravo ova konstatacija predstavlja definiciju forenzike.

Uloga forenzike u istrazi predviđena je odredbama Zakonika o krivičnom postupku, citiramo:¹²⁸ „Ako je javnom tužiocu potrebna pomoć policije (forenzička, analitička i dr.) ili drugih državnih organa u vezi sa sprovođenjem istrage, oni su dužni da mu na njegov zahtev tu pomoć pruže“. „Na zahtev javnog tužioca, pravno lice je dužno da pruži pomoć za preduzimanje dokazne radnje koja ne trpi odlaganje“.

¹²⁴ Isto, čl.135. st.1.

¹²⁵ Isto, čl. 135. st.3.

¹²⁶ Isto, čl.135. st.4.

¹²⁷ Isto, čl.137. st.1.

¹²⁸ **Zakonik o krivičnom postupku** („Službeni glasnik RS“ br.72/2011... 55/2014), čl.298. st.4.

Pravna lica dužna su da sve poslovne promene i transakcije uredno evidentiraju u poslovnim knjigama. Kontrola utvrđenog poreza kod takvih obveznika podrazumeva kontrolu poslovnih knjiga i reviziju finansijskog izveštaja. S obzirom na kompleksnost sastavljanja finansijskog izveštaja, primene velikog broja normi zakonske regulative, međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja, i sa njima povezanih mišljenja i tumačenja, izdatih od nadležnih organa, lica koja obavljaju reviziju moraju posedovati visok nivo znanja iz oblasti finansijskog izveštavanja i bogato iskustvo.

Ukoliko je obveznik prilikom vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja finansijskog izveštaja, sa namerom prekršio propisane norme, takve je nepravilnosti teže otkriti od slučajnih grešaka. Klasična revizija finansijskih izveštaja nije usmerena na otkrivanje kriminalnih radnji u finansijskim izveštajima, i one joj često promiču. Razlog tome najviše leži u činjenici da je protivpravno pribavljena imovinska korist, najčešće materijalno beznačajna za privredni subjekt, u smislu uticaja na realno prikazivanje finansijskog položaja i rezultata poslovanja. Za otkrivanje takvih radnji u finansijskom izveštavanju razvijen je poseban oblik revizije finansijskih izveštaja - forenzička revizija. Metodologija koju forenzički revizori koriste u svom radu direktno je usmerena na otkrivanje nezakonitih radnji u finansijskim izveštajima i prikupljanje materijalnih tragova i dokaza značajnih za krivični postupak.

3.6 Uloga forenzičke revizije u sudskom postupku

Utvrđivanje postojanja i određivanje visine poreske obaveze je pored namere ključno pitanje u sudskom postupku, prilikom suđenja za poreska krivična dela.¹²⁹ Po preovlađujućoj sudskoj praksi iznos utajenog poreza se mora utvrditi na osnovu nalaza i mišljenja sudskog veštaka.¹³⁰ Veštačenje je dokazna radnja koju obavlja sudski veštak. Veštak je u suštini svedok suda koji može pružiti mišljenje u vezi sa određenim pitanjem, zasnovano na jedinstvenom iskustvu, obrazovanju ili obuci.¹³¹ Iskusan forenzički revizor koji raspolaže zadovoljavajućim stepenom znanja iz računovodstva, revizije i drugih ekonomskih oblasti, može se registrovati kao sudski veštak finansijske struke, i pružiti sudsku podršku dostavljanjem svog nalaza i mišljenja.

¹²⁹ Karličić M. 2015 **Osvrt na krivično delo poreska utaja**, 28. Tužilačka reč, Udruženje tužilaca Srbije, Beograd, str.103

¹³⁰ Isto, str.103.

¹³¹ Petković, A. (2010), **Forenzička revizija**, Proleter AD Bečej, str.161.

Č E T V R T I D E O

OBLICI PORESKE EVAZIJE I FORENZIČKI POSTUPCI OTKRIVANJA ISTE, SA POSEBNIM OSVRTOM NA OTKRIVANJE UTAJE PDV-a I POREZA NA DOBIT PRAVNIH LICA

Porez je sredstvo finansiranja jedne države, odnosno zajednice, koji ona ubira od svojih građana, odnosno pojedinaca. Plaćanje poreza podrazumeva da se pojedinac mora odreći neposrednih ekonomskih koristi, koje bi ostvario kada bi izdatke za porez koristio za lične potrebe, u cilju posrednih koristi koje uživa kao građanin jedne države. Sasvim je očekivano da se neće kod svakog pojedinca javiti jednaka motivisanost i savesnost u plaćanju poreza, stoga naplata poreza ne može biti na dobrovoljnoj osnovi. Zadatak države je da obezbedi efikasan sistem prinudne naplate poreza a pojava izbegavanja plaćanja istog naziva se poreska evazija.

4.1 Poreska evazija

Od kada je poreza bilo je i oblika otpora prema njemu. Porez se danas naplaćuje u novcu a u istoriji se naplaćivao u različitim oblicima, u vidu proizvoda ili u vidu prinudnog rada. Tako se i poreska evazija izvodila na različite načine. Najokrutniji oblik prikupljanja poreza u srpskoj istoriji bio je za vreme vladavine Osmanskog carstva, poznat kao „danak u krvi“, a naplaćivao se od hrišćanskih porodica, uzimanjem jednog muškog deteta za potrebe služenja osmanskoj vojsci. Poznato je da se izbegavanje plaćanja ovog poreza izvodilo odsecanjem prstiju sa šaka deteta, kako bi ga onespobili za vojnu službu.

Reč evazija vodi poreklo od latinskog glagola evadere, koji znači izmaći, izbeći, bežati i slično.¹³² U poreskoj terminologiji ovim pojmom označavaju se različiti načini izbegavanja plaćanja poreza. Evazija poreza može biti zakonita i nezakonita.

4.1.1 Zakonita poreska evazija

Ako obveznik preduzima mere i radnje da smanji svoju poresku obavezu ili je u potpunosti izbegne, a da pri tome ne dolazi u sukob sa zakonskim propisima, radi se o zakonitoj evaziji. Zakonita evazija može biti propisana samim zakonom ili jednostavno dozvoljena jer ni jednim pozitivnim propisom nije zabranjena.

Dakle, porez se može smanjiti ili izbeći na različite legitimne načine. Koristeći znanje stručnih lica moguće je pronaći praznine u samim propisima zbog nepreciznosti, manjkavosti, nedorečenosti, nepokrivenosti i na taj način izbeći plaćanje poreza. U praksi se dešava da u jednoj državi postoje različite poreske stope koje se u pojedinim gradovima ili delovima zemlje primenjuju za istu oblast oporezivanja pa se smanjenje poreske obaveze može izvesti jednostavnom promenom prebivališta lica ili sedišta firme. Uzdržavanjem od potrošnje određenih visoko oporezovanih proizvoda i usluga još jedan je način legitimnog izbegavanja plaćanja poreza.

Evazija poreza često je propisana i samim zakonom kojim se uređuje oblast oporezivanja. To su najčešće slučajevi kada država zacrtanim ciljevima fiskalne politike želi da zaštiti određene slojeve svojih obveznika ili da podstakne određene oblasti privrede. Tada poreski obveznici ne plaćaju porez državi koristeći razne oblike propisanih poreskih kredita, subvencija i slično.

¹³² Evazija, dostupno na: <http://www.vokabular.org/?lang=sr-lat&search=evazija>

Na zakonitu evaziju država mora da računa u planiranju svojih budžeta i da naplatu javnih prihoda neophodnih za finansiranje državnih rashoda kompenzuje na drugi način. Ono što je daleko opasnije po državni sistem jeste nezakonita evazija.

4.1.2 Nezakonita poreska evazija

Ako poreski obveznik izbegava plaćanje poreza povređujući time zakonske propise, radi se o nezakonitoj evaziji. Sa aspekta vrste poreza koja se izbegava razlikujemo defraudaciju i kontrabandu.¹³³

Defraudacija, ili utaja javlja se u okolnostima kada poreski obveznik uopšte ne prijavi ili netačno prijavi elemente za utvrđivanje poreza i time dovede poreske organe u zabludu. Najčešći primeri defraudacije su neregistovanje delatnosti, neprijavljivanje ili delimično prijavljivanje prometa, kao i zaposlenih radnika. Kontrabanda se javlja kod neprijavljivanja prometa robe preko državne granice, čime se izbegava plaćanje posrednih poreza, prvenstveno carine i PDV-a.

Nezakonita evazija svakako je štetna za državu i samo društvo. Predstavlja ozbiljnu pretnju po stabilnost države jer ugrožava funkcionisanje njenih institucija. Od poreza i drugih javnih prihoda se finansira vojska, policija, zdravstvo, sudstvo, školstvo i ostale državne neprofitne organizacije koje nemaju drugi izvor prihoda, te ih poreska evazija direktno ugrožava.

Faktori koji dovode do pojave poreske evazije mogu biti subjektivnog ali i objektivnog karaktera. Oni subjektivni svakako zavise od savesnosti pojedinca, ali u posmatranju pojave poreske evazije, moraju se uzeti u obzir i objektivni faktori. Objektivni faktor može biti visina poreskog davanja u odnosu na nacionalni dohodak. Poreski prihodi limitirani su spremnošću poreskih obveznika da plaćaju porez državi, tako da rastom fiskalnog opterećenja raste i otpor plaćanju poreza, što proizvodi kontra efekat u državnom budžetu, u ekonomiji poznato pod terminom Laferova kriva.¹³⁴ Objektivni faktor je i način na koji se troše sredstva poreskih obveznika i na koji način se to njima prezentuje.

Činjenica je da je evazija sastavni deo poreza i nikada se ne može potpuno eliminisati, samo se može svoditi na zadovoljavajući nivo. Borba države sa poreskom evazijom nikada ne prestaje. Za te potrebe ona uspostavlja sistem utvrđivanja, naplate i kontrole poreza i ostalih javnih prihoda, kao i sistem krivičnopravne zaštite.

Načini na koje obveznici nezakonito izbegavaju da plaćaju porez su brojni, zavisno od vrste poreza i vrste obveznika. U nastavku istraživačkog rada, posebnu pažnju posvetićemo istraživanju načina na koje poreski obveznici, pravna lica, vrše utaju PDV-a i poreza na dobit. Uporedo ćemo istraživati i postupke forenzičkih revizora kojima se ovakvi oblici poreske utaje otkrivaju.

4.2 Utaja PDV-a i forenzički postupci otkrivanja

PDV se svrstava u gupu posrednih poreza, što znači da poreski obveznik, iako plaća porez, suštinski ne snosi teret poreza, već ga kroz dalji promet prenosi na druga lica.

¹³³ Evazija-izbegavanje plaćanja poreza, dostupno na: <https://petarpopovic.wordpress.com/2013/09/03/evazija-izbegavanje-placanja-poreza/>

¹³⁴ Laferova kriva, dostupno na: https://sr.wikipedia.org/sr/Лаферова_крива

Ta činjenica međutim, ne nosi manji rizik od utaje ovog poreza, jer neplaćanjem poreza državi, posrednog ili neposrednog, obveznik obezbeđuje sebi nezakoniti prihod.

4.2.1 Utaja PDV-a neprijavljivanjem u registar PDV obveznika

PDV je uveden u fiskalni sistem Republike Srbije kao porez kojim se oporezuje oblast prometa proizvoda i usluga, a obveznici su lica koja vrše promet u okviru obavljanja delatnosti. Međutim nisu svi privredni subjekti „a priori“ dužni da obračunavaju i plaćaju PDV pri obavljanju prometa. Zakonom o PDV-u¹³⁵ predviđene su olakšice za one privrednike koji ne ostvaruju godišnje promete veće od Zakonom određenog iznosa.

U tom smislu citiramo sledeće odredbe Zakona o PDV-u: „Malim obveznikom, smatra se lice koje vrši promet dobara i usluga, a čiji ukupan promet u poslednjih 12 meseci nije veći od 8.000.000 dinara“,¹³⁶ „Mali obveznik ne obračunava PDV za izvršen promet dobara i usluga, nema pravo iskazivanja PDV-a u računima, nema pravo na odbitak prethodnog poreza i nije dužan da vodi evidenciju propisanu ovim zakonom“.¹³⁷ Upravo ove odredbe često su zloupotrebijene u praksi.

Naime, mali obveznici nemaju obavezu obračunavanja i plaćanja PDV-a, ali isto tako nemaju ni pravo na odbitak prethodnog PDV-a, što znači da PDV plaćen pri nabavci direktno uvećava prodajnu cenu, bez mogućnosti za kupce, obveznike PDV-a, da isti odbiju od svoje obaveze. To sa jedne strane olakšava malim privrednicima i smanjuje administrativne troškove ali generalno podrazumeva da mali obveznici nisu konkurentni na tržištu među poreskim obveznicima uključenim u sistem PDV-a, i čistom ekonomskom logikom motivisani su da se registruju u sistem PDV-a.

Međutim postoje privredni subjekti kojima izuzetno pogoduje da ostanu van sistema PDV-a. To su oni privredni subjekti koji nemaju značajnije nabavke od prethodnih učesnika u prometu, čije osnovne troškove predstavljaju zarade za obavljen rad, a čiji kupci najčešće nisu PDV obveznici. To je slučaj sa subjektima koji se isključivo bave pružanjem usluga za krajnju potrošnju, kao i poljoprivrednici. Ukoliko promet kod takvih privrednih subjekata, u periodu od 12 meseci, pređe Zakonom određen limit za male obveznike, može se očekivati od istih da žele da sakriju svoj promet od države. Takvi subjekti koji se odluče da utaje PDV od države, ne podnose evidencionu prijavu nadležnim organima, odbijajući da se registruju u sistem PDV-a i time izbegnu obavezu podnošenja PDV prijave i plaćanja poreza.

Otkrivanje ovog oblika PDV utaje može se izvršiti uvidom u poslovne knjige obveznika. Forenzički revizor može izračunati ostvareni promet na osnovu salda računa prihoda od prodaje. Test salda računa mogao bi se sprovesti praćenjem evidencije dokumenata i testom logičnosti. Uzorkovanjem radnog naloga, otpremnice, izdatog računa ili fiskalnog računa, revizor dalje proverava tok dokumentacije o prodaji i evidentiranje u poslovnim knjigama. Testom logičnosti revizor upoređuje prihode od prodaje obveznika sa drugim, privrednim subjektima iz iste delatnosti, koji posluju u sličnim uslovima.

¹³⁵ **Zakon o PDV-u** („Službeni glasnik RS“ br.84/2004...83/2015)

¹³⁶ Isto, čl.33. st.1.

¹³⁷ Isto, čl.33. st.2.

Na osnovu angažovanih kapaciteta obveznika i skopljenih ugovora sa kupcima, revizor može razviti očekivanja o visini ostvarenih prihoda. Kontrolisanje prometa po tekućem računu, takođe je dobar pokazatelj. Revizorski dokazi za ovaj oblik PDV utaje bili bi dokumentacija i matematički dokazi.

Međutim kada je obveznik pored Zakona o PDV-u prekršio i druge propise kao što je neregistrovanje delatnosti koju obavlja, neizdavanje fiskalnih računa i druge dokumentacije o prodaji, a usluge je naplaćivao u gotovom novcu, praktično je nemoguće utvrditi ostvareni promet.

4.2.2 Utaja PDV-a podcenjivanjem dugovanog poreza

Dugovani porez je PDV koji je obveznik bio dužan da obračuna pri izvršenom prometu dobara i usluga. Taj PDV obveznik unosi u poresku prijavu kao dugovani PDV od kojeg oduzima prethodni PDV a razlika predstavlja poresku obavezu koju je obveznik dužan da uplati u državni budžet. Obzirom da visina dugovanog PDV-a direktno utiče na visinu poreske obaveze, javlja se motiv poreskih obveznika da sakriju dugovani PDV i time utaje porez državi.

Analiziranje ovakvih oblika utaje PDV-a, započećemo sa navođenjem normi koje su propisane Zakonom o PDV-u, a koje su najčešće prekršene ili zloupotrebjene.

U tom smislu citiramo sledeće odredbe: „Obveznik je dužan da obračunava PDV za odgovarajući poreski period na osnovu prometa dobara i usluga u tom periodu, ako je za njih, u skladu sa ovim zakonom nastala poreska obaveza, a obveznik je istovremeno i poreski dužnik“;¹³⁸ „Poreski dužnik, je obveznik koji vrši oporezivi promet dobara i usluga, osim kada obavezu plaćanja PDV-a u skladu sa ovim članom ima drugo lice“;¹³⁹ „Predmet oporezivanja PDV-a su isporuka dobara i pružanje usluga koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu...“;¹⁴⁰ „Sa prometom uz naknadu izjednačava se uzimanje ili upotreba dobara koja su deo poslovne imovine poreskog obveznika za lične potrebe osnivača, vlasnika, zaposlenih ili drugih lica“;¹⁴¹ „PDV se ne plaća na promet dobara koja obveznik šalje ili otprema u inostranstvo“;¹⁴² „Obveznik je dužan da izda račun za svaki promet dobara i usluga“.¹⁴³

Prema odredbama Zakona koje se najčešće zloupotrebljavaju analiziraćemo sledeće oblike podcenjivanja dugovanog PDV-a:

1. Neizdavanje računa za izvršen promet dobara i usluga;
2. Lažiranje mesta prometa kao da se vrši u inostranstvu;
3. Fiktivan izvoz kao oblik PDV prevare;
4. Uzimanje iz poslovne imovine za privatne svrhe.

¹³⁸ Isto, čl.49. st.2.

¹³⁹ Isto, čl.10. st1.

¹⁴⁰ Isto, čl.3. st.1.

¹⁴¹ Isto, čl.4. st.4. tč.1) i čl.5. st.4. tč.1)

¹⁴² Isto, čl.24. st.1. tč.2)

¹⁴³ Isto, čl.42. st.1.

4.2.2.1 Neizdavanje računa za izvršen promet dobara i usluga

Dakle, kako je prethodno navedeno, Zakon nalaže obvezniku da za izvršeni promet dobara i usluga obračuna PDV i to dokumentuje izdavanjem računa. Obaveza izdavanja računa u prometu između obveznika PDV-a propisana je Zakonom o PDV-u,¹⁴⁴ dok je obaveza izdavanja računa u maloprodaji propisana Zakonom o fiskalnim kasama.¹⁴⁵ Računi moraju sadržati redne brojeve, koji se moraju dodeljivati hronološki, tako da jednom izdat račun obveznik teško može sakriti i opravdati njegov nestanak pred poreskom kontrolom. Ono za čime pribegavaju obveznici koji žele da utaje PDV je izbegavanje izdavanja računa za izvršen promet dobara i usluga.

Oblik PDV utaje neizdavanjem računa je češći kod prometa u maloprodaji a znatno ređi kod prometa između obveznika PDV-a. Razlog tome je što je sistem PDV-a tako uspostavljen da obveznici kontrolišu jedni druge umesto države. Naime, ukoliko prodavac, obveznik PDV-a, ne izda račun kupcu, obvezniku PDV-a, kupac nema dokument koji mu je neophodan kao uslov za odbitak prethodnog (nabavljenog) PDV-a, od svog dugovanog (prodatog). U tom smislu citiramo zakonsku odredbu: „Pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako poseduje račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza, u skladu sa ovim Zakonom“.¹⁴⁶ Logično je očekivati da će kupac odbiti da plati uslugu ili dobra ukoliko mu prodavac ne izda račun u skladu sa Zakonom o PDV-u.

Sa druge strane, kupci koji nisu obveznici PDV-a, fizička lica, krajnji potrošači nemaju obavezu posedovanja računa o nabavljenim dobrima ili pruženim uslugama, barem ne sa aspekta Zakona o PDV-u. Takvi kupci često ne zahtevaju račun od prodavca i tu se otvara prostor za PDV utaju putem neizdavanja računa.

Otkrivanje ovog oblika PDV utaje može se izvršiti različitim postupcima. Najčešće korišćen postupak od strane poreskih organa je terenska kontrola. Poreski inspektori izlazeći na teren, pretvarajući se kao kupci, nabavljaju dobra ili usluge od prodavca, obveznika, kontrolišući ga da li će izdati račun za izvršen promet. Ovom metodom obezbeđuje se neoboriv dokaz da je obveznik sa namerom utajio PDV, ali se visina utajenog poreza, ne može utvrditi.

Visinu utajenog poreza moguće je utvrditi uvidom u poslovne knjige. Forenzički revizor postupkom fizičkog ispitivanja, prebrojavanjem novca u blagajni i upoređivanjem sa prikazanim prometom u fiskalnoj kasi i trgovačkoj knjizi, otkriva ovaj vid utaje. Ovaj postupak može nam i ukazati na to koliki je iznos prometa na koji obveznik nije obračunao PDV u periodu od poslednje predaje pazara. Kontrola stanja robe i proizvoda u magacinima, odnosno utvrđivanje manjkova za koje obveznik nema objašnjenje obično ukazuje na to da su roba, odnosno proizvodi prodavani bez evidentiranog prometa i obračunatog PDV-a.

¹⁴⁴ Isto, čl.42.

¹⁴⁵ **Zakon o fiskalnim kasama** („Sl.glasnik RS“ br.135/2004 i 93/2012)

¹⁴⁶ **Zakon o PDV-u** („Službeni glasnik RS“ br.84/2004...83/2015), čl.28. st.2. tč.1)

Analitičkim procedurama, testom logičnosti i ratio analizom forenzički revizor može pronaći obveznika koji „sakriva“ izvršeni promet dobara i usluga i time umanjuje dugovani PDV. Primenom modela „Looking thought substance over form“,¹⁴⁷ (na engleskom govornom području), u prevodu znači ispitivanje suštine transakcije kroz njenu formu u slučajevima nesaglasnosti forme posla sa ekonomskom suštinom; revizor može uočiti nelogičnosti u visini PDV obveze. Naime, privredni subjekt ne može na tržištu poslovati uspešno a da to ne prati i njegova obaveza za PDV. Suština PDV-a jeste da je to porez na dodatu vrednost, ili drugačije rečeno porez na maržu ili razliku u ceni. Zakoni ekonomske logike, nalažu privrednim subjektima da njihovi prihodi budu u određenoj meri veći od nastalih troškova i da na taj način ostvaruju dobit, što je i osnovni razlog njihovog postojanja. Dakle razlika između prihoda i rashoda predstavlja dobit, a sa aspekta PDV-a, predstavlja dodatu vrednost, iz čega proizilazi da dobit mora u određenoj meri biti u srazmeri sa PDV obavezom.

Dokazi za ovaj oblik PDV utaje, koji se obezbeđuju forenzičkom revizijom jesu fizički dokazi i međusobni odnosi podataka.

4.2.2.2 Lažiranje mesta prometa kao da se vrši u inostranstvu

Prethodno je navedeno da je PDV-om oporeziv samo promet dobara i usluga koji se izvrši na teritoriji Republike Srbije, iz čega proističe da promet koji obveznik izvrši van granica naše zemlje nije oporeziv PDV-om. Iz tog razloga Zakon jasno propisuje šta se smatra mestom prometa dobara i šta mestom prometa usluga.

U vezi sa time citiraćemo odredbu člana 12. stav 1. Zakona: „Mesto prometa usluga je mesto u kojem pružalac usluga obavlja svoju delatnost“,¹⁴⁸ istim članom u stavu 3. tački 4) propisano je: „Izuzetno, mestom prometa usluga smatra se mesto u kojem primalac usluge obavlja delatnost ili ima poslovnu jedinicu za koju se pruža usluga, odnosno u kojem primalac usluge ima sedište ili prebivalište ako se radi o uslugama: savetnika, inženjera, revizora, pruženim elektronskim putem, telekomunikacione, radio-televizijske, obrade podataka, stavljanje na raspolaganje osoblja...“.¹⁴⁹

Ova odredba najčešće se zloupotrebljava kod pružanja usluga nerezidentnim pravnim licima. „Nerezidentni obveznik je, pravno lice koje je osnovano i ima mesto stvarne uprave i kontrole van teritorije Republike“.¹⁵⁰ Kada domaće pravno lice, obveznik PDV-a pruža određenu vrstu usluge iz člana 12. stav 3. tačka 4) Zakona, nerezidentnom pravnom licu, koje nema stalnu poslovnu jedinicu na teritoriji Republike, niti je odredilo poreskog punomoćnika, smatra se da je mesto prometa izvršene usluge u mestu sedišta primaoca usluge, a to znači van granica Republike Srbije. A takav promet nije oporezovan PDV-om i obveznik samim tim nije dužan da ga obračuna niti plati. To je i motiv određenih obveznika, koji želeći da izbegnu plaćanje PDV-a, pri vršenju usluga nerezidentnim pravnim licima, da u fakturama prikažu vrstu usluge čije se mesto prometa smatra sedište primaoca usluge, iako se suštinski ne radi o toj vrsti usluge.

¹⁴⁷ Karličić M. 2015 **Osvrt na krivično delo poreska utaja**, 28. Tužilačka reč, Udruženje tužilaca Srbije, Beograd, str.96.

¹⁴⁸ **Zakon o PDV-u** („Službeni glasnik RS“ br.84/2004...83/2015), čl.12. st.1.

¹⁴⁹ Isto, čl.12. st.3. tč.4)

¹⁵⁰ **Zakon o porezu na dobit pravnih lica** („Sl.glasnik RS“ br.25/2001... 112/2015), čl.3. st.2.

Radi lakšeg razumevanja ovog vida PDV utaje navešćemo sledeći primer; Pravno lice iz Republike Srbije iznajmljuje putnička vozila stranom pravnom licu za potrebe zaposlenih radnika stranog lica a za vreme njihovog boravka u Republici Srbiji. Ovakva usluga smatra se „rent a car“ uslugom i shodno odredbama člana 12. Zakona¹⁵¹ mesto prometa je mesto u kojem pružalac obavlja delatnost, što je u ovom slučaju u Republici Srbiji. To dalje znači da je promet oporeziv PDV-om i podrazumeva obavezu obračunavanja i plaćanja PDV-a. Međutim kada bi obveznik u fakturi za izvršene usluge stranom licu prikazao drugu vrstu usluge, kao na primer konsultanske usluge, ili uslugu obrade podataka, mestom prometa smtralo bi se inostranstvo i PDV ne bi bio obračunat niti plaćen u Republici Srbiji.

Ovakav vid utaje PDV-a može se otkriti kontrolisanjem registrovane delatnosti obveznika u evidenciji nadležnih organa. Ukoliko obveznik nije registrovan za obavljanje usluge koju je naveo u fakturi jasan je pokazatelj utaje. Međutim kada bi obveznik pored iznajmljivanja vozila imao i registrovanu delatnost pružanja usluga iz člana 12. stav 3. tačka 4) Zakona, vrlo je teško otkriti ovakav način PDV utaje. Upravo je učestalost ovakvog načina PDV utaje razlog za još jednu izmenu Zakona o PDV-u u 2017. godini, kojom će se bitno promeniti odredbe kojima je propisano mesto prometa usluga kako bi država rešila problem poreske evazije ove vrste.

4.2.2.3 Fiktivan izvoz

Generalno, svaki zakon koji propisuje bilo koji oblik oporezivanja sadrži i odredbe o poreskom oslobođenju. Poreska oslobođenja su nepovoljna za državu ali sa druge strane država njima želi da stimuliše određene obveznike ili delatnost. Izvoz je svakako povoljan za ekonomiju svake zemlje, pa je jedan od načina za stimulaciju izvoza i odrcanje države od oporezivanja prometa proizvoda i usluga namenjenih inostranstvu. Neoporezivanje izvoza je i mera kojom se izbegava dvostruko oporezivanje, u cilju poreske harmonizacije sa zemljama EU. Uvoz je svakako oporeziv u zemlji u koju se unose dobra, pa bi oporezivanje izvoza dodatno uvećalo cenu tih dobara. Nabavna cena uvezenih dobara sadržala bi dva poreza i što bi remetilo promet robe na međunarodnom tržištu.

U Zakonu o PDV-u,¹⁵² poreska oslobođenja za izvoz dobara i usluga propisana su odredbama člana 24., kao poreska oslobođenja za promet dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza. To znači da obveznik koji vrši ovakav promet ima pravo na odbitak prethodnog poreza, koji je sadržan u računima iz svih njegovih nabavki koje su povezane sa vršenjem prometa dobara i usluga namenjenih izvozu, a da pri tome nema obavezu obračunavanja i plaćanja PDV-a. U poreskim prijavama obveznika koji se pretežno bave izvozom, nema obaveze za plaćanje PDV-a državi, već se iskazuje iznos za povraćaj koji je država dužna da uplati njima. Ova odredba o poreskom oslobođenju izvoza je najranjivija za zloupotrebu, odnosno utaju PDV-a i protivpravno sticanje imovinske koristi od strane pojedinih obveznika.

Kako bi se država zaštitila od zloupotreba odredbi poreskog oslobođenja za promet dobara i usluga namenjenih izvozu, podzakonskim aktom propisani su uslovi pod kojima se ovo oslobođenje može ostvariti.

¹⁵¹ **Zakon o PDV-u** („Službeni glasnik RS“ br.84/2004...83/2015), čl.12. st.1. u vezi čl.12. st.3. tč.4) alineja (1)

¹⁵² Isto, čl.24.

Odredba člana 3. Pravilnika¹⁵³ glasi: „Poresko oslobođenje za dobra koja se šalju ili otpremaju u inostranstvo, obveznik može da ostvari ako poseduje izvoznju deklaraciju koja sadrži potvrdu da su dobra istupila sa teritorije Republike Srbije, odnosno overenu kopiju izvozne deklaracije, o izvršenom izvozu dobara izdatu u skladu sa carinskim propisima“; „Potvrdu o izvršenom izvozu dobara overava nadležni carinski organ“.

Obveznici koji imaju nameru da utaje PDV od države, zloupotrebljavajući poresko oslobođenje za izvoz dobara, najčešće pribegavaju falsifikovanju potvrde o izvršenom izvozu, dok dobra prodaju u zemlji „na crno“, bez evidencije prometa i obračunavanja i plaćanja PDV-a. Takvi obveznici pored neplaćanja poreza državi u svojim poreskim prijavama iskazuju iznos za povraćaj prethodnog PDV-a, čime nezakonito prisvajaju imovinsku koist na štetu državnog budžeta.

Otkrivanje ovog oblika PDV utaje obavlja se kontrolisanjem dokumentacije o izvršenom izvozu, koju je obveznik dužan da poseduje i čuva. Ukoliko se posumnja na verodostojnost potvrde o izvršenom izvozu, može se zatražiti drugi primerak potvrde od carinskih organa, koji su oni dužni da čuvaju u svojoj arhivi, i ukoliko se utvrdi da ga carinski organi ne poseduju, odnosno da nije izdat sa njihove strane, to je jasan pokazatelj i dokaz da je obveznik falsifikovao dokumentaciju i time sa namerom utajio porez od države.

Forenzički postupci za otkrivanje ovog oblika PDV utaje su dokumentovanost i inspekcija dokumenata, a revizijski dokaz koji bi se obezbedio je dokumentacija.

4.2.2.4 Uzimanje iz poslovne imovine u privatne svrhe

Obzirom da je uzimanje ili upotreba dobara koja su deo poslovne imovine poreskog obveznika, za lične potrebe osnivača, vlasnika, zaposlenih ili drugih lica, izjednačeno sa prometom dobara i usluga uz naknadu, proističe da tada nastaje i obaveza da se na takav promet obračuna PDV i plati državi, isto kao da su ta dobra prodana na tržištu. Razlog za ovakvu odredbu Zakona¹⁵⁴ je to što je obveznik prilikom nabavke istih dobara koristio pravo na odbitak prethodnog PDV-a, pa s obzirom da dobra nije prometovao na tržištu i obračunao dugovani PDV, sada mora državi vratiti PDV koji je odbio prilikom nabavke. Postoji očekivanje da pojedini vlasnici ili zaposleni u privrednom subjektu, obvezniku PDV-a, prilikom uzimanja ili korišćenja sopstvenih proizvoda, ili nekog drugog oblika poslovne imovine, za lične, odnosno privatne potrebe, ne žele na to platiti PDV. Ne obračunavanjem PDV-a na ovakvu vrstu prometa obveznik čini poresku utaju.

Radi lakšeg razumevanja ovakvog oblika PDV utaje navešćemo sledeći primer; Vlasnik fabrike obuće odličio je da zbog uspešno završene poslovne godine, svoje radnike časti na taj način što će oni i članovi njihovih porodica dobiti besplatne cipele iz asortimana firme. Vlasnik ustupa radnicima proizvode svoje fabrike bez naknade, jer smatra da je to njegovo pravo, a da pri tome ne izdaje račun niti drugi dokument u kojem je obračunat PDV, jer ne želi da opterećuje radnike a ni fabriku dodatnim troškovima.

¹⁵³ Pravilnik o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza („Sl.glasnik RS“, br.120/12... 92/15), čl.3. st.1. i 5.

¹⁵⁴ Zakon o PDV-u („Službeni glasnik RS“ br.84/2004...83/2015), čl.4. st.4. tč.1) i čl.5. st.4. tč.1) i 2)

Međutim kada je nabavljen materijal za proizvodnju cipela, PDV iskazan na nabavnim računima uredno je korišćen kao odbitni PDV, sa pravom, jer je materijal nabavljen da bi se ugradio u proizvod koji će pri daljem prometu biti oporezovan PDV-om. To što proizvod nije prodat na tržištu uz naknadu, već podeljen radnicima bez naknade, ne znači da takav promet nije oporeziv PDV-om i da se ne mora platiti porez državi.

Otkrivanje ovakvog oblika PDV utaje vrši se uvidom u poslovne knjige obveznika. Ukoliko je obveznik ispoštovao propise kojima je uređeno računovodstvo i porez na dobit pravnih lica, troškovi nastali ustupanjem bez naknade bili bi knjiženi kao ostali rashodi koji nisu priznati u poreskom bilansu, na kontu 579. Ukoliko je obveznik prekršio i ove propise, radi otkrivanja PDV utaje, forenzički revizor pristupa racio analizi, kontrolisanju izlaza robe i proizvoda sa zaliha i upoređivanje sa prikazanim izlaznim prometom u PDV evidenciji. Za svako neslaganje mora postojati dokumentovano objašnjenje u suprotnom ukazuje na PDV utaju. Ovi postupci korisni su kod otkrivanja neobračunatog PDV-a na uzimanje dobara iz poslovne imovine u privatne svrhe, međutim kod usluga koje se izvrše za lične, neposlovne potrebe, a neobračuna se PDV, gotovo da nije moguće otkriti tragove koji bi ukazali na ovaj oblik PDV utaje.

4.2.3 Utaja PDV-a precenjivanjem prethodnog poreza

Sistem PDV-a zasnovan je na principu prethodnog i dugovanog poreza. Kako je prethodno navedeno, obaveza za PDV koju obveznik uplaćuje državi predstavlja razliku dugovanog i prethodnog PDV-a, u jednom poreskom periodu. Visina dugovanog i prethodnog PDV-a direktno utiče na poresku obavezu pa je u interesu obveznika da koristi sve legitimne načine kako bi umanjio dugovani PDV i povećao prethodni PDV. Kada u svom nastojanju da smanji poresku obavezu obveznik pređe granicu i dođe u sukob sa odredbama Zakona, on čini poresku utaju. S obzirom da smo prethodno analizirali prevare sa dugovanim PDV-om, u nastavku ćemo se baviti prevarama sa prethodnim PDV-om.

Analiziranje ovakvih oblika PDV utaje, započecemo sa navođenjem normi koje su propisane Zakonom o PDV-u, a koje su najčešće prekršene ili zloupotrebene.

U tom smislu citiramo sledeće odredbe: „Pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako dobra nabavljena u Republici ili iz uvoza, odnosno primljene usluge, koristi ili će ih koristiti za promet dobara i usluga koji je oporeziv PDV...“;¹⁵⁵ „Pravo na odbitak prethodnog poreza obveznik može da ostvari ako poseduje račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza, u skladu sa ovim zakonom...“;¹⁵⁶ „U poreskom periodu u kojem su ispunjeni uslovi iz st. 1. i 2. ovog člana obveznik može da odbije prethodni porez od dugovanog PDV...“.¹⁵⁷

Osnovna zloupotreba kod ulaznog poreza jeste njegovo neosnovano i nezakonito uvećanje u poreskoj prijavi, te na taj način smanjenje trenutne poreske obaveze ili stvaranje nepostojećeg, odnosno nezakonitog povraćaja PDV-a ili poreskog kredita.

¹⁵⁵ Isto, čl.28. st.1.

¹⁵⁶ Isto, čl.28. st.2.

¹⁵⁷ Isto, čl.28. st.3.

Prema odredbama Zakona koje se najčešće zloupotrebljavaju navešćemo neke od oblika prevara sa prethodnim PDV-om:

1. Fiktivne nabavke na osnovu falsifikovane dokumentacije;
2. Fiktivne nabavke na osnovu validne dokumentacije;
3. Korišćenje prethodnog PDV za promet koji nije oporeziv PDV-om.

4.2.3.1 Fiktivne nabavke na osnovu falsifikovane dokumentacije

Dakle, prethodni PDV je porez koji je zaračunat obvezniku prilikom njegove nabavke dobara ili usluga koje su mu neophodne za dalji proces poslovanja. Prethodni PDV direktno smanjuje obavezu privrednog subjekta za PDV, pa obveznici koji pribegnu nezakonitom smanjivanju svoje obaveze, u poreskoj prijavi nastoje „napumpati“ prethodni PDV po osnovu fiktivnih nabavki. S obzirom na prethodno navedenu zakonsku normu da je poreskom obvezniku neophodan račun izdat od strane drugog obveznika u prometu o iznosu prethodnog poreza, kao neophodan uslov za odbitak prethodnog PDV-a, tu je i motiv poreskog obveznika koji vrši zloupotrebu zakonskih odredaba, da pribegne falsifikovanju primljenog računa.

Sadržina računa propisana je Zakonom, i u tom smislu citiramo zakonsku normu:¹⁵⁸ „Račun naročito sadrži sledeće podatke: 1) naziv, adresu i PIB obveznika - izdavaoca računa; 2) mesto i datum izdavanja i redni broj računa; 3) naziv, adresu i PIB obveznika - primaoca računa; 4) vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga; 5) datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja; 6) iznos osnovice; 7) poresku stopu koja se primenjuje; 8) iznos PDV koji je obračunat na osnovicu; 9) napomenu o odredbi ovog zakona na osnovu koje nije obračunat PDV; 10) napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate“.

Dakle, obveznik bi morao da lažira sve ove podatke, a najosetljiviji su podaci o izdavaocu računa. Obveznik koji falsifikuje primljeni račun, zloupotrebljava naziv, PIB i sedište drugog privrednog subjekta, bez njegovog znanja i odobrenja, prikazujući lažne podatke o primljenim dobrima ili uslugama, sa iskazanim PDV-om, koji će koristiti da odbije od svoje poreske obaveze i pri tome oštetiti budžet Republike.

Kako bi što bolje sakrili ovu vrstu utaje PDV-a od poreske kontrole, privredni subjekti obično falsifikuju račune dobavljača sa kojima već imaju poslovnu saradnju i stvarno ostvarene promete, nadajući da će tako teže biti otkriveni. Češće se fiktivne nabavke odnose na usluge, kojima je mnogo teže ući u trag nego dobrima, koja se lakše mogu proveriti.

Ukoliko se posumnja da se radi o falsifikovanim računima nabavki, ovaj oblik PDV prevare otkriva se proverom izdavaoca računa u registru PDV obveznika, i ukoliko postoji, forenzički revizor od istog se može zahtevati konfirmaciju, spisak izdatih računa prema obvezniku kod koga se vrši kontrola. Upoređivanjem spiskova računa izdavaoca i primaoca nesumljivo se može utvrditi da li se radi o falsifikovanim dokumentima.

Forenzički postupci otkrivanja ovog oblika PDV utaje, su dokumentovanost, inspekcija i konformacija, a revizijski dokaz su iskazi trećih lica.

¹⁵⁸ Isto, čl.42. st.4.

4.2.3.2 Fiktivne nabavke na osnovu validne dokumentacije - fantom firme

U praksi se dešava da jedan privredni subjekt, obveznik PDV-a, uredno registrovan kod poreskih organa ispostavlja validne račune sa iskazanim PDV-om drugom obvezniku, koji takav PDV koristi kao prethodni i odbija od svoje poreske obaveze a da pri tome uslugu ili dobra nikada nije primio. Takav račun nije izdat po osnovu stvarno izvršenog prometa već se ispostavlja samo radi sticanja koristi po osnovu odbitka prethodnog poreza. Ovakav vid prevare ide u korist primaocu računa ali izdavalac računa svakako ima poresku obavezu i obračunati PDV dužan je da plati državi. Zato se ovaj oblik PDV utaje uglavnom izvodi zajedno sa još jednim oblikom prevare a to je osnivanje „fantom firmi“.

Naime, „fantom firma“ osniva se na kratak vremenski period, bez bilo kakve poslovne imovine, a u svrhe poreske utaje. „Fantom firma“ registruje se kao PDV obveznik i izdaje račune za fiktivne isporuke, sa iskazanim PDV-om, kako bi primalac računa ostvario protivzakonitu korist od odbitka takvog PDV-a po osnovu fiktivnih nabavki. „Fantom firma“ neće platiti državi dugovani PDV i ubrzo se zatvara pre nego što je poreski organi uoče i preduzmu odgovarajuće mere.

„Fantom firme“ osnivaju se radi utaje i drugih poreza, kao što je porez na dobit pravnih lica i porez na dohodak građana. U složenijim sistemima prevara osnivaju se lanci ovakvih firmi koje organizovano deluju protiv javnih prihoda. Ovakav oblik PDV prevare smatra se najsloženijim od svih i jako ga je teško otkriti i dokazati.

4.2.3.3 Korišćenje prethodnog PDV-a za promet koji nije oporeziv PDV-om

Prvi i osnovni uslov za ostvarivanje prava na odbitak prethodnog PDV-a, propisan Zakonom,¹⁵⁹ jeste da se prethodni promet koristi za budući promet koji je oporeziv PDV-om. Šta to znači? To znači da se isključivo iznos PDV-a zaračunatog privrednom subjektu pri njegovim nabavkama onih dobara i usluga koje su povezane, odnosno neophodne za vršenje njegove delatnosti, a koja je pri tome oporeziva PDV-om, može odbiti od dugovanog PDV-a. Iz toga proističe da se PDV iz nabavki dobara i usluga koje se ne koriste za vršenje oporezivog prometa, ne sme odbijati od poreske obaveze. Koji je to promet koji nije oporezovan PDV-om. Članom 25. Zakona,¹⁶⁰ propisana su poreska oslobođenja za promet dobara i usluga bez prava na odbitak prethodnog poreza, kao što su to poslovanje zakonskim sredstvima plaćanja, usluge osiguranja, obrazovanja, poštanske usluge, verske usluge, medicinske usluge, promet zemljišta, promet objekata osim prvog prenosa, itd.

Radi lakšeg razumevanja navešćemo sledeći primer; Privredni subjekt obveznik PDV-a iznajmljuje poslovni prostor od drugog obveznika, u kojem obavlja dve delatnosti. U istom poslovnom prostoru otvorio je ugostiteljski objekat, i menjačnicu. Ugostiteljstvo je oporezivo PDV-om dok poslovanje zakonskim sredstvima plaćanja nije. Kad privredni subjekt primi fakturu za zakup poslovnog prostora u kojoj je iskazan PDV, u svojoj poreskoj prijavi koristi celokupan iznos prethodnog PDV-a i odbija ga od svoje PDV obaveze. Isto tako službeno teretno vozilo koje koristi za nabavku namirnica za ugostiteljski objekat koristi i za prevoz novca od menjačnice do banke. PDV iskazan u računima za gorivo i održavanje vozila koristi u celokupnom iznosu i odbija od svoje PDV obaveze.

¹⁵⁹ Isto, čl.28. st.1. tč.1)

¹⁶⁰ Isto, čl.25.

Ovakv oblik PDV utaje otkriva se uvidom u dokumentaciju o zajedničkim troškovima dweju delatnosti i proverom u PDV evidenciji da li je obveznik odvajao iznos prethodnog poreza na iznos koji se odnosi na oporeziv i na neoporeziv promet. Forenzički postupak bio bi računska kontrola a revizijski dokaz, matematički dokaz.

4.3 Utaja poreza na dobit pravnih lica i forenzički postupci otkrivanja

Oporezivanje dobiti privrednih subjekata u Republici Srbiji uređeno je Zakonom o porezu na dobit pravnih lica¹⁶¹. Shodno odredbama Zakona, obračunavanje poreza vrši se primenom poreske stope od 15%, na oporezivu dobit. Poreska osnovica, odnosno oporeziva dobit, izračunava se usklađivanjem dobiti iskazane u bilansu uspeha pravnog lica, sastavljenog prema propisima kojima je uređeno računovodstvo. Dakle, porez na dobit i bilans uspeha pravnog lica, tesno su povezani. Pravilno sastavljen bilans uspeha osnova je za pravilno utvrđivanje poreza na dobit.

Dobit poslovne godine iskazana u bilansu uspeha pravnog lica osnova je za utvrđivanje poreza. Dobit predstavlja pozitivnu razliku između prihoda i rashoda u jednom obračunskom periodu. Sa svakom transakcijom kojom se u poslovnim knjigama priznaje prihod, dobit se potencijalno povećava a sa svakim priznatim rashodom dobit se potencijalno smanjuje. Sasvim je logično očekivati da će pravna lica koja žele da umanje svoju poresku obavezu podcenjivati svoje prihode i isto tako precenjivati rashode.

Iz navedenog zaključujemo da finansijski izveštaj, odnosno bilans uspeha kao njegov sastavni deo, predstavlja instrument kojim se može uticati na visinu poreske obaveze. Kršenjem pravila priznavanja, vrednovanja i prezentacije pozicija u finansijskim izveštajima, utvrđenih Zakonom o računovodstvu,¹⁶² Međunarodnim računovodstvenim standardima, (u daljem tekstu MRS), odnosno Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja, (u daljem tekstu MSFI), obveznik direktno dolazi u sukob i sa odredbama Zakona o porezu na dobit pravnih lica¹⁶³.

Nezakonita evazija poreza na dobit pravnih lica može se javiti u dva suštinska oblika:

1. odlaganje plaćanja poreza,
2. izbegavanje plaćanja poreza.

4.3.1 Utaja poreza na dobit pravnih lica odlaganjem plaćanja poreza

Jedno od opštih računovodstvenih načela,¹⁶⁴ podrazumeva prikazivanje prihoda i rashoda u finansijskom izveštaju za poslovnu godinu na koju se odnose, bez obzira na datum njihove naplate odnosno isplate. Vremensko raspoređivanje prihoda i rashoda utiče na visinu dobiti iskazane u jednom obračunskom periodu, a tako i na visunu obračunatog poreza.

¹⁶¹ Zakon o porezu na dobit pravnih lica („Službeni glasnik RS“ br.25/2001... 112/2015)

¹⁶² Zakon o računovodstvu („Službeni glasnik RS“ br.62/2013)

¹⁶³ Zakon o porezu na dobit pravnih lica („Službeni glasnik RS“ br.25/2001... 112/2015)

¹⁶⁴ Zakon o računovodstvu („Službeni glasnik RS“ br.62/2013), čl.19. st.1. tč.4)

Kršenjem opšteg računovodstvenog načela putem prevremenog priznavanja rashoda, odnosno zakasnelog priznavanja prihoda, obveznik može umanjiti poresku obavezu tekuće godine i odložiti plaćanje poreza na naredne godine.

Pogrešno je smatrati da se odlaganjem plaćanja poreza na dobit, na naredne poslovne godine, suštinski ne oštećuje državni budžet. Nezakonitim odlaganjem plaćanja poreza javlja se „Oliver-Tancijev efekat“,¹⁶⁵ vremenska razlika između budžetskih rashoda, koji se isplaćuju po tekućim cenama i priticanja prihoda koji se ubiraju u iznosu realno obezvređenom za rast cena. Iz tog razloga zakonom kojim se uređuje poreski postupak,¹⁶⁶ pored propisane kazne, propisana je i obaveza obračunavanja kamate za neblagovremeno plaćene poreze.

4.3.1.1 Odloženo priznavanje prihoda

U skladu sa Konceptualnim okvirom za finansijsko izveštavanje,¹⁶⁷ prihod se priznaje u bilansu uspeha kada nastane povećanje budućih ekonomskih koristi, povezano sa povećanjem imovine ili smanjenjem obaveza.

Kod određenih poslovnih promena povećanje imovine u jednom obračunskom periodu može biti posledica aktivnosti iz više obračunskih perioda. U takvim slučajevima prihodi se moraju alocirati na obračunske periode kojima pripadaju, poštujući opšta računovodstvena načela. Primeri takvih poslovnih promena su unapred naplaćeni zakup poslovnog prostora koji se odnosi na period dve ili više poslovnih godina, pretplata na štampu, literaturu i slično, koja je odmah naplaćena od kupaca a isporučivaće se u više obračunskih perioda. Za knjiženje takvih poslovnih promena Pravilnikom o kontnom okviru,¹⁶⁸ propisani su računi grupe 49 – pasivna vremenska razgraničenja.

Obveznici koji imaju nameru da porez na dobit nezakonito „prebace“ u narednu poslovnu godinu mogu zloupotrebiti konta pasivnih vremenskih razgraničenja, na taj način što će za izvršen promet u poslovnoj godini potraživati od kupca naknadu, pa čak i naplatiti, a prihode neće iskazati u bilansu uspeha već će ih razgraničiti u bilansu stanja, na konto pasivnih vremenskih razgraničenja, i tako odložiti plaćanje poreza na dobit za konkretno ostvareni prihod.

Radi lakšeg razumevanja ovog oblika utaje poreza na dobit, navešćemo primer nepropisnog razgraničavanja prihoda, kao posledicu pogrešne primene računovodstvene regulative;

Elektrosrbija d.o.o. Kraljevo, primilo je donaciju od svojih potencijalnih kupaca, u vidu trafostanice. Izgradnju trafostanice stanovnici jednog naselja sami su finansirali kako bi omogućili priključak električne energije za svoja domaćinstva. U skladu sa propisima kojima se uređuje oblast energetike, stanovnici su trafostanicu bili dužni da ustupe nadležnom distributeru električne energije. Elektrosrbija d.o.o. Kraljevo je sredstvo koje joj je ustupljeno evidentirala u svojim poslovnim knjigama kao povećanje imovine, na kontu 023 – oprema, uz kontra stav konto 495 – odloženi prihodi i primljene donacije u skladu sa MRS 20.¹⁶⁹

¹⁶⁵ Grupa autora, (2005), **Porez na dodatu vrednost**, Privredni savetnik, Beograd, str.6.

¹⁶⁶ **Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji** („Službeni glasnik RS“ br.82/02... 15/16), čl.75. st.1.

¹⁶⁷ **Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje** („Sl. glasnik RS“, br. 35/2014), poglavlje 4., paragraf 47.

¹⁶⁸ **Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike** („Sl. glasnik RS“, br. 95/2014), čl.38.

¹⁶⁹ **Međunarodni računovodstveni standard 20** („Sl. glasnik RS“, br. 35/2014)

Pravila MRS 20¹⁷⁰ nalažu da se državna dodeljivanja priznaju kao prihod tokom perioda neophodnih za sučeljavanje sa povezanim troškovima koje treba nadoknaditi iz tog prihoda. Obzirom da se trafostanica smatra stalnim sredstvom koje će se tošiti duži niz godina, Elektrosrbija d.o.o. nije prihod od donacije priznala odjednom, već će ga priznavati u delovima, duž više obračunskih perioda zajedno sa troškovima amortizacije.

Ono što je u ovom slučaju Elektrosrbija d.o.o. zanemarila jeste činjenica da je trafostanicu dobila od svojih kupaca, a ne od države. U MRS 20 izričito se naglašava da se standard primenjuje samo u slučaju državnih dodeljivanja, stoga u ovom slučaju nije bilo osnova za primenu MRS 20. Obveznik, Elektrosrbija d.o.o. Kraljevo, pogrešnim tumačenjem računovodstvene regulative, nije iskazao realno ostvarene prihode u obračunskom periodu u kojem je primio donaciju, i na taj način nezakonito je umanjio obavezu poreza na dobit pravnih lica, za tekući obračunski period.

Otkrivanje ovog oblika utaje poreza na dobit, vrši se testiranjem transakcija koje čine saldo pasivnih vremenskih razgraničenja. Inspekcijom dokumenata na osnovu kojih je izvršeno priznavanje pasivnih razgraničenja revizor prikuplja dokaze o eventualano nezakonitom odlaganju priznavanja prihoda.

4.3.1.2 Prevrneno priznavanje rashoda

Rashod se, u skladu sa Konceptualnim okvirom za finansijsko izveštavanje,¹⁷¹ priznaje u bilansu uspeha kada nastane smanjenje budućih ekonomskih koristi, povezano sa smanjenjem imovine ili povećanjem obaveza. Rashodi se priznaju na osnovu direktne povezanosti između nastalih troškova i realizacije pojedinačnih stavki prihoda. Kada se očekuje nastanak ekonomskih koristi tokom nekoliko obračunskih perioda onda se rashodi priznaju na osnovu sistematičnih i racionalnih procedura alokacije, kao što je to slučaj sa priznavanjem rashoda povezanim sa korišćenjem stalne imovine.

Odstupanje od navedenih pravila Konceptualnog okvira, i opštih računovodstvenih načela, vodi posledično i do nepravilno utvrđene osnovice poreza na dobit. U vezi sa time, opisaćemo najčešće oblike nepravovremenog priznavanja rashoda u cilju nezakonitog smanjenja tekuće poreske obaveze:

1. Priznavanje rashoda budućih perioda;
2. Priznavanje rashoda perioda za izdatke koji se priznaju kao imovina;
3. Precenjena ispravka vrednosti potraživanja.

4.3.1.2.1 Priznavanje rashoda budućih perioda

Kao i kod vremenskog razgraničavanja prihoda postoje specifične poslovne promene koje zahtevaju razgraničavanje rashoda, sa ciljem pravilnog raspoređivanja rashoda onom obračunskom periodu kojem zaista pripada. Odliv ekonomskih koristi u jednom obračunskom periodu može biti povezan sa prihodima koji će se realizovati u nekim narednim poslovnim godinama. Za potrebe knjiženja takvih poslovnih promena Pravilnikom o kontnom okviru¹⁷² propisani su računi grupe 28 – aktivna vremenska razgraničenja.

¹⁷⁰ Isto, paragraf 12.

¹⁷¹ Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje ("Sl. glasnik RS", br. 35/2014), poglavlje 4., paragraf 49. do 51.

¹⁷² Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike ("Sl. glasnik RS", br. 95/2014), čl.22.

Obveznici koji nastoje da umanje poresku obavezu za tekuću poslovnu godinu, na račun narednih godina, mogu namerno izbeći razgraničavanje rashoda u bilansu stanja i prikazati rashod budućih perioda u bilansu uspeha za tekuću poslovnu godinu.

Primer za ovakav oblik utaje poreza na dobit je knjiženje rashoda zakupa poslovnog prostora koji je u celosti isplaćen zakupodavcu unapred, za period zakupa koji prelazi poslednji dan na koji se završava poslovna godina. Obveznik je priznao rashod u poslovnoj godini u kojoj je izvršio isplatu, a da se pri tome samo deo rashoda odnosi na godinu za koju se sastavlja bilans uspeha, a ostali deo rashoda odnosi na naredne poslovne godine.

Otkrivanje ovog oblika utaje poreza na dobit, vrši se testiranjem transakcija koje čine saldo aktivnih vremenskih razgraničenja. Inspekcijom dokumenata na osnovu kojih je izvršeno priznavanje aktivnih razgraničenja revizor prikuplja dokaze o eventualno nezakonito prevremeno priznatom rashodu.

4.3.1.2.2 Priznavanje rashoda perioda za izdatke koji se priznaju kao imovina

U skladu sa Konceptualnim okvirom za finansijsko izveštavanje,¹⁷³ imovina se priznaje u bilansu stanja kada je nastao rashod za koji se smatra da će rezultirati prilivom ekonomskih koristi u privredni subjekt, nakon tekućeg obračunskog perioda.

Izdaci koji se priznaju kao imovina, suštinski podrazumevaju da samnjenje jedne pozicije aktive, ne znači i odliv ekonomskih koristi iz privrednog subjekta, već predstavlja istovremeno povećanje druge pozicije aktive, odnosno takvom poslovnom promenom ne menja se vrednost imovine privrednog subjekta. Takvi izdaci najčešće su vezani za nabavku osnovnih sredstava, za koje je potrebno izdvojiti novčana sredstva, ali će se ona trošiti duž više poslovnih godina i u vremenu eksploatacije doprinositi prilivu ekonomskih koristi privrednom subjektu.

Rashodi koji nastaju trošenjem osnovnih sredstava nazivaju se amortizacijom i priznaju se u bilansu uspeha na osnovu sistematičnih i racionalnih procedura alokacije. Obzirom da važeća računovodstvena regulativa dozvoljava pravnom licu da sam proceni korisni vek sredstva a tako i visinu amortizacije za jedan obračunski period, takvi rashodi iskazani u bilansu uspeha ne priznaju se za svrhe utvrđivanja poreza na dobit, već obveznik mora izvršiti obračun poreske amortizacije prema Pravilniku o načinu utvrđivanja amortizacije za poreske svrhe.¹⁷⁴

Obveznik koji želi da umanji tekuću poresku obavezu, troškove nabavke sredstva, čiji je vek upotrebe duži od jedne poslovne godine, može odmah priznati kao rashod, bez priznavanja sredstva u bilansu stanja, i na taj način prevremenim priznavanjem rashoda u bilansu uspeha za tekuću poslovnu godinu umanjiti poresku obavezu, na račun narednih godina u kojima bi parcijalno iskazivao rashode amortizacije.

¹⁷³ Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje ("Sl. glasnik RS", br. 35/2014), poglavlje 4., paragraf 45.

¹⁷⁴ Pravilnik o načinu razvrstavanja stalnih sredstava po grupama i načinu utvrđivanja amortizacije za poreske svrhe („Službeni glasnik RS“ br.116/2004 i 99/2010)

U prilog ovom obliku utaje poreza na dobit, ide i činjenica da se izmenama Zakona o porezu na dobit pravnih lica¹⁷⁵ 2012. godine, izgubio vrednosni kriterijum za priznavanje osnovnog sredstva, za potrebe obračuna amortizacije u poreske svrhe. Smernice MSFI nalažu privrednom subjektu da svojim opštim aktom definiše vrednosni kriterijum kojim bi razgraničio priznavanje osnovnih od obrtnih sredstava. U tom slučaju, sva sredstva čija je nabavna vrednost ispod utvrđenog kriterijuma, neće se priznati kao stalna, bez obzira na vek trajanja. To dalje znači da će se troškovi, nastali nabavkom sredstava, koja se u skladu sa obveznikovim računovodstvenim politikama smatraju obrtnim, priznati kao rashod jednokratno, u momentu stavljanja sredstava u upotrebu.

Dakle, obveznik koji želi da troškove nabavljenih sredstava prikaže odjednom, u bilansu uspeha za poslovnu godinu u kojoj je otpočeo sa korišćenjem, može podići vrednosni kriterijum za priznavanje osnovnih sredstava dovoljno visoko, da izbegne parcijalno priznavanje troškova amortizacije u narednim poslovnim godinama, na račun tekuće poslovne godine, i tako umanjiti tekuću poresku obavezu.

Još jedan način prevremenog priznavanja rashoda perioda za izdatke koji se u skladu sa računovodstvenom regulativom priznaju kao imovina, jeste priznavanje rashoda perioda za troškove koji se kapitalizuju. U skladu sa MRS 23,¹⁷⁶ troškovi pozajmljivanja direktno pripisivi sticanju, izgradnji ili proizvodnji sredstva, nastali u periodu koji je poreban da bi to sredstvo bilo spremno za upotrebu ili prodaju, kapitalizuju se kao deo nabavne vrednosti odnosno cene koštanja tog sredstva.

Naime, MRS 23¹⁷⁷ nalaže privrednom subjektu, da rashode kamate po kreditu, iz kojeg se finansira izgradnja osnovnog sredstva, uključi u nabavnu vrednost tog sredstva. To znači da se rashodi kamate neće priznati u bilansu uspeha za godinu u kojoj su nastali, već će se, zajedno sa osnovnim sredstvom, amortizovati duž godina u kojima će se sredstvo koristiti.

Obveznik koji želi da uveća rashode u tekućoj poslovnoj godini, kako bi umanjio poresku obavezu, može ignorisati smernice MRS 23,¹⁷⁸ i rashode kamate po kreditu za investicije, odmah priznati u bilansu uspeha.

Otkrivanje precenjenih rashoda perioda nije lak zadatak za forenzičke revizore. Transakcije na osnovu kojih su rashodi priznati u poslovnim knjigama su uglavnom toliko brojne da nije moguće iskontrolisati sve. Kada je u pitanju priznavanje rashoda umesto imovine, revizor bi se trebalo usresrediti na kontrolu salda konta rashoda alata i inventara u upotrebi, rashoda tekućeg održavanja osnovnih sredstava, finansijskog rashoda kamata po kreditima i drugih konta gde bi izdaci koji nisu priznati kao imovina mogli biti proknjiženi na rashod perioda.

Revizorski test za otkrivanje ovog oblika utaje poreza na dobit je testiranje transakcija a forenzički postupci dokumentovanost i inspekcija. Revizijski dokaz je dokumentacija.

¹⁷⁵ **Zakon o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit pravnih lica** („Službeni glasnik RS“ br.119/2012)

¹⁷⁶ **Međunarodni računovodstveni standard 23** („Službeni glasnik RS“ br. 35/2014)

¹⁷⁷ Isto

¹⁷⁸ Isto

4.3.1.2.3 Precenjena ispravka vrednosti

Finansijski izveštaj treba da pruži istinit i pošten pregled finansijskog položaja i uspešnosti poslovanja pravnog lica. U skladu sa navedenom odredbom Zakona o računovodstvu,¹⁷⁹ od pravnog lica se zahteva da na dan sastavljanja finansijskog izveštaja izvrši proveru tačnosti podataka prikazanih u knjigama i usaglasi ih sa stvarnim, odnosno realnim stanjem. Vrednost imovine je ono u šta se najviše sumnja, stoga je pravno lice obavezno da na datum bilansa izvrši popis imovine i testira njenu vrednost. Potraživanja su stavka imovine koja će direktno doneti budući novčani priliv pravnom licu, stoga, se od njega zahteva da prema verovatnoći naplate, vrednuje svoja potraživanja, na dan sastavljanja finansijskih izveštaja.

Pravno lice ima zadatak da proceni verovatnoću naplativosti, odnosno verovatnoću da će njegov dužnik ispuniti svoju obavezu. Procena se obično vrši preko nekoliko pokazatelja kao što su: protek roka za naplatu, dokumentacija o usaglašavanju potraživanja – IOS ili zapisnik, informacije o stečaju ili likvidaciji dužnika i slično. Ona potraživanja koja se procene kao nenaplativa, pravno lice dužno je da obezvredi i prikaže kao rashod u bilansu uspeha.

Odredbama Zakona o porezu na dobit pravnih lica¹⁸⁰ ispravka vrednosti potraživanja priznaje se kao rashod ukoliko je od roka za naplatu proteklo najmanje 60 dana. To ne znači da se svako potraživanje koje nije naplaćeno u ovom roku odmah smatra nenaplativim. Ukoliko je dužnik odgovorio na IOS i priznao dug, ako je uobičajeno da kasni sa plaćanjem po 60 i više dana ili postoje druge indicije da će platiti obavezu, takvo potraživanje ne treba obezvređiti.

Smernicama MRS 10,¹⁸¹ „događaji posle izveštajnog perioda“, privredni subjekti su u obavezi da prilikom sastavljanja finansijskog izveštaja za poslovnu godinu, uzmu u obzir sve informacije do kojih dođu u periodu od poslednjeg dana izveštajnog perioda do dana kada su finansijski izveštaji odobreni za objavljivanje. U okolnostima kada je obveznik ispravio vrednost nenaplaćenog potraživanja, a koje naplati posle izveštajnog perioda i pre nego što je doneo odluku o usvajanju finansijskog izveštaja, obveznik mora izvršiti korekciju priznate ispravke vrednosti potraživanja, za iznos koji je naplaćen.

Obveznik kome je u interesu da umanji poresku obavezu za dobit tekuće godine, može obezvređiti sva svoja potraživanja od čijeg roka za naplatu je prošlo više od 60 dana; da bi u narednoj godini kada naplati potraživanja, to oprihodovao i na taj način odložio plaćanje poreza na narednu godinu.

Konto rashoda od ispravke vrednosti potraživanje je logičan izbor za kontrolu salda, kada je u pitanju otkrivanje ovog oblika utaje poreza na dobit. Revizor mora izvršiti inspekciju dokumenata o potraživanju i proveriti da li je od roka za naplatu zaista protekao zakonom određen period za priznavanje ispravke vrednosti. Pored inspekcije dokumenata, potrebno je zatražiti i potvrde od kupaca radi potvrde salda nenaplaćenog potraživanja. Praćenje događaja koji su se desili u narednom obračunskom periodu a pre usvajanja finansijskog izveštaja, važno je zbog korektivnih događaja, kao što je eventualna naplata obezvređenog potraživanja.

¹⁷⁹ **Zakon o računovodstvu** („Službeni glasnik RS“ br.62/2013), čl.2. st.1. tč.6)

¹⁸⁰ **Zakon o porezu na dobit pravnih lica** („Službeni glasnik RS“ br.25/2001... 112/2015), čl.16. st.9.

¹⁸¹ **Međunarodni računovodstveni standard 10** („Službeni glasnik RS“ br. 35/2014)

4.3.2 Utaja poreza na dobit pravnih lica izbegavanjem plaćanja poreza

Izbegavanje plaćanja poreza na dobit pravnih lica predstavlja nezakonitu radnju poreskog obveznika koja ima za cilj trajno umanjeње poreske obaveze. Kako je prethodno navedeno, bilans uspeha predstavlja instrument kojim se može uticati na visinu poreza na dobit. Precenjivanjem rashoda i podcenjivanjem prihoda obveznik će umanjiti dobit poslovne godine i na taj način direktno umanjiti obračunati porez.

4.3.2.1 Oblici precenjivanja rashoda

Rashodi se priznaju u bilansu uspeha kada nastane smanjenje budućih ekonomskih koristi, povezano sa smanjenjem imovine ili povećanjem obaveza. To faktički znači da se priznavanje rashoda odvija podudarno sa priznavanjem povećanja obaveza ili smanjenja imovine.¹⁸² Obaveza se priznaje u bilansu stanja kada je verovatno da će odliv resursa koji sadrže ekonomske koristi biti posledica izmirenja sadašnje obaveze.¹⁸³

U skladu sa navedenim smernicama Konceptualnog okvira za finansijsko izveštavanje,¹⁸⁴ obveznik koji odluči da nezakonito umanjí svoju poresku obavezu nastojeće da precini svoje rashode precenjujući svoje obaveze. Precenjivanje obaveza najčešće se izvodi fiktivnim nabavkama dobara i usluga na osnovu falsifikovane ili čak validne dokumentacije.

4.3.2.1.1 Fiktivne nabavke na osnovu falsifikovane dokumentacije

Kako bi nezakonito prikazao fiktivne obaveze iz poslovanja, a sa njima i fiktivne rashode, obveznik poreza na dobit može pribegći falsifikovanju dokumentacije o izvršenoj nabavci dobara i usluga. To se odnosi prvenstveno na primljeni račun ali i na otpremnicu, zapisnik o prijemu i slično.

Obveznik koji falsifikuje primljeni račun, najčešće zloupotrebljava podatke drugog privrednog subjekta, kao što su naziv, PIB i sedište, bez njegovog znanja i odobrenja, prikazujući lažne podatke o primljenim dobrima ili uslugama, da bi na taj način fiktivnim rashodima umanjio obavezu poreza na dobit.

Privredni subjekti obično falsifikuju račune dobavljača sa kojima već imaju poslovnu saradnju i ostvarene promete, nadajući da će tako teže biti otkriveni. Češće se lažne nabavke odnose na usluge, kojima je mnogo teže ući u trag nego dobrima, koja se lakše mogu proveriti.

Forenzički postupci otkrivanja fiktivnih nabavki na osnovu falsifikovane dokumentacije, su potvrđivanja i inspekcija dokumenata. Na osnovu nezavisne potvrde salda od dobavljača, revizor se može uveriti u verodostojnost obveznikovih obaveza. Revizijski dokazi su dokumentacija i iskazi trećih lica.

4.3.2.1.2 Fiktivne nabavke na osnovu validne dokumentacije - fantom firme

Fiktivne nabavke mogu se prikazati i na osnovu dokumentacije koja je validna, izdata od takozvane „fantom firme“. U nastojanju da izbegnu plaćanje poreza putem prikazivanja fiktivnih nabavki, lažnih obaveza i rashoda, dovrtljivost poreskih obveznika je „otišla“ toliko daleko da je dobila elemente organizovanog kriminala.

¹⁸² Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje ("Sl. glasnik RS", br. 35/2014), poglavlje 4., paragraf 49.

¹⁸³ Isto, poglavlje 4., paragraf 46.

¹⁸⁴ Isto

„Fantom firma“ osniva se na kratak vremenski period u zemlji ili inostranstvu, često sa falsifikovanim dokumentima, bez bilo kakve poslovne imovine, i zaposlenih lica, a samo sa jednim ciljem, izbegavanje plaćanja poreza.

Obveznik poreza na dobit zaprima ispravne račune i prateću dokumentaciju od „fantom firme“ najčešće za usluge koje stvarno nikada neće biti izvršene. Obveznik na osnovu validne dokumentacije priznaje obavezu i rashod u poslovnim knjigama i na taj način umanjuje poresku obavezu. Nakon nekog vremena „fantom firma“ se zatvara i otvara nova, kako bi poreskim organima „zavarali“ trag.

Otkrivanje ovog oblika utaje poreza na dobit je jako teško. „Fantom firma“ može odgovoriti na konfirmaciju i potvrditi sve račune. Fizičkim ispitivanjem forenzički revizor može proveriti da li dobra za koje je prikazana nabavka, zaista postoje, što se ne može primeniti i na nabavljene usluge. Otežavajuću okolnost za otkrivanje predstavlja praksa da se utaja poreza na ovaj način obično izvodi organizovanim delovanjem više desetina lažnih pravnih lica.

4.3.2.2 Oblici podcenjivanja prihoda

U skladu sa Konceptualnim okvirom za finansijsko izveštavanje,¹⁸⁵ prihodi se priznaju u bilansu uspeha kada nastane povećanje budućih ekonomskih koristi, povezano sa povećanjem imovine ili smanjenjem obaveza. To faktički znači da se priznavanje prihoda odvija podudarno sa priznavanjem povećanja imovine ili smanjenja obaveze.

Izbegavanjem da prizna određeno povećanje imovine ili smanjenje obaveze, obveznik poreza na dobit, direktno potcenjuje svoje prihode, i time nezakonito umanjuje poresku obavezu. U vezi sa time navešćemo dva najčešća oblika podcenjivanja prihoda:

1. neevidentiranje prodaje u poslovnim knjigama,
2. neotpisivanje obaveze koja je zastarela ili otpuštena.

4.3.2.2.1 Neevidentiranje prodaje u poslovnim knjigama

Osnovna poslovna promena koja dovodi do povećanja budućih ekonomskih koristi povezana sa povećanjem imovine je prodaja proizvoda i usluga. Nastankom ove poslovne promene, privredni subjekt dužan je da u skladu sa računovodstvenom regulativom, u poslovnim knjigama prizna potraživanje od kupca i prihod od prodaje.

Obveznik koji želi da izbegne plaćanje poreza na dobit nastojeće da sakrije prihod od prodaje i poslovnu promenu neće evidentirati u poslovnim knjigama. Ovaj oblik poreske utaje najčešće se pojavljuje kada se prodata dobra ili usluge naplaćuju u gotovini, tada je najlakše da se prodaja i naplata sakriju, odnosno ne evidentiraju u poslovnim knjigama.

Forenzički postupak kojim se uspešno otkriva neevidentirana prodaja proizvoda i usluga u poslovnim knjigama a time i sakrivene prihode od prodaje, je praćenje evidencije dokumenata. Forenzički revizor uzorkuje određeni izvorni dokument kao što je trebovanje ili izlaz proizvoda i robe iz magacina i prati tok dokumentacije kroz računovodstveni sistem, preko izdatog računa u smislu da li su konačno zavedeni u pomoćnim evidencijama, dnevniku prodaje, knjizi izlaznih računa i u glavnoj knjizi pa na kraju do bilansne pozicije u finansijskom izveštaju.

¹⁸⁵ Isto, poglavlje 4., paragraf 47.

4.3.2.2 Neotpisivanje obaveze koja je zastarela ili otpuštena

Ukoliko je privredni subjekt priznao obvezu u poslovnim knjigama kao posledicu ranijih događaja a za čije izmirenje više ne postoji zakonska obaveza, trebao bi takvu obvezu otpisati u poslovnim knjigama i priznati prihod od smanjenja obaveza, a u skladu sa načelom da finansijski izveštaj treba da pruži istinit i pošten pregled finansijskog položaja i uspešnosti poslovanja.

Prava i obaveze privrednih subjekata, koje nastaju iz ugovora, propisane su Zakonom o obligacionim odnosima.¹⁸⁶ Istim Zakonom propisan je prestanak obaveze po osnovu zastarelosti ili otpuštanja duga. Nakon isteka roka zastarelosti, obaveza formalno prestaje da postoji i dužnik nije obavezan da je ispuni. Obaveza prestaje da postoji i kada poverilac dužniku otpustiti dug pre roka zastarelosti, kao što to najčešće čini država u skladu sa merama podsticaja i socijalne politike.

Obzirom da se u skladu sa računovodstvenom regulativom, uz smanjenje obaveze u poslovnim knjigama priznaje i prihod, takva poslovna promena utiče na povećanje osnovice poreza na dobit. Obveznik koji želi da izbegne povećanje poreza po osnovu smanjenja obaveza, neće u poslovnim knjigama otpisivati obaveze, i time će u finansijskom izveštaju obaveze biti precenjene a prihodi podcenjeni uz nezakonito umanjen porez na dobit.

Konfirmacija je najprikladniji forenzički postupak za otkrivanje neotpisane obaveze u poslovnim knjigama. Ukoliko je poverilac otpisao obvezu a dužnik nije, konfirmacija poverioca neće potvrditi dužnikove obaveze. Ispitivanjem dokumenta obaveze, revizor može saznati da li je od roka za naplatu protekao period zastarelosti.

4.3.3 Utaja poreza na dobit pravnih lica transakcijama sa povezanim licima

Povezanim licima, u skladu sa propisima kojima se uređuje oporezivanje dobiti u Republici Srbiji, smatraju se okolnosti kada jedno lice ima mogućnost kontrole ili značajnijeg uticaja na poslovne odluke drugog lica.¹⁸⁷

Transakcije sa povezanim licem, obveznik mora posebno evidentirati u poslovnim knjigama, jer su od uticaja na utvrđivanje poreza na dobit pravnog lica. Cene po kojima se vrednuju transakcije među povezanim licima smatraju se transfernim cenama,¹⁸⁸ i iste se moraju uskladiti za potrebe utvrđivanja poreza.

Pravna lica koja imaju poslovne transakcije sa licima koja se smatraju povezanim, moraju da prikažu vrednost tih transakcija po cenama koje bi se ostvarile na tržištu takvih ili sličnih transakcija, po principu „van dohvata ruke“,¹⁸⁹ i da pozitivnu razliku između prihoda po tržišnim cenama i prihoda po transfernim cenama, odnosno između rashoda po transfernim cenama i rashoda po tržišnim cenama, uključe u poresku osnovicu.

Na tržištu se mogu sresti domaći i međunarodni lanci privrednih društava, povezanih lica, organizovanih oko matičnog pravnog lica (holding ili koncern kompanije). Zbog mogućnosti donošenja poslovnih odluka u povezanim licima, matično lice može upravljati rezultatom poslovanja svakog od zavisnih lica, čime se otvara prostor za manipulisanje sa utvrđivanjem obaveze poreza na dobit.

¹⁸⁶ **Zakon o obligacionim odnosima** („Sl. list SFRJ“, br. 29/78...31/93 i „Sl. list SCG“, br. 1/2003)

¹⁸⁷ **Zako o porezu na dobit pravnih lica** („Službeni glasnik RS“ br.25/2001... 112/2015), čl.59. st.2.

¹⁸⁸ Isto, čl.59. st.1.

¹⁸⁹ Isto, čl.60. st.3.

Načini za izbegavanje plaćanja poreza su brojni, naročito ako se radi o međunarodnom lancu (utanjena kapitalizacija i slično). Kako bi Republika Srbija zaštitila poreski prihod, još od 1991. godine, izmenom poreskih propisa, uvedena je obaveza usklađivanja transferne i tržišne cene u poreskom bilansu.¹⁹⁰

Pravilnikom o kontnom okviru,¹⁹¹ propisani su posebni računi za evidentiranje transakcija sa povezanim pravnim licima. Obveznici koji žele izbeći uvećavanje poreske osnovice, usklađivanjem tržišnih i transfernih cena u poreskom bilansu, mogu transakcije sa povezanim licima evidentirati na kontima koji se ne odnose na povezana lica i tako sakriti odnos povezanih lica u finansijskom izveštaju a time i u poreskom bilansu.

Ovakav oblik utaje poreza na dobit može se otkriti forenzičkom revizijom finansijskih izveštaja. Testiranjem transakcija, inspekcijom dokumentacije, konfirmacijama i analizom trenda mogu se uočiti nezakovitosti u priznavanju i prikazivanju pozicija u finansijskom izveštaju, a time i prikupiti dokazi za krivično delo utaja poreza na dobit pravnih lica.

¹⁹⁰ **Zakon o porezu na dobit korporacija** („Službeni glasnik RS“ br.96/1991... 43/1994), čl.53. do čl.56.

¹⁹¹ **Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike** ("Sl. glasnik RS", br. 95/2014), čl.38.

P E T I D E O

ISTRAŽIVANJE: ODLUKA O UTAJI POREZA

Utaja poreza podrazumeva namernu radnju poreskog obveznika, u cilju izbegavanja plaćanja poreza. Obveznik donosi odluku da utaji porez, svestan zabranjenosti svog dela. Na takvu odluku ga mogu navesti objektivni i subjektivni faktori.

5.1 Metodološki okvir istraživanja

Predmet ovog empirijskog istraživanja jeste utvrđivanje faktora koji direktno utiču na poresku evaziju u Republici Srbiji, kao i prikazivanje na koji način i u kojoj meri faktori utiču na odlučivanje poreskih obveznika na utaju poreza.

Cilj istraživanja je pronalaženje rešenja za smanjenje poreske evazije u Republici Srbiji, uticanjem na određene faktore, merama fiskalne politike.

U istraživanje polazimo sa glavnom hipotetičkom tvrdnjom: Utaja poreza nije dugoročno isplativa, što sprečava poreskog obveznika da utaji porez.

Generalnu hipotezu razlažemo preko sledećih posebnih hipoteza:

1. Zaprećene kazne odvrćaju obveznike od odluke na poresku utaju;
2. Učestalost poreske kontrole stvara osećaj kod poreskog obveznika da utaja poreza ne može ostati neotkrivena;
3. Moralne vrednosti kod poreskih obveznika predstavljaju faktor koji smanjuje poresku evaziju.

Tehnika kojom smo se služili u istraživanju je anketa. U procesu prikupljanja podataka koristili smo tehniku analize sadržaja. Prikupljeni podaci obrađeni su tehnikom deskriptivne statistike za utvrđivanje izraženosti osnovnih varijabli i korelativnom tehnikom za utvrđivanje povezanosti varijabli istraživanja.

Za potrebe istraživanja izvršeno je anketiranje uzorka od 50 pravnih lica, poreskih obveznika Republike Srbije. Anketa je prosleđena nasumično odabranim poreskim obveznicima iz registra pravnih lica Agencije za privredne registre. Istraživanje je sprovedeno u periodu april/maj 2017. godine. Postavljeni zadaci istraživanja anketom su: utvrditi učestalost poreskih kontrola i ispitati poreski moral obveznika.

U istraživanju je korišćena i tehnika obrade podataka linernim jednačinama sa više promenljivih. Za vrednosti promenljivih korišćeni su javno dostupni podaci, odnosno vrednosti propisane važećom zakonskom regulativom i određeni rezultati dobijeni tehnikom anketiranja.

U prvom delu, istraživaćemo mogućnost ostvarivanja koristi od utaje poreza, za poreskog obveznika, koristeći se linearnim jednačinama sa više promenljivih i rezultatima anketiranja poreskih obveznika.

U drugom delu istraživaćemo uticaj moralnih vrednosti poreskog obveznika na odluku o utaji poreza.

U trećem delu biće interpretirani i analizirani rezultati anketiranja poreskih obveznika.

U četvrtom delu istraživačkog rada biće prikazana analiza ukupnih rezultata istraživanja i data zaključna razmatranja.

5.2 Koristi od utaje poreza

Istraživanje o tome da li poreski obveznici u Republici Srbiji mogu ostvariti korist utajom poreza, sprovedemo na primeru utaje poreza na dobit pravnih lica.

Na našem primeru obveznik poreza na dobit pravnih lica podnosi poresku prijavu državnim organima, u kojoj odlučuje da prijavi dobit manju od realno ostvarene i na taj način plati manji iznos poreza.

Obveznik je odlučio da utaji porez od države očekujući da će time ostvariti korist, odnosno uvećati svoju raspoloživu dobit u visini utajenog poreza. Kako bismo izračunali očekivanu korist od poreske utaje, koristićemo sledeću linearnu jednačinu sa više promenljivih:¹⁹²

$$E = (1 - p) * t * (Y - X) + p * f * t * (X - Y)$$

Promenljive veličine su:

1. Y - ostvarena dobit,
2. X - prijavljena dobit,
3. t - poreska stopa,
4. f - visina kazne,
5. p - verovatnoća otkrivanja.

Za vrednosti ostvarene dobiti „Y“, koristićemo hipotetički iznos dobiti koju je jedno pravno lice ostvarilo u jednom poreskom periodu.

Za vrednost prijavljene dobiti „X“, koristićemo hipotetički iznos prijavljene dobiti koji pravno lice prikazuje u poreskoj prijavi koju podnosi državnim organima.

Stopa poreza na dobit pravnih lica „t“, je propisana i prema važećem Zakonu o porezu na dobit pravnih lica,¹⁹³ iznosi 15%.

Krivične sankcije za poreska krivična dela u Republici Srbiji propisane su Krivičnim zakonikom¹⁹⁴ i Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji.¹⁹⁵ Kazne mogu biti zatvor i novčana kazna. Za potrebe matematičkog izračunavanja koristi od utaje poreza neophodna nam je vrednost koja je numerički izražena, pa u obzir možemo uzeti samo novčanu kaznu. Na našem primeru obveznik prijavljuje manji iznos poreza, za šta je prema važećim propisima¹⁹⁶ zaprećena kazna u visini 30% razlike između prijavljenog poreza i onog koji je trebalo prijaviti. Propisanu vrednost uzimamo za visinu kazne „f“.

Verovatnoću otkrivanja poreske utaje teško je proceniti. Sigurno je da je verovatnoća otkrivanja u direktnoj vezi sa učestalošću poreske kontrole, međutim, kad, koliko i koje poreske obveznike će kontrolisati, organi poreske kontrole čuvaju kao tajnu. U suprotnom kontrola bi izgubila svoj puni efekat. Ipak, organi kontrole ne mogu iskontrolisati sve poreske obveznike jer bi troškovi kontrole bili previsoki, pa će svakako određeni procenat poreskih obveznika ostati nekontrolisan.

¹⁹² Hindriks, J. i Myles, G. (2013), *Intermediate Public Economics*, II izdanje, dostupno na:

<http://www.ekof.bg.ac.rs/wp-content/uploads/2014/05/6.-Utaja-poreza.ppt>

¹⁹³ **Zakon o porezu na dobit pravnih lica** („Službeni glasnik RS“ br.25/2001... 112/2015), čl.39.

¹⁹⁴ **Krivični zakonik** („Službeni glasnik RS“ br.85/2005... 108/2014), čl.229. do čl.230.

¹⁹⁵ **Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji** („Službeni glasnik RS“ br.82/02... 15/16), čl.173. do čl.176.

¹⁹⁶ Isto, čl.178. st.1.

U prilog tome ide i činjenica da, prema važećim propisima,¹⁹⁷ pravo Poreske uprave na utvrđivanje i naplatu poreza, zastareva nakon 5 godina.

Kako bi za potrebe istraživanja, došli do vrednosti verovatnoće otkrivanja poreske utaje, koristili smo anketu, kao instrument istraživanja. Indikator verovatnoće otkrivanja je učestalost poreske kontrole, ispitan pitanjem broj 3. Na osnovu prikupljenih podataka i analize dobijenih rezultata, poreski organi kontrolisali su 64% ispitanika, i tu vrednost uzimamo za verovatnoću otkrivanja „p“.

Primer: Pravno lice „ABC“ d.o.o. Beograd, obveznik je poreza na dobit pravnih lica i u poreskoj 2015. godini ostvarilo je oporezivu dobit u iznosu od 1.000.000 dinara. U 2016. godini, „ABC“ d.o.o. podnelo je poresku prijavu za utvrđivanje poreza na dobit za 2015. godinu, u kojoj je iskazalo oporezivu dobit od 700.000 dinara. Koliko iznosi ostvarena korist od poreske utaje?

Iznos neprijavljene dobiti iznosi:

$$\begin{aligned} Y - X &= \\ &= 1.000.000 - 700.000 \\ &= 300.000 \text{ RSD} \end{aligned}$$

Utajeni porez iznosi:

$$\begin{aligned} t * (Y - X) &= \\ &= 15\% * 300.000 \\ &= 45.000 \text{ RSD} \end{aligned}$$

Ako poreski obveznik utaji porez i ne bude otkriven njegova raspoloživa dobit iznosiće:

$$\begin{aligned} Y - t * X &= \\ &= 1.000.000 - 15\% * 700.000 \\ &= 895.000 \text{ RSD} \end{aligned}$$

U tom slučaju ostvarena korist od utaje poreza je vrednost utajenog poreza:

$$t * (Y - X) = 45.000 \text{ RSD}$$

Ako poreski obveznik bude otkriven, platiće porez na ostvarenu dobit i kaznu po stopi f, razrezanu na iznos utajenog poreza. Njegova raspoloživa dobit iznosiće:

$$\begin{aligned} (1 - t) * Y - f * t * (Y - X) &= \\ &= (1 - 15\%) * 1.000.000 - 30\% * 15\% * (1.000.000 - 700.000) \\ &= 85\% * 1.000.000 - 30\% * 45.000 \\ &= 850.000 - 13.500 \\ &= 836.500 \text{ RSD} \end{aligned}$$

U slučaju otkrivanja, obveznik ne ostvaruje korist, već ima štetu od poreske utaje, rezultat je negativan:

$$\begin{aligned} f * t * (X - Y) &= \\ &= 30\% * 15\% * (700.000 - 1.000.000) \\ &= 30\% * (-)45.000 \\ &= (-)13.500 \text{ RSD} \end{aligned}$$

¹⁹⁷ Isto, čl.144.

Kada se u proračun uključi verovatnoća otkrivanja, očekivana korist od poreske utaje „E“ iznosi:

$$\begin{aligned}
 E &= (1 - p) * t * (Y - X) + p * f * t * (X - Y) \\
 &= (1 - 64\%) * 15\% * (1.000.000 - 700.000) + 64\% * 30\% * 15\% * (700.000 - 1.000.000) \\
 &= 36\% * 15\% * 300.000 + 64\% * 30\% * 15\% * (-)300.000 \\
 &= 36\% * 45.000 + 19\% * (-)45.000 \\
 &= 16.200 - 8.640 \\
 &= 7.560 \text{ RSD}
 \end{aligned}$$

Iznos od 7.560 dinara predstavlja korist poreskog obveznika „ABC“ d.o.o. koju bi ostvarilo utajom poreza na dobit u Republici Srbiji.

Na datom primeru zaključuje se da je utaja poreza na dobit isplativa za poreskog obveznika u Republici Srbiji. Možemo da zaključimo i da ostvarena korist od poreske utaje direktno zavisi od promenljivih „f“ visina kazne i „p“ verovatnoća otkrivanja. Odnos visine kazne i verovatnoće otkrivanja prema koristi od poreske utaje, može se prikazati sledećim tvrdnjama:

1. ako je $1 - p > p * f$, tada je $E > 0$, utaja poreza je isplativa,
2. ako je $1 - p \leq p * f$, tada je $E \leq 0$, utaja poreza nije isplativa.

1. Ako je verovatnoća da obveznik neće biti otkriven ($1 - p$), veća od proizvoda verovatnoće otkrivanja „p“ i visine kazne „f“, „E“ će biti pozitivno, i utaja poreza je isplativa za obveznika, a što smo i pokazali na prethodnom primeru.

$$\begin{aligned}
 1 - p &> p * f, E > 0 \\
 1 - 64\% &> 64\% * 30\% \\
 36\% &> 19\% \\
 E &= 7.560, E > 0
 \end{aligned}$$

2. Utaja poreza neće biti isplativa za obveznika, ukoliko je verovatnoća da obveznik neće biti otkriven ($1 - p$), manja ili jednaka proizvodu verovatnoće otkrivanja „p“ i visine kazne „f“.

a) Pretpostavimo da je u prethodnom primeru, država rešila da poveća visinu kazne „f“ na 60%:

$$\begin{aligned}
 1 - p &\leq p * f, E \leq 0 \\
 1 - 64\% &\leq 64\% * 60\% \\
 36\% &< 38\%
 \end{aligned}$$

Kada bismo u jednačinu za izračunavanje koristi od utaje poreza, uneli novu vrednost visine kazne, uz zadržane vrednosti ostalih promenljivih, dobili bismo sledeći rezultat:

$$\begin{aligned}
 E &= (1 - p) * t * (Y - X) + p * f * t * (X - Y) \\
 &= (1 - 64\%) * 15\% * (1.000.000 - 700.000) + 64\% * 60\% * 15\% * (700.000 - 1.000.000) \\
 &= 36\% * 15\% * 300.000 + 64\% * 60\% * 15\% * (-)300.000 \\
 &= 36\% * 45.000 + 38\% * (-)45.000 \\
 &= 16.200 - 17.100 \\
 &= (-)900 \text{ RSD}, E < 0
 \end{aligned}$$

Šteta od utaje poreza iznosi 900 dinara, što znači da utaja nije isplativa.

b) Pretpostavljamo da je u prethodnom primeru, učestalijim kontrolama, država povećala verovatnoću otkrivanja na 80%:

$$\begin{aligned} 1 - p &\leq p * f, \quad E \leq 0 \\ 1 - 80\% &\leq 80\% * 30\% \\ 20\% &< 24\% \end{aligned}$$

Kada bismo u jednačinu za izračunavanje koristi od utaje poreza, uneli novu vrednost verovatnoće otkrivanja, uz zadržane vrednosti ostalih promenljivih, dobili bismo sledeći rezultat:

$$\begin{aligned} E &= (1 - p) * t * (Y - X) + p * f * t * (X - Y) \\ &= (1 - 80\%) * 15\% * (1.000.000 - 700.000) + 80\% * 30\% * 15\% * (700.000 - 1.000.000) \\ &= 20\% * 15\% * 300.000 + 80\% * 30\% * 15\% * (-)300.000 \\ &= 20\% * 45.000 + 24\% * (-)45.000 \\ &= 9000 - 10.800 \\ &= (-)1.800 \text{ RSD}, \quad E < 0 \end{aligned}$$

Šteta od utaje poreza iznosi 1.800 dinara, što znači da utaja nije isplativa.

Zaključujemo da sa povećanjem vrednosti promenljivih visina kazne i verovatnoća otkrivanja, koristi od poreske utaje opadaju i obrnuto.

Na osnovu vrednosti promenljivih iz prethodnog primera, mogli bismo izračunati i očekivani javni prihod države, koristeći se sledećom linearnom jednačinom:¹⁹⁸

$$\begin{aligned} R &= t * X + p * (1 + f) * t * (Y - X) \\ &= 15\% * 700.000 + 64\% * (1 + 30\%) * 15\% * (1.000.000 - 700.000) \\ &= 15\% * 700.000 + 64\% * 130\% * 15\% * 300.000 \\ &= 15\% * 700.000 + 83\% * 45.000 \\ &= 105.000 + 37.350 \\ &= 142.350 \text{ RSD} \end{aligned}$$

Da je obveznik prijavio celu ostvarenu dobit, „R“ bi iznosilo:

$$\begin{aligned} R &= t * Y \\ &= 15\% * 1.000.000 \\ &= 150.000 \text{ RSD} \end{aligned}$$

Minimalno R, bilo bi u slučaju da je obveznik utajio porez i da nije otkriven:

$$\begin{aligned} R &= t * X \\ &= 15\% * 700.000 \\ &= 105.000 \text{ RSD} \end{aligned}$$

Maksimalno R, bilo bi u slučaju da je obveznik utajio porez i da je otkriven:

$$\begin{aligned} R &= t * Y + f * t * (X - Y) \\ &= 15\% * 1.000.000 + 30\% * 45.000 \\ &= 163.500 \text{ RSD} \end{aligned}$$

¹⁹⁸ Hindriks, J. i Myles, G. (2013), **Intermediate Public Economics**, II izdanje, dostupno na: <http://www.ekof.bg.ac.rs/wp-content/uploads/2014/05/6.-Utaja-poreza.ppt>

Podizanjem vrednosti „f“ visina kazne i „p“ verovatnoća otkrivanja, vrednost „R“ očekivani javni prihod raste. Vrednosti „f“ i „p“ u rukama su države i u njenom je interesu da te vrednosti budu visoke. Međutim verovatnoća otkrivanja, odnosno učestalost poreskih kontrola predstavlja trošak za državu dok je visina kazne ne košta ništa. Dakle, kako bi maksimizirala „R“ država bi trebalo nastojati da postigne optimalno „p“ i visoko „f“.

Analzom koristi od poreske utaje na ovaj način nismo u mogućnosti da u vrednost visne kazne uključimo kaznu zatvora koja je takođe zaprećena učiniocu ovog krivičnog dela. U vezi sa time, prikazaćemo broj osuđenih lica za krivično delo utaja poreza, u Republici Srbiju, za period 2003. do 2010. godine:¹⁹⁹

Tabela 1: Pregled broja osuđenih lica u Srbiji za krivično delo poreska utaja u periodu 2003.-2010.

Godina	Broj osuđenih	Zatvor						
		Svega	2-3 god.	1-2 god.	6-12 m	3-6 m	2-3 m	do 2 m
2003.	41	11	-	-	1	2	8	-
2004.	24	6	-	-	-	2	3	1
2005.	13	5	-	-	-	2	3	-
2006.	102	12	-	-	-	8	3	1
2007.	193	29	-	2	10	12	2	3
2008.	279	38	1	9	9	11	6	2
2009.	293	49	2	9	15	14	8	1
2010.	119	17	1	3	5	4	2	2
Ukupno	1064	167	4	23	40	55	35	10

Na osnovu podataka prikazanih u priloženoj tabeli 1. vidimo da je od ukupnog broja osuđenih lica, svega 16% osuđeno na kaznu zatvora. Od ukupnog broja lica osuđenih na kaznu zatvora, njih 84% osuđeni su na kazne zatvora do jedne godine. Obzirom na mali broj lica osuđenih na kaznu zatvora i relativno blage zatvorske kazne, možemo smatrati da je uticaj kazne zatvora, na rezultate istraživanja koristi od utaje poreza, zanemarljivo mali.

5.3 Efekat poštenja na odluku o utaji poreza

Pored prostog proračuna koristi od utaje poreza i rizika otkrivanja postoje i aspekti odluke o utaji poreza povezani sa stavovima i društvenim normama poreskih obveznika.

Utaja poreza je krivično delo i nosi sa sobom određene psihološke posledice učiniocu takvog dela. Međutim nemaju svi isti odnos prema utaji poreza. Poreski obveznici koji iskazuju netačne podatke u poreskim prijavama osećaju različit stepen uznemirenosti i griže savesti u vezi sa time.

Poštenje kod poreskih obveznika predstavlja faktor zbog kojeg neće utajivati porez ni kada bi to bilo isplativo za njih, ni kada bi znali da neće biti otkriveni.

Uvođenjem poštenja u analizu može se izvršiti uključivanjem pretpostavke da funkcija korisnosti od poreske utaje ima sledeći oblik:²⁰⁰

¹⁹⁹ Kulić, M., Milošević, G. i Milašinović, S. (2011), *Fiskalni kriminalitet u Srbiji*, dostupno na: <http://scindeks-clanci.ceon.rs/data/pdf/0350-0373/2011/0350-03731104293K.pdf>

²⁰⁰ Hindriks, J. i Myles, G. (2013), *Intermediate Public Economics*, II izdanje

$$E = t * (Y - X) - \lambda * (Y - X)$$

Promenljiva „ λ “ predstavlja meru poštenja kod poreskog obveznika koja se izražava u procentima, a $\lambda * (Y - X)$ predstavlja psihološki trošak utaje poreza. U prikazanoj jednačini, vrednost koristi od poreske utaje „ E “, predstavlja razliku između iznosa utajenog poreza $t * (Y - X)$ i psihološkog troška utaje poreza $\lambda * (Y - X)$.

Ukoliko primenimo vrednosti promenljivih „ Y “, „ X “ i „ t “ iz prethodnog primera, a za vrednost promenljive „ λ “ uzmemo hipotetički, da kod datog poreskog obveznika mera poštenja iznosi 20%, dobijamo sledeći rezultat:

$$\begin{aligned} E &= t * (Y - X) - \lambda * (Y - X) \\ &= 15\% * (1.000.000 - 700.000) - 20\% * (1.000.000 - 700.000) \\ &= 15\% * 300.000 - 20\% * 300.000 \\ &= 45.000 - 60.000 \\ &= (-)15.000, E < 0 \end{aligned}$$

Obveznik nema koristi od utaje poreza, već štetu, jer je rezultat negativan.

Kada bismo za vrednost promenljive „ λ “ uzeli vrednost od 10%, dobili bismo sledeći rezultat koristi od utaje poreza:

$$\begin{aligned} E &= t * (Y - X) - \lambda * (Y - X) \\ &= 15\% * (1.000.000 - 700.000) - 10\% * (1.000.000 - 700.000) \\ &= 15\% * 300.000 - 10\% * 300.000 \\ &= 45.000 - 30.000 \\ &= 15.000, E > 0 \end{aligned}$$

Rezultat je pozitivan, što znači da bi obveznik ostvario koristi od utaje poreza, kada bi mu vrednost poštenja opala.

Na osnovu date jednačine uočavamo odnos promenljive „ t “ poreska stopa i promenljive „ λ “ mera poštenja, na osnovu kojeg možemo da izvedemo sledeće tvrdnje o odnosu prema odluci na poresku utaju:

1. ako je $t < \lambda$, tada je $E < 0$ i obveznik neće utajivati porez,
2. ako je $t > \lambda$, tada je $E > 0$ i obveznik će utajivati porez.

Može se zaključiti da obveznici koji se ne bave utajom poreza imaju visoku vrednost „ λ “. Međutim ukoliko bi se „ t “ povećalo iznad vrednosti „ λ “, i nekada „pošteni“ obveznici rešili bi da utaje porez, ako bi nagrada za to bila dovoljno velika. Ovu tvrdnju izneo je još 1974. godine Artur Lafer,²⁰¹ koji je tvrdio da rastom fiskalnog opterećenja raste i otpor plaćanju poreza, što proizvodi kontra efekat u državnom budžetu. U ekonomiji poznato kao Laferov efekat ili Laferova kriva.

Istraživanjem efekta poštenja na odluku o utaji poreza zaključujemo da visok nivo društvenih vrednosti i poštenja odvraća poreske obveznike od odluke na utaju poreza i pozitivno utiče na priliv javnih prihoda u državni budžet. Rezultati su pokazali da je politika usmerena na podizanje poreskog morala efektivnija za državni budžet od podizanja poreske stope.

²⁰¹ Laferova kriva, dostupno na: https://sr.wikipedia.org/sr/Лаферова_крива

5.4 Interpretacija i analiza rezultata anketiranja

Postavljeni zadaci istraživanja anketom bili su: utvrditi učestalost poreskih kontrola i ispitati poreski moral obveznika.

1. Učestalost poreskih kontrola:

Nezavisne varijable:

- veličina pravnog lica, (ispitano pitanjem broj 1),
- period podnošenja poreskih prijava, (ispitano pitanjem broj 2),

Zavisne varijable:

- učestalost kontrole poreskog obveznika, (ispitano pitanjem broj 3),
- kontrolisanje drugih poreskih obveznika, (ispitano pitanjem broj 4),
- i kažnjavanje poreskog obveznika za poreska krivična dela, (pitanje br.5).

Prema dobijenim podacima, prikazanim u tabeli broj 2, u poslednjih 5 godina, poreski organi kontrolisali su 64% ispitanika, od čega su 20% ispitanika kontrolisana više puta, 82% ispitanih poreskih obveznika pouzdano zna za druge poreske obveznike koje su kontrolisali poreski organi i 6% ispitanih kažnjavani su za poreska krivična dela.

Tabela 2. Učešće dobijenih odgovora u ukupnom uzorku

Pitanje br. 3		Pitanje br. 4		Pitanje br. 5	
Poreska kontrola?		Kontrola kod drugih?		Kažnjavan?	
Jedanput	44%	Znam za jedno lice	20%	Da	6%
Više puta	20%	Znam za više lica	62%	Ne	92%
Nikada	36%	Nepoznato	18%		

Od ispitanika koji se svrstavaju u mikro i mala pravna lica, 50% ispitanih kontrolisali su poreski organi, od srednjih pravnih lica 67% su kontrolisani, a od velikih pravnih lica čak 87% ispitanih kontrolisani su od strane poreskih organa.

Tabela 3. Učešće dobijenih odgovora u uzorku prema veličini pravnog lica

Pitanje br. 1	Pitanje br. 3	
Veličina pravnog lica?	Poreska kontrola?	
Mikro ili malo pravno l.	Jedanput	46%
	Više puta	4%
	Nikada	50%
Srednje pravno lice	Jedanput	44%
	Više puta	22%
	Nikada	33%
Veliko pravno lice	Jedanput	40%
	Više puta	47%
	Nikada	13%

Na osnovu dobijenih podataka, prikazanih u tabeli broj 3. zaključuje se da verovatnoća poreske kontrole raste sa veličinom pravnog lica. Ovo se može objasniti time da je broj velikih pravnih lica u Republici Srbiji znatno manji od broja malih i mikro pravnih lica, pa ih Poreska uprava može lakše obuhvatiti kontrolom. Takođe, možemo da pretpostavimo da je poreski prihod koji se prikuplja od velikih pravnih lica značajniji i prema tome predstavlja prioritet u kontroli.

Od ispitanika koji podnose poreske prijave u periodu kraćem od 1 godine, njih 38% susreli su se sa poreskom kontrolom; od ispitanika koji podnose poreske prijave u periodu od 1 do 5 godina, njih 65% su kontrolisani, a od onih koji podnose poreske prijave u periodu preko 5 godina, 75% su kontrolisali poreski organi.

Tabela 4. Učešće dobijenih odgovora u uzorku prema periodu podnošenja prijava

Pitanje br. 2	Pitanje br. 3	
Period podnošenja prijava?	Poreska kontrola?	
Manje od 1 godine	Jedanput	25%
	Više puta	13%
	Nikada	62%
Od 1 do 5 godina	Jedanput	43%
	Više puta	22%
	Nikada	35%
Više od 5 godina	Jedanput	53%
	Više puta	21%
	Nikada	26%

Na osnovu podataka, prikazanih u tabeli broj 4, vidimo da učestalost poreske kontrole raste sa dužinom perioda podnošenja poreskih prijava. Zaključujemo da postoji logična povezanost između verovatnoće poreske kontrole i protoka vremena u kojem se poreske prijave podnose.

2. Poreski moral obveznika

Nezavisne varijable:

- mišljenje o mogućoj nekažnjenoj utaji poreza, (ispitano pitanjem broj 7),
- mišljenje o nejednakom tretiranju obveznika, (ispitano pitanjem broj 8),
- svest o korisnosti plaćanja poreza, (ispitano pitanjem broj 9),
- mišljenje o trošenju sredstava poreskih obveznika, (pitanje broj 10),

Zavisna varijabla:

- poštenje poreskih obveznika, (ispitano pitanjem broj 6).

Podaci istraživanja o poreskom moralu obveznika prikazani su u tabeli br.5. Na osnovu podataka konstatujemo da je 20% ispitanika odgovorilo da bi utajivali porez kada bi znali da ih neće otkriti, čak 88% ispitanika misli da je nekažnjeno izbegavanje poreza moguće, 78% ispitanika smatra da su pojedinci zaštićeni od poreske kontrole, 42% ispitanika veruje da plaćanjem poreza ne ostvaruju nikakvu korist od države, a 52% ispitanika smatra da se sredstva poreskih obveznika zloupotrebljavaju, dok je 28% ispitanika nepoznato na koji način se troše sredstva poreskih obveznika.

Tabela 5. Učešće dobijenih odgovora u ukupnom uzorku

Pitanje 6.		Pitanje 7.		Pitanje 8.		Pitanje 9.		Pitanje 10.	
Izbegavali		Nekažnjeni?		Zaštićeni?		Koristi?		Trošenje?	
Da	20%	Postoje	88%	Postoje	78%	Imam	58%	Namenski	20%
Ne	80%	Ne postoje	12%	Ne postoje	22%	Nemam	42%	Zloupotreba	52%
								Nepoznato	28%

Od ispitanika koji misle da postoje pravna lica koja nekažnjeno izbegavaju da plaćaju porez, njih 23% i sami bi utajivali porez kada bi znali da ih neće otkriti. Od onih koji smatraju da nekažnjena utaja nije moguća, niko se ne bi odlučio na poresku utaju.

Tabela 6. Učešće dobijenih odgovora u uzorku prema mišljenju o nekažnenoj utaji

Pitanje br. 7	Pitanje br. 6	
Da li postoje nekažnjeni?	Utajivali bi porez?	
Postoje	Da	23%
	Ne	77%
Ne postoje	Da	0%
	Ne	100%

Od ispitanika koji smatraju da se poreski obveznici nejednako tretiraju kod organa kontrole i da postoje pojedinci koji su od kontrole zaštićeni, njih 26% bi se odlučili na utaju poreza kada bi znali da ih neće otkriti. Oni koji misle da zaštićeni obveznici ne postoje, ne bi utajivali porez.

Tabela 7. Učešće dobijenih odgovora u uzorku prema mišljenju o zaštićenima od kontrole

Pitanje br. 8	Pitanje br. 6	
Da li postoje zaštićeni?	Utajivali bi porez?	
Postoje	Da	26%
	Ne	74%
Ne postoje	Da	0%
	Ne	100%

Od ispitanika koji ne veruju da plaćanjem poreza ostvaruju bilo kakvu korist, kao građani ove države, njih 38% odlučilo bi se na poresku utaju kada bi znali da će ostati neotkriveni. Kod obveznika koji veruju da od plaćanja poreza ostvaruju posredne koristi, samo 7% ispitanih odlučilo bi se na poresku utaju.

Tabela 7. Učešće dobijenih odgovora u uzorku prema mišljenju o korisnosti poreza

Pitanje br. 9	Pitanje br. 6	
Da li imate koristi od poreza?	Utajivali bi porez?	
Imam	Da	7%
	Ne	93%
Nemam	Da	38%
	Ne	62%

Od ispitanika koji smatraju da se sredstva poreskih obveznika zloupotrebljavaju u korist pojedinaca, njih 35% utajivali bi porez od države; od ispitanika kojima je nepoznato kako se troše javna sredstva, njih 7% utajivalo bi porez; dok od ispitanika koji smatraju da se javna sredstva troše namenski, niko ne bi izbegavao da plaća porez, čak ni kada bi znao da ga neće otkriti.

Tabela 7. Učešće dobijenih odgovora u uzorku prema mišljenju o trošenju poreza

Pitanje br. 10	Pitanje br. 6	
Kako se troše javna sredstva?	Utajivali bi porez?	
Troše se namenski	Da	0%
	Ne	100%
Zloupotrebljavaju se	Da	35%
	Ne	65%
Nije mi poznato	Da	7%
	Ne	93%

Na osnovu dobijenih podataka možemo zaključiti da je mišljenje o tome na koji način se troše sredstva poreskih obveznika od presudnog uticaja na odluku o utaji poreza. Obveznik koji veruje da se sredstva troše namenski neće utajiti porez dok će se trećina onih koji smatraju da se sredstva zloupotrebljavaju, odlučiti na poresku utaju. Svest o korisnosti plaćanja poreza značajno utiče na odluku o poreskoj utaji, u tom smislu da će samo 7% onih koji smatraju da je plaćanje poreza korisno, utajiti porez.

Odluka o utaji se donosi u kontekstu društvenih normi i društvenog ponašanja a isplativost nepoštovanja propisa se povećava kako broj onih koji ne poštuju propise raste. To su pokazali i rezultati istraživanja, jer od ispitanih koji ne veruju da je nekažnjeno izbegavanje poreza moguće, niko se neće odlučiti na poresku utaju, dok bi se jedna četvrtina onih koji veruju da ima drugih kojima to polazi za rukom i sami odlučili na utaju poreza.

5.5 Zaključak istraživanja

Rezultati dobijeni istraživanjem zaista su zabrinjavajući, kako za državne organe koji su zaduženi za poresku kontrolu i poresku propagandu, tako i za kompletan sistem krivično-pravne zaštite javnih prihoda. Visok stepen sive ekonomije uz izuzetno mali broj lica koji su osuđeni za poresku utaju, to potvrđuju.

Poreski moral je na jako niskom nivou. Istraživanje je pokazalo da čak jedna petina poreskih obveznika otvoreno priznaje da bi utajivala porez. Kod gotovo 90% poreskih obveznika rasprostranjeno je mišljenje da je prisutna nekažnjena utaja poreza. Skoro polovina obveznika smatra da od poreza koji plaća ne ostvaruje nikakve koristi, a trećina smatra da su njihova sredstva zloupotrebljena.

Na osnovu rezultata dobijenih istraživanjem konstatujemo da glavna hipoteza nije potvrđena. Analizom rezultata istraživanja, zaključili smo da je poreska utaja u Republici Srbiji isplativa. Prva i druga posebna hipoteza nisu potvrđene. Zaprećene kazne su blage i manje štetne od koristi koja se ostvaruje poreskom utajom, a među obveznicima je rasprostranjeno verovanje da poreska utaja može ostati neotkrivena kontrolom. Treća posebna hipoteza je potvrđena. Rezultati istraživanja pokazuju da moralne vrednosti poreskog obveznika utiču negativno na odluku o utaji poreza, ali rezultati pokazuju i da poreski moral nije na zadovoljavajućem nivou.

Mere koje je potrebno da država preduzme kako bi uticala na smanjenje poreske evazije, trebalo bi biti usmerene prvenstveno na podizanje poreskog morala kod obveznika a zatim na pooštavanje kaznene politike. Moral poreskih obveznika može se podići putem poreske propagande, uticanjem na razvoj svesti o korisnosti poreza za građane i neophodnosti istog za funkcionisanje državnih institucija. Trošenje javnih sredstava država treba da učini transparentnim poreskim obveznicima, kao i rad na kontroli trošenja tih sredstava. Rasprostranjeno verovanje da je moguća nekažnjena poreska utaja država bi trebala da spreči efikasnom i pravednom poreskom kontrolom, kao i oštrijim kaznama za počinioce poreskih krivičnih dela.

ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Bez poreza ne bi bilo vojske ni policije da čuvaju granice i građane; bez poreza ne bi bilo bolnica ni škola; bez poreza ne bi bilo gradova, puteva, mostova; bez poreza ne bi bilo države. Iz tih razloga plaćanje poreza je obavezno za svakog građanina, bez mogućnosti izbora, a plaća se prema kriterijumu ekonomske sposobnosti pojedinca.

U državi zasnovanoj na vladavini prava, plaćanje poreza uređeno je ustavom, zakonom i drugim pravnim aktima kojima se određuju poreski obveznici, predmet oporezivanja, i načini utvrđivanja poreza.

Očekivanje da će svi članovi društvene zajednice jednako poštovati njene propise, predstavlja utopiju. Stoga država uspostavlja sistem krivičnopravne zaštite javnih prihoda, u vidu krivičnih sankcija za one koji svesno ne poštuju propisane norme. Sankcije imaju svrhu da preventivno utiču na građane kako bi poštovali zakone i plaćali poreze.

Poreska evazija je prirodna pojava koja prati porez, stoga je dobro funkcionisanje sistema krivičnopravne zaštite poreza, preduslov za dobro funkcionisanje sistema naplate poreza. U svakoj pravnoj državi, krivica se mora dokazati na sudu i svako ima pravo na sudsku zaštitu. Sudske presude zasnivaju se na dokazima i objektivnim činjenicama koje se moraju prikupiti u istrazi.

Privredni subjekti, pravna lica i preduzetnici, su poreski obveznici koji plaćaju poreze na osnovu rezultata poslovanja, raspoložive imovine i ostvarenih prometa. Svi podaci potrebni za utvrđivanje poreza kod takvih obveznika, nalaze se u njihovim poslovnim knjigama. Istraga o poreskoj utaji privrednih subjekata, sa ciljem obezbeđivanja podataka i dokaza neophodnih za sudski postupak, podrazumeva neophodnu reviziju poslovnih knjiga i finansijskog izveštaja obveznika, kao specifičnog oblika dokazne radnje. Upravo je to uloga za forenzičku reviziju.

Za otkrivanje kriminalnih radnji u finansijskim izveštajima razvijen je poseban oblik revizije - forenzička revizija. Metodologija koju forenzički revizori koriste u svom radu direktno je usmerena na otkrivanje nezakonitih radnji u finansijskom izveštavanju. Revizorski testovi i forenzički postupci za prikupljanje dokaza razvijeni su upravo za ostvarivanje specifičnih ciljeva forenzičke revizije, u ulozi pružanja profesionalne pomoći u istrazi krivičnih dela protiv privrede.

Poreska krivična dela spadaju u krivična dela protiv privrede. Izvršenje ovih krivičnih dela, ne nailazi na osudu javnosti kao što je to slučaj sa krivičnim delima protiv imovine pojedinaca, a čak nailaze i na odobravanje jer najčešće građani ne smatraju da su time lično oštećeni. U privrednom kriminalu protivpravno stečene imovinske koristi daleko su veće od onih stečenih „uličnim“ kriminalom a kazne znatno blaže, što pogoduje razvoju ove vrste kriminaliteta u Republici Srbiji. Svako krivično delo protiv privrede, a naročito poreska krivična dela izuzetno su štetna po društvo i društveno uređenje jer ugrožavaju javne prihode Republike Srbije, narušavajući tako funkcionisanje države a time ugrožavaju i sve njene građane.

U Srbiji, kao i u drugim zemljama u tranziciji, prisustvo raznih negativnih uticaja proizvelo je poremećaj u funkcionisanju državnih institucija, a što je stvorilo uslove za rađanje raznih oblika kriminaliteta, pa i poreskog. Oblast prometa dobara i usluga je najugroženija oblast privrede ovim kriminalitetom.

U nemilosrdnoj trci na tržištu, proizvođači i trgovci često pribegavaju nezakonitim izbegavanjem plaćanja dažbina, kako bi održali svoju poziciju i ostali konkurentni.

Porez na dodatu vrednost je javni prihod koji čini više od pedeset procenata javnih prihoda Republike Srbije,²⁰² što daje poseban značaj sistemu krivičnopravne zaštite ovog javnog prihoda. PDV je, uvođenjem u poreski sistem Republike Srbije, doneo sa sobom i određena rešenja za poresku evaziju koja je bila prisutna kod oporezivanja porezom na promet. Međutim, u istraživanju smo pokazali da su vremenom određeni poreski obveznici, u težnji za ostvarivanjem nezakonitog profita, pronašli „rupe“ u pravnom okviru kojim je uređen PDV. Najsloženiji oblik PDV utaje u Republici Srbiji, sa kojim nisu sposobne da se izbore ni razvijenije zemlje Evropske unije, je osnivanje „fantom“ firmi, preko kojih određeni poreski obveznici uspešno izbegavaju plaćanje poreza.

Ne jedan drugi porez se ne utvrđuje na kompleksniji način od poreza na dobit pravnih lica. Finansijski izveštaj, ogledalo ekonomske moći obveznika, predstavlja osnov za utvrđivanje poreza na dobit, jer se u njemu iskazuje rezultat poslovanja. Za sastavljanje finansijskog izveštaja pravnog lica, nepходno je poznavanje ogromnog broja normi kako profesionalne tako i zakonske regulative, ali i pedantnost, sistematičnost i preciznost u radu. U „moru“ proknjiženih transakcija lako je napraviti grešku, slučajnu ili namernu.

Obveznici poreza na dobit koji odluče da nezakonito umanje svoju poresku obavezu, nastoje da u svom finansijskom izveštaju, tehnikama „kreativnog računovodstva“, podcene ostvarene prihode i isto tako precene nastale rashode. Metodologija forenzičke revizije u otkrivanju utaje poreza na dobit pravnih lica, zasniva se na testiranju iskazanih prihoda i rashoda obveznika. Forenzičkim postupcima revizori „češljaju“ knjižene transakcije kako bi stekli apsolutno uveravanje da li je obveznik, prilikom utvrđivanja rezultata poslovanja, ispoštovao sve norme zakonske i profesionalne regulative.

Visok stepen sive ekonomije u Srbiji,²⁰³ a mali broj osuđenih lica za krivično delo poreska utaja,²⁰⁴ govori da nešto u sistemu krivičnopravne zaštite javnih prihoda, ne funkcioniše najbolje. Stiče se utisak da poreski inspektori nisu dovoljno obučeni za otkrivanje složenijih oblika ovog krivičnog dela. Pored poznavanja fiskalnih propisa i računovodstva, istražni organi moraju da se obučavaju i usavršavaju veštine forenzičke revizije, ili da angažovanje nezavisne forenzičke revizije postane praksa u istražnom postupku za poreska krivična dela. Pored veće verovatnoće otkrivanja dela, forenzičkom revizijom bi se obezbedili i kvalitetni dokazi na osnovu kojih bi se procenat osuđenih lica pvećao, a na taj način i preventivno delovalo na potencijalne učinioce.

Sistem javnih prihoda je stub ekonomskog sistema države a poreska disciplina je pokazatelj dostignutih društvenih standarda i vrednosti u savremenim državama.

²⁰² **Struktura poreskih prihoda budžeta** <http://www.ekonomskeanalize.com/index.php/struktura-poreskih-prihoda-budžeta>

²⁰³ **Srbija: Visok stepen sive ekonomije**, <http://www.instore.rs/newsarticle/newsarticle/Visok-stepen-sive-ekonomije>

²⁰⁴ Kulić, M., Milošević, G. i Milašinović, S. (2011), **Fiskalni kriminalitet u Srbiji**, dostupno na: <http://scindeks-clanci.ceon.rs/data/pdf/0350-0373/2011/0350-03731104293K.pdf>

LITERATURA

Knjige:

- [1] Stojanović, Z. (2006), Krivično pravo – opšti deo, Pravna knjiga, Beograd
- [2] Petković A., (2010), Forenzička revizija, Proleter AD Bečej
- [3] Stanišić, M. (2014), Revizija, „Univerzitet Singidunum“, Beograd
- [4] Stanišić, M. (2009), Metodologija revizije, „Univerzitet Singidunum“, Beograd
- [5] Petrović, Z. (2010), Međunarodni standardi revizije, „Univerzitet Singidunum“, Beograd
- [6] Grupa autora, (2005), Porez na dodatu vrednost, Privredni savetnik, Beograd
- [7] Poreska uprava, (2010), Uputstvo za primenu Zakona o PDV-u, Ministarstvo finansija, Beograd

Profesionalna regulativa:

- [8] Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje ("Sl. glasnik RS", br. 35/2014)
- [9] Međunarodni računovodstveni standard 10 ("Sl. glasnik RS", br. 35/2014)
- [10] Međunarodni računovodstveni standard 20 ("Sl. glasnik RS", br. 35/2014)
- [11] Međunarodni računovodstveni standard 23 („Sl.glasnik RS“ br. 35/2014)

Zakonska regulativa:

- [12] Ustav Republike Srbije („Sl.glasnik RS“ br.98/2006)
- [13] Krivični zakonik („Sl.glasnik RS“ br.85/2005... 108/2014)
- [14] Zakonik o krivičnom postupku („Sl.glasnik RS“ br.72/2011...55/2014)
- [15] Zakon o budžetskom sistemu („Sl.glasnik RS“ br.54/2009... 99/2016)
- [16] Zakon o računovodstvu („Sl.glasnik RS“ br.62/2013)
- [17] Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Sl.glasnik RS“ br.82/02...15/16)
- [18] Zakon o PDV („Sl.glasnik RS“ br.84/2004... 83/2015)
- [19] Zakon o izmenama i dopunama Zakona o PDV („Sl.glasnik RS“ br.93/12)
- [20] Zakon o porezu na promet („Sl.glasnik RS“ br.22/01...84/04)
- [21] Zakon o porezu na dobit pravnih lica („Sl.glasnik RS“ br.25/2001...112/2015)
- [22] Zakon o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit pravnih lica („Sl.glasnik RS“ br.119/2012)
- [23] Zakon o porezu na dobit preduzeća („Sl.glasnik SRS“ br.35/1990... 76/1991)

- [24] Zakon o porezu na dobit korporacija („Sl.glasnik RS“ br.96/1991... 43/1994)
- [25] Zakon o porezu na dohodak građana („Sl.glasnik RS“ br.24/2001... 112/2015)
- [26] Zakon o porezu na dohodak građana („Sl.glasnik RS“ br.76/1991... 43/1994)
- [27] Zakon o porezima i doprinosima građana („Sl.glasnik RS“ br.60/89... 44/91)
- [28] Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje („Sl.glasnik RS“ br.84/2004... 112/2015)
- [29] Zakon o porezima na imovinu („Sl.glasnik RS“ br.26/2001... 68/2014)
- [30] Zakon o porezima na imovinu („Sl.glasnik RS“ br.76/1991... 43/1994)
- [31] Zakon o akcizama („Sl.glasnik RS“ br.22/2001... 108/2016)
- [32] Carinski zakon („Sl.glasnik RS“ br.18/10... 108/16)
- [33] Zakon o fiskalnim kasama („Sl.glasnik RS“ br.135/2004 i 93/2012)
- [34] Zakon o obligacionim odnosima („Sl.list SFRJ“, br. 29/78...31/93 i „Sl.list SCG“, br. 1/2003)
- [35] Pravilnik o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza („Sl.glasnik RS“, br.120/12... 92/15)
- [36] Pravilnik o načinu razvrstavanja stalnih sredstava po grupama i načinu utvrđivanja amortizacije za poreske svrhe („Sl.gl. RS“ br.116/2004 i 99/2010)
- [37] Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike („Sl.glasnik RS“, br. 95/2014)

Internet izvori:

- [38] Država, dostupno na: <https://sr.wikipedia.org/sr/Држава> [Pogledano 29. maja 2017]
- [39] Harač, dostupno na: <https://sr.wikipedia.org/sr-el/Harač> [Pogledano 31. maja 2017.]
- [40] Kuzman, T. (2013), Istorija poreza, TV Pink 3, dostupno na: <https://www.youtube.com/watch?v=gc0VIOToiGA> [Pogledano 8. februara 2017.]
- [41] Struktura poreskih prihoda budžeta, dostupno na: <http://www.ekonomskeanalize.com/index.php/struktura-poreskih-prihoda-budzeta> [Pogledano 12. februara 2017.]
- [42] Evazija, dostupno na: <http://www.vokabular.org/?lang=sr-lat&search=evazija> [Pogledano 15. januara 2017.]
- [43] Evazija-izbegavanje plaćanja poreza, dostupno na: <https://petarpopovic.wordpress.com/2013/09/03/evazija-izbegavanje-placanja-poreza/> [Pogledano 15. januara 2017.]
- [44] Laferova kriva, dostupno na: https://sr.wikipedia.org/sr/Лаферова_крива [Pogledano 14. januara 2017.]

- [45] Pojam bića krivičnog dela, dostupno na:
<http://krivcnopravo.blogspot.rs/2014/07/8-pojam-bica-krivcnog-djela-elementi.html>
[Pogledano 19. marta 2017.]
- [46] Sixth VAT Directive, dostupno na:
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV%3A31006>
[Pogledano 05. januara 2017.]
- [47] Kulić M., Milošević G. i Milašinović S., (2011), Fiskalni kriminalitet u Srbiji:
<http://scindeks-clanci.ceon.rs/data/pdf/0350-0373/2011/0350-03731104293K.pdf>
[Pogledano 13. februara 2017.]
- [48] Hindriks, J. i Myles, G. (2013), Intermediate Public Economics, II izdanje:
<http://www.ekof.bg.ac.rs/wp-content/uploads/2014/05/6.-Utaja-poreza.ppt>
[Pogledano 21. februara 2017.]
- [49] Srbija: Visok stepen sive ekonomije, dostupno na:
<http://www.instore.rs/newsarticle/newsarticle/Visok-stepen-sive-ekonomije>
[Pogledano 10. februara 2017.]

Ostali izvori:

- [50] Petković, A. (2011), „Šta je zaista forenzičko računovodstvo“, VI Kongres računovođa i revizora Crne Gore: Finansijsko izvještavanje u funkciji unapređenja poslovnog ambijenta u Crnoj Gori, Bečići
- [51] Radomirović, J. i Prokopović, K. (2012), Direktive Evropske unije, Međunarodna naučna konferencija Menadžment 2012, Mladenovac
- [52] Karličić, M. (2015), „Osvrt na krivično delo poreska utaja“, 28. Tužilačka reč, Udruženje tužilaca Srbije, Beograd
- [53] Đošić, D. (2016), Poreska harmonizacija vs. poreska konkurencija u EU, Institut za pravo i finansije, Beograd

PRILOZI

ANKETA

Ova anketa namenjena je zakonskim zastupnicima i licima ovlašćenim za podnošenje poreskih prijava za pravna lica.

Anketa je anonimna i prikupljeni podaci koristiće se samo za potrebe studijsko-istraživačkog rada na „Univerzitetu Singidunum“.

Molimo Vas da na narednih šest pitanja odgovorite zaokruživanjem jednog od ponuđenih odgovora.

1. Veličina pravnih lica čiji ste zakonski zastupnik ili ovlašćeno lice, (u skladu sa kriterijumima propisanim članom 6. Zakona o računovodstvu)?
 - a) mikro ili malo,
 - b) srednje,
 - c) veliko.
2. Koliko godina je proteklo od kada podnosite poreske prijave za Vaše pravno lice?
 - d) manje od 1 godine,
 - e) od 1 do 5 godina,
 - f) više od 5 godina.
3. Da li su Vaše pravno lice kontrolisali poreski organi u poslednjih 5 godina?
 - a) da, kontrolisali su jedanput,
 - b) da, kontrolisali su više puta,
 - c) ne, nikada.
4. Da li pouzdano znate da su druga pravna lica kontrolisali poreski organi?
 - a) da, znam za jedno pravno lice,
 - b) da, znam za više pravnih lica,
 - c) pouzdano ne znam ni za jedno pravno lice, koje su kontrolisali poreski organi.
5. Da li ste Vi ili Vaše pravno lice, nekada kažnjavani za poreska krivična dela?
 - a) da,
 - b) ne, nikada.
6. Kada biste znali da Vas neće otkriti, da li biste izbegavali da plaćate porez?
 - a) da,
 - b) ne, ne bih izbegavao da platim porez ni kada bih znao da me neće otkriti.
7. Da li mislite da postoje pravna lica koja nekažnjeno izbegavaju da plaćaju porez?
 - a) da,
 - b) ne, mislim da to nije moguće.

- 8.** Da li smatrate da su pojedina pravna lica zaštićena od poreske kontrole?
- a) da,
 - b) ne, smatram da se svi jednako tretiraju.
- 9.** Da li verujete da ćete plaćanjem poreza, posredno ostvariti koristi od države, kao njen građanin?
- a) da,
 - b) ne, smatram da od države nemam nikakve koristi.
- 10.** Vaše mišljenje o trošenju sredstava poreskih obveznika?
- a) smatram da se sredstva troše namenski, u svrhu svih građana,
 - b) smatram da se sredstva poreskih obveznika zloupotrebljavaju u korist pojedinaca,
 - c) nije mi poznato kako se troše sredstva poreskih obveznika.

Hvala Vam na saradnji!