

¹EKONOMSKI PRISTUP PROBLEMU EVAZIJE POREZA I PREPORUKE ZA SRBIJU

Valentina Milosavljević
Visoka ekonomska škola strukovnih studija Peć u Leposaviću
(valentinamilosavljevic@yahoo.com)

Rezime. Poreska evazija je globalni problem i ima ozbiljne posledice za svaku državu, bez obzira na razlike u društvenom ekonomskom i političkom uređenju. Osnovni poreskih krivičnih dela čine različite pojavne manifestacije poreske evazije, posebno kada se ima u vidu da evazija poreza predstavlja ujedno i najznačajniji oblik sive ekonomije. Kako se oporezivanjem pored fiskalnih ostvaruju i ciljevi u oblasti ekonomske i socijalne politike, izbegavanje plaćanja poreza ostavlja posledice na ekonomskom i socijalno-političkom planu. Nakon uvodnih razmatranja, u radu se prikazuje aktuelnost ovog problema, zatim se analiziraju teorijske i praktične karakteristike poreske evazije, kao osnovnog fiskalnog krivičnog dela u novom krivičnom pravu Republike Srbije, dok se ekonomski pristup problemu evazije poreza zasniva na analizi individualnog ponašanja poreskih obveznika.

Ključne reči: poreska evazija, siva ekonomija, poreski obveznik, krivično pravo, ekonomski pristup.

1. Uvod

U poreskoj terminologiji pojmom evazija (lat. evader - izmaći, bežati, izbeći i sl.) označavaju se različiti načini izbegavanja plaćanja poreza. Način na koji poreske stope i instrumenti primene poreza utiču na ekonomske prilike poreskih obveznika veoma je bitan. Sistem oporezivanja i njegova primena mogu podstaći poreske obveznike da prikriju i netačno predstavljaju svoje aktivnosti. Kako je poreska politika značajan instrument makroekonomske politike, oporezivanje utiče na makroekonomske ciljeve

¹ Pregledni rad, primljen u redakciju: 14.10.2016, prihvaćen za objavljivanje 06.12.2016.

kao što su: nivo cena, nivo proizvodnje, stopa zaposlenosti, stopa inflacije, akumulacija i drugo.

Ekonomska teorija razlikuje dve evazije: zakonitu (dozvoljenu) i nezakonitu (nelegalnu). Zakonita ili, kako je još nazivaju pojedini autori, dopuštena poreska evazija obuhvata postupke pomoću kojih poreski obveznik izbegava plaćanje poreza potpuno ili delimično na jedan od sledećih načina: 1) promenom mesta prebivališta ili boravišta, 2) smanjenjem ili odustajanjem od potrošnje oporezivanih proizvoda ili usluga i 3) pronalaženjem praznina, ili takozvana "rupa" u zakonu.

Drugi oblik poreske evazije predstavlja nezakonita ili nedopuštena evazija, zbog koje pojedinac kao poreski obveznik dolazi pod udar zakona i kaznene represije. Naime, u ovom slučaju dolazi do kršenja propisa u većoj ili manjoj meri, pri čemu se nanose neposredne štete društvenoj zajednici. Ovde se, dakle, radi o protivpravnim, protivzakonitim, nedopuštenim i kažnjivim delatnostima upravljenim direktno protiv poreskog sistema zemlje.

Nezakonita evazija se može javiti u dva vida koji su najkarakterističniji za moderne pravne i društvene sisteme. Prvi oblik nedopuštene poreske evazije je poreska utaja, poreska defraudacija, ili utaja poreza i doprinosa, odnosno izbegavanje plaćanja poreza. Da bi utajili porez, obveznici na nedozvoljen način prikrivaju celu ili part jedin deo svoje imovine, ili objekta oporezivanja.

U teoriji se mogu naći i takva mišljenja prema kojima je nezakonita poreska evazija jedan od ključnih uzroka postojanja sive ekonomije. Ovaj pojam zapravo obuhvata sve protivzakonite privredne aktivnosti koje su usmerene na sticanje ekonomske koristi za lice koje obavlja te aktivnosti, a na štetu državi i lica koja na legalan način obavljaju privredne delatnosti. Sivu ekonomiju u literaturi neki autori još nazivaju i neoporezovanim, neformalnom, crnom, podzemnom ili nezvaničnom ekonomijom. Bez obzira na to koji od navedenih termina koriste pojedini autori, gotovo su svi saglasni da je ovde reč o aktivnostima sa kojima nešto nije u redu, ili koje u redu nešto u vezi sa informacijama o ovim aktivnostima.

Sa ekonomskog aspekta, problem evazije poreza zasniva se na analizi pojedinačnog ponašanja poreskih obveznika. Način na koji poreske stope i instrumenti primene poreza utiču na ekonomske prilike poreskih obveznika veoma je bitan. Sistem oporezivanja i način primene mogu doprinositi da poreski obveznici prikriju, ili netačno prikazuju svoje aktivnosti.

2. Aktuelnost problema

"Porezi i evazija su neodvojivi kao čovek i njegova senka".² Danas je izbegavanje plaćanja poreza toliko rašireno da niko ne može osporiti značaj i aktuelnost ovog fenomena. Međutim, teško je statistički proceniti njegov obim. Jedan od takvih pokušaja je prikazan u tabeli koja sledi.

Tabela 1. Zemlje sa najvećim gubicima od poreske evazije u 2011. godini

Zemlja	BDP (milioni USD)	Veličina sive ekonomije (%)	Ukupno poresko opterećenje (%)	Poreski gubici (milioni USD)
SAD	14.582.400	8,6%	26,9%	391.349
Brazil	2.087.890	39,0%	34,4%	280.111
Italija	2.051.412	27,0%	43,1%	238.723
Rusija	1.479.819	43,8%	32,1%	221.023
Nemačka	3.309.669	16,0%	40,6%	214.996
Francuska	2.650.002	15,0%	44,6%	171.264
Japan	5.497.813	11,0%	28,3%	171.147
Kina	5.878.629	12,7%	18,0%	134.385
Vel. Brit.	2.246.071	12,5%	38,9%	109.216
Španija	1.466.405	22,5%	33,9%	107.35

Izvor: Tax Justice Network, <http://investorplace.com/investorpolitics/10-worst-countries-for-tax-evasion/>

Iz navedene tabele se vidi koliki je obim poreske evazije u 2011. godini. Ovi podaci uvode u pitanje opšte prihvaćenu korelaciju između visokih poreskih stopa i obima utaje poreza. SAD imaju niže poreske stope, a nalaze se među zemljama sa velikim obimom poreske evazije. Poreski moratorij je razvijen u SAD i siva ekonomija iznosi svega 8,6 (%BDP), dakle daleko manje od bilo koje zemlje na listi. Broj krivičnih slučajeva vezano za utaju poreza je porastao 33% između 2009 - 2011. godine. Brazil koji ima najveći ekonomski sistem među zemljama Latinske Amerike, nalazi

² G. Tixer, Definition, Scope and Importance Tax Evasion, *International Tax Avoidance and Evasion*, Colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg, IBFD, Amsterdam 1981, pp. 26, preuzeto iz: Dejan Popović, Nauka o porezima i poresko pravo, COLPI, Budimpešta i Savremena administracija, Beograd, 1997, str. 450.

se na drugom mestu na ovoj listi. Na trećem mestu je Italija, čiji su mediji puni vesti o ljudima bez legitimnih prihoda koji voze skupe sportske automobile. Rusija je na četvrtom mestu. Na petom mestu je Nemačka, koja je nedavno potpisala sporazum o poreskoj evaziji sa Švajcarskom. Prema navodima medija, u švajcarskim bankama krije se više od 180 milijardi evra nemačke imovine. Na šestom mestu je Francuska, a na sedmom Japan. Japanski premijer je objasnio da je potrebno povećanje poreza radi saniranja posledica razornog zemljotresa, kao posledica cunamija, koji se dogodio u martu 2011. godine. Na osmom mestu je Kina po visini poreske evazije. Na devetom mestu je Velika Britanija i na desetom mestu je Španija. Prema nekim procenama, 80% španskih kompanija krije novac u poreskim rajevima.

Poreska evazija i izbegavanje plaćanja poreza su toliko značajna da utiču na obim i prirodu finansija države. Ove štetne pojave koštaju razvijene zemlje 385 biliona dolara godišnje.³ Svedoci smo učestalih finansijskih transakcija koje pre svega imaju za cilj izbegavanje plaćanja poreza. Vesti o ovakvim transakcijama pune novinske naslova. Veliki iznosi novčanih sredstava ostaju izvan kontrole državnih organa. Izbegavanje plaćanja poreza dovodi do toga da je manji prikupljen iznos javnih prihoda. To dalje remeti ostvarenje postavljenih javnih i opštekorisnih ciljeva. U nekim slučajevima čak dolazi do drastičnog smanjenja javnih prihoda. Ovaj fenomen prožima celokupnu ekonomiju i sprečava postizanje planova ekonomske politike.

Utaja poreza predstavlja ozbiljan problem u savremenim poreskim sistemima i u velikoj meri oštećuje državni budžet. Na primer, italijanska finansijska policija je saopštila da je tokom 2012. godine otkriveno 12.000 utajivača poreza koji su oštetili budžet za 56 milijardi evra, kao i da je 16.233 osobe radilo na crno.⁴ Izbegavanje plaćanja poreza i poreska evazija je prema proceni Sekretata SAD dovela do gubitka u javnim prihodima u iznosu od oko 100 milijardi dolara godišnje. U mnogim drugim zemljama ova suma iznosi bilione evra. To znači manje sredstava za infrastrukturu, javne usluge, zdravlje, obrazovanje i smanjenje životnog standarda u razvijanim zemljama i zemljama u razvoju.⁵

3. Poreska utaja u Srbiji

U svim poreskim sistemima javlja se izbegavanje plaćanja poreza u većoj ili manjoj meri. To izbegavanje je veoma nisko u Skandinavskim zemljama, SAD-u i Engleskoj, gde postoji visok stepen poreskog morala, a

³ Alex Cobham, Tax Evasion, Tax Avoidance and Development Finance, Working paper number 129, September 2005, p.1.

⁴ Akter, Internet: <http://www.akter.co.rs>, 11.09.2015.

⁵ OECD, Internet: <http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm>, 11.09.2015.

sve je to posledica rigoroznih mera i krivičnih sankcija prema tim licima. U Francuskoj i Italiji izbegavanje plaćanja poreza je veće, a najveće je na Bliskom i Dalekom istoku. U našoj zemlji je, takođe, u velikoj meri prisutno izbegavanje plaćanja poreza, odnosno utaja poreza, a postoje brojni razlozi zašto je takva situacija. Pre svega to su loša ekonomska situacija u zemlji, kao i nepostojanje kako strožih sankcija, tako i preventivnih mera.

Kod većine država poreska krivična dela uređena su krivičnim zakonima (npr. Ruska Federacija, Austrija, Bugarska, Mađarska), dok pojedine države ova dela svrstavaju u okvire poreskog zakonodavstva (Francuska). U Srbiji se poreska krivična dela nalaze i u Krivičnom zakoniku i u poreskom zakonodavstvu.

Osnovno krivično delo u oblasti fiskalnih obaveza je poreska utaja predviđena u čl. 229. Krivičnog zakonika Republike Srbije (čijim je stupanjem na snagu 1. januara 2006. godine ukinuto krivično delo izbegavanje plaćanja poreza koje je inače bilo predviđeno u članu 172. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji). Delo se sastoji u davanju lažnih podataka o zakonito stečenom prihodu, o predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje poreskih obaveza, ili u neprijavlivanju zakonito stečenog prihoda, predmeta ili drugih činjenica u slučaju obavezne prijave, ili na drugi način prikrivanju podataka koji se odnose na utvrđivanje poreskih obaveza sa nameri da se potpuno ili delimično izbegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina pri čemu iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi 150.000 dinara.

S obzirom na specifičnost ovog krivičnog dela, kao i na čestu promenu zakonske regulative koja se bavi oporezivanjem fizičkih i pravnih lica, gotovo da je nemoguće obuhvatiti sve načine izvršenja ovog krivičnog dela, stoga ćemo ukazati samo na one najučestalije. Načine izvršenja krivičnog dela utaje poreza, s obzirom na vrstu poreza čije se plaćanje izbegava, možemo podeliti na:

- utaju poreza na dohodak građana;
- utaju poreza na dobit preduzeća;
- utaju godišnjeg poreza na dohodak građana;
- utaju poreza na dodatu vrednost;
- utaju akciza.

Utaja poreza na dohodak građana predstavlja način izvršenja krivičnog dela poreske utaje koji se ogleda u izbegavanju plaćanja propisanih poreza i doprinosa prilikom isplata zarada, odnosno svih oblika isplata koje u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak građana imaju tretman zarada. Naime, zarade, odnosno plate zaposlenih se prikazuju kao da su

obračunate po najnižoj osnovici, i na taj iznos obračunavaju se i uplaćuju porez i doprinosi na lična primanja. U stvarnosti radi se o znatno većim iznosima, čija se razlika isplaćuje u gotovom novcu, pa se na taj način izbegava plaćanje poreza i doprinosa na ovako isplaćenu razliku.

Pored navedenog metoda izbegavanja plaćanja poreza i doprinosa na lična primanja, u praksi je veoma čest slučaj izbegavanja plaćanja pomenutih dažbina koji se vrši neprijavlivanjem radnika. Zatim, ovaj način izvršenja se ogleda u vršenju isplate iz blagajne preduzeća bez odgovarajuće knjigovodstvene evidencije ličnog primanja i bez obračuna i plaćanja poreza i doprinosa na zaradu, a naročito kada je ona učinjena radi namirenja ličnih potreba zaposlenog, odgovornog lica, vlasnika, osnivača ili trećih lica van privrednog društva na čiji se teret isplata vrši. Jedan od načina izvršenja ovog oblika utaje poreza jeste podizanje gotovog novca od strane poreskih obveznika (pravnih lica) sa svojih tekućih računa, pri čemu lažno prikazuju različite osnove takvog podizanja, koji ne podrazumevaju obavezu plaćanja poreza na ostale prihode. Tako se, pri podizanju gotovog novca često prikazuje da se to čini radi otkupa poljoprivrednih proizvoda, sekundarnih sirovina i slično, a u realnosti se podignuti novac koristi u potpuno druge svrhe, uglavnom za lične potrebe vlasnika preduzeća.

Još jedan od načina izvršenja ovog krivičnog dela ogleda se u neprijavlivanju prihoda koja fizička ili pravna lica ostvaruju izdavanjem stanova, poslovnih i drugih prostora na zakup. U oblasti građevinarstva, česti su slučajevi utaje poreza od strane privrednih društava, koja se bave projektovanjem, na taj način što se usluge projektovanja fizičkim licima ne evidentiraju kroz poslovne račune, već se takve usluge naplaćuju u gotovom novcu. Na ovaj način u praksi se protivpravno pribavlja protivpravna imovinska korist u ogromnim iznosima i time nanosi velika šteta državnom budžetu. Osim ovog načina, jedan od čestih načina utaje poreza u oblasti građevinarstva ogleda se u prikazivanju manje cene kvadratnog metra od cene po kojoj je stambeni, odnosno poslovni prostor stvarno predat.

Utaja poreza na dobit preduzeća predstavlja način izvršenja krivičnog dela poreske utaje koji se ogleda u izbegavanju plaćanja propisanih poreza i doprinosa putem uvećanja rashoda ili umanjenja prihoda preduzeća. Uvećanje rashoda u cilju utaje poreza na dobit preduzeća ogleda se u smanjenju osnovice poreza na dobit, čime se umanjuje oporeziva dobit. Ovo se vrši tako što se lažno uvećavaju rashodi preduzeća fiktivnim uvećanjem troškova poslovanja, otvaranjem lažnih bilansnih pozicija, falsifikovanjem faktura i sl. Rashodi preduzeća se lažno uvećavaju po osnovu lažnih računa, odnosno faktura kojima se prikazuju troškovi, izdaci i slično, a koji se prema Međunarodnim računovodstvenim standardima i propisima o računovodstvu i odgovarajućim odredbama Zakona o porezu na dobit preduzeća mogu priznati kao rashodi preduzeća,

čime se povećava iznos rashoda u bilansu uspeha preduzeća. Radi se o rashodima koji su uknjiženi, a koji realno nisu nastali.

Umanjenje prihoda u cilju utaje poreza na dobit preduzeća se ogleda u netačnom prikazivanju prihoda preduzeća. Ovo je jedan od najučestalijih načina izbegavanja plaćanja poreza koji se ogleda u prikazivanju ukupnog prihoda u manjem iznosu od stvarno ostvarenog, što se uglavnom vrši neprikazivanjem svih ostvarenih prihoda i sl. Kod utaja poreza od strane pravnih lica, na ovaj način karakteristično je to da se uglavnom vodi duplo knjigovodstvo, jedno za potrebe kontrolnih organa, a drugo za potrebe samih poreskih obveznika.

Utaja godišnjeg poreza na dohodak građana predstavlja način izvršenja krivičnog dela poreske utaje koji se ogleda u nepodnošenju poreske prijave o godišnjem porezu na dohodak građana. Naime, godišnji porez na dohodak građana plaćaju fizička lica - rezidenti, uličnici i stranca - rezidenta, koji su u kalendarskoj godini ostvarili dohodak veći od trostrukog iznosa prosečne godišnje zarade nezaposlenih isplaćene u Republici Srbiji u godini za koju se utvrđuje porez, prema podacima republičkog organa nadležnog za poslove statistike.⁶ Obveznik godišnjeg poreza na dohodak građana dužan je dati za ostvareni dohodak u godini za koju se vrši utvrđivanje poreza podneti poresku prijavu sa tačnim podacima nadležnom poreskom organu preisteku te godine, a najkasnije do 15. marta naredne godine.⁷ Shodno tome, ukoliko fizičko lice do navedenog roka ne podnese propisno sastavljenu poresku prijavu, a ostvario je dohodak koji prevazilazi poreski iznos propisan članom 87. Zakona o porezu na dohodak građana, a iznos obaveze čije se plaćanje izbegava prelazi sto pedeset hiljada dinara, čini osnovni oblik krivičnog dela poreske utaje.

Utaja poreza na dodatu vrednost (PDV) predstavlja način izvršenja krivičnog dela poreske utaje koji u poslednjih nekoliko godina, tačnije od stupanja na snagu Zakona o porezu na dodatu vrednost, odnosno od 1. januara 2005. godine, postaje dominantan oblik poreske utaje. Dakle, s obzirom na uvođenje poreza na dodatu vrednost u poreski sistem Republike Srbije došlo je do pojave novih oblika izvršenja ovog krivičnog dela.

Različiti su pojavni oblici utaje poreza na dodatu vrednosti. Jedan od načina izbegavanja plaćanja ovog poreza jeste nepodnošenje PDV prijave za poreski period za koji je obveznik po Zakonu o PDV-u obavezan da obračunava PDV i preda poresku prijavu. Ovaj pojavni oblik utaje PDV-a podrazumeva ponašanje poreskog obveznika koje je u suprotnosti sa članom 37. Zakona o PDV-u, odnosno neizvršavanje obaveza koje su ovim

⁶ Član 87. ZOPNDHG.

⁷ Član 92. ZOPNDHG.

članom utvrđene (nepodnošenje PDV prijave, neobračunavanje i neuplaćivanje PDV-a). Najčešće ovome prethodi nevođenje evidencije o ostvarenom prometu, odnosno neformiranje poslovne dokumentacije, u skladu sa članom 37, stav 3 Zakona o PDV-u. Takođe, ovaj oblik utaje poreza vrši se davanjem lažnih podataka o činjenicama koje su od značaja za obračun, iskazivanje i plaćanje PDV-a, što se ogleda u neevidentiranju ukupno ostvarenog prometa u cilju umanjenja PDV-a, kao i korišćenju lažnih faktura.

U prvom slučaju se u podnetoj poreskoj prijavi, uopšte ne prikazuje da je PDV obaveza koja je nastala po osnovu ostvarenog prometa robama i uslugama u odgovarajućem kalendarskom periodu, zato što se ostvareni promet uopšte i ne evidentira ili se prikaže samo deo ostvarenog prometa i na taj način delimično umanja stvarna poreska obaveza. U drugom slučaju, odnosno u slučaju korišćenja lažnih faktura, ogleda se u praćenju lažnih ulaznih faktura sa iskazanim PDV-om, kako bi se neostvareno ostvarilo pravo na prethodni porez, a zatim se uopšte ne plati, ili značajno umanja PDV obaveza. Ovi pojavni oblici uglavnom su vezani za poslovanje preko fiktivnih, odnosno tzv. "fantomskih firmi". Naime, povredna društva koja su u sistemu PDV-a ispostavljaju lažne fakture na ime fiktivnih preduzeća, i na taj način obezbeđuju sebi povraćaj poreza, a da u stvarnosti nije ni došlo do prometa robe ili vršenja usluga.

Jedan od oblika izbegavanja plaćanja poreza na promet od strane privatnih preduzetnik je lažno prikazivanje da je porez platio dobavljač. Ovaj oblik manifestovao se u dva vida. U prvom slučaju to se čini samostalno, tako što se u fakturu dobavljača naknadno unosi podatak da je porez na promet platio upravo dobavljač. U ovakvim slučajevima lako je utvrditi postojanje kriminalne radnje, jednostavnom proverom kod dobavljača. U drugom slučaju, postoji sprega sa dobavljačem, gde odgovorno lice za nabavku u fakture o prodaji robe unosi klauzulu da je porez na promet obračunat i uplaćen, iako nije, a kupac takvu fakturu evidentira u svojoj poslovnoj dokumentaciji. Ovakva kriminalna radnja može se otkriti poređenjem cene navedene u fakturi sa kalkulacijom cene kod dobavljača za navedenu robu.

Interesantni su slučajevi priređivanja igara na sreću, kako zbog velikog broja učesnika, tako i zbog visokih profita koje ostvaruju pojedini priređivači ovih igara. Kada je u pitanju utvrđivanje stvarnog prometa kod igara na sreću, postoji niz načina da se ne prikaže realno stanje, kako bi se izbeglo plaćanje poreza u punom iznosu. Na primer, u poslovnim knjigama često, kada je reč o automatima, prikazuje se da pojedini aparati nisu radili, pa se samim tim ne evidentira prihod koji su ostvarili, a čime se automatski umanjuje i poreska osnovica.

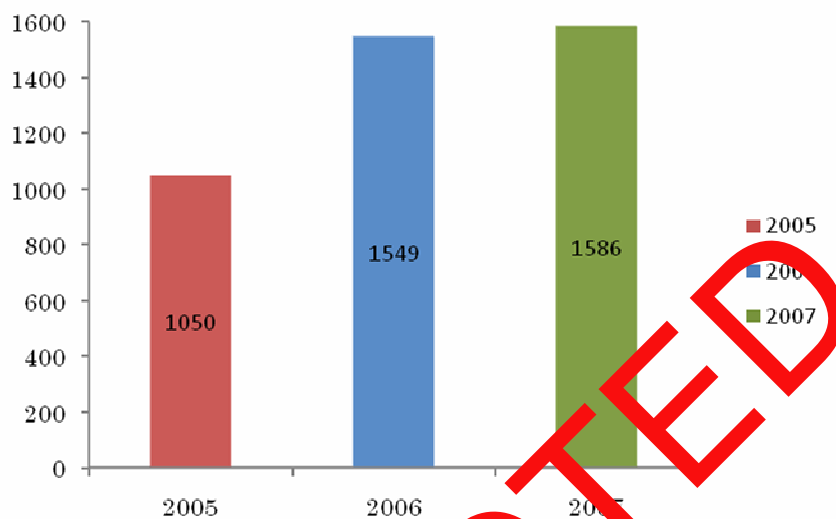
Međutim, pojedini aparati imaju ili mehaničke brojače koji evidentiraju uplate, ili odgovarajuću elektronsku memoriju koja pamti sve uplate i

isplate za određeni period. Osim toga, pribavljanje evidencija o razduživanju zaposlenih je najsigurniji način utvrđivanja stvarnog prometa, imajući u vidu da isti vlasnik ima više objekata na različitim mestima, pa je iz sopstvenih potreba prinuđen da vodi ovakve evidencije.

Utaja akciza predstavlja način izvršenja krivičnog dela poreske utaje koji se ogleda u izbegavanju plaćanja akcize kao jedne forme poreskih dažbina. Radi se o malverzacijama koje su vezane za promet akciznih dobara, uglavnom naftnih derivata. Način izvršenja ovog oblika ogleda se u ilegalnoj nabavci, odnosno uvozu naftnih derivata i pravljenju lažnih faktura na ime fantomskih firmi u kojima se iskazuju akciza i PDV. Takva faktura se ne plaća, što predstavlja neizmirenje dažbina koje su u njjoj iskazane. Ovako pribavljeni naftni derivati se zatim slobodno prodaju na legalnom tržištu, uz neosnovano korišćenje iskazanog PDV-a, kao prethodnog poreza i akciza, a po osnovu lažne fakture, čime se nanosi šteta državnom budžetu, kako za neplaćenu akcizu, tako i za pripadajući PDV.

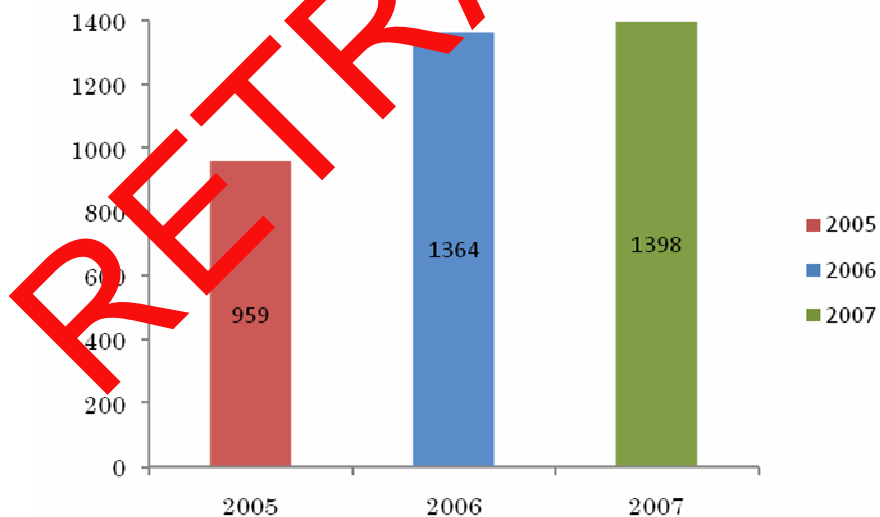
Analizom podataka o broju osuđenih lica za poresku utaju za period 2007-2010. godine i podataka o broju osuđenih lica za neplaćivanje poreza po odbitku za 2010. godinu, kao i analizom predmeta Apelacionog suda u Beogradu za period 2010-2011. godine, uočava se da je mali broj osuđenih lica za ova dela. Mali je broj osuda na kaznu zatvora u odnosu na ukupan broj osuđenih lica, na osnovu čega se može zaključiti da je kaznena politika bila blaga. Zabrinjava podatak da je u nekim pravosnažno okončanim krivičnim postupcima izrešena pogrešna kvalifikacija krivičnih dela. Na osnovu ovog se može steći slika o stepenu poznavanja problematike poreskih krivičnih dela, kako od strane pojedinih službenih lica Poreske uprave koja ima zadatak da otkriva i prijavljuje učinioce ovih krivičnih dela, tako i od strane nekih javnih tužilaca i sudija.

Grafikon 1: Krivično delo poreska utaja – Broj prijavljenih lica



Izvor: Republičko javno tužilaštvo – Republika Srbija, Internet, <http://www.rjt.gov.rs/lt/article/statistika/>, 10/08/2014.

Grafikon 2: Krivično delo poreska utaja – Broj procesuiranih lica



Izvor: Republičko javno tužilaštvo – Republika Srbija, Internet, <http://www.rjt.gov.rs/lt/articles/statistika/>, 10/08/2014.

Poreska krivična dela podložna su čestim izmenama, pre svega zbog dinamičnosti društvenih odnosa koji se njima štite, što zahteva da se oblici krivičnopravne zaštite blagovremeno prilagođavaju promenama poreskih propisa. Naravno, samo krivičnopravnim merama ne može se značajnije doprineti sprečavanju izbegavanja plaćanja propisanih dažbina. Ma koliko kazneno zakonodavstvo bilo rigorozno, ono samo po sebi ne može da suzbije poreski kriminalitet. Politika suprotstavljanja ovoj pojavi mora, pored kaznene, da obuhvati i preventivnu dimenziju. Ipak, inoviranje formulacije krivičnog dela neuplaćivanja poreza po odbitku, kojim bi se učinilo jasnijim da se ono odnosi na sve oblike javnih prihoda koji se plaćaju po odbitku, a ne samo poreza, svakako bi doprinelo potpunijoj, efikasnijoj, društveno opravdanijoj i pravednijoj kaznenoj politici u ovoj oblasti. Nedvosmislenost pravne norme olakšava njenu primenu, otklanja moguće dileme, dovodi do potpunijeg razumevanja od strane onih kojima je upućena, a, što je u ovom slučaju najznačajnije, otklanja nedoumice do kojih dolazi u procesu primene prava, pogotovo kod instituta koji su po svojoj prirodi veoma bliski.

Da bi se efikasno sprovodila poreska politika i da bi egzistirao efikasan poreski sistem neophodno je da postoji organizovana poreska služba i sposoban poreski aparat. U svim savremenim državama egzistiraju ove dobro organizovane poreske službe, što direktno rezultira smanjenjem utaje poreza. Pored službi, smanjenju utaje poreza dovelo je i jačanje kontrole naplate poreza i ostre sankcije. I u našem krivičnom zakonodavstvu, utaja poreza predstavlja krivično delo i povlači za sobom krivičnu sankciju novčanu, kaznu ili kaznu zatvora do 3 godine, a za teži slučaj poreske utaje akumulira se novčana kazna i kazna zatvora od 5 godina.

4. Zaključak

Za svaku zemlju je od naročitog značaja da se realizacija poreskog sistema odvija uređeno, blagovremeno i efikasno. Izbegavanjem plaćanja poreske obaveze u potpunosti ili delimično, ili neblagovremenim izvršavanjem utvrđenih obaveza po osnovu poreskih davanja i drugih davanja u vidu doprinosa i slično, krše se zakonski propisi i uzrokuju negativne posledice koje se manifestuju u nepotpunom ostvarivanju poreskih planova i bilansa, ugrožavanju budžeta države, a samim tim u znatnoj meri utiče i na zadovoljavanje opštih društvenih potreba i funkcionisanje državnih funkcija na različitim nivoima. Stoga svaka zemlja nastoji da ostvari efikasnu delatnost na polju blagovremenog otkrivanja, suzbijanja i sprečavanja krivičnog dela poreske utaje.

S obzirom na prirodu ovog krivičnog dela, odnosno načine izvršenja, kao i na načine rada, odnosno subjekata privrednog poslovanja i drugih pravnih

lica u okviru kojih se vrši krivično delo poreske utaje, svakako da bi vodeći način saznanja za postojanje ovog dela trebalo da budu prijave inspeksijskih organa. Međutim s obzirom na visok stepen korupcije pojedinih lica koji obavljaju poslove kontrole obračunavanja i plaćanja poreza, doprinosa i drugih dažbina, broj prijava je izuzetno mali. Zato otkrivanje, suzbijanje i sprečavanje krivičnog dela poreske utaje predstavlja jedan veoma težak i složen zadatak.

Kako je utaja poreza uglavnom praćena falsifikovanjem određene dokumentacije, u koju se unose neistiniti podaci o zakonito stečenim prihodima, obimu prometa, broju zaposlenih radnika, visini troškova i slično, to je najčešći način za saznanje o postojanju ovog dela u skladu sa poslovnu dokumentaciju i njeno upoređivanje sa primerima koji se nalaze kod nadležnih organa. Na ovaj način mogu se uvideti određene nepravilnosti u vezi sa obračunavanjem i prijavljivanjem poreza, doprinosa i drugih dažbina. Utvrđivanjem ovakvih nepravilnosti stiču se osnovi sumnje o postojanju krivičnog dela poreske utaje.

Osim organa unutrašnjih poslova, do saznanja za postojanje ovog krivičnog dela mogu doći i drugi organi u toku svoje delatnosti, kao što su subjekti platnog prometa, poreska uprava, inspeksijski i carinski organi. Po sticanju osnova sumnje o postojanju krivičnog dela poreske utaje, neophodno je preduzeti određene kriminalističko – taktičke mere i radnje, poput osmatranja, praćenja i drugo, kako bi se prikupile određene informacije u vezi sa vremenom, načinom izvršenja, visinom utajenog poreza, ličnošću osumnjičenika.

Prirodna je težnja poreskih obveznika da obaveze poreza i doprinosa plate u manjem iznosu koriste nedorečenosti ili nedovoljnu preciznost propisa, kao i da potpuno izbegnu plaćanje poreskih obaveza. Dok god bude poreza i poreskih obveznika biće i poreske evazije, odnosno onih poreskih obveznika koji će, bilo zakonito bilo nezakonito, nastojati da umanje ili izbegnu svoje poreske obaveze. Racionalan poreski obveznik će sigurno dobro odmoriti koristi koje ima od neplaćenih poreza u odnosu na gubitke koje može imati usled sankcija za nezakonito poresko ponašanje. Kada se ima u vidu veliki značaj koji fiskalni sistem, njegovo uredno, brzo i kvalitetno potpuno i kvalitetno realizovanje ima za postojanje, održanje pa i razvoj države odnosno društva, onda je posve jasno od kolike je važnosti da se država, širokim spektrom mera, sredstava, načina i postupaka preduzetih od različitih subjekata na svim nivoima, suprotstavi različitim oblicima i vidovima neplaćanja, prikrivanja, neprijavlivanja ili izbegavanja plaćanja poreza, doprinosa i drugih propisanih obaveza koje predstavljaju javne dažbine, odnosno javni prihod.

Dakle, ključni parametri za uspešno suzbijanje nezakonite poreske evazije, mogli bi biti: preduzimanje kvalitetnih preventivnih mera za rano i pravovremeno otkrivanje nezakonite poreske evazije (preko stručne i

opremljene poreske administracije), omogućavanje edukacije privrednih subjekata, sa punktovima za stručnu pomoć, kao i rigorozna, u praksi prema svima jednako primenjena, kaznena poreska politika. Poreskim obveznicima savetujemo da ne krše poreske propise, ali da iskoriste sve mogućnosti zakonitog smanjenja poreskih izdataka kroz razne povoljnosti, subvencije i drugo.

5. Reference

1. Cobham, A. (2005). Tax Evasion, Tax Avoidance and Development Finance, Working paper number 129.
2. Jovašević D., Gajić G.,M. (2008). Poreska utaja – oblici ispoljavanja i mere zaštite. Beograd: Beosing.
3. Kulić, M. (1999). Poreska utaja i krijumčarenje. Beograd: BMG.
4. Krivični zakonik "Službeni glasnik RS", br. 85/2005, 88/2005, 107/2005, 72/2009, 111/2009.
5. Krstić, G., Schneider, F., Brandarenko, M., Arsić, M., Radulović, B., Randelović, S. i Ranković, I. (2013). Siva ekonomija u Srbiji – Novi nalazi i preporuke za reforme. Beograd: USAID Srbija i Fondacija za razvoj ekonomske nauke.
6. Popović, P. (1997). Nauka o porezima i poresko pravo. Beograd: Colpi.
7. Vučković, M. (2009). Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi. Beograd: Službeni glasnik.
8. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji "Sl. glasnik RS", br. 80/2002,84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 63/2010,101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012.9.
9. Zakon o porezu na dohodak građana „Službeni glasnik RS“, br. 24/01, 80/02, 80/02 – drzakon, 135/04, 62/06, 65/06 –ispr., 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – odluka US, 7/12 – usklađeni din. izn., 93/12, 114/12 – odluka US i 8/13 – usklađeni din. izn.

THE ECONOMIC APPROACH TO THE PROBLEM OF TAX EVASION AND RECOMMENDATIONS FOR SERBIA

Valentina Milosavljević

High economic school of applied studies Pec in Leposavic
(valentinamilosavljevic@yahoo.com)

Summary: Tax evasion is a global problem and it has severe consequences for every country, regardless of differences in socio-economic and political structure. The basis for tax criminal offenses is embodied in different manifestations of tax evasion, especially when taking into account that tax evasion is also the most important form of informal economy. Since the taxation achieves not only legal, but also objectives in the field of economic and social policy, tax evasion has consequences on the economic and socio-political level. After introductory considerations, the paper shows the topicality of this issue, then the analysis of theoretical and practical features of tax evasion, as the basic fiscal criminal offense in the new Criminal Law of the Republic of Serbia, while the economic approach to the problem of tax evasion is based on an analysis of individual behavior of taxpayers.

Keywords: tax evasion, informal economy, taxpayer, criminal law, economic approach.