

PRAVNI ASPEKTI EVAZIJA PORESKIH OBLIKA

UDK: 336.1/.5+657

Pregledni rad

Rezime

Od davnina je poznato da su poreski obveznik i poreski organi subjekti sa suprotstavljenim interesima. Zbog toga svaki od njih teži oblikovanju poreskog bilansa, a kada to radi preduzeće, dolazi do poreske evazije. U ovom slučaju, ona može imati i zakoniti i nezakoniti oblik. Od velikog značaja je razumevanje uzroka evazije, njenih posledica kao i razvoj svesti o značaju poštovanja normi poreskog prava za društvo u celini.

Ključne reči: oporezivanje, poreski oblik, evazija.

Uvod

Svako preduzeće u Republici Srbiji obavlja svoje poslovanje u skladu sa važećim nacionalnim i međunarodnim propisima. O svim poslovnim događajima mora postojati odgovarajuća evidencija, a svoju ulogu ovde nalazi računovodstvo. Kao krajnji proizvod računovodstvenog procesa javljaju se finansijski izveštaji.

Shvatanje uloge finansijskih izveštaja se tokom vremena menjalo. Od statičke, preko dinamičke i organske teorije, stavovi i mišljenja

⁵ Prof. emeritus dr Ljubiša Stanojević, Univerzitet Alfa, Beograd, lawaudit@yahoo.com

su se oblikovali na način kakav danas poznajemo. Finansijski izveštaji opšte namene su oni izveštaji za koje su zainteresovani, pre svega, investitori, zajmodavci i drugi poverioci. Kao takvi, ovi izveštaji poseduju svoj cilj i karakteristike koji su u skladu sa Konceptualnim okvirom za finansijsko izveštavanje. Međutim, pomenute interesne grupe nisu i jedini korisnici finansijskih izveštaja. Za potrebe pojedinih korisnika sačinjavaju se posebni izveštaji. U skladu sa tim, računovodstvenom bilansiranju je poznat i izveštaj koji nosi naziv poreski bilans.

Poreski bilans je vrsta specijalno korigovanog bilansa uspeha. On je prilagođen zadovoljavanju informacionih potreba države, odnosno poreskih organa. Poreski bilans se sačinjava u skladu sa međunarodnim i sa nacionalnim propisima. Najznačajniji u ovoj sferi je Međunarodni računovodstveni standard 12 Porezi na dobitak, odnosno Zakon o porezu na dobit pravnih lica i drugi podzakonski akti. Ovi propisi imaju za cilj sprečavanje osipanja poreske osnovice, ali uprkos tome imaju određenu dozu fleksibilnosti. U postojanju različitih alternativa vrednovanja, svoje mesto su našle bilansna politika i poreska strategija.

Pojmovno određenje poreske evazije

„Poreska evazija ili izbegavanje plaćanja poreza, označava sve one slučajeve u kojima poreska vlast nije uspela da od nekog poreskog obveznika naplati porez ili drugim rečima, sve one slučajeve koji dovode do povrede načela opšte poreske obaveze.“ (Milojković, 2012).

“Poreska evazija predstavlja radnje i propuštanje novih radnji koje poreski obveznik preduzima radi izbegavanja plaćanja

poreza. Evazija poreza je posledica nastojanja poreskog obveznika da smanji poreski teret. Direktna je posledica usađenog otpora poreskog obveznika u plaćanju poreza.“ (Džever, 2014).

Suštinu pojma poreske evazije možemo naslutiti već na osnovu etimološkog značenja ove reči. Pojam vuče korene iz latinskog jezika u kojem reč „evadere “ znači bekstvo, izbegavanje. Još od davnih vremena kada je ovaj oblik javnih prihoda uveden u praksu, poreski obveznici iskazuju izuzetno odbojan stav prema njemu. Nije teško zaključiti zbog čega. Porezi predstavljaju takav vid javnih prihoda gde obveznici prinudno izdvajaju svoja sredstva i plaćaju ih državi, a da pri tome nemaju direktnu protivuslugu. To su dva veoma bitna momenta u objašnjavanju pojma poreske evazije. Prinudni karakter poreskopravnog odnosa je jedno od njegovih osnovnih obeležja. Kao takav, on po svojoj prirodi izaziva revolt kod poreskih obveznika. S druge strane, odsustvo neposredne protivusluge čini da poreski obveznici često i nisu svesni šta dobijaju time što plaćaju porez, pa nisu motivisani da to i čine. Ovo nije slučaj sa nekim drugim vrstama javnih dažbina. Npr. kada fizičko lice pokreće postupak za izradu lične karte, pasoša ili neke druge isprave, ono plaća nadležnom organu propisanu taksu. Međutim, to lice zna šta dobija kao protivuslugu i zato plaća dažbinu. Drugi primer su carine. Lice plaća carinu prilikom uvoza, izvoza ili tranzita robe. Ono zna da mora da plati određeni iznos da bi prenelo robu preko granice i zato plaća carinu.

Međutim, kada fizičko ili pravno lice plati porez, ono ne zna kako će ta sredstva biti upotrebljena. Ukoliko je nepravičan politički režim na snazi u nekoj državi, on samo pojačava ovaj efekat zato

što stanovništvo stiče utisak da se sredstva troše nenamenski, neefikasno i neekonomično. Ipak, ova sredstva su državi i te kako potrebna radi finansiranja sistema odbrane, zdravstvenih ustanova, školstva, naučnoistraživačke delatnosti, kulture, sporta, itd. pa nije moguće ukinuti poreze. Ono što svakako može da se učini je uspostavljanje pravičnog sistema, kao i rukovođenje koje će uliti poverenje stanovništvu i time se negativni efekti poreske evazije svesti na najmanji mogući nivo.

Vrste poreske evazije

Kao i svaku drugu pojavu, ni poresku evaziju ne možemo posmatrati u jednom svetlu. Postoje oblici evazije koji su ne samo prihvatljivi, već i poželjni (kao što je slučaj kod poreskih podsticaja). Zbog toga se u literaturi sreću različite klasifikacije, a kao najčešća javlja se ona koja evaziju deli na zakonitu (dozvoljenu, legalnu) i nezakonitu (nelegalnu, nedozvoljenu) (Milojković, 2012). Ova podela izvršena je prema tome da li prilikom određenih aktivnosti dolazi do kršenja pravnih normi ili ne.

Zakonita poreska evazija

Osnovno obeležje zakonite poreske evazije je da je došlo do umanjenja poreskog tereta poreskog obveznika, a da pri tome nije povređena nijedna pravna norma. Do ovog oblika dolazi najčešće ukoliko postoje tzv. rupe u zakonu. Čest je slučaj prilikom velikih promena, kao što je promena privrednog sistema ili promena političkog okruženja, da mora da dođe i do promena propisa, kako u sferi poreskog prava, tako i u sferi mnogih drugih oblasti prava.

Tako je Republika Srbija u poslednje tri decenije bila izložena burnim promenama. Građanski rat, hiperinflatorni uslovi i bombardovanje koji su obeležili poslednju deceniju XX veka, omogućili su plodno tlo za nedostatak propisa, a i za nepoštovanje postojećih. Nakon tog perioda, naša država je morala da se suoči sa još jednim problemom, a to je tranzicija. Kao i u svim postsocijalističkim zemljama, naš zakonodavac je bio neiskusn, pa je ovaj period takođe bio pogodan za postojanje rupa u zakonu. Naravno, poreski obveznici su to koristili, posebno kod poreza na dobit pravnih lica, a zakonodavac je pratio realizaciju naplate poreza i težio da uvede nove norme kojima bi istu poboljšao. Cilj je da se vremenom stvori svest kod poreskih obveznika tako što će im vlast uliti poverenje i stvoriti pogodnu klimu za poslovanje. Još jedan od načina na koji može da se vrši zakonita poreska evazija je uzdržavanje od potrošnje ili supstitucija proizvoda koji se više oporezuju onima slabije oporezovanim. Aktuelan primer ovakvog uzdržavanja u Republici Srbiji je manja potrošnja goriva usled visokih akciza. Veliki broj obveznika sebi ne može da priušti ovaj proizvod, pa ga stoga i ne koristi. Kada se radi o preduzećima, ona mogu da koriste slabije oporezovane proizvode i time spuste cenu koštanja svojih proizvoda, čime će povećati konkurentsku prednost.

Čest oblik zakonite poreske evazije, a koji se tiče pravnih lica, je promena mesta obavljanja delatnosti ili selidba u poreske oaze. Promenom mesta preduzeća mogu da presele svoje poslovanje u drugu državu, čime će doći i do promene propisa koji se primenjuju, a time i do uslova u kojima posluju. Npr. jedna država može da pruži poreske podsticaje za određenu delatnost, a da

neka druga država to ne čini. Tada će ovom vidu evazije pribegavati samo ona preduzeća iz te delatnosti. S druge strane, postoje države koje su poznate kao poreske oaze ili poreski raj. To su države u kojima su porezi izuzetno niski, a to nagoni poreske obveznike da svoju delatnost sele u ova područja.

Države često pružaju poreske podsticaje za različite oblike investicija, kao što je navedeno da je i slučaj sa Republikom Srbijom. Korišćenjem ovih posticaja se ostvaruju, ne samo povoljni efekti po poreskog obveznika, već i doprinos realizaciji određenog makroekonomskog cilja. Zakonodavac je ovaj vid evazije predvideo, a cilj mu je čak i bio da do nje dođe. Time se država odrekla određenog dela poreskog prihoda, procenivši da će to imati povoljniji uticaj, nego da poreski podsticaj nije pružen. Vertikalna koncentracija je način na koji može da se smanji poresko opterećenje. Radi se o porezu na promet. Smanjenjem broja faza prometa smanjiće se i iznos poreske obaveze.

Uzevši u obzir sve načine pomoću kojih dolazi do zakonite evazije, možemo da je podelimo na prihvatljivu i neprihvatljivu evaziju (Milojković, 2012). Kriterijum za podelu je postojanje ili nepostojanje namere zakonodavca da do evazije dođe. U prvom slučaju namera postoji, a u drugom slučaju ne postoji.

Karakterističan primer prihvatljive evazije su poreski podsticaji. Zakonodavac je imao nameru da do ovakvog vida umanjenja poreza dođe, a time je postignut neki makroekonomski cilj. Pravno lice može da koristi ovakav podsticaj motivisano fiskalnim ciljem, ali i nefiskalnim ciljem. Npr. podstaknuto konkurencijom preduzeće ulaže u opremu kako bi uvećalo svoj obim poslovanja, time dolazi do dovoljnog obima investicija da bi se ostvarilo pravo

na poreski podsticaj, odnosno motivisano nefiskalnim ciljem, ostvarilo je fiskalni cilj. Isto tako, može doći i do obrnute situacije, tj. da preduzeće ulaže da bi ostvarilo umanjenje poreskog tereta. Kada je finansijsko izveštavanje u pitanju, karakterističan primer jeste ubrzana amortizacija koja može biti dozvoljena za poreske svrhe.

Neprihvatljiva poreska evazija je onaj vid evazije kod kojeg dolazi do izigravanja normi sadržanih u poreskim propisima. Osnovno obeležje je da ona nije motivisana nikakvim ekonomskim ciljem, već samo i isključivo umanjnjem poreskog tereta. „Linija razgraničenja između ova dva modaliteta zakonite evazije je vrlo fluidna, jer je ponekad teško povući preciznu granicu između veštog vođenja poslova i zloupotrebe prava u poreskoj materiji. (Milojković, 2012) “ Predstavnik ovakvog oblika evazije je utanjena kapitalizacija. Preduzeća koja pribegavaju utanjenoj kapitalizaciji ili korišćenju transfernih cena nemaju nikakav drugi cilj osim da umanje iznos poreza na dobit pravnih lica. Reklo bi se i da ciljno oblikovanje finansijskih izveštaja, koje kao osnovnu vodilju ima izbegavanje plaćanja predviđenog iznosa poreza na dobit, ima karakter neprihvatljive zakonite evazije. Prepušteno je zakonodavcu da se bori protiv ovakvih pojava tako što će menjati stare i uvoditi nove odredbe u poreske propise, a da uz to ne dođe do prevelikog poreskog opterećenja onih obveznika koji uredno plaćaju, kao ni do komplikovanja pravnih normi. Na poreskim obveznicima je da razviju poresku svest i da shvate značaj postojanja ovog oblika javnih prihoda.

Nezakonita poreska evazija

„Nezakonita poreska evazija obuhvata postupke poreskog obveznika sračunate na izbegavanje plaćanja poreza koje se vrši u suprotnosti za zakonom, odnosno izbegavanje obeveze da se podnese poreska prijava, da se uredno vode poslovne knjige, da se dopusti poreska kontrola i sl. U našem pravnom sistemu nepoštovanje poreskih propisa pravno se kvalifikuje kao poreski prekršaj, privredni prestup u oblasti poreza. (Džever, 2014)“

Proces globalizacije je učinio da nacionalne ekonomije postaju sve više povezane. Ova pojava čini da je nezakonitu evaziju često teško prepoznati, zato što pravna lica posluju u nekoliko zemalja i podležu suverenitetima država čiji su propisi različiti. Tako može doći do identičnog ponašanja u dve države, pri čemu se ono u jednoj od njih kvalifikuje kao nezakonita evazija, a u drugoj ne.

Načini putem kojih može da se ispolji nezakonita evazija su brojni. Poreski obveznik jednostavno može (u celini ili delimično) da ne plati porez koji mu je nametnut od strane poreskog organa. Prilikom ovakvih radnji ključno je ponašanje poreskog organa i oblik sankcije. Ukoliko poreski organi ne vrše kontrolu dovoljno često i naplatu poreza dovoljno efikasno, nezakonita evazija će biti češća. Takođe, ukoliko kazna nije dovoljno velika, poreski obveznici pristaju da plate kaznu, računajući da neće biti kažnjeni svaki put kada ne ispune svoju obavezu. Takođe, društveno i politički nestabilna područja su pogodna za sivu ekonomiju. To omogućava neprijavljivanje vršenja delatnosti na osnovu koje bi inače nastala poreska obaveza, neprijavljivanje kompletnog iznosa prihoda ili dela prihoda koji bi trebao da se oporezuje, iskazivanje rashoda po nepostojećim osnovama (npr.

amortizacioni troškovi za nepostojeće osnovno sredstvo), vođenje dvostrukih poslovnih knjiga, itd.

Postoje dve klasifikacije nezakonite poreske evazije. Kriterijum za prvu podelu je razmera izbegavanja plaćanja poreza, a za drugu vrsta poreza čije se plaćanje izbegava (Milojković, 2012).

Prema prvom kriterijumu se razlikuju potpuna i delimična poreska evazija. Primeri potpune evazije su neprijavljivanje ukupnog iznosa prihoda ili celokupne imovine po onovu koje se stvara poreska obaveza ili sakrivanje oporezivih transakcija. Do delimične poreske evazije dolazi kada poreski obveznik iskaže netačne podatke o poreskom predmetu na takav način da se umanji iznos poreske obaveze i iskrivi slika o činjeničnom stanju.

Prema vrsti poreza čije se plaćanje izbegava postoje poreska utaja i kontribanda. Poreska utaja se drugačije naziva još i defraudacija i ona je karakteristična za neposredne oblike poreza. To su porez na dobit pravnih lica, porez na dohodak građana i sl. Drugi naziv za kontribandu je krijumčarenje i ono se vezuje za posredne oblike poreza kao što su akcize, carine, porez na promet. Često se misli da krijumčarenje podrazumeva samo izbegavanje plaćanja carina, akciza i drugih oblika dažbina (npr. u pravu Evropske unije postoje prelevmani) koje se plaćaju prilikom prenošenja robe preko državne granice. Međutim, krijumčarenje je širi pojam. Ono obuhvata još i izbegavanje plaćanja posrednih poreza unutar državnih granica.

U literaturi postoje pokušaji formulisanja modela, formule koja bi simulirala odluku poreskog obveznika o neplaćanju poreza. Međutim, ovo je neizvodljivo s obzirom da je nemoguće kvantifikovati psihološki faktor, a koji je u najvećem broju

slučajeva presudan. Izdvajaju se tri faktora (Milojković, 2012), kao najznačajniji koji utiču na odluku o izbegavanju plaćanja poreza. To su: psihološki faktor, verovatnoća da će doći do otkrivanja i iznos kazne. Sva tri faktora su obrnuto srazmerna u odnosu na broj obveznika koji vrše nezakonitu poresku evaziju. Što je veća svest o šteti koja se nanosi državnom budžetu, zajedničkim društvenim potrebama i društvu u celini, to će biti manji broj poreskih obveznika koji krše zakon. Za ovo je potrebna određena poreska kultura za čije formiranje je potrebno vreme, ali i visok životni standard, jer što je narod siromašniji to poresko opterećenje više šteti zadovoljenju osnovnih životnih potreba. Što je veća verovatnoća da će doći do otkrivanja prevare, to je manji broj prestupa. Ovaj faktor se tiče efikasnosti naplate poreza i pravilnosti u radu poreskih organa. Logika je očigledna, jer u ovom slučaju, čak i oni obveznici koji nemaju psihološku i moralnu barijeru da izvrše neki prestup, sada ga neće činiti iz straha da će biti sankcionisani. Visina kazne je od presudnog značaja. Ukoliko je njen iznos mali, simboličan, broj prestupa će biti visok i obrnuto. Što je kazna viša, to se više isplati poštovati poreske propise i uredno platiti svoju poresku obavezu i ne izlagati sebe nepotrebno visokim troškovima.

Uzroci poreske evazije

Kao što je već naglašeno, poreska evazija je stara koliko i sama pojava naplate poreza, a uzroci koji podstiču obveznike na ovakvo ponašanje se nisu mnogo promenili tokom celokupnog perioda.

Verovatno najčešći uzrok ove pojave jeste želja za očuvanjem bogatstva. Ovaj uzrok je subjektivan i on je vezan isključivo za samu ličnost poreskog obveznika, kao i za njegov poreski moral. Neprecizno zakonodavstvo, odnosno postojanje rupa u zakonu mnogo utiče na poresku evaziju. Loše zakonodavstvo pruža mogućnost poreskim obveznicima da smanje svoj poreski teret ne kršeći bilo kakav propis, iako su i sami svesni da to nije bila namera zakonodavca (kao u slučaju podsticaja). Postoje i propisi koje poreski obveznici smatraju nepravednim. Revoltirani su po pitanju plaćanja takve vrste dažbine i zato iskazuju otpor. Ovakvi propisi su najčešće blisko povezani sa lošim političkim režimom koji nije vođen zajedničkim interesima, već teži ispunjenju svojih sopstvenih.

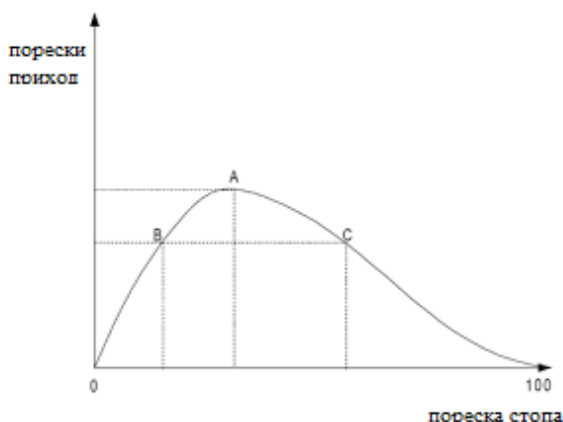
Još jedan uzrok evaziji može biti i namena poreza. Ovi novčani iznosi su namenjeni za finansiranje javnih rashoda, ali ukoliko obveznici nemaju osećaj da imaju koristi, odnosno da se njihove zajedničke društvene potrebe zadovoljavaju, oni odbijaju da plate porez. Zbog toga je izuzetno značajno da potrošnja sredstava od strane direktnih i indirektnih budžetskih korisnika bude efikasna, ekonomična i transparentna. U tu svrhu osnovana je i Državna revizorska institucija, čiji je osnovni zadatak da sprovodi kontrolu i reviziju poslovanja u javnom sektoru, kao i potrošnje javnih rashoda. Međutim, koja je verovatnoća da će građani posetiti konkretnu internet stranicu i preuzeti izveštaj DRI kako bi se uverili o namenskom trošenju sredstava? Zbog toga postoji jedan vrlo moćan alat za kreiranje mišljenja javnosti, a to su mediji. Npr. Radio-televizija Srbije u saradnji sa Vojno-filmskim centrom „Zastava film“ realizuje emisiju „Dozvolite...“ koja se bavi temama

koje se tiču Vojske Srbije. Kao stub sistema odbrane Republike Srbije i jedan od njenih najvećih rashoda, ona se skoro potpuno finansira iz državnog budžeta i zbog toga je izuzetno značajno da narod ima predstavu o ulaganjima u sistem odbrane i o sigurnosti koju mu ona pruža. Time se stiče svest o namenskom trošenju sredstava koji potiču „iz džepova građana“.

Među uzrocima poreske evazije, velika pažnja mora da se posveti visini poreskog opterećenja, zato što je ovaj uzrok bio predmet formiranja jednog poznatog modela, među ekonomistima prepoznatljivog grafika. Radi se o tzv. Laferovoj krivoj. Dobila je naziv po američkom ekonomisti Arturu Laferu koji ju je modelirao kako bi uticao na ekonomsku politiku američkog predsednika Ronalda Regana. Sam Lafer pripisuje nastanak ovog modela naučniku iz XIV veka, Ibnu Haldunu, pa ipak kriva danas nosi ovakav naziv. Ona opisuje zavisnost između visine poreske stope i visine poreskog prihoda koji država ubira pri određenoj poreskoj stopi. Pokazuje da kada je poreska stopa niska, tada je nizak i poreski prihod. Paralelno sa rastom poreske stope dolazi do rasta poreskih prihoda, što je i logičan zaključak, jer ukoliko se isti broj poreskih obveznika (pod pretpostavkom nepromenljivosti ostalih faktora) oporezuje većom stopom, prihod raste. Međutim, u jednoj tački, koja se naziva Laferova tačka, poreski prihod počinje da opada iako stopa i dalje raste. I što više raste stopa, prihod sve više pada, sve dok ne postane jednak nuli. Šta je uzrok padu poreskog prihoda? U određenom momentu (Laferovoj tački) poresko opterećenje postaje toliko visoko da obveznici koji su ranije plaćali porez, sada počinju da odbijaju da ga plate. Što više raste stopa, to sve više obveznika odlučuje da pribegne evaziji, sve

dok se ne dođe u tačku gde više niko ne plaća porez. Ekstremni slučajevi na Laferovoj krivoj su tačka u kojoj je poreska stopa 0% i tada je poreski prihod nula (jer svaki poreski predmet pomnožen sa nulom daje nulu) i tačka u kojoj je poreska stopa 100% i tada je poreski prihod, takođe, nula, jer tada nijedan obveznik ne radi (ili se radi o sivoj ekonomiji) jer je njegov celokupan prihod oporezovan. Sa stanovišta države, tačka u kojoj se postiže optimum je tačka A u kojoj je dostignut najveći mogući poreski prihod uz optimalnu poresku stopu. Zanimljiv zaključak do kojeg se dolazi prostim presekom Laferove krive je da do istog poreškog prihoda uvek može da se dođe pomoću dve poreske stope, jedne više i jedne niže (tačke B i C). Laferova kriva je prikazana na Slici br.1.

Slika 1. Laferova kriva



Izvor: <https://www.google.rs>

Posledice poreske evazije

Efekti sa kojima se suočavaju pojedinci, kao i čitavo društvo, a direktna su posledica poreske evazije, mogu biti različiti. Kao najčešći, izdvajaju se (Džever, 2014):

- finansijski,
- socijalni,
- politički,
- ekonomski i
- psihološki.

Finansijske posledice poreske evazije se odražavaju na makroekonomskom nivou. Poreski prihodi čine najveći deo primanja u budžetu svake države. U budžetu Republike Srbije, ovaj udeo čini čak 83,89% za 2018. godinu . Poreska evazija većih razmera može čak da dovede i do formiranja budžetskog deficita. Ukoliko se formira deficit, država će morati da nađe način da isti finansira, a to može da uradi putem kredita/emisijom dužničkih hartija od vrednosti, emisijom novca ili povećanjem javnih dažbina. U prvom slučaju se stvaraju dodatni troškovi korišćenja kapitala, odnosno kamate. U drugom slučaju preti opasnost od inflatornog dejstva. U trećem slučaju dolazi do još većeg povećanja tereta onih obveznika koji uredno plaćaju svoje obaveze, kao i do još većeg otpora prema plaćanju, odnosno do još veće evazije. U svakom od ovih slučajeva javljaju se još veći negativni efekti, iz čega se izvodi zaključak da je neophodno povećati poreski moral obveznika i svesti evaziju na najmanji mogući nivo.

Socijalne posledice poreske evazije su usko povezane sa principom pravičnosti pri oporezivanju. Horizontalna pravičnost znači da obveznici koji su jednake ekonomske snage plaćaju isti

poreski teret. Time što neki plaćaju, a neki ne, narušava se ovaj princip i obveznici se dovode u nejednak položaj. Time se direktno urušava princip pravičnosti zato što i oni obveznici koji su pribegli evaziji jednako koriste javne usluge (zdravstvene usluge, školstvo, itd.), kao i oni koju su ispunili svoju obavezu.

Poreska evazija poznaje i svoje političke posledice. Ljudi koji su na vlasti predstavljaju politički sistem koji ima ustavno određenje. Oni propisuju visinu poreza i to je njihova obaveza. Ti iznosi često ni ne mogu biti svedeni na manji nivo, jer bi u suprotnom trpele javne usluge koje su od ključnog značaja za funkcionisanje svakog društva (npr. zdravstveni ili obrazovni sistem). Međutim, neposredno pred izbore, mogu se pojaviti stranke koje će svoju izbornu kampanju graditi na stavovima o neefikasnosti poreskog sistema koji je uspostavila stranka koja je trenutno na vlasti. One poresku evaziju mogu da koriste kao argument protiv vladajuće stranke, ističući kako je ta evazija direktna posledica visine poreza, a istovremeno obećavajući niže poreske stope za slučaj dolaska na vlast. Time se politika meša sa poreskim pravom, što ne bi trebalo da se dogodi, jer ljudi koji nisu stručni dolaze u poziciju da utiču na jedan tako složen sistem kao što je poreski. .

Ekonomске posledice poreske evazije za rezultat imaju pojavu nelojalne konkurencije. Kao i uvek, ispaštaju oni obveznici koji su bili savesni i koji su odlučili da se ponašaju u skladu sa propisima. Ekonomski efekti su vezani za porez na dobit pravnih lica. Ona preduzeća koja uredno plate porez se suočavaju sa nešto višim troškovima. Zbog toga su ona prinuđena da podignu cene svojih proizvoda kako bi ostvarila i održala određeni iznos profita. Ona preduzeća koja ne plate porez imaju mogućnost da spuste svoje

cene ispod nivoa koji je prihvatljiv za ostale. Time izbacuju konkurenciju sa tržišta, a svojim nelojalnim ponašanjem stiču povlašćen položaj. Kazna koju bi država mogla da sprovede kako bi sankcionisala ponašanje prestupnika ne može da nadoknadi štetu koja je učinjena ostalim preduzećima i zato je ovo problem koji ima veće razmere nego što se čini na prvi pogled.

U ispoljavanju efekata poreske evazije zastupljene su i psihološke posledice. Time što lice koji vrši utaju poreza prođe nekažnjeno, ostala lica koja su plaćala dažbine logično sebi postavljaju pitanje o pravičnosti poreskog sistema svoje države. Posebno ukoliko se ovo ponavlja duži vremenski period, dolazi do nepoverenja obveznika prema poreskim vlastima i do još veće poreske evazije. Time se direktno urušava princip pravičnosti, a koji treba da bude jedan od osnovnih principa koji prožimaju norme poreskog prava. Kada su u pitanju konkretni propisi na snazi u Republici Srbiji, Krivičnim zakonikom je definisano krivično delo poreska utaja. Njime je određeno da lica koja daju lažne podatke koji su od značaja za određivanje iznosa poreza, koja prikrivaju poreski predmet ili na neki drugi način vrše poresku utaju budu sankcionisana. Za iznos obaveze koja se izbegava koji prelazi petsto hiljada dinara, kazna je zatvor od šest meseci do pet godina uz novčanu kaznu. Za iznos koji prelazi milion i petsto hiljada, kazna je zatvor od jedne do osam godina uz novčanu kaznu, a „za iznos koji prelazi sedam miliona i petsto hiljada dinara, učinilac će se kazniti zatvorom od tri do deset godina i novčanom kaznom. “

Zaključak

Evazija poreskih oblika je stara koliko i sama pojava poreza. Za svaki oblik poreza su karakteristični određeni načini evazije. U vezi poreza na dobit pravnih lica, preduzeća pribegavaju i nezakonitoj i zakonitoj evaziji. Finansijski izveštaji svoju ulogu pronalaze u zakonitoj evaziji, a ti načini mogu biti i prihvatljivi i neprihvatljivi. Prihvatljiva evazija se javlja u slučaju kada preduzeća koriste razne poreske podsticaje i poreska oslobođenja kako bi umanjila poreski teret. Ovde se radi o ispunjenju namere koju je zakonodavac imao radi ostvarenja određenog makroekonomskog problema i u tom smislu, sa moralnog aspekta, ne postoji ništa sporno. Međutim, sporna je neprihvatljiva zakonita evazija koja se vrši pronalaženjem takve kombinacije alternativa vrednovanja pozicija u poreskom bilansu, kojima se omogućava značajno umanjenje rashoda po osnovu poreza na dobit. Iako ne dolazi do kršenja konkretnih zakonskih normi, negativni efekti koje poreska evazija ostavlja na celokupno društvo su veliki. Počev od finansijskih, preko socijalnih, političkih, ekonomskih, pa sve do psiholoških posledica, stvaraju se problemi sa kojima država mora da se bori. Ono što je ključno jeste da država to ne može da radi sama, bez pomoći stanovništva, odnosno fizičkih i pravnih lica koja žive i rade na njenoj teritoriji. Zbog toga je veoma značajno da se kod poreskih obveznika razvije svest o značaju poreza, odnosno o koristi koja se ostvaruje u društvu ukoliko se propisi poštuju. Iako obveznici često imaju utisak da nemaju nikakvu korist, to nije tako. Zato je potrebno da potrošnja javnih sredstava bude transparentna, kako bi se narodu ulio osećaj sigurnosti i poverenja u vlast. S druge strane, ni vlast

ne sme da pretera sa opterećenjem obveznika i mora imati u vidu životni standard u svojoj državi. Preveliko opterećenje može samo da dovede do još veće odbojnosti, revolta i evazije, čime će, kontradiktorno, poreski prihod države samo biti smanjen.

Literatura

1. Milojević, I. (2015. Poreski bilans preduzeća, monografija, Oditor, časopis za menadžmet, pravo i finansije, Centar za ekonomska i finansijska istraživanja, Beograd;
2. Popović, D. 2017. Poresko pravo, petnaesto izmenjeno i dopunjeno izdanje, Univerzitet u Beogradu – Pravni fakultet, Centar za izdavaštvo i informisanje, Beograd;
3. Ranković, J. 2013. Teorija bilansa, petnaesto izdanje, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Beogradu, Beograd;
4. Stojiljković, S., Stojiljković, T. 2004. Priručnik o primeni kontnog okvira za preduzeća, zadruge, preduzetnike i druga pravna lica u skladu sa međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja, „DST“ d.o.o., Beograd;
5. Milojković, A. 2012. Evazija poreza na dodatu vrednost, master rad, Univerzitet Singidunum, Beograd;
6. Savić, B. 2010. Računovodstvene politike i bilansna politika preduzeća, magistarski rad, Ekonomski fakultet, Beograd;
7. Savić, B. 2014. Računovodstveni konzervativizam: prepreka ili podsticaj visoko-kvalitetnom finansijskom izveštavanju, referat sa 45. simpozijuma u organizaciji Saveza računovođa i revizora Srbije, Zbornik radova:

„Računovodstvo i menadžment privatnog i javnog sektora“, Zlatibor

8. Džever, N. 2014. Uzroci i specifičnosti evazije poreza u Srbiji, master rad, Univerzitet Singidunum, Beograd;
9. Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje, preuzeto sa sajta Ministarstva finansija 04.05.2018. godine;
10. MRS 12 Porezi na dobitak, preuzeto sa sajta Ministarstva finansija 05.06.2018. godine;
11. Okvir za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja, preuzeto 04.05.2018. godine;
12. Krivični zakonik („Sl.glasnik RS“, br. 85/2005, 88/2005 – ispr., 107/2005 – ispr., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014 i 94/2016);
13. Zakon o budžetu Republike Srbije za 2018. godinu („Sl. glasnik RS“, br. 113/2017);
14. Zakon o porezu na dobit pravnih lica („Sl. glasnik RS“, br. 25/01, 80/02,
15. 80/02 – dr. zakon, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – dr. zakon, 142/14, 91/15 – dr. propis, 112/15, 113/17)
16. Zakon o porezu na dohodak građana („Sl. glasnik RS“, br. 24/01, 80/02, 80/02 – dr.zakon, 135/04, 62/06, 65/06 – ispravka, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-US, 93/12, 114/12-US, 47/13, 48/13 – ispravka, 108/13, 57/14, 68/14 – dr. zakon, 112/15, 113/17);
17. Zakon o računovodstvu („Sl.glasnik RS“, br. 62/2013);

18. Pravilnik o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike („Sl.glasnik RS“, br. 95/14);
19. Pravilnik o načinu razvrstavanja stalnih sredstava po grupama i načinu utvrđivanja amortizacije za poreske svrhe („Sl.glasnik RS“, br. 116/2004 i 99/2010);
20. Pravilnik o ulaganjima u oblasti kulture koja se priznaju kao rashod („Sl.glasnik RS“, br. 09/02);
21. <http://www.rts.rs>
22. <https://sr.wikipedia.org>

Prof. Ljubiša Stanojević, Ph.D.

LEGAL ASPECTS OF EVASION OF TAX FORMS

Review paper

Abstract

It has long been known that taxpayers and tax authorities are entities with conflicting interests. That is why each of them strives to shape the tax balance, and when a company does that, there is tax evasion. In this case, it can take both legal and illegal forms. It is of great importance to understand the causes of evasion, its consequences, as well as to develop awareness of the importance of respecting the norms of tax law for society as a whole.

Key words: taxation, tax form, evasion.

Datum prijema (Date received): 03.09.2021.

Datum prihvatanja (Date accepted): 05.11.2021.