

EKONOMSKA TEORIJA I POLITIKA

Dr Goran Milošević*

EKONOMSKI ASPEKT EVAZIJE POREZA

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

Ključne reči: porez, javni prihod, oporezivanje, evazija poreza, krijumčarenje, poreska utaja.

THE ECONOMIC ASPECT OF TAX EVASION

For many years the tax evasion presents a stumbling block of our economy. Great amount of financial resource and goods are beyond system of taxing and almost completely without a possibility of governmental agency 's influence and its control under these currents. By avoiding public incomes disturs distribution of income related to aims which a society wanted to achive. Further this phenomenon makes difficulties how to get a precise size of definition which are unavoidable to determinate economic policy in reference to conduct certain economy measure and instruments. It reduces, in some cases even drastic, incomes of state treasury. Except that this phenomenon imbues entire economy of one's country and presents carriers of economic policy to have a clear picture about what is happening in national economy.

Key words: *tax, public incomes, tax evasion, to impose a tax on, smuggling.*

*

1. Uvod

Reč «evazija» potiče od latinske reči «evaddere», što znači bežanje, odnosno izbegavanje. Izbegavanje plaćanja poreza prisutno je u svim zemljama i u svim sistemima. Ono može biti uslovljeno različitim faktorima i može imati različite posledice. Poslednjih godina svedoci smo pojave učestalih finansijskih transakcija koje prevashodno imaju za cilj vršenje poreske evazije. Ove transakcije su jedna od glavnih karakteristika sive ekonomije, odnosno jedan od najznačajnijih oblika njenog ispoljavanja.

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

Plaćanje poreza kod obveznika izaziva smanjenje ekonomske snage, pogoršanje njegovog materijalnog statusa. To negativno delovanje poreza, kod poreskog obveznika izaziva otpor plaćanju poreza. Otpor plaćanju poreza i nastojanje da se ublaži ili otkloni njegovo delovanje prisutni su u svim poreskim sistemima. Posmatrano kroz istoriju i u srpskoj državi bilo je otpora plaćanju poreza. Naročito jak otpor prema obavezi plaćanja poreza u srpskoj državi bio je za vreme turske vladavine. Otpor je nastao kao rezultat dve činjenice. Prvo, porez je trebalo platiti turskoj, a ne srpskoj vlasti. Drugo, poreske obaveze su bile previsoke.

Otpor plaćanju poreza rezultat je mnogih faktora. Elementi koji utiču na intenzitet otpora plaćanju poreza su: a) visina poreskog opterećenja, b) namena trošenja sredstava prikupljenih porezom, v) poreskog oblika, g) percepcije javnosti da li je poreski sistem pravičan ili nije i dr.¹

¹ D. Popović, Nauka o porezima i poresko pravo, Beograd, 1997, str. 450.

a) Okolnost da je otpor plaćanju poreza izraženiji što je poresko opterećenje veće dobro je poznato u ekonomskoj teoriji. Naime, rast poreske stope dovodi do rasta poreskih prihoda. Međutim, rast poreske stope ima granice. Nakon izvesnog nivoa, dalji rast poreske stope ne dovodi do rasta poreskih prihoda, naprotiv, može doći do pada poreskih prihoda, jer je otpor plaćanju poreza sve viši i izraženiji (laferova kriva).

Povećanje poreskog opterećenja dovodi do povećanja poreskih prihoda, ali i do kontraefekta – otpora plaćanju poreza. Što je povećanje poreskog opterećenja veće, zbog povećanog otpora smanjuje se iznos ostvarenih poreskih prihoda. Tako se može govoriti da i u oporezivanju deluje zakon o opadanju prinosa. Onog momenta kada se dodatnim poreskim opterećenjem ne povećava adekvatno i iznos ubranog poreza, počinje delovati zakon o opadanju prinosa.²

b) Otpor plaćanju poreza u određenoj meri zavisi i od namene na koju se troše sredstva prikupljena oporezivanjem. Ukoliko je cilj oporezivanja poznat, odnosno opšte prihvatljiv i poreski obveznik u njemu vidi svoj interes, otpor plaćanju poreza biće manji ili će izostati. Međutim, ukoliko je namena poreza po mišljenju poreskog obveznika neprihvatljiva ili nepotrebna, otpor plaćanju poreza biće izraženiji. Ako se sredstva ubrana oporezivanjem troše neracionalno, odnosno za namene koje najširi krug poreskih obveznika ocenjuje kao suvišne ili štetne, ako je jedna kategorija poreskih obveznika diskriminisana u odnosu prema drugoj,³ ili ako je namena nepoznata, to može dovesti do porasta otpora plaćanju poreza.

v) Sa stanovišta poreskih oblika otpor plaćanju poreza je različit. Taj otpor je mnogo veći kod direktnih, nego kod indirektnih poreza. Kod indirektnih poreza, poreski teret je sadržan u ceni proizvoda i usluga. Obveznik kupujući proizvode i usluge nije svestan da plaćajući određeni novčani iznos za kupljenu robu, istovremeno podmiruje i poresku obavezu. Obveznik ponekad zna da kupujući robu plaća i porez, ali on tada (momentom kupovine) nije svestan visine poreskog opterećenja. To znači da se kod indirektnog oporezivanja teže može govoriti o postojanju otpora plaćanju poreza.

g) Otpor plaćanju poreza zavisi i od stava javnosti prema pravičnosti oporezivanja. Ukoliko je stav javnosti prema oporezivanju pozitivan sa jasno izraženom osudom prema licima koja ne izvršavaju svoju obavezu plaćanja poreza, otpor oporezivanju biće manje izražen. Međutim, u svim onim

² B. Jelčić, *Nauka o financijama i financijsko pravo*, Zagreb, 1983, str.178.

³ B. Jelčić, *cit. delo*, str.187.

sredinama gde povreda poreskih propisa u očima jednog dela javnosti ima neki romantični karakter, a lica koja su umešana u izvršenje poreske utaje dobijaju neki oreol junaštva⁴, nastojanja da se poreski teret izbegne mnogo su veća.

Oni poreski obveznici koji nastoje da se poresku obavezu smanje ili izbegnu od javnosti traže i jednim delom dobijaju podršku za takve aktivnosti. Poreski moral jednog naroda zavisi od istorijskih okolnosti u kojima on nastaje, uključujući i tradiciju i mentalitet, kao i druga obeležja tog naroda. On čini deo ukupnog morala svakog pojedinog poreskog obveznika i njega određuje odnos poreskog obveznika prema poreskoj obavezi. Poreski moral je deo ukupnog morala jednog društva i on se ogleda u odnosu društvene sredine prema poreskom obvezniku koji čini poreske delikte.⁵ Pomirljiv i nedovoljno oštar stav javnosti prema poreskoj evaziji može se oceniti štetnim za jednu državu.

2. Vrste poreske evazije

U poreskom pravu poznate su dve vrste evazije:

- zakonita (dozvoljena, legalna) i
- nezakonita (nelegalna, nedozvoljena).

Zakonita evazija postoji kada se koriste zakonom propisani poreski podsticaji, kao i kada se koriste praznine u poreskim zakonima, zbog nepreciznosti i nedorečenosti. Kod nezakonite evazije, poreski obveznik izbegava poreske obaveze postupajući suprotno zakonskim odredbama.

2.1 Zakonita evazija poreza

Poreski obveznici nastoje da ostvare pozitivan finansijski efekat u poslovanju, ali uz minimalno poresko opterećenje. Želje obveznika poreza su takve da cilj poslovanja bude ostvaren bez kršenja zakonskih odredbi, odnosno uz puno poštovanje poreskih normi. Poreski obveznik poštujući poresku proceduru, postupa po zakonu i umanjuje svoju poresku obavezu. Radnje obveznika koje nisu u sukobu sa zakonom, a za cilj imaju izbegavanje ili umanjenje poreskog tereta nazivamo zakonitom evazijom.

⁴ B. Jelčić, cit. delo, str.187.

⁵ M. Kulić, Poreska utaja i krijumčarenje, Beograd, 1999, str. 241.

Obveznik, rukovođen pre svega fiskalnim ciljevima, vrši poresku evaziju. Ali evazija poreza može biti motivisana i nefiskalnim ciljevima. Naime, preduzeće motivisano konkurencijom vrši nabavku nove opreme i mašina ili upošljava veći broj visokostručnog kadra. Nabavka nove opreme i veća uposlenost daju podlogu za uspeh preduzeću, ali istovremeno preduzeće stiče pravo i na poreski kredit. Ostvarujući pravo na poreski kredit preduzeće je umanjilo poresku obavezu.

Motiv nabavke opreme i veća uposlenost nije fiskalne prirode već tržišne. Međutim, ponekad nefiskalni cilj dovodi do ostvarenja fiskalnog cilja.

Zakonita poreska evazija može se ostvariti na više načina. Međutim, u raznovrsnim postupcima postoje i zajednički elementi. Pod zakonitom poreskom evazijom, u stvari, treba podrazumevati dva oblika ponašanja, između kojih, međutim, nije lako povući liniju razgraničenja⁶: legitimno izbegavanje poreza i neprihvatljivo izbegavanje poreza.

U finansijskoj teoriji, ali i u poreskoj praksi nije lako razlikovati ova dva oblika zakonite evazije. Legitimna evazija je oblik izbegavanja poreza koji je u skladu sa namerom zakonodavca. Zakonodavac u određenim slučajevima odriče se dela poreskog prihoda jer time ostvaruje cilj oporezivanja. Dakle, ako nema izbegavanja poreza nema ni cilja oporezivanja.

Neprihvatljiva evazija poreza je ona kada obveznik svojim delovanjem nastoji da izigra odredbe zakona i time izbegne i umanja poreski teret. Neprihvatljivo izbegavanje poreza ne dovodi do ostvarivanja proklamovanih ciljeva oporezivanja iako formalno-pravno obveznik svojim ponašanjem nije narušio zakonske odredbe. Obveznik koristi postojeće poresko zakonodavstvo, ali na način koji mu dozvoljava upotrebu pravnih praznina ili nelogičnosti.

Na prvi pogled postoji jasna razlika između legalne i neprihvatljive zakonite poreske evazije. Međutim, kada u praktičnoj razradi ponašanja obveznika treba razgraničiti ova dva oblika zakonite evazije nailazimo na brojne teškoće u proceni da li je reč o zloupotrebi prava u poreske svrhe. Uzmimo za predmet analize porez na dobit preduzeća. U članu 49. Zakona o porezu na dobit preduzeća, predviđen je poreski kredit za obveznika koji na neodređeno vreme zaposli nove radnike. Obračunati porez na dobit se umanjuje za iznos koji je jednak iznosu koji čini 10% bruto zarada, odnosno plata, isplaćenih tim zaposlenima, uvećanih za pripadajuće plaćene javne prihode na teret poslodavca.

⁶ D. Popović, cit. delo, str. 453.

Zakonodavac kroz navedeni poreski kredit ostvaruje cilj, a to je stimulisanje proizvodnje i uposlenosti kapaciteta. Ukoliko je namera obveznika da rastom broja zaposlenih ostvari proizvodne ciljeve, poreska evazija nastala zakonitim poreskim kreditom je legitimno izbegavanje poreza.

Međutim, obveznici mogu koristiti poreski kredit da bi ostvarili isključivo fiskalni cilj. Ukoliko obveznik uposli novi broj radnika radi ostvarivanja svog sopstvenog poreskog cilja, odnosno radi izbegavanja poreskog tereta, to bi značilo da zakonita poreska evazija ima odliku neprihvatljivog izbegavanja poreza. Cilj obveznika nije rast proizvodnje, već uposlenost kapaciteta. Motiv obveznika isključivo je ostvarenje fiskalnog efekta. Na ovaj način obveznik vrši zloupotrebu prava u poreske svrhe.

Razgraničenje između dva oblika zakonite evazije poreza je važno pitanje koje se postavlja pred finansijsku nauku. Naravno ovo je i poseban zadatak poreske administracije. Ocenjujući značaj «prepoznavanja» neprihvatljive zakonite poreske evazije D. Popović u analizu problema uvodi testove.⁷ Svaka transakcija za koju postoji sumnja u legitimnost mora biti podvrgnuta testu: namere, postojanju elemenata artificijelnosti, poreske uštede, postojanja rešenja nadležnog poreskog organa.

Ako navedeni testovi pokažu da je poreski dužnik koristio artificijelne pravne konstrukcije u nameri da poresku obavezu spusti ispod nivoa koji je zakonodavac imao u vidu, pa do poreske uštede zaista i dođe,⁸ nastaje neprihvatljiva zakonita poreska evazija. Nameće se pitanje suprotstavljanja neprihvatljivom obliku zakonite evazije. U osnovi moguća su dva načina za suzbijanje neprihvatljive evazije. Prvi je primena zakona koji uređuje dati poreski oblik gde se ispoljava neprihvatljiva zakonita evazija. Drugi, da u okviru samog zakonskog teksta postoje odredbe koje sa poreskog stanovišta ne dozvoljavaju artificirane pravne konstrukcije. Svaka artificirana pravna konstrukcija smatraće se sa poreskog aspekta neprihvatljivom.

Zakonita poreska evazija može se odvijati na više načina. Visina poreskog tereta za određene delatnosti može biti različita u različitim delovima zemlje, odnosno u pojedinim zemljama. To podstiče poreskog obveznika da menja mesto obavljanja delatnosti. Obveznik svojim ponašanjem, promenom mesta delatnosti, odnosno uzdržavanjem od delatnosti ne dolazi u sukob sa propisima.

⁷ D. Popović, cit. delo, str. 460-463.

⁸ D. Popović, cit. delo, str. 461.

Obveznik samo koristi poreske pogodnosti na određenom području zemlje, odnosno druge zemlje.

Uzdržavanje od obavljanja oporezive delatnosti, odnosno smanjenje potrošnje proizvoda koji podležu oporezivanju najjednostavniji je način izbegavanja poreza, a da pri tome obveznik ne dođe u sukob sa zakonom. Smanjenje potrošnje ili neobavljanje delatnosti ne može se oceniti kao povreda poreskih propisa. Štaviše, takvo ponašanje potrošača – krajnjih kupaca oporezivih proizvoda – može biti u skladu sa ciljevima poreske politike.⁹

Zakonita poreska evazija postoji i onda kada dolazi do vertikalne koncentracije u privredi pod uticajem oporezivanja.¹⁰ Naime, ako oporezovani proizvodi prolaze kroz manji broj prometnih faza poreski teret je nešto niži. To znači da je poresko opterećenje srazmerno rastu broja prometnih faza. Ako broj faza prometa raste, raste i poresko opterećenje i obrnuto. Svako smanjenje poreskog tereta izazvano vertikalnom koncentracijom u privredi nije i nema nikakvo obeležje kršenja poreskog zakonodavstva.

Zakonito izbegavanje poreza je i rezultat postojanja praznina, odnosno nedorečenosti zakonskih normi. Koristeći te praznine u zakonu obveznici raznim merama i radnjama nastoje da iskoriste svaku mogućnost kako bi izbegli poreski teret.

O zakonitoj evaziji poreza govorimo i kada se u okviru poreskog zakonodavstva nalaze odredbe koje pojedine obveznike oslobađaju od oporezivanja. To su zakonom definisani poreski podsticaji. Poreski podsticaji ne predstavljaju «nezavisne instrumente» smeštene izvan opšte fiskalne politike, već njih treba posmatrati kao integralni deo fiskalnog sistema određene zemlje. Poreski podsticaj se ukratko može definisati kao svaki ustupak koji čini država u pogledu poreskog obveznika, poreske osnovice, poreskih stopa ili iznosa poreza. Ovi ustupci se posmatraju u poređenju sa opštim pravilom uspostavljenim zakonom ili drugim propisima.

Poreski podsticaji predstavljaju zakonito izbegavanje poreza koje zakonodavac želi i svako neostvarivanje poreske evazije po osnovu podsticaja u suprotnosti je sa proklamovanom fiskalnom politikom. Ako nisu realizovani podsticaji, nisu realizovani ni ciljevi oporezivanja.

⁹ B. Jelčić, cit. delo, str. 184.

¹⁰ B. Jelčić, cit. delo, str. 184.

2.2 Nezakonita evazija poreza

Bežanje od obaveza plaćanja fiskalnog tereta često podrazumeva i nezakonito ponašanje njihovih nosilaca. Ako poreski obveznik izbegavajući plaćanje poreza dođe u sukob sa pravnim propisima, govori se o nezakonitoj ili o nedopuštenoj poreskoj evaziji. Nedoželjena poreska evazija se sastoji u svesnom i željenom nastojanju da se umani ili sasvim izbegne izvršenje postojeće poreske obaveze.¹¹

Postupci obveznika kod nezakonite poreske evazije se «svode ili na sam čin neplaćanja poreza, ili na propuštanje da se postupi u skladu sa zahtevima iz poreskog upravnog odnosa, koje su poreskom dužniku nametnuti da bi se obezbedilo da poreska obaveza bude ispunjena (da podnese poresku prijavu, da uredno vodi poslovne knjige, da dopusti poresku kontrolu i dr.).¹² Ove radnje činjenja ili nečinjenja, radi eliminisanja ili umanjenja poreske obaveze na nezakonit način u osnovi su nezakonite evazije.

Nezakonita poreska evazija može se kvalifikovati na nekoliko načina. Ako za osnovu posmatranja uzmemo razmere izbegavanja plaćanja poreza, nezakonita poreska evazija može biti potpuna i delimična. Potpuna postoji kada obveznik ne prijavi celokupni iznos ostvarenog prihoda ili svu imovinu koja podleže oporezivanju, odnosno ako prikrije transakcije koje dovode do nastanka poreske obaveze.

U suprotnom, ako je poreskim vlastima prijavio prihode, imovinu ili transakcije, ali tako da je o njima dao nepotpune ili netačne podatke, odnosno ako je navođenjem netačnih podataka umanjio poresku obavezu, a da na to nije imao pravo ili su razmere te olakšice trebalo da budu manje, radi se o delimičnoj nezakonitoj poreskoj evaziji.¹³

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

- defraudaciju (poresku utaju) i
- kontrabandu (krijumčarenje).

¹¹ M. Petrović, *Finansije i finansijsko pravo*, Zbornik radova, Osijek, 1982. str. 27-28.

¹² D. Popović, cit. delo, str. 452.

¹³ D. Popović, cit. delo, str. 455-456.

O defraudaciji najčešće govorimo onda kada se izbegava plaćanje neposrednih poreza (porez na dohodak i porez na imovinu). U slučajevima kada je predmet izbegavanja fiskalnih obaveza plaćanje posrednih poreza (akciza i porez na promet) ovorimo o krijumčarenju¹⁴ (kontrabandi). Krijumčarenje sa stanovišta oporezivanja nije samo izbegavanje plaćanja propisanih carina i drugih carinskih davanja (dažbina) pri uvozu, izvozu ili (eventualno) tranzitu robe, nego i izbegavanje plaćanja posrednih poreza unutar državnih granica.¹⁵

Poslednjih godina u finansijskoj literaturi nailazimo na pokušaje da se modeluje ponašanje poreskih obveznika u nastojanju da izbegnu na nezakonit način poreske obaveze. S tim u vezi D. Popović¹⁶ ukazuje na Spajserov model.

Označimo sa t – poresku stopu, sa f - oporezovani dohodak (deo) koji neće biti prijavljen, sa Y – oporezovani dohodak, sa p – verovatnoću da će obveznik biti otkriven od strane poreske vlasti, sa K – iznos kazne, a sa W - psihičke troškove. Na osnovu datih elemenata poreski obveznik će izbeći poreske obaveze ako je:

$$(1 - p)tfY > pK + W$$

Poseban problem ovog modela predstavljaju psihički troškovi (W). Naime ove troškove je relativno teško odrediti, odnosno definisati. S tim u vezi čini nam se prihvatljiv stav D. Popovića da kada lica koja već imaju određeno «iskustvo» u kršenju propisa, «psihički troškovi» postaju sve manji (tj. $W \rightarrow 0$). Ako prihvatimo navedeni stav tada bi ovaj model jednačine nezakonite poreske evazije dobio sledeći oblik:

$$(1 - p)tfY > pK.$$

¹⁴ Reč, “krijumčarenje” često se identifikuje sa rečima “šverc”, “crna berza” i sl. Sve ove reči objašnjavaju u osnovi nedozvoljenu trgovinu predmetima i robama čiji je promet ograničen ili zabranjen. Krijumčarenje se sastoji u unošenju ili iznošenju robe domaćeg ili stranog porekla, preko granice, van carinskog nadzora i to bilo da se to čini u cilju izbegavanja carinskih dažbina, bilo da se unosi (iznosi) roba čije je unošenje (iznošenje) zabranjeno. Polazeći od istraživačke problematike ovog rada krijumčarenje posmatramo samo sa aspekta oporezivanja.

¹⁵ B. Jelčić, cit. delo, str. 182.

¹⁶ D. Popović, cit. delo, str. 472-473.

Ovaj model nezakonite evazije pokazuje da odluka o izbegavanju poreza zavisi od mnogih faktora, ali kao ključni parametri izdvajaju se psihološki troškovi (W), verovatnoća otkrivanja (p) i iznos kazne (K). Obveznik će odlučiti da izbegne poreske obaveze, samo ako je očekivana korist od poreske evazije veća od očekivanih gubitaka koji se ispoljavaju u vidu kazni i psiholoških troškova. Naravno, očekivani gubitak je utoliko veći ukoliko je veća verovatnoća otkrivanja poreske evazije. Otkrivanje poreske evazije u svim sistemima uslovljeno je efikasnošću i sposobnošću poreske vlasti.

3. Uzroci evazije poreza

Evazija poreza ima svoju genezu, u uslovima datog društva, u društvenim odnosima i strukturama na kojima počiva to društvo, koji rađaju razne devijacije i nedozvoljene radnje kao svoje zakonite i neminovne proizvode. Ona je proizvod određenog društva, odnosno manifestacije njegovih negativnih stanja i svojstava. Različiti su faktori čiji se uticaj može vezivati za poresku evaziju. Ovi uzroci mogu se podeliti u dve grupe, u zavisnosti od toga da li su u odnosu na obveznika dati spolja ili su sastavni deo njegove ličnosti.¹⁷

1. Prvu grupu čine uzroci koji su nezavisni od obveznika javnih prihoda i to su objektivni uzroci. U objektivne uzroke pojedini autori svrstavaju: ukupno ekonomsko stanje; visinu poreskog opterećenja; oblik javnog prihoda; jednakost tretiranja obveznika prema obliku svojine; namenu prikupljenih javnih prihoda; prisustvo sive ekonomije i dr.

a) Na evaziju poreza utiče ukupno ekonomsko stanje u jednoj državi. Stabilni privredni tokovi stvaraju uslove da obveznici javnih prihoda manje izbegavaju njihovo plaćanje. Ekonomska kriza i nestabilnost poslovnog ambijenta su faktori koji uslovljavaju veće prisustvo ovih krivičnih dela. Što je kriza veća, veće su i mogućnosti za vršenje evazije javnih prihoda.

b) Što su poreska zahvatanja veća, to su veće mogućnosti da će poreski obveznici nastojati da izbegavaju svoje obaveze prema budžetu. Obveznici smatraju da će imati veće ekonomske koristi, ako ne plaćaju poreske obaveze od eventualnih posledica koje mogu imati kao izvršiocima krivičnog dela. Ukoliko je i kaznena politika blagonaklona prema izvršiocima, to će još više doprineti navedenom stavu obveznika.

¹⁷ M. Kulić, cit. delo, strana 234.

v) Naša zemlja u proteklom periodu imala je negativan stav prema privatnom sektoru, što je imalo za posledicu da se privatni sektor tretira kao pojava koja je sama po sebi negativna. Zbog takvog stava države, jedan broj preduzetnika je ispoljio nizak nivo poreskog morala. U sadašnjim uslovima poslovanja, izbegavanje poreskih obaveza jednako je zastupljeno i kod društvenih i kod privatnih preduzeća.

g) Namena trošenja javnih prihoda je pitanje koje interesuje svakog obveznika. Ukoliko obveznici ne odobravaju trošenje javnih prihoda, to uslovljava njihovu utaju. Ako se pak javnim prihodima finansiraju dobra za koja je obveznik zainteresovan, pogotovo ako obveznik ima i ličnog interesa, postojaće manji otpor prema plaćanju obaveza.

d) Siva ekonomija posebno pogada subjekte koji privreduju u legalno registrovanoj delatnosti. Ona dovode obveznike koji legalno posluju u neravnopravan položaj i oni počinju da prikrivaju deo svojih privrednih aktivnosti, kako bi na ovaj nedozvoljeni način povećali svoje prihode.

2. U grupu subjektivnih faktora evazije poreza spadaju: egoizam i težnja za sticanjem profita; poreski moral; nepostojanje svesti o opravdanosti javnih prihoda i shvatanje o pravičnosti fiskalnog sistema.¹⁸

Kao osnova izbegavanja plaćanja javnih prihoda, javlja se težnja za sticanjem profita i bogaćenjem. Ova težnja za bogaćenjem nema granica. Ona goni pojedince na vršenje raznih poslova i radnji koja su društveno opasna. Poreski moral takođe utiče na izbegavanje javnih prihoda. U državama (pa i našoj) u kojima je formirano mišljenje da je moralno izbegavati javne prihode, sigurno je da će ovakvih krivičnih dela biti više.

Osećaj obveznika da plaćanje dažbina ne proizvodi nikakvu protivuslugu, uslovljava u određenoj meri izbegavanje poreskih obaveza. Platiti, a za uzvrat ne dobiti ništa, stvara otpor protiv poreza. Javni prihodi moraju biti pravični. Otpor prema porezu zavisi od toga da li obveznici smatraju da je raspodela poreskog tereta sprovedena pravično ili ne. Nemoguće je nekoga oporezovati, a da bude zadovoljan. Međutim, osećanje da je porez nepravično razrezan, doprinosi povećanju otpora prema njegovom plaćanju.

3. Na utaju javnih prihoda utiče stručnost radnika poreske administracije, kao i efikasnost kontrole, utvrđivanja i naplate ovih prihoda. Poreskoj

¹⁸ M. Kulić, cit. delo, str. 240.

nedisciplini pogoduju izvesne subjektivne slabosti poreskih organa, a posebno slučajevi nedopustive povezanosti radnika administracije i poreskih obveznika.

Zakonska nedorečenost poreske materije dovodi do sukoba nadležnosti i do nedovoljne saradnje državnih organa koji rade na poslovima otkrivanja i suzbijanja ovih krivičnih dela. Česte izmene propisa iz oblasti poreske materije utiču na pojavu ovih krivičnih dela. Naša zemlja je karakteristična po tome da određeni propisi praktično nisu ni zaživeli, a zakonodavac uvodi nove. To govori i o određenoj nestabilnosti pravnog sistema.

4. Pojavni oblici evazije poreza

1. Postoje različita sredstva i različiti metodi za izvršenje poreske evazije. Poznavanje načina izvršenja evazije potrebno je da bi se efikasno preduzele mere i radnje od strane nadležnih organa u cilju njihovog efikasnog suzbijanja i otkrivanja. Način i metodi izvršenja evazije poreza veoma se brzo menjaju i teško otkrivaju što još više usložava problematiku njihovog rasvetljavanja i dokazivanja. U praksi nadležnih organa (čija je delatnost usmerena na suzbijanje evazije poreza) identifikovan je veći broj inkriminiranih oblika izbegavanja obaveza po osnovu javnih prihoda. Ovde ukazujemo samo na neke:

- neplaćanje obaveza po osnovu poreza na dohodak građana isplatom dela prihoda u naturi (razna roba), ili kroz razne oblike donacija i slično;
- fiktivno uvećanje materijalnih troškova poslovanja, a time i lažno iskazivanje bilansnih pozicija u poreskom bilansu, u cilju smanjenja obaveza po osnovu poreza na dobit preduzeća;
- isplate honorara u gotovom novcu estradnim umetnicima u cilju prikriivanja stvarnog prihoda istih lica, a time i izbegavanja poreskih obaveza;
- kod poreza na imovinu, naročito se izbegavaju poreske obaveze na prihode koje lica stiču pri izdavanju stanova, poslovnih objekata i drugih prostorija u zakup;
- veći obim utaje javnih prihoda poslednjih godina, zapažen je u oblasti građevinarstva. Naime, podignut je znatan broj porodičnih i drugih stambenih objekata, a prihodi koji su ostvareni od strane

izvođača građevinskih radova, nisu adekvatno obuhvaćeni oporezivanjem;

- kod akcize i oporezivanja prometa, izbegavanje poreskih obaveza je naročito izraženo kroz prikrivanje stvarne količine proizvedene i prodane robe, kao i kroz neiskazivanje stvarnog obima izvršenih usluga;
- pojedina pravna lica poslovanje obavljaju preko fiktivnih preduzeća, osnovanih samo u cilju "pranja prometa", a time i novca. Promet se iskazuje korišćenjem dokumentacije o navodnom poslovanju sa preduzećima iz Crne Gore i Republike Srpske, a ta preduzeća u mnogim slučajevima, ne samo da nisu poslovala sa pravnim licima iz Republike Srbije, već ne postoji ni akt o njihovom osnivanju;
- neprijavlivanje, odnosno, neregistrovanje radnje, preduzeća ili delatnosti koja se obavlja,¹⁹ naročito je karakteristično poslednjih godina;
- vođenje duplog knjigovodstva, jednog za potrebe kontrolnih organa, a drugog za potrebe poreskog obveznika u kome je iskazano stvarno poslovanje.

U zavisnosti od konkretnog pojavnog oblika izbegavanja javnih prihoda, razlikovaće se metodika razjašnjavanja evazije poreza. Neophodno je razjasniti da li se radi o neprijavlivanju ili lažnom prijavljivanju činjenica značajnih za određivanje poreskih obaveza, da li je učinilac sam poreski obaveznik ili drugo lice i koji su motivi za to, kako je izvršeno prikrivanje, koliki je iznos utajenog poreza, s obzirom na zakonsku kvalifikaciju i kako je utrošena korist pribavljena²⁰ evazijom poreza.

2. Sa izbegavanjem plaćanja poreza sve više se suočavaju i zemlje Evropske unije. Ugledni nemački dnevni privredni listovi «Handeblatt» kao i nedeljni listovi «Di cajt», «Spigl» i «Frankfurter angemajne cajtung», krajem 1997. godine donosili su mnogo natpisa o poreskim utajama u Nemačkoj. Prema ovim natpisima više od 50 nemačkih banaka umešano je u izbegavanje plaćanja poreza bilo da same izbegavaju poresku obavezu, bilo da pomažu klijentima da svoje prihode pokriju od poreznika.

¹⁹ M. Bošković, B. Banović, Kriminalistička metodika, Beograd, 2001. strana 288.

²⁰ M. Bošković, B. Banović, cit. delo. strana 291.

Ova glasila citiraju Ditera Ondračeka, predsednika sindikata poreskih službenika, koji tvrdi da se u Nemačkoj neplaćanjem poreza godišnje utaji 150 milijardi maraka. Po mišljenju Ondračeka za ovaj obim poreske evazije kriva je i država zbog nejasnih zakonskih propisa, kao i zbog otvaranja granica što olakšava bekstvo kapitala i imovine u inostranstvo. Ondraček predlaže državi da poveća broj poreskih službenika. Jedan poreznik državu košta godišnje 130 hiljada maraka, ali je, po Ondračeku, njegov finansijski doprinos mnogo veći, jer jedan prosečni poreski islednik otkrije godišnje utajeni porez u visini od 1,3 miliona maraka, a oni koji prate rad preduzeća otkriju čak 1,75 miliona maraka izbegnutog poreza.

Poseban problem unije predstavlja neplaćanje poreza na dodatu vrednost. Pre 1992. godine neprijavljeni uvoz u ove zemlje bio je jedino moguć krijumčarenjem preko granice. Posle ukidanja graničnih kontrola i početka primene zajedničkog prelaznog sistema poreza na dodatu vrednost, a budući da još uvek nije izvršena harmonizacija visine poreskih stopa u zemljama - članicama, pojavili su se novi pojavni oblici utaje ove vrste poreza.²¹ Kada su stope poreza na dodatu vrednost u jednoj zemlji-članici za neki proizvod niže u odnosu na drugu zemlju-članicu, taj proizvod se kupuje u zemlji članici po nižoj stopi a nabavka tog proizvoda se prijavljuje kao da je izvršen od domaćeg prodavca. Na taj način poreski obveznik – kupac stiče pravo na umanjenje svoje poreske obaveze za iznos prijavljenog, navodno plaćenog, poreza na dodatu vrednost po višoj stopi. Prema zvaničnim podacima godišnjeg izveštaja Evropske Unije, učešće utaje poreza na dodatu vrednost u budžetu Unije u 1995. godini iznosilo je 1,4%.

Ocenjujući da je u zemljama Evropske Unije stvoren jedan nov ambijent koji stvara dobru podlogu za pojavu novih oblika evazije poreza, analitičari zemalja članica Unije kao rešenje preporučuju mere poreske istrage. Ugovorom Unije iz Mastrihta i Amsterdama ustanovljena je nadležnost Unije za pitanja poreske utaje i obezbeđenje pravnih mera u borbi protiv te pojave u zemljama - članicama. Osnovan je i poseban Direktorat za preventivno suzbijanje poreske utaje (UCLAF). Ustanovljena je nova vrsta kontrole kojom se nalaže da sa prijavom poreza na dodatu vrednost mora da bude upoznata Centralna služba za

²¹ H. Hrustić, Evropska Unija – Poreska utaja u zajedničkom sistemu poreza, Ekonomska politika, br. 2396/98 str. 39-41.

komunikaciju (CLO – Central Liason Office) koja je formirana u svakoj zemlji - članici kao deo poreske administracije.²²

Međutim, svaka istraga pa, i poreska, zahteva određene pretpostavke:

- veći stepen saradnje između domaćih organizacija i poreskih vlasti;
- veći stepen saradnje suverenih država u oblasti razmene poreskih informacija;
- primenu striktnih zakonskih pravila o pranju novca i poreskim profilima;
- internacionalizaciju poreskih režima i
- suzbijanje korupcije u javnim službama.

Vlade zemalja Evropske Unije zalažu se i za sprovođenje poreske reforme kao mere suzbijanja evazije, koja predviđa smanjenje svih vrsta poreza kako za pravna tako i za fizička lica. Smanjenje prihoda po ovom osnovu nadoknadilo bi se povećanjem poreza na promet i ukidanjem olakšica.

5. Posledice evazije poreza

Posledice evazije poreza su kako nepovoljni fiskalni efekti, tako i reperkusije na ekonomsko-političkom i socijalno-političkom planu. Širenje ove pojave pokreće pitanje ekonomske pravde i jednakosti, ekonomske politike i privredne efikasnosti.

Problem ekonomske pravde i jednakosti, ili problem socijalnih razlika, naročito je važan u politici raspodele tereta plaćanja poreza. Pojava da neka lica ostvaruju dohodak na koji se ne plaća porez utiče na nivo javnih prihoda, usled čega stope poreza na legalne aktivnosti moraju da budu veće nego što bi bio slučaj da su plaćanjem poreza bili obuhvaćeni svi koji stvaraju dohodak proizvodnjom roba i vršenjem usluga. Lica koja izbegavaju plaćanje poreza i drugih javnih prihoda koriste usluge državne administracije, školskih, zdravstvenih i drugih institucija koje se finansiraju iz budžeta i fondova za socijalno osiguranje. Smanjenjem javnih prihoda pogoršava se finansijski položaj države.

²² H. Hrustić, cit. delo, str. 39-41.

Izbegavanje plaćanja poreza remeti raspodelu dohodka u odnosu na ciljeve koje društvo želi da ostvari. Ova pojava, dalje, stvara teškoće u vezi sa tačnim definisanjem veličina nužnih za određivanje ekonomske politike, odnosno za sprovođenje odgovarajućih privrednih mera i instrumenata. Ona smanjuje, u nekim slučajevima čak drastično, prihode državnog fiskusa. Evazija, sprečava nosioce ekonomske politike da imaju tačnu sliku o tome šta se događa u datoj nacionalnoj privredi, što dovodi do nemogućnosti da se u planiranom obimu ostvare određeni zadaci i mere iz nadležnosti države.

U uslovima povećane evazije poreza stvara se pogrešna slika pri određivanju zvanične stope nezaposlenosti. Lica koja rade u skrivenoj privredi vode se kao nezaposlena, dok ustvari ona ostvaruju prihode, što znači da je stopa nezaposlenosti blaža. Povećan promet roba koji nije obuhvaćen plaćanjem javnih prihoda može dovesti do poremećaja u vođenju monetarne politike, ako bi rast novčane mase bio usklađen jedino sa zvanično utvrđenim rastom društvenog proizvoda. Tada bi nivo novčane mase bio nizak da bi mogao da zadovolji potrebe celokupne nacionalne privrede.

Evazija poreza u znatnoj meri utiče na slabljenje ekonomske osnove društva, što uslovljava socijalne razlike koje izazivaju veliko nezadovoljstvo građana, dovode do određenih socijalnih napetosti i remete međuljudske odnose. U današnje vreme stvara se sloj tzv. novokomponovanih biznismena. Njihovo bogćenje često ima koren u evaziji poreza.

6. Otkrivanje i suzbijanje evazije poreza

Naša država je u velikoj meri ugrožena poreskom evazijom. Međutim u praksi, otkrivanje evazije poreskih oblika je dosta teško i zahteva dug, uporan i strpljiv rad. Neophodno je dobro poznavanje poreskih propisa, načina vođenja poslovne dokumentacije, posebno poreskih evidencija. Privredni subjekti obavezni su (Zakonom o računovodstvu i poreskim zakonima), da vode poslovnu dokumentaciju, te da svaku poslovnu promenu evidentiraju u svom knjigovodstvu, bez obzira na način vođenja knjigovodstvenih isprava. Osnovni dokaz kod razjašnjavanja i dokazivanja evazije je ta dokumentacija²³, koja se radi prikriivanja, falsifikuje ili uništava i oštećuje. Da bi se sprečilo uništenje i

²³ M. Bošković, B. Banović, cit. delo str. 233.

prikrivanje poslovne dokumentacije neophodno je ove dokaze brzo obezbediti, a u određenim slučajevima i privremeno oduzeti.

Evazija poreza može doprineti poremećaju u ekonomskom sistemu i do ekonomskog haosa koji pogoduje vršenju i drugih raznih nedozvoljenih aktivnosti privrednih subjekata. Zbog toga krivičnopravnom zaštitom javnih prihoda svaka država štiti svoju ekonomsku funkciju. U težnji da spreči izbegavanje plaćanja poreza, države su prinudene da preduzimaju određene mere represivnog karaktera. Protivpravna ponašanja obveznika poreza kvalifikuju se kao privredni prestupi i prekršaji, dok se najteži oblici ovih deliktih ponašanja inkriminišu kao krivična dela.

Naš zakonodavac je dao doprinos suzbijanju ove negativne pojave pružanjem javnim prihodima i krivičnopravne zaštite. U Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji²⁴ propisana su krivična dela kojima se štite javni prihodi. U čl. 172-176a. uređeno je šest poreskih krivičnih dela, i to: izbegavanje plaćanja poreza (čl.172), neuplaćivanje poreza po odbitku (čl.173), sastavljanje ili podnošenje falsifikovanog dokumenta od značaja za oporezivanje (čl.174), ugrožavanje naplate poreza i poreske kontrole (čl.175), nedozvoljen promet akciznih proizvoda (čl.176) i nedozvoljeno skladištenje robe (čl.176a).

U periodu januar – septembar 2004. godine poreska policija podnela je nadležnom tužilaštvu 557 krivičnih prijava protiv 614 lica koja su izvršila 688 poreskih krivičnih dela. Prema ovim krivičnim prijavama izbegnute su poreske obaveze u ukupnom iznosu od 2.384.859.424 dinara. Akciza je izbegnuta u iznosu od 23.945.793 dinara, porez na promet u iznosu od 1.452.612.981 dinara, porez na dobit preduzeća u iznosu od 18.958.272 dinara, dok je porez po odbitku izbegnut u iznosu od 889.344.376 dinara²⁵. A u periodu januar – decembar 2004. godine MUP RS, otkrilo je i procesuiralo 439 poreskih krivičnih dela.

Obim krivičnih dela koji je prezentiran je dosta nerealan. Podaci pružaju samo bledu sliku o stvarno izvršenim krivičnim delima. „Tamnu brojku“ možemo samo da naslućujemo i to na nepouzdan način, ali je sigurno da se radi o značajnoj veličini.²⁶

²⁴ Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, Službeni glasnik RS, broj 80/02, 84/02,23/03, 70/03 i 55/04.

²⁵ Podaci su dati na osnovu evidencije Ministarstva finansija Republike Srbije – Poreska uprava.

²⁶ M. Kulić, cit. delo, str. 259.

Sprečavanje evazije poreza, ne nalazi se samo u krivičnopravnoj zaštiti javnih prihoda, već i u uklanjanju i nestajanju svih onih uzroka koji pogoduju njenom izvršenju. Treba nastojati da preventivnim angažovanjem radnika poreske administracije, budu eliminisani i svi eventualni novi pojavnici oblici izbegavanja poreskih obaveza, a koji su uvek prisutni kod svake promene poreskih propisa.

Pooštavanje kaznene politike u oblasti javnih prihoda, doprinelo bi u određenoj meri suzbijanju poreske evazije. Međutim, ma koliko bila oštra kaznena politika, ona ne može eliminisati utaju poreza, jer na poreskog obaveznika, u najvećoj meri utiče odnos između očekivane koristi od neplaćanja poreza i drugih javnih prihoda i troška koji će obaveznik eventualno imati, ukoliko bude otkriven i kažnjen. U tom pravcu kaznenu politiku treba graditi tako da novčane kazne budu izricane u visini koja znatno premašuje iznos utajenih poreskih prihoda.

Treba istaći da se uzroci evazije poreza nalaze izvan stvarne moći organa koji se bave otkrivanjem i suzbijanjem i da zbog toga ne treba očekivati od tih organa da reše ovaj društveni problem. Potrebno je stvoriti takvo stanje svesti kod obveznika javnih prihoda da svoje obaveze u potpunosti izvršavaju, i to ne zbog pretnje sankcijama, niti pozivanjem na patriotizam, već zbog ubeđenja da jedino pravilno postupaju kada svoje obaveze u potpunosti ispunjavaju. Poreski moral se ne može poboljšati izolovano i nezavisno od opšteg morala, bez obzira o kom društvu se radi. Naše društvo pokazuje pasivnost u vezi vaspitavanja obveznika javnih prihoda i stvaranja odgovarajućeg poreskog morala.

Zaključak

Poslednjih godina u našem društvu znatno je izbegavano plaćanje javnih prihoda, što je povezano sa složenim društvenim procesima i transformacijama koje su se ispoljavale u menjanju društvene strukture, sistema vrednosti, načina života, shvatanja i vladanja. Taj proces društvene transformacije, naročito je bio prisutan posle raspada SFRJ. Posledice tih promena ogledale su se u pojavi novih institucija i autoriteta. Stvoreni su uslovi za veću slobodu u preduzimanju poslovnih aktivnosti. Mnoge od ovih promena vodile su društvenom progresu, pa ih je potrebno pospešivati. Nažalost, te promene izazivale su ili pospešivale i neke negativne pojave, među koje spada i evazija poreza.

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

Obveznici poreza, u želji da im ostane što veći deo dohodka i da tako brže i lakše uvećaju svoj kapital, nastoje da umanje osnovicu na koju im se obračunava poreska obaveza. Praksa pronalazi slaba mesta u propisima koja omogućavaju izbegavanje plaćanja poreza. Poreski obveznici pronalaze načine kako da minimiziraju svoje poreske obaveze. Oni najpre traže da izbegnu plaćanje poreza korišćenjem nedostataka u propisima. Time na dozvoljen način umanjuju prihode budžetu. Pored navedenog načina, obveznici plaćanje poreza izbegavaju i na nezakonit način, što se postiže kršenjem propisa kojima je porez uveden.

Svaka država inkriminiše u svom pozitivnom zakonodavstvu određene aktivnosti kojima se izbegava plaćanje javnih dažbina. Države obrazuju posebne organe koji preduzimaju razne preventivne i represivne mere u borbi protiv evazije poreza. Ovi organi ovlašćeni su da otkrivaju evaziju poreza i njene izvršioce i da protiv njih podnose krivične i druge prijave, kao i da preduzimaju druge propisane mere.

LITERATURA

1. Bošković B. Banović B., *Kriminalistička metodika*, Beograd, 2001.
2. Jelčić B., *Nauka o financijama i finansijsko pravo*, Zagreb, 1983.
3. Kulić M., *Poreska utaja i krijumčarenje*, Beograd, 1999.
4. Lovčević J., *Institucije javnih finansija*, Beograd, 1975.
5. Petrović M., *Finansije i finansijsko pravo*, Osijek, 1982.
6. Popović D., *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd, 1997.
7. Hrustić H., *Evropska unija – poreska utaja u zajedničkom sistemu poreza*, *Ekonomska politika*, br. 2396/98.
8. *Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji*, „Službeni glasnik RS“, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03 i 55/04.