

Izbegavanje plaćanja poreza na dodatu vrednost u Republici Srbiji Avoiding the value-added tax paying in Republic of Serbia

Mr Marjanović Darko
Ekonomski fakultet Subotica

Rezime: Prilikom razmatranja osnovnih karakteristika prihoda savremenih država potrebno je naglasiti da u najvećem broju zemalja poreski prihodi predstavljaju jedan od osnovnih vidova pribavljanja finansijskih sredstava. Pored fiskalnih ciljeva u savremenim finansijama porezi predstavljaju efikasan instrument za ostvarenje ekonomsko-političkih, socijalnih i drugih funkcija i zadataka. Bitna karakteristika savremenih fiskalnih reformi u svetu bila je prihvatanje i uvođenje poreza na dodatu vrednost. U najvećem broju razvijenih zemalja članica Evropske unije sprovedena je, u toku poslednje dve decenije XX veka, radikalna reforma poreskih sistema, između ostalog i u pravcu redizajniranja poreske strukture i osavremenjivanja poreske administracije. I pored svega izbegavanje plaćanja poreza prisutno je, u većoj ili manjoj meri, u svim poreskim sistemima. Poreski obveznici nastoje da umanje poresku osnovicu na koju im se obračunava poreska obaveza, a sve u želji da im ostane što veći deo dohotka i da tako brže i lakše uvećaju svoj kapital. Da bi minimizirali svoje poreske obaveze poreski obveznici pronalaze određene nedorečenost ili nedovoljnu preciznost propisa.

Ključne reči: poreski sistem, porez na dodatu vrednost, poreska evazija

Summary: During the speculation of income basic characteristics in the modern states, it is necessary to emphasize that in most of countries, the taxes are one of the basic method to provide the financial resources. Besides the fiscal aims in conterporary finances, the taxes represent the effective instrument for achievement of economical-political, social and other functions and tasks. The substantial characteristic of modern fiscal reforms in the world is the acceptance and adoption of the value-added tax. Most of modern developed countries, the memembers of the European Union, it is enforced, in the last two decades of the twentieth century, the radical reform of the tax systems, and among the rest in tax system redesigning and modernisation of the tax administration. Nevertheless of these facts, avoiding the value-added tax paying exists still, greatly or fewer, in all fiscal systems. The tax payers try to reduce tax basis on which is calculated a fiscal obligation, willing to achieve the bigger part of income and so easier and faster to increase its own capital. Minimizing its own fiscal obligations, the tax payers find certain vagueness or insufficient accuracy of legal regulations.

Key words: fiscal systems, the tax added value, the tax evasion

1. Uvod

Jedna od osnovnih ideja potpisivanja Rimskog sporazuma, kojim je 1957. godine osnovana Evropska Ekonomska Zajednica, bila je kreiranje jedinstvenog tržišta koje bi, uz uspostavljanje zdrave konkurencije, imalo sve karakteristike domaćeg tržišta. U tom pravcu, jačala je potreba za harmonizacijom poreskih sistema zemalja članica EEZ, budući da su neusaglašeni poreski sistemi predstavljali ograničenje slobodnog protoka roba, usluga i kapitala, kao i u politici konkurencije. Budući da poreska politika predstavlja simbol nacionalnog suvereniteta i jedan od najvažnijih elemenata politike svake zemlje, sa postupkom harmonizacije poreskih sistema krenulo se vrlo oprezno, a ujednačavanje fiskalnih metoda i politika između zemalja – članica EU, kao i kod zemalja koje su kandidati za pristupanje Evropskoj uniji, traje i danas. Među prvim koracima u postupku harmonizacije poreskih sistema zemalja članica EU smatra se usvajanje tzv. Prve direktive o porezu na dodatu vrednost 11. aprila 1967. godine, po kojoj su sve zemlje članice bile u obavezi da do 01. januara 1970. godine zamene do tada važeći porez na proizvodnju i potrošnju porezom na dodatu vrednost. Prvom direktivom propisan je okvir za ujednačavanje obuhvata oporezivanja PDV-om, postupak administracije i kontrole, način registracije obveznika, borba protiv izbegavanja plaćanja PDV-a i poreskih prevara u okviru Evropske unije. Pojedine zemlje su i pre donošenja ovog propisa imale usvojen sistem PDV (npr. Francuska je 1954. godine usvojila PDV, a Finska 1964. godine), ali je tek sa usvajanjem Prve i Druge,

a posebno Šeste direktive EU, obezbeđeno primenjivanje PDV-a na iste transakcije u svim zemljama članicama, čime je omogućeno stvaranje osnove za zajedničko formulisanje poreske politike.

Šesta direktiva o PDV-u (usvojena 17. maja 1977. godine) ustanovila je najvažnije principe oporezivanja dodate vrednosti, ostavljajući pri tom određene mogućnosti izbora državama članicama.

Osnovni principi koje ova direktiva sadrži odnose se na:

- ☞ primenu nekumulativnog opšteg poreza na dodatu vrednost, koji je podeljen na sve faze proizvodnje i distribucije dobara i usluga,
- ☞ jednak poreski tretman za domaće i strane transakcije i
- ☞ princip neutralnosti, koji podrazumeva da je porez koji se primenjuje na robu i usluge direktno proporcionalan ceni, bez obzira na broj transakcija i operacija koje su nastale u procesu proizvodnje i distribucije pre trenutka konačne naplate poreza.

Koncept poreza na dodatu vrednost (PDV) teorijski je razvijen dvadesetih godina prošlog veka u Francuskoj, kao jedan od mogućih načina oporezivanja opšte potrošnje dobara i usluga. Različite slabosti koje je pokazivao tadašnji porez na promet, kao osnovni oblik oporezivanja potrošnje bio je i glavni motiv za razvoj koncepta PDV-a. Naime, porez na promet koji se obračunavao samo na kraju proizvodnog lanca – u maloprodaji, bio je podložan izbegavanju poreza, dok je porez na promet koji se obračunavao u različitim fazama proizvodnog ciklusa proizvodio kaskadne efekte poreza na porez ometajući transparentno funkcionisanje privrede.

Porez na dodatu vrednost je postao najpopularniji, vodeći oblik oporezivanja prometa proizvoda i usluga, kako u razvijenim zemljama tržišne privrede, tako i u zemljama u razvoju i u zemljama Istočne i Centralne Evrope. Danas preko sto dvadeset zemalja u svetu primenjuje porez na dodatu vrednost.

2. Uloga PDV-a u poreskom sistemu Srbije

Kada se govori o potrebi usklađivanja našeg poreskog prava sa pravom Evropske unije neretko se zamišlja postojanje nekakvog idealnog i do kraja harmonizovanog Evropskog poreskog sistema, iako realnost po pravilu nije takva. Naime, ni u Evropskoj uniji ne postoji neki obuhvatniji dogovor o prirodi harmonizacije s kojom bi bile zadovoljne sve zemlje članice. Ono što je kod njih došlo do punog izražaja jeste njihova potpuna saglasnost i insistiranje da u privrednom životu poreske mere koje uvode zemlje članice budu koncipirane u skladu sa nužnom potrebom nenarušavanja slobode kretanja ljudi, dobara, usluga i kapitala. Na osnovu toga se može zaključiti da je jedini porez koji bi se stvarno mogao nazvati „evropskim porezom“ ustvari porez na dodatu vrednost.

Nakon višegodišnjih priprema i odlaganja, 01. januara 2005. godine u Srbiji je uveden porez na dodatu vrednost (PDV), koji je zamenio porez na promet – do tada najizdašniji izvor javnih prihoda u Republici Srbiji.

U teoriji i praksi poreza na dodatu vrednost poznata su četiri stuba uspešnosti PDV-a:

1. široka poreska osnovica – mali broj poreskih oslobođenja,
2. jedinstvena poreska stopa,
3. visok prag oporezivanja i
4. efikasan mehanizam povraćaja poreskog kredita.

Prvi stub uspešnosti: *široka poreska osnovica – mali broj poreskih oslobođenja*

Princip prvog stuba uspešnosti podrazumeva da obuhvat poreskih oslobođenja kod PDV-a bude što uži. Međutim, nezavisno od zahteva ovog stuba uspešnosti, postojanje poreskih oslobođenja u PDV-u je realnost u svim poreskim sistemima.

Osnovni razlozi za uvođenje poreskih oslobođenja u sistem PDV-a su:

- podsticaj izvoza,
- smanjenje regresivnosti PDV-a i
- zaštita životnog standarda stanovništva.

Osnovni nedostatak poreskih oslobođenja su :

- komplikovanost primene,
- izvor poreske evazije i
- pojava lobija privrednih struktura.

Srbija je u najvećoj meri ispoštovala ovaj princip, a poreska oslobođenja su usklađena sa VI direktivom Evropske unije. Postoje dve grupe poreskih oslobođenja:

- ☞ oslobođenja sa pravom na odbitak prethodnog poreza prethodno plaćenog PDV-a – predviđena su pre svega za izvoz dobara i sve usluge koje su neposredno povezane sa izvozom, a pored toga i na oslobođenja po osnovu međunarodnih konvencija i međunarodnih ugovora i
- ☞ oslobođenja bez prava na odbitak prethodnog poreza prethodno plaćenog PDV-a – predviđeno je uglavnom za specifične delatnosti kao što su banke, osiguranje, zdravstvo, obrazovanje, kultura, PTT usluge i dr.

Drugi stub uspešnosti – *jedinstvena poreska stopa*

Upoređujući sa drugim zemljama Srbija se svrstava u grupu zemalja sa relativno niskim stopama poreza na dodatu vrednost. Visina stopa poreza na dodatu vrednost razlikuje se od zemlje do zemlje, pri čemu je nešto viša u zapadnoj Evropi i zemljama u tranziciji, a najniža je u Aziji. Nezavisno od zahteva drugog stuba uspešnosti PDV-a, skoro sve zemlje imaju dve ili više stopa, pri čemu su retke zemlje sa jednom stopom. Prilikom opredeljenja za broj i visinu stopa poreza na dodatu vrednost Srbija se opredelila za:

- ☞ opštu stopu u visini od 18 % i
- ☞ posebnu-sniženu stopu u visini od 8 %.

Treći stub uspešnosti – *visoki prag oporezivanja*

Ranija iskustva evropskih zemalja koje su uvele porez na dodatu vrednost preporučivala su nizak prag oporezivanja, dok sadašnja praksa preporučuje visok prag oporezivanja. Postoje mišljenja da je na početku potrebno uvesti visok prag oporezivanja sa kasnijim prilagođavanjem na niže.

Srbija se opredelila za prag oporezivanja od 2.000.000 dinara, što se otprilike svrstava u grupu niskog praga oporezivanja. Međutim, prag oporezivanja u sistemu PDV-a u Srbiji je specifičan i nema ga u drugim zemljama, a sastoji se u tome što je utvrđen u rasponu od 1.000.000 – 2.000.000 dinara. Prvi raspon je u stvari pravi prag oporezivanja, jer obveznici čiji ukupni godišnji promet nije veći od 1.000.000 dinara ne mogu da budu obveznici PDV-a. Drugi raspon, od 1.000.000 – 2.000.000 dinara je uslovno prag oporezivanja, jer daje mogućnost opcije za sticanje statusa obveznika PDV-a. Treći raspon se odnosi od 2.000.000 dinara pa na više gde svi obavezno dobijaju status obveznika PDV-a i ulaze u obavezan sistem oporezivanja.

Kod utvrđivanja praga oporezivanja pošlo se od :

- iskustva drugih zemalja (Slovenija 20.000\$, Nemačka 60.000\$, Francuska 22.000\$, Velika Britanija 82.000\$),
- procene da će oko 20 % poreskih obveznika obezbeđivati od 60 – 80 % prihoda po osnovu PDV-a i
- procene da će na početku primene PDV-a obezbediti sigurnije administriranje i kontrolu.

Četvrti stub uspešnosti – *efikasan mehanizam povraćaja poreskog kredita*

Poreski kredit postoji kada obveznik u poreskoj prijavi iskaže neto negativni PDV, tj. kada je poreska obaveza manja od prethodnog poreza koji obveznik može da odbije od svoje obaveze. Poreklo poreskog kredita možemo klasifikovati kao redovno (koje je rezultat delovanja sistema PDV-a) i privremeno (koje je rezultat preduzimanja određenih radnji i načina obavljanja delatnosti).

3. Porez na dodatu vrednost i poreska evazija

Činjenica da se porezi naplaćuju prinudno, a poreski obveznici ne dobijaju neposrednu protivuslugu, podstiče obveznike da izbegavaju plaćanje poreza. Takvo ponašanje poreskih obveznika motiviše državu da stvori što efikasnije oblike oporezivanja. Cilj države je bio da suzbije sivu ekonomiju, izbegne dvostruko

opozivanje, ubrza proces privatizacije, izvrši sniženje opšteg nivoa cena i podstakne izvoz. Kao plod svih tih nastojanja javio se porez na dodatu vrednost – PDV

Izbegavanje plaćanja poreza (poreska evazija) predstavlja fenomen koji ima raznovrsne posledice, kako na fiskalnom, tako i na socijalno-političkom planu, a ponašanja koja su usmeren na to da se porez ne plati često narušavaju neke društvene vrednosti što mora da dovede do odgovarajućih reakcija. Sama reč evazija potiče od latinske reči evaddere (izbeći) i predstavlja skup radnji, mera i aktivnosti koje preduzima poreski obveznik da bi smanjio ili u potpunosti izbegao obavezu plaćanja poreza. Intenzitet otpora plaćanja poreza zavisi od sledećih elemenata:

- ☞ visine poreskog opterećenja,
- ☞ namene trošenja sredstava prikupljenih porezom,
- ☞ poreskog oblika i
- ☞ percepcije javnosti da li je poreski sistem pravičan ili nije.

Razlozi za izbegavanje poreza mogu biti visoke poreske stope, neprecizni zakoni, zakoni koje obveznici smatraju nepravednim, veliki broj izveštaja i složeno administriranje. Što su poreske stope veće, sve se više isplati sprovesti sveobuhvatne planove utaje i ulaziti u veći rizik. Mnoštvo formulara koje treba ispuniti prilikom plaćanja poreza može se uzeti kao grubo pokazatelj složenosti poreskog sistema.

Ukoliko neko odluči da ne plati porez, odnosno da ga izbegne ili utaji, može to učiniti legalno ili nelegalno. Izbegavanje poreza predstavlja potpuno korišćenje svih mogućnosti smanjenja poreske obaveze koje pruža zakon. U mnogim zemljama poreski savetnici svakodnevno pronalaze „rupe“ u poreskim zakonima, da bi svojim klijentima osigurali plaćanje što manjeg poreza. Izgleda kao da između poreskih savetnika i države postoji stlno takmičenje: savetnici uhvate državu u nekom propustu, a zatim država shvati i ispravi svoj propust, da bi savetnici opet prionuli na posao traženja novih poreskih rupa.

Poreska utaja se može opisati kao davanje neistinitih podataka o činjenicama relevantnim za utvrđivanje poreske obaveze ili nepodnošenje poreske prijave uprkos postojanju zakonski definisanog roka. Izvršilac ovog krivičnog dela može biti poreski obveznik ili drugo lice koje za njega podnosi ili treba da podnese poresku prijavu. Predmet poreske utaje mogu biti porezi, doprinosi za socijalno osiguranje i drugi propisani doprinosi, a ne takse i naknade kao i drugi javni prihodi. Za postojanje krivičnog dela poreske utaje neophodno je da postoji subjektivni element, odnosno namera da se davanjem lažnih podataka ili činjenica izbegne, potpuno ili delimično, plaćanje poreza ili doprinosa, kao i objektivni uslov, tj. iznos poreza, odnosno doprinosa čije se plaćanje izbegava treba da prelazi propisani zakonski limit. Takođe, krivično delo jeste dostavljanje neistinitih podataka ili namerno izostavljanje informacija sa ciljem dobijanja poreskog povraćaja ili povraćaja koji je viši od stvarnog.

Tabela 1. Izbegnute poreske obaveze po vrstama poreza u Srbiji (za 2005. i 2006. godinu)¹

	IZNOS (2005. GOD.)	%	IZNOS (2006. GOD.)	%
1. akcize	34.082.716,05	0,39	1.617.620.448,32	8,91
2. porez na dodatu vrednost	448.091.278,74	5,14	5.310.157.259,65	29,26
3. porez na promet	4.264.796.137,12	48,87	2.058.578.676,03	11,34
3.1 proizvoda	4.110.152.240,89	47,10	1.826.978.621,05	10,07
3.2 usluga	154.643.896,23	1,77	231.600.054,98	1,28
4. porez na prenos apsolutnih prava	4.660.921,68	0,05	3.560.999,45	0,02
5. porez na dobit	60.951.996,48	0,70	149.470.224,03	0,82
6. porez na finansijske transakcije	450.234,65	0,01	0,00	0,00
7. porez na odbitak	3.912.782.285,24	44,84	8.546.204.558,32	47,09
7.1 porezi i doprinosi na lična primanja	3.793.124.823,23	43,47	6.950.747.251,47	38,30

¹ Ministarstvo finansija Republike Srbije, Poreska uprava, sektor Poreske policije, Beograd, 2007. godina.

7.1.1 porezi na zarade	693.588.487,33	7,95	951.000.309,21	5,24
7.1.2 doprinosi za PIO	965.484.268,88	11,06	988.069.625,51	5,44
7.1.3 doprinos za zdravstveno osiguranje	548.911.877,98	6,29	598.571.852,06	3,30
7.1.4 doprinos za nezaposlene	62.870.669,16	0,72	72.672.183,95	0,40
7.1.5 fond zarada	61.589.548,44	0,71	8.022.292,45	0,04
7.1.6 lokalni prihodi	2.318.680,69	0,03	0,00	0,00
7.1.7 nerazdvojeni porezi i doprinosi	1.458.361.290,75	16,71	4.332.410.988,29	23,87
7.2 porezi na ostale prihode	119.657.462,01	1,37	1.595.457.306,85	8,79
8. naknada od igara na sreću	141.911,10	0,00	0,00	0,00
9. godišnji porez na dohodak građana	0	0,00	63.394.669,27	0,35
10. ostali poreski oblici	0	0,00	399.639.063,07	2,20
IZNOS IZBEGNUTOG POREZA	8.725.957.481,06	100,00	18.148.625.898,14	100,00

U sistemu jednofaznog poreza na promet u krajnjoj potrošnji, na poreskoj upravi je da dokaže postojanje poreske obaveze, dok je u sistemu PDV-a obveznik dužan da dokazuje pravo na poreski kredit i umanjenje poreske obaveze. Ako se ispostavi da je obveznik PDV-a lažno prikazao poreski odbitak, uvećao svoje inpute ili na drugi način netačno prikazao podatke koji su značajni za utvrđivanje poreza, služba kontrole će uvećati njegovu obavezu za poreski kredit koji se ne može dokazati ili je rezultat prevare. Međutim, iako je uspешan u borbi protiv evazije, sistem PDV-a nije u potpunosti oslobođen mogućnosti utaje poreza. Najznačajniji tipovi poreskih prevara u sistemu oporezivanja PDV-om su:²

- ☞ utaja prometa – ima za cilj smanjenje poreske osnovice i ovaj vid poreske prevare naročito je izražen u delatnostima gde se promet naplaćuje u gotovini. Promet oporezivim proizvodima koji se ostvari, lažno se prikazuje manjim od stvarnog ili se potpuno skriva,
- ☞ povećanje vrednosti inputa – tj. uvećanje vrednosti računa o nabavci proizvoda, odnosno primljenim uslugama, sa ciljem povećanja vrednosti poreskog kredita koji se odbija od poreza sadržanog u outputima,
- ☞ osnivanje fiktivnih firmi – prevara koja se sprovodi na način da se preduzeće registruje sa osnovnim ciljem da se izvrši promet proizvodima, obračuna PDV ali se nikada ne uplati niti preda poreska prijava nadležnom poreskom organu. Obično lica koja su sklona ovim radnjama to rade sistematski, sa više paralelno registrovanih preduzeća. Ponekad su takva preduzeća u uskoj vezi sa drugim preduzećima i nalaze se u funkciji izbegavanja poreza i tog drugog preduzeća,
- ☞ izvozne prevare – su nezakoniti postupci privrednika koji lažno prikazuje izvoz proizvoda koji nije izvršen, ili uvećavaju vrednost izvoza i po tom osnovu zahtevaju od poreske uprave povrat PDV-a,
- ☞ prevare u vezi povraćaja PDV-a – prevare se sastoje u registrovanju preduzeća sa jednim ciljem da se podnese lažan zahtev za povraćaj poreza i da se podnošenjem lažnih dokumenata, taj povraćaj ostvari i
- ☞ lažna likvidacija – odnosi se na osnivanje i likvidaciju niza preduzeća koja iza sebe ostavljaju neplaćene poreze, pri čemu se ti iznosi teško ili gotovo nikako ne mogu kasnije naplatiti, budući da kompanija koja je dužna nema imovinu, a osnivač je ograničeno materijalno odgovoran za dugove preduzeća.

U nastojanju da ostvare značajne iznose neosnovanog povraćaja poreza, pojedini obveznici PDV-a vrše nabavku većih količina dobara od preduzeća koja su nedostupna kontroli („fantom“ preduzeća) u nameri da ostvare poresko oslobođenje izvozom tih dobara u inostranstvo. Tržišna vrednost ovih dobara često je očigledno višestruko niža od vrednosti po kojoj su nabavljena, odnosno, navodno plaćena na domaćem tržištu i po kojoj se, ta dobra, potom izvoze u inostranstvo. Kada bi se realizovao ovakav izvoz navedenih

² Poreska uprava, Subotica, 2007. godine.
<http://www.mfin.sr.gov.yu> (datum dostupnosti: 30/03/2009)

dobara kupcu u inostranstvu, ostvarilo bi se poresko oslobođenje a ujedno bi se stekli i uslovi za pravo na odbitak prethodnog poreza, bez obzira na činjenicu da „fantom“ preduzeće, koje je u ovoj transakciji navodni dobavljač izvozniku dobara, nije platilo PDV koji je iskazan na njegovim izlaznim računima. Na ovaj način ukupan iznos neosnovanog povraćaja predstavljao bi direktnu štetu za budžet Republike Srbije.

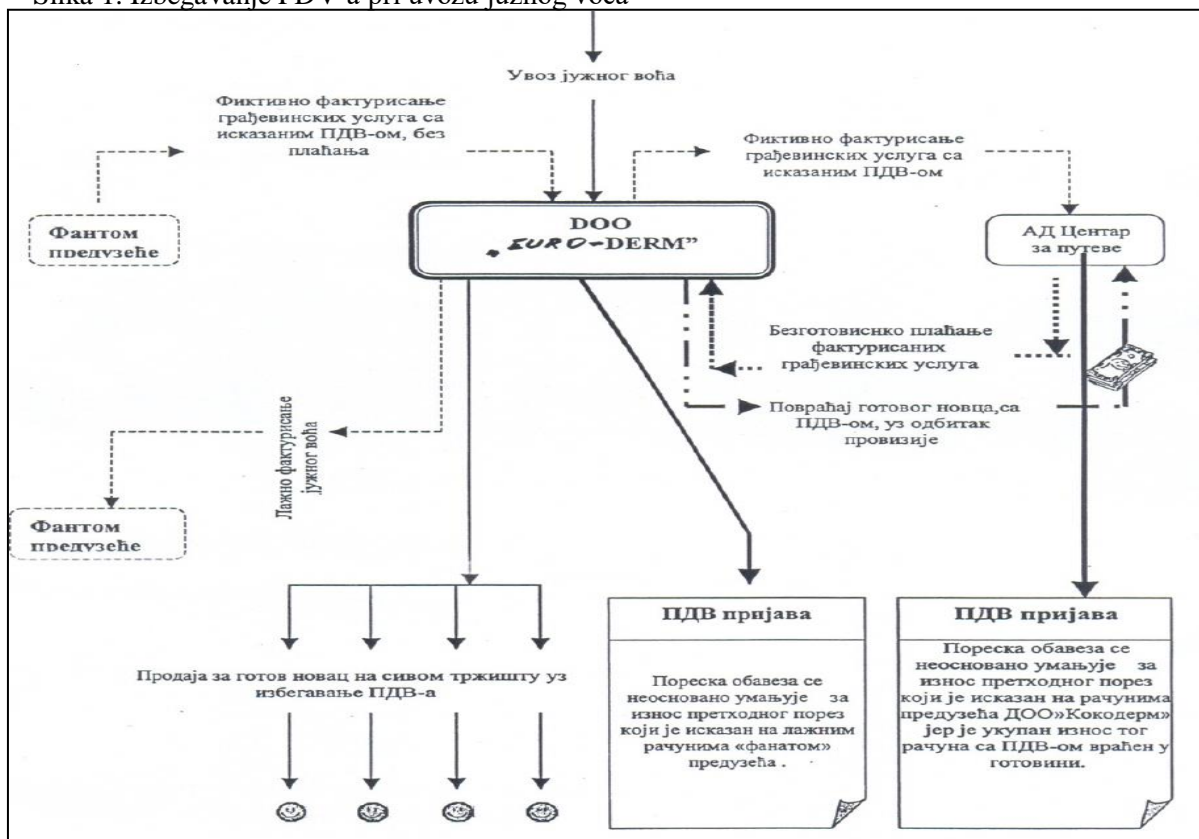
Na osnovu dosadašnje primene poreza na dodatu vrednost u Srbiji i konkretnih podataka može se izvesti zaključak da je na teritoriji Srbije bilo zloupotreba koje su se u većini slučajeva odnosile na izbegavanje plaćanja PDV-a.

Ukupna ekonomska situacija koja vlada u Republici Srbiji dovela je do toga da je jedan sloj stanovništva prinuđen da se bavi prometom robe i usluga na nedozvoljen način da bi obezbedio određen deo sredstava za svoju egzistenciju.

Primer 1.

Obveznici PDV-a koji se bave uvozom južnog voća često odmah, nakon uvoza dobara, ista razdužuju tako što prikazuju navodnu prodaju preduzećima koja nisu dostupna kontroli (fantom preduzeća). Ova fiktivna prodaja realizuje se sa minimalnom razlikom u ceni da bi se iskazala što manja PDV obaveza po osnovu tako prikazanog prometa dobara. Međutim južno voće se zaista prodaje za gotov novac preprodavcima na kvantaškim i zelenim pijacama po cenama koje podrazumevaju značajnu zaradu u rasponu od 30 – 50 % u odnosu na uvoznicu cenu. S obzirom da je prodaja izvršena za gotov novac, na ovako ostvarenu zaradu odnosno razliku u ceni, uvoznik južnog voća izbegava plaćanje PDV-a. Kako na ovaj način dolaze do veće količine gotovog novca, u mogućnosti su da taj novac plasiraju na sivom tržištu preduzećima koja imaju potrebu za gotovim novcem. To čine na taj način što preduzećima koja imaju potrebe za gotovinom lažno fakturišu određene usluge, radi čega ispostavljaju urednu fakturu koju im navedeno preduzeće plati bezgotovinski, na odgovarajući tekući račun. Iznos takve izvršene uplate, sa obračunatim PDV-om, uvoznik južnog voća, u gotovini (umanjeno za iznos dogovorene provizije) vraća preduzeću kome je fakturisao fiktivne usluge. Ovo preduzeće sada slobodno raspolaže gotovinom koju je na opisan način dobilo. Pored toga što umanjuje i svoju PDV obavezu, s obzirom da neosnovano koristi prethodni porez koji je iskazan na lažnoj fakturi uvoznika južnog voća, ovo preduzeće izbegava i plaćanje drugih poreskih obaveza vezanih za transakcije sa gotovim novcem. Lica kojima je na ovaj način isplaćen gotov novac izbegavaju plaćanje i drugih javnih prihoda, poput poreza na dohodak fizičkih lica. Uvoznik južnog voća koji od „fantom“ preduzeća takođe dobija lažne ulazne račune za iste vrste usluga, po osnovu tih računa neosnovano koristi prethodni porez te za taj iznos umanjuje svoju poresku obavezu.

Slika 1. Izbegavanje PDV-a pri uvozu južnog voća



Kao javni oblik izbegavanja PDV-a je korišćenje lažnih faktura u povezanom lancu prometa dobara i usluga o navodnoj isporuci dobara odnosno usluga, pri čemu ove fakture izdaju preduzeća koja su nedostupna kontroli („fantom“ preduzeća). Preduzeće nedostupno kontroli ispostavlja lažne fakture sa iskazanim PDV-om, o navodno pruženim uslugama drugom obvezniku PDV-a (posredniku) koji te usluge dalje, takođe lažno fakturiše trećem preduzeću (krajnjem korisniku) i bezgotovinski naplaćuje preko svog tekućeg računa. Na opisan način naplaćen iznos vrednosti fakture, umanjen za iznos dogovorene provizije posrednik vraća, u gotovom novcu, trećem preduzeću, koje mu je izvršilo bezgotovinsku uplatu i koje je krajnji korisnik u opisanom lancu fakturisanja i plaćanja. Osnovni cilj opisane transakcije je da krajnji korisnik u lancu obezbedi gotov novac kako bi vršio gotovinske isplate, bez izmirenja poreskih obaveza, poput: naknade za angažovanu radnu snagu na „crno“, naknade za pružene usluge od strane neregistrovanih subjekata, isplatu dela zarada zaposlenih koja se ne evidentira u poslovnim knjigama. Ovaj poreski obveznik istovremeno umanjuje i svoju PDV obavezu jer neosnovano koristi prethodni porez koji je iskazan na lažnom ulaznom računu s obzirom da mu je ceo iznos tog računa, sa PDV-om, vraćen u gotovom novcu. Preduzeće koje je posrednik u ovakvim transakcijama neosnovano koristi prethodni porez koji je iskazan na fakturi „fantom“ preduzeća ali nije plaćen u toj, fingiranoj, fazi prometa dobara i usluga. Za taj iznos prethodnog PDV-a preduzeće posrednik umanjuje iznos poreske obaveze.

Za potrebe većeg broja samostalnih trgovinskih radnji preduzeće „A“ obezbeđuje lažne fakture, i to preko preduzeća „B“ i „C“ koja su nedostupna kontroli (fantom firme). Navedena „fantom“ preduzeća obezbeđuju ulaznu dokumentaciju preduzeću „A“ koje dalje ispostavlja račune samostalnim trgovinskim radnjama, pri čemu nije obračunat i plaćen PDV.

Slika 2. Lažno fakturisanje radi prikrivanja porekla robe u prometu



4. Zaključak

Suprostavljajanje nezakonitoj poreskoj evaziji ima mnogo jasniji pravni osnov, jer se ona vrši radnjom poreskog dužnika kojom se krši zakon ili neki drugi propis. Baš zbog toga se u poreskim zakonima nalaze kaznene odredbe³, kojima se određena ponašanja poreskih dužnika definišu kao kažnjiva delatnost i propisuju odgovarajuće sankcije. Međutim, koliko god kazneno zakonodavstvo bilo rigorozno, ono samo ne može da suzbije nezakonitu evaziju. Politika suprostavljajanja ovom vidu izbegavanja plaćanja poreza mora da, pored kaznene, obuhvati i preventivnu dimenziju koja se sastoji u sledećem:

- ☞ snabdevanje nadležnih poreskih i carinskih organa odgovarajućom opremom za otkrivanje i suzbijanje kontrabande (krijumčarenje, šverc),
- ☞ obezbeđivanje saradnje između tih organa i drugih državnih organa (policije i pograničnih jedinica),
- ☞ nametanje različitih obaveza poreskim dužnicima (da se uplate vrše preko banaka, da vode poslovne knjige i da izdaju račune) i
- ☞ primerenoj obuci poreskih inspektora.

Da bi se zaustavila ovakav vid poreske evazije, neophodno je da se izvrši dogradnja poreskog sistema u pravcu prilagođavanja mera poreske politike i sistema ubiranja poreskih prihoda. U našoj zemlji nije moguće obezbediti efikasnu kontrolu sticanja prihoda od strane poreskih obveznika jer još uvek nije izgrađen određen nivo poreske discipline, pa se zbog toga propisuju visoke poreske stope kako bi se od tih prihoda što više zahvatilo, baš zbog toga jer znatan deo prihoda ostaje neoporezovan. Ovakav vid prikupljanja sredstava povećanjem poreskih stopa ne ide u prilog državi, jer u takvim okolnostima sve više poreskih obveznika nastoji da prikrije svoje prihode.

Literatura

- [1] Antić, I. (2005), Porez na dodatu vrednost, Privredni savetnik, Beograd.
 [2] Hrustić, H.(2004), Porez na dodatu vrednost, Stylos, Novi Sad.

³ „Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji“, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 55/04, 66/05.

- [3] Kulić, M. (2006), Poresko pravo, Megatrend univerzitet, Beograd.
- [4] Marjanović, D. (2007), Efekti implementacije poreza na dodatu vrednost u poreski sistem Republike Srbije, Ekonomski fakultet Subotica, Subotica (magistarski rad).
- [5] Popović, D. (2008), Poresko pravo, Pravni fakultet Beograd, Beograd.
- [6] Radičić, M. (2008), Javne finansije, Data Status, Beograd.
- [7] <http://www.europa.eu>. (datum dostupnosti: 30/03/2009.)
- [8] <http://www.mfin.sr.gov.yu> (datum dostupnosti: 30/03/2009.)
- [9] <http://www.oecd.org> (datum dostupnosti: 30/03/2009.)
- [10] <http://www.poreskauprava.sr.gov.yu> (datum dostupnosti: 30/03/2009.)
- [11] Zakon o porezu na dodatu vrednost, 29.06.2007.// <http://www.mfin.sr.gov.yu> (datum dostupnosti: 30/03/2009.)
- [12] Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 55/04, 66/05, 62/06.