

Проф. др Горан МИЛОШЕВИЋ,  
доц. др Горан БОШКОВИЋ  
Криминалистичко-полицијска академија, Београд

## Пореска евазија у Републици Србији

UDK: 336.2(497.11)

**Апстракт:** *Евазија пореза, својим деловањем и начином испољавања, може достићи размере које угрожавају одређене елементе друштвено-економског и политичког система једне земље. Последице евазије пореза по друштвено-политичко и економско уређење земље су многоструке: угрожавање демократских институција, блокирање реформи, рушење међународног угледа земље, разарање моралних и етичких вредности друштва, социјално раслојавање, раст криминала у области пореза, буџетски дефицит, ширење неповерења грађана према власти, њеним органима и слично.*

*Нормативним напорима у овој области и реформом пореског система постављене су основе за његову већу ефикасност. Рад на унапређењу пореског система онемогућио је неке од начина злоупотреба у овој области, али учиниоци кривичних дела повезаних са евазијом пореза пронашли су нове моделе злоупотреба и користе их у својој криминалној делатности. Такође, појавили су се и организовани облици криминала који указују на велике могућности стицања нелеганог профита у овој области.*

**Кључне речи:** *порез, евазија, кријумчарење, фантомске фирме, организовани криминал, потрошни порези, порези на доходак грађана, порез на добит предузећа, порез на имовину, порез на додату вредност.*

### Увод

Поступци обвезника у случајевима пореске евазије своде се или на сам чин неплаћања пореза, или на пропуштање да се поступи у складу са захтевима из пореског управног односа, које су пореском дужнику наметнути да би се обезбедило да пореска обавеза буде испуњена (да поднесе пореску пријаву, да уредно води пословне књиге, да допусти пореску контролу и слично).<sup>1</sup> Ове радње чињења или нечињења, ради елиминисања или умањења пореске обавезе на незаконит начин, у основи су незаконите евазије. Недозвољена пореска евазија се састоји у свесном и жељеном настојању да се умањи или сасвим избегне извршење постојеће пореске

<sup>1</sup> Поповић, Д., (1997), *Наука о порезима и пореско право*, Београд, стр. 452.

обавезе.<sup>2</sup> У овој области познати су и случајеви „законите” пореске евазије, који најчешће настају због неусклађености пореских закона са потребама праксе чиме се стварају „рупе” у законима. Ове недостатке у законским одредбама користе порески обвезници и радњама које формално нису у сукобу са важећим законским одредбама избегавају плаћање пореза.

Пореска евазија је присутна у нашој земљи на шта указују подаци Пореске полиције о избегавању плаћања пореза које је детектовано 2004. и 2005. године. Пореска полиција у садашњем облику постоји од 2003. године и показује значајне резултате у сузбијању избегавања плаћања пореза. Важно је напоменути да наведени подаци представљају регистроване злоупотребе у овом сектору, али требало би имати у виду и постојање тамне бројке коју је изузетно тешко проценити.

Табела 1 – *Избегавање плаћања пореза детектовано од стране пореске полиције у 2004. години*<sup>3</sup>

Избегавање плаћања пореза	Укупно	Процењена	Непријављена основа (за)
детектовано у 2004. (еври)	избегнуто плаћање пореза	номинална пореска стопа	опорезивање (на основу номиналне пореске стопе)
Акцизе	816 975		
		Фиксни монетарни износ по јединици мере (нпр. литар)	
ПДВ	0	18,0%	0
Порез на робу	26.448.397	20,0%	132.241.985
Порез на услуге	937.604	20,0%	4.688.021
Порез на пренос имовине	0	5,0%	0
Порез за предузећа	304.292	10,0%	3.042.924
Порез на финансијске трансакције	0	0,3%	0
Порез на лична примања – плате	4.556.113	14,0%	32.543.667
Порез на лична примања – остало	0	10,0%	0
Порез на добитке игара на срећу	0	на	на
Доприноси за пензијско осигурање	7.067.075	11,0%	64.246.140
Доприноси за здравствено осигурање	3.897.311	6,2%	63.370.904

<sup>2</sup> Петровић, М., (1982), *Финансије и финансијско право*, Зборник радова, Осигек, стр. 27-28.

<sup>3</sup> Табеле 1 и 2 су преузете из: *OECD Report on Money Laundering and Predicate Crime in Serbia 2000–2005*, стр. 39.

## СТРУЧНИ РАДОВИ

Доприноси за случај незапослености	377.519	0,8%	50.335.822
Доприноси за фонд плата	766.482	на	на
Доприноси за локалне приходе	16.756	на	на
Остали порези	629.832	на	на
Укупно	49.017.250 (евра)		350.469.463 (евра)

Табела 2 – Избегавање плаћања пореза детектовано од стране пореске полиције у 2005. години

Избегавање плаћања пореза	Укупно	Процењена	Непријављена основа за
детектовано у 2005. (еври)	избегнуто плаћање пореза	номинална пореска стопа	опорезивање (на основу номиналне пореске стопе)
Акцизе	409.697		
		Фиксни монетарни износ по јединици мере (нпр. литар)	
ПДВ	5.301.278	18,0%	29.451.545
Порез на робу	49.406.807	20,0%	247.034.033
Порез на услуге	1.858.924	20,0%	9.294.621
Порез на пренос имовине	56.027	5,0%	1.120.548
Порез за предузећа	732.684	10,0%	7.326.841
Порез на финансијске трансакције	5.412	0,3%	1.804.039
Порез на лична примања – плате	8.337.402	14,0%	59.552.873
Доприноси за пензијско осигурање	11.605.773	11,0%	105.507.028
Доприноси за здравствено осигурање	6.598.292	6,2%	107.289.294
Доприноси за случај незапослености	755.748	0,8%	100.766.385
Доприноси за фонд плата	740.348	на	на
Остало	27.872	на	на
Доприноси за локалне приходе	17.530.488	на	на
Порез на лична примања – остало	1.438.364	10,0%	14.383.636
Порез на добитке игара на срећу	1.706	на	на
Остало	85.052	на	на
Укупно	104.891.904 (евра)		683.530.844 (евра)

Подаци из табела 1 и 2 показују да је избегнуто плаћање пореза за 2004. годину 49.017.250 (евра), док је за 2005. годину овај износ двоструко већи и износи 104.891.904 (евра). Процењен износ непријављене основе за опорезивање за 2004. годину је 350.469.463 (евра), а за 2005. годину 683.530.844 (евра), што је скоро двоструко већи износ. Логично, на основу података, можемо поставити питање: да ли постоји нагли пораст злоупотреба у пореском систему или је реч о ефикаснијем раду пореске полиције у откривању постојећих злоупотреба и колика је тамна бројка ове врсте криминалитета?

Област пореских прихода државе је кључна за функционисање државе и њен просперитет, зато је свака држава заинтересована да ову област што боље уреди и обезбеди стабилне изворе финансирања својих потреба. Претходни период у функционисању наше државе у условима санкција, инфлације, привредне стагнације, пада производње, повећања обима сиве економије, пада стандарда становништва довео је до тога да је било сасвим нормално да се држави не плаћају порези. Такву ситуацију искористили су појединци и криминалне организације за стицање нелегалних прихода различитим врстама злоупотреба у овој области.

У даљем тексту указаћемо на облике евазије у оквиру пореског система Републике Србије, а који се конкретно односе на евазију потрошних пореза, пореза на доходак грађана, пореза на добит предузећа, пореза на имовину и пореза на додатну вредност. Такође, покушаћемо да укажемо и на неке облике организованог криминалног деловања у овој области, посебно у случајевима евазије потрошних пореза кријумчарењем високо акцизних роба и пореза на додатну вредност коришћењем фантомских фирми.

### *Евазија потрошних пореза<sup>4</sup>*

Област промета је изузетно сложена и тешко контролисана. У оквиру промета роба и услуга преплићу се разни интереси, па и државни монопол. Реч је о пореским облицима где обвезник утврђује обавезу моментом пуштања у промет производа, односно када је извршен промет производа или услуга. Напомињемо да акцизу не би требало везивати за чин промета, већ за сам производ, чија се потрошња жели погодити. Дакле, акциза погађа потрошњу тачно одређеног добра.

Незаконито избегавање пореза може се остварити у основи на два начина: пропуштањем да се нешто учини, а закон на то обавезује, и подношењем нетачне пореске пријаве и других докумената. У првом случају, обвезник избегава порески терет непредузимањем одређене радње утврђене пореском одредбом и тиме елиминише или умањује, на незаконити

<sup>4</sup> Употребом термина потрошни порези означили смо порез на промет и акцизе.

начин, свој порески терет. У другом случају, незаконита пореска евазија настаје када обвезник достави надлежном пореском органу пореску пријаву са нетачним подацима. Незаконита евазија се санкционише различитим мерама у оквиру прекршајног и кривичног поступка.

Избегавање потрошних пореза врши се тако што обвезници прикривају количину произведене или продате робе, односно обим извршених услуга. Репроматеријал који се набавља без пореза на промет често се не користи за намене за које је утврђено пореско изузимање, већ за друге намене. Последњих година знатно је проширена могућност кријумчарења робе свих врста и облика. Најчешће се кријумчаре предмети од племенитих метала, драгог камења, кафа, цигарете, аутомобили, бела техника, алкохол и друго. Предмет кријумчарења може да буде различита роба, која је најчешће дефицитарна, високе цене (високе акцизе или друге дажбине на робу) или је реч о роби чији је промет забрањен. Робом која је предмет кријумчарења могу се снабдевати нелегална тржишта (опојне дроге, оружје и др.), може бити намењена недозвољеној трговини у оквиру сивих економских токова (цигарете, техничка роба, алкохол и др.) или намењена за продају у легалним економским токовима (фалсификовање документације и лажно декларисање порекла, квалитета и других својстава робе).<sup>5</sup>

Кријумчарење високо акцизне робе представља уносан посао који доноси огромне суме профита. Наиме, државе прописују одређене дажбине за различите врсте робе, у оквиру своје економске политике, тако, на пример, истоврсне цигарете у различитим државама имају различиту цену, што оставља простор криминалним организацијама за генерисање криминалног профита кријумчарењем роба.<sup>6</sup>

Стално настају нови појавни облици кријумчарења, нови канали дистрибуције робе, а све у циљу да се избегну пореске обавезе. Крајњи резултат ових недозвољених активности је да појединци стичу енормно

<sup>5</sup> Кријумчарењем се новац може износити из земаља у којима је стечен на нелегалан начин, које најчешће имају строге прописе по питању пријаве порекла новца при његовом улагању у финансијски систем, ради убацивања у финансијски систем земаља у којима постоји висок степен дискреционих права улагача. У овом случај кријумчарење је само једна од операција која се врши у сложеним шемама прања новца. Кријумчарењем се могу користити и криминалне организације које се баве илегалним миграцијама и трговином људима у својим криминалним активностима.

<sup>6</sup> Организована криминална група своју криминалну делатност усмерила је ка кријумчарењу акцизне робе. Наиме, ова група је организовала криминалне операције које су обухватале територије више држава (Албанију, Србију, Црну Гору, Мађарску, Немачку, Француску и Аустрију). У близини Београда изнајмили су магацине који су служили за претовар робе (цигарета) која је доведена из Албаније преко Црне Горе. У магацинима радници су препакивали цигарете и стављали фалсификоване акцизне маркице земаља којима је роба намењена. Организована криминална група је имала свог књиговођу, код кога је пронађена књиговодствена документација на основу које је утврђено да је ова група током две године прокријумчарила више од 6.000.000 боксова цигарета различитих робних марки. Један од начина како је прикривана роба кријумчарена при уласку у Београд било је скривање цигарета у камионима са поврћем у којима се налазило олово, које је одговарало тежини камиона са поврћем, према нормативима тежине за одређену робу који се користе при контроли теретног саобраћаја.

богатство, а фискус располаже мањим приходима. Искуства Републике Србије потврђују ову констатацију.

Табела 3 – *Подаци о продаји цигарета и кафе у Србији (у малопродаји), за период 1990. године до 1997. године:*<sup>7</sup>

Производ	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Кафа	22.077	13.862	12.672	4.659	6.026	1.772	5.189	1.583
цигарете	21.332	13.423	12.221	7.502	7.000	6.872	2.961	1.715

Из *табеле 3* уочава се да је легални промет кафе и цигарета из године у годину знатно опадао. Ако пођемо од претпоставке да је 1990. године приказан легалан промет ових производа, онда се може проценити која количина кафе и цигарета је прокријумчарена. Кријумчарењем само ова два производа годишње се избегне плаћање акцизе и пореза на промет у износу од преко милијарду и по динара. Када се овоме дода износ на име неплаћене царине и износ избегнутих обавеза при унутрашњем промету, може се само наслутити колики је укупан износ пореске евазије. Напред наведену тврдњу поткрепићемо коришћењем података о стварној потрошњи акцизних производа (табела 4).<sup>8</sup>

Табела 4 – *Стварна потрошња акцизних производа*

Производ	Јед. мере	1990	1994	1996	1997
Кафа	т	26.147	24.197	27.065	29.608
Вино	хл	435.046	236.077	274.975	274.930
Пиво	хл	1.654.029	860.574	1.301.877	1.670.728
Ракија	хл	168.929	161.337	149.959	169.188
Ост. алко.	хл	95.000	59.425	43.711	42.297
Дуван	т	26.323	23.164	25.378	26.436

Рапидни пад животног стандарда у нашој земљи у периоду 1992-1994. година није довео до знатнијег пада потрошње акцизних производа. Наиме, уколико податке о стварној потрошњи три акцизна производа (кафе, цигарета и алкохолних пића) упоредимо са подацима о њиховој продаји у малопродаји на територији Србије у периоду 1990-1997. година, долазимо до закључка да је огромна разлика између стварне и регистроване (кроз малопродају) потрошње. Сива економија је имала значајну улогу

<sup>7</sup> Статистички билтен и документациони материјал Савезног завода за статистику 1990-1997. година.

<sup>8</sup> Стварна годишња потрошња акцизних производа преузета је из Анкете о потрошњи домаћинстава која представља редовно статистичко истраживање Савезног завода за статистику. Метод примењен у Анкети је метод интервјуа на бази упитника, спроведен на 2.295 домаћинстава. У табели 4 је приказана потрошња независно од тога на који је начин задовољена, из легалних или ван легалних токова

у промету акцизних производа. Губици пореских прихода, у односу на нормално функционисање привреде, били су енормни. Процена је да је губитак пореских прихода од акцизе и пореза на промет у наведеном периоду износио између 40 и 60%. Овако остварен незаконит приход врло често је акумулиран од стране појединаца и криминалних организација и коришћен у приватизацији привредних субјекта у нашој земљи.

Значајан допринос сузбијању нелегалног промета акцизне и друге опорезиве робе дали су радници Пореске управе и Министарства унутрашњих послова. Током 2003. и 2004. године Пореска полиција и Министарство унутрашњих послова открили су укупно 577 кривичних дела у вези са избегнутим акцизним обавезама. Укупан износ избегнуте акцизе у 2004. години, према подацима Пореске полиције, износи 65.357.965 динара. Избегнуте пореске обавезе по основу пореза на промет у 2004. години износе 2.190.880.088 динара.<sup>9</sup>

Може се закључити да је наше друштво у великој мери угрожено избегавањем обавеза по основу потрошних пореза. Најчешћи начини избегавања потрошних пореза испољавају се кроз:

- неевидентирање производње и готових производа у пословним књигама и другим евиденцијама и продаја тих производа без обрачуна и плаћања пореза. Приходи који се остварују не евидентирају се, документација се скрива или уништава, послује се са готовим новцем, те на тај начин изостаје свака веродостојна документација о оствареној производњи и реализацији, односно о оствареном приходу;
- фактурисање по нижим продајним ценама, како би се разлика наплаћивала у готовом без евидентирања, за страна и домаћа средства плаћања. Нижим фактурисањем извезене робе омогућава се извознику да део стварно примљених девиза држи у иностранству или прода „на црно” у земљи. У таквим околностима, паралелно са званичним девизним тржиштем, егзистира и црноберзијанско девизно тржиште, на коме се ствара неопорезован доходак;<sup>10</sup>
- стављање у промет робе без пратеће документације. Свака куповина и продаја робе између привредних субјеката мора бити евидентирана и праћење извршено у складу са прописима који омогућавају праћење пословања ових субјеката од органа контроле, а посебно пореских органа. Свако непридржавање оваквог начина пословања доводи да се избегава плаћање преко рачуна, врши исплата у готовом новцу, роба набавља и продаје нелегално и држави ускраћују приходи од пореза;
- састављање лажних уговора и испостављање лажних фактура и друге документације о продаји робе на велико (услов ослобођења пореза

<sup>9</sup> Извор: Министарство финансија – Пореска управа.

<sup>10</sup> Кулић, М., (1999), *Пореска утаја и кријумчарење*, Београд, стр. 250.

на промет). Порески обвезник користи фиктивни уговор или фактуру, као доказ да је неко други обвезник пореза, односно, да је промет извршен на велико. У неким случајевима, предузећа која тргују на велико и мало робу продају преко малопродајне мреже, а у званичној документацији овај промет приказују као промет на велико и тиме избегавају порески терет. Роба се најчешће фактурише фиктивним предузећима, чије је седиште ван територије Републике, знајући да је веома отежана провера стварног пословања тих предузећа. Ово је био веома чест облик злоупотреба у пореском систему пре увођења пореза на додату вредност;

- набавка робе од добављача врши се у готовом, а затим се иста роба реализује (готовински) без евидентирања тог пословања;
- пословање мимо рачуна без уплаћивања дневног пазара. Купопродајне трансакције законито произведене робе и обављене услуге обављају се готовим новцем или на принципима трампе. Носиоци ових активности могу да буду како лица која не раде, тако и лица која су у редовном радном односу, а све послове обављају у слободном времену, да би повећали лична примања;
- стављање у промет робе страног порекла која је унета у земљу преко илегалних канала и на коју нису плаћене пореске обавезе;
- извоз и увоз робе кроз нелегалне канале, као и њена дистрибуција на црно тржиште;
- промет робе коришћењем фиктивне документације као да се ради о транспорту;
- пословање преко фиктивних предузећа, која су регистрована на основу лажне документације, како би се пореске обавезе избегле.<sup>11</sup>

### ***Евазија пореза на доходак грађана***

Порез на доходак грађана обухвата следеће врсте прихода: зараде, приходе од пољопривреде и шумарства, приходе од самосталне делатности, приходе од ауторских права и права индустријске својине, приходе од капитала, приходе од непокретности, капиталне добитке и остале приходе. Ови приходи опорезују се било да су остварени у новцу, натура, чињењем или на други начин.

Подручје избегавања јавних прихода је прилично широко и покрива све моменте који се могу означити као прилика да се јавни приход избегне и присутно је у свим облицима привређивања.<sup>12</sup> Може се рећи да је избегавање пореза прилично распрострањена појава код пореза на зараде.

<sup>11</sup> Милошевић, Г., (2005), *Порез и избегавање пореза*, Београд, стр. 247-248.

<sup>12</sup> Кулић, М., *цит. дело*, стр. 247.

Чест је случај да се прикривају и други облици прихода, који се опорезују порезом да доходак грађана.

Велике могућности за утају пореза постоје када се плаћања врше готовински, а нарочито између физичких лица. По том основу, код приватних предузећа и предузетника, постоји појава пореске евазије на исплаћене зараде и друге приходе запослених. Послодавци врше исплату зарада без евиденције и најчешће за рад на „црно”. Радници не заснивају радни однос са послодавцем, а то значи да послодавац не плаћа пореске обавезе на њихове зараде. За раднике који су пријављени, који су евидентно засновали радни однос, послодавац је у обавези да обрачуна и плати порез и доприносе на зараде. Међутим, послодавци често стварну исплату зарада не евидентирају у пословној документацији. Уместо стварне исплате зарада, у пословној документацији евидентира се исплата најниже зараде за раднике. Тиме се на незаконит начин умањује пореска основица за обрачун пореза на зараде запослених и истовремено умањује основицу за обрачун доприноса за социјално осигурање. На овај начин, незаконитим прикривањем чињеница о висини пореске основице обвезници избегавају (умањују) порески терет.

Полазећи од начина рада и пословања предузећа и других правних лица у којима се врши утаја пореза, као и од спретности менаџмента, различити су начини исплате зарада, при чему се делимично или потпуно избегава плаћање јавних прихода. Лична примања се у том циљу могу исплаћивати путем фиктивних путних налога и дневница за службено путовање, кроз исказивање разних других материјалних трошкова, кроз ненаменску употребу средстава, кроз формирање нетачног обрачуна за исплату зарада, кроз одобравање фиктивних кредита, регреса и помоћи радницима и друго.

Често се исплата зарада радницима врши у натуралном облику, без обрачуна прописаних дажбина. Ради исплата зарада радницима без плаћања пореза и доприноса, врши се подизање готовог новца за разне намене, при чему се сачињава двострука документација, једна за подизање новца, а друга на основу које се та средства исплаћују радницима, као зарада без утврђивања пореског терета.

Знатне могућности за утају пореза постоје и у области естрадне уметности, спорта и игара на срећу. Естрадни уметници често своје услуге у земљи и иностранству наплаћују на „црно“, пошто приходе са концерата и других манифестација наплаћују готовински, без евидентирања трансакција. Утаја јавних прихода присутна је и у спорту. Велики је број спортиста и спортских радника који остварују енормне приходе, а то не исказују кроз пореску пријаву. Примери западних земаља (Француске, Немачке, Италије, Шпаније и др.), али и наше земље, указују да је у спорту могуће

велико избегавање пореза.<sup>13</sup>

Приређивање игара на срећу представља област друштвеног живота која је веома примамљива, како због велике заинтересованости и огромног броја учесника, тако и због високог профита које остварују појединци приређивачи ових игара.<sup>14</sup> Ово је област која је интересантна и за државу. Обвезници пореза су приређивачи игара на срећу и физичка лица која остваре добитак од тих игара. Организатор игара користи низ начина како би прикрио остварени приход, односно исплаћени добитак. У пословним књигама приказује се само део пословања, односно део оствареног прихода, док се не евидентирају сви добици или се приказују умањени.

За контролне органе је доста тешко да утврде реалне остварене приходе. Међутим, контрола субјеката који приређују игре на срећу не врши се систематично, па је ово област у којој се стварају разноврсни облици незаконитог избегавања пореза, као и прање новца.<sup>15</sup>

Могућности за избегавање плаћања пореза постоје и код прихода од непокретности. Овде се ради о приходима од издавања соба, станова, пословних просторија и слично. Велики број грађана нема решено стамбено питање, те су принуђени да станују подстанарски, плаћајући накнаду. Станодавци ретко или изузетно пријављују ове приходе, који су предмет опорезивања. Закупци станова, избегавајући непријатности, такође не пријављују ове приходе станодаваца. На овај начин, непријављивањем прихода од непокретности, а користећи се готовинским начином наплате закупнине, власници непокретности избегавају пореске обавезе и буџет државе ускраћују за један велики део прихода.

Могућности за избегавање плаћања пореза постоје и код опорезивања капиталних добитака. Законске одредбе које регулишу овај порез, као

<sup>13</sup> Након вишемесечне истраге полиција је лишила слободе председника, генералног директора и генералног секретара једног нашег фудбалског клуба, који су осумњичени за злоупотребу службеног положаја, фалсификовање службене исправе и избегавање плаћања пореза. Наиме, ова лица су, према наводима из кривичне пријаве, закључила уговор о продаји једног играча са иностраним фудбалским клубом, вредан 27 милиона марака. Нашем фудбалском клубу је, према уговору, требало да припадне 9 милиона марака, а остатак играчу. Међутим, играч је од поменуте суме добио само 6 милиона марака. Челници фудбалског клуба осумњичени су да су без знања играча отворили рачун у банци на име играча на који је инострани клуб уплатио остатак његовог дела новца од око 5,1 милиона марака. Тај новац су затим пребацили, без знања играча, на рачун клуба фалсификујући играчев потпис у више наврата. Такође, полиција је открила да је у пословним књигама фудбалског клуба забележено да је трансфер играча био вредан 22 милиона марака, а полиција је утврдила провером у УЕФА да је трансфер био вредан 27 милиона марака, чиме је највероватније постојала намера и за избегавањем плаћања пореза на комплетну суму новца од трансфера или је тај део новца противправно присвојен.

<sup>14</sup> Бановић, Б., (2002), *Обезбеђење доказа у криминалистичкој обради кривичних дела привредног криминалитета*, Београд, стр. 102.

<sup>15</sup> *Прање новца* можемо дефинисати као врсту имовинског криминала, чији су циљеви прикривање постојања и порекла нелегално стечених средстава, и то укључивањем тих средстава трансформацијом, пребацивањем, размењивањем, прикривањем намене, мешањем са легалним средствима или на други начин у легалне финансијске токове, чиме се, осим порекла нелегално стечених средстава, прикрива криминална делатност и остварује крајњи циљ прања новца – несметано коришћење прихода од криминалне делатности и избегавање казне за извршена кривична дела. Бошковић, Г., (2005), *Прање новца*, Беосинг, Београд, стр. 23.

новији порески облик у нашем пореском систему, изазивају одређене дилеме у примени. Поред тога, није на најбољи начин обезбеђена наплата овог пореза, па га обвезници избегавају одласком у иностранство на дуже време, или склапањем фиктивних уговора о куповини станова, ради решавања стамбеног питања средствима добијеним продајом ранијег стана и слично.<sup>16</sup>

### *Евазија пореза на добит предузећа*

Порез на добит предузећа утврђује се решењем пореског органа, које се доноси на основу података из пореске пријаве и пореског биланса обвезника овог пореза и на основу других података. Утврђивање основице пореза на добит предузећа захтева добро познавање како пореских, тако и рачуноводствених прописа, да би утврђена пореска обавеза била реална и законита. Обавеза пореза на добит предузећа утврђује се усклађивањем пословне добити обвезника утврђене у билансу успеха на начин предвиђен у пореском закону. Порески закони, у односу на рачуноводствени, делују као специјални закон у односу на општи закон, и поједине аспекте опорезивања уређује другачије, него што то чине прописи на основу којих се утврђује пословни успех предузећа.

Слично као код других пореских облика, незаконито избегавање пореза на добит предузећа може се остварити на два начина: пропуштањем да се нешто учини што закон обавезује и подношењем нетачне пореске пријаве. Ако одговорно лице у правном лицу достави пореском органу неистините податке у пореској пријави или пореском билансу, у намери да потпуно или делимично избегне плаћање овог пореза, настају елементи незаконите пореске евазије.

Незаконита евазија пореза на добит предузећа најчешће се одвија на основу незаконито сачињеног биланса успеха и пореског биланса. Књиговодствена евиденција се код скоро свих привредних субјеката води компјутерски. „Штимовање“ података, тако да се у једном програму евидентира реално стање прихода и расхода, а у другом лажно стање које се приказује пореском органу, све више је постала пракса обвезника. Порески обвезник коригује податке о стварном стању по посебним шифрама које су познате само обвезнику. У овако заштићене програме немогуће је „ући“, а подаци су за екстерне кориснике доступни само до одређеног нивоа.

Порески биланс представља рачуноводствени исказ у коме се врши рачунско упоређивање или суочавање активе и пасиве једног предузећа. Актива, која се приказује на левој страни биланса, показује имовину (сва имовинска права предузећа). Пасива, која се приказује на десној страни би-

<sup>16</sup> Кулић, М., *цит. дело*, стр. 251.

ланса, показује капитал, као збир свих средстава стављених предузећу на располагање. Другим речима, актива показује употребу капитала, док пасива обавештава о пореклу средстава којима предузеће располаже (сопствени или позајмљени капитал). У нашој рачуноводственој пракси дефиниција напред наведеног рачуноводственог исказа означава *биланс стања*.

У нашој земљи се примењује и други рачуноводствени исказ – *биланс успеха*. Биланс успеха показује за одређени обрачунски период релевантне приходе и расходе, као његове позитивне и негативне компоненте. Са становишта фискалних потреба државе, законодавац је прописао обавезу састављања пореског биланса. Порески биланс, по правилу, не саставља се засебно, него се изводи из пословног биланса. Он представља, уствари, кориговани пословни биланс према пореским прописима, са циљем да се утврди основица за опорезивање. Дакле, тежиште лежи на годишњем резултату који треба прилагодити тако да одговара пореским прописима. Порески биланс представља инструмент којим се утврђује основица и висина пореза обвезницима који остварују добит, односно обвезницима који остварују приходе од самосталне делатности.<sup>17</sup>

Порески биланс сачињава се на основу одредаба два закона и то *Закона о порезу на добит предузећа* и *Закона о порезу на доходак грађана*. У суштини, оба закона су на идентичан начин уредили материју која се односи на порески биланс. На основу наведених закона, министар финансија је донео три подзаконска акта: *Правилник о садржини пореског биланса обвезника пореза на добит предузећа, о начину утврђивања расхода за дугорочно инвестиционо одржавање основних средстава, начину остваривања права на порески кредит, начину увећавања дивиденди и удела у добити за плаћање пореза и о садржини консолидованог пореског биланса*; *Правилник о садржини пореског биланса за друга правна лица обвезике пореза на добит предузећа (недобитна организација) и Правилник о садржини и начину састављања пореског биланса обвезника пореза на доходак грађана за приходе од самосталне делатности*.<sup>18</sup> Формално-правно постоје четири врсте пореског биланса: порески биланс, који сачињавају предузећа (ПБ-1), консолидовани порески биланс, који сачињавају повезана предузећа (КПБ), порески биланс, који сачињавају недобитне организације (ПБН) и порески биланс који сачињавају лица која остварују приходе од самосталне делатности (ПБ-2).

Између пореског биланса који сачињавају предузећа и оног кога сачињавају лица која самостално обављају делатност, практично да и не постоје разлике. Разлике су само у природи и величини пословања наведене две врсте обвезника. Консолидовани порески биланс јесте, уствари, само скуп пореских биланса повезане групе предузећа. Порески биланс

<sup>17</sup> Раичевић, Б., Гагић, Б., (1997), *Утврђивање и наплата јавних прихода*, Београд, стр. 27.

<sup>18</sup> Ови правилници објављени су у Службеном гласнику Републике Србије, број 38/01.

састоји се из три дела: првог дела, којим се исказују пословна добит и губици, другог дела, у коме се исказују капитални добити и губици и трећег дела, у коме се приказује обрачунати порез и умањење пореза. Уз порески биланс прилаже се и анекс који показује обрачун пореског кредита датог предузећа.

Методологија утврђивања пореске основице полази од добити обвезника исказане у билансу успеха, с тим што *Закон о порезу на добит предузећа* (на основу кога је донет *Правилник о садржини пореског биланса*) прописује неколико правила за усклађивање те добити у пореском билансу. При томе се најзначајнија усклађивања врше у погледу расхода, јер се контролом расхода и њиховим ограничавањем у пореском билансу обезбеђује реалнија пореска основица. За утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха (у складу са *Законом о рачуноводству*), изузев расхода за које је *Закон о порезу на добит предузећа* и *Закон о порезу на доходак грађана* прописао други начин утврђивања.

Утврђивање трошкова материјала и набавне вредности продате трговачке робе у пореском билансу, допуштено је искључиво применом методе просечне цене. Обвезник може залихе материјала и трговачке робе да евидентира по обрачунским ценама, које одступају од набавних цена, али је у том случају дужан да води и разлику у цени, односно да обрачун одступања врши на начин који своди трошкове материјала, односно набавне вредности продате робе, на износе који произлазе из примене методе просечне цене. Ако порески обвезник књиговодствену вредност залиха прати применом метода просечне цене, онда се трошкови утрошеног материјала, резервних делова и набавна вредност трговачке робе, неће мењати у пореском билансу у односу на исказане износе у билансу успеха. Међутим, у свим оним случајевима када обвезник користи неки други метод, а не метод просечне цене, мора се извршити корекција тих трошкова и у пореском билансу би их требало исказати у износима који се добијају коришћењем метода просечне цене.

Трошкови зарада, односно плата, признају се у износу обрачунатом на терет пословних расхода. Дакле, поред бруто износа личних примања, послодавац је обавезан да за запослене плати одговарајуће доприносе за обавезно социјално осигурање, као и накнаду за коришћење добара од општег интереса и сви ти доприноси и накнаде признају се као расход и у билансу успеха и у пореском билансу. Међутим, примања запослених или других лица која потичу из расподеле по основу учешћа у добити (дивиденде и сл.) нису расходи у смислу пореског биланса. Таква примања се не признају као расход, него се исплаћују из остварене добити, па се укључују у основицу и подлежу плаћању пореза на добит.

Амортизација основних средстава представља један од расхода који умањује добит за опорезивање, али се овај расход не исплаћује, већ он остаје обвезнику на коришћење. Законом је прецизирано како се амортизација обрачунава и до ког износа се може признати као расход у пореском билансу. Дозвољено је коришћење пропорционалне, функционалне и дегресивне методе обрачунавања амортизације. Једном одабрана метода примењује се све до коначног амортизовања вредности средства или групе средстава. Допуштена је промена методе обрачунавања амортизације, али само у случају када се са дегресивне прелази на пропорционалну методу. У том случају, неотписана вредност средстава или групе средстава расподељује се на једнаке амортизационе квоте за преостали отписни век. Код функционалне методе, уколико се укупна амортизација обвезника повећава за више од 5% од амортизације обрачунате пропорционалном методом, за обрачун амортизације применом функционалне методе потребна је сагласност пореског органа.

Дугорочно резервисање за трошкове инвестиционог одржавања такође се признаје у пореском билансу. Позитивни резултат ревалоризације (вишак ревалоризованих прихода над ревалоризованим расходима) признаје се као расход у пореском билансу у висини 1/3 годишњег резервисања, чиме се спречава неосновано одлагање опорезивања ове добити. Остали део резервисања исте пословне године уноси се као приход у пореском билансу.

На терет расхода у пореском билансу признају се укупно обрачунате камате, изузев камата због неблагоприятно плаћених пореза, доприноса и других јавних прихода. На терет расхода у пореском билансу признају се и плаћени порези на имовину, доприноси за обавезно социјално осигурање, које плаћа послодавац, таксе и друге јавне дажбине које не зависе од резултата пословања

Уколико обвезник у пријави, односно пореском билансу, прикаже негативне или неверодостојне податке или друга неодговарајућа писмена, то за последицу има умањење основице или незаконито коришћење пореског подстицаја. Кршење законских прописа кроз лажно билансирање позиција пореског биланса, доводи до незаконитог избегавања пореза на добит предузећа.

Сложеност усклађивања прихода и расхода код пореза на добит предузећа пружа простор за лажно исказивање појединих билансних позиција и то на следеће начине:

- амортизација основних средстава врши се уз примену стопа отписа које су знатно више од оних које су за та средства прописане. На тај начин, трошак амортизације у пореском билансу се незаконито увећава;
- трошкови резервисања исплаћених зарада и репрезентације, ванредни расходи погодан су елемент за незаконито исказивање појединих позиција биланса њиховим увећањем;

- продају, односно други пренос уз накнаду стварних права на непокретностима, трајног права коришћења и права градње на градском грађевинском земљишту, права индустријске својине, удела у имовини правних лица и акција и осталих хартија од вредности, опреме и остале сталне имовине, често прате симуловани уговори. Да би незаконито умањило опорезиву добит, у симулованим уговорима порески обвезник приказује нижу продајну цену, односно вишу набавну цену. Манипулисање набавном ценом имовине (кроз фиктивну документацију), врши се тако што се она приказује као већа од стварне. На тај начин, кроз умањење основице обвезници умањују или избегавају порески терет;
- пореско оптерећење се може умањити путем цена остварених за трансакције са повезаним лицима. Цене које се остваре у вези са трансакцијама, средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима називају се трансферне цене.<sup>19</sup> Уколико трансферне цене одступају од тржишних цена оне су интересантне са становишта пореске евазије.

Третман повезаних лица и трансакције између њих заузимају све већи значај са аспекта пореске евазије. Разлози повезивања су пословне природе али последњих година често су фискалне природе. Цене појединих роба и услуга које се постижу у тим трансакцијама имају облик шпекулантског понашања. Цене су одређене према потребама повезаних лица, чиме им се пружа могућност да пореску основицу модификују према својим интересима. Циљ је да се за учеснике ових трансакција незаконито обезбеде фискалне повластице. Да би се у што већој мери спречило овако понашање, национална пореска законодавства дефинишу појам „повезаних лица“, а остварену цену таквих трансакција сматрају „трансферном ценом“.<sup>20</sup> До незаконите евазије пореза на добит предузећа може доћи по овом основу само у случају да постоји разлика између остварене трансферне цене и цене која би се постигла на тржишту, коју предузеће није посебно приказало у свом пореском билансу. Реалност трансферних цена се проверава применом принципа „ван дохвата руке“. Разлика између цене утврђене применом принципа „ван дохвата руке“ и обвезникове трансферне цене укључује се у пореску основицу. Код утврђивања цене трансакције по принципу „ван дохвата руке“, користе се упоредиве

<sup>19</sup> Лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке. Поседовање више од 50% или појединачно највећег дела акција или удела, или појединачно највећег броја гласова, сматра се омогућеном контролом код обвезника - члан 59 *Закона о порезу на добит предузећа*, Службени гласник Републике Србије, бр. 25/01.

<sup>20</sup> Ђукић, Ј., (2002), *Евазија пореза на добит предузећа*, Магистарски рад, Правни факултет, Београд, стр. 142.

цене на тржишту, а када то није могуће, метода коштања увећана за уобичајену зараду или метода препродајне цене.

Уколико у пореском закону не постоји механизам за сузбијање пореске евазије путем трансферних цена, порез на добит предузећа ће бити неприхватљиво, али законито умањен. Међутим, уколико је принцип „ван дохвата руке“, или неки други механизам, уграђен у пореско право, овакво смањење пореског терета има карактер незаконите пореске евазије.

### ***Евазија пореза на имовину***

*Законом о порезима на имовину*<sup>21</sup> уређена су три пореска облика – порез на имовину „у статистици“, порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права. Законодавац је уредио одређене пореске подстицаје код ових пореза.

Утврђивање пореза на имовину, пореза на наслеђе и поклон и пореза на пренос апсолутних права, врши се на основу података из пореске пријаве, пословних књига пореских обвезника и других података којима надлежни порески орган располаже. Обвезник пореза на имовину, пореза на наслеђе и поклон и пореза на пренос апсолутних права дужан је да пријави имовину, предмете и друге чињенице од значаја за утврђивање пореза увек, „када се у реалном животу деси догађај који се може подвести под законски опис пореског чињеничног стања“.<sup>22</sup> Време настанка пореске обавезе утврђено је за сваки порески облик посебно.

Избегавање плаћања пореза врши се, као што смо навели, на различите начине. У основи, незаконито избегавање пореза на имовину врши се давањем лажних података о приходима, предметима или другим чињеницама и непријављивањем прихода предмета или других чињеница које су од значаја за утврђивање ових пореза.

Давање лажних података може се учинити на различите начине. Оно се најчешће врши писмено, подношењем пореске пријаве у којој се даје изјава о приходима, предметима и другим чињеницама од значаја за опорезивање. Пореска пријава се попуњава, али подаци су неистинити и не одговарају објективно правом стању у погледу законито стечене имовине. Лажни подаци се дају тако што се умањује вредност имовине или приказују нетачне чињенице које могу да утичу на висину обавеза плаћања пореза. Такве чињенице би могле бити: број чланова домаћинства, корисна површина зграде и станова, сродност наследника, начин стицања имовине и сл. Давање лажних података врши се и подношењем пореском органу уговора о преносу неког апсолутног права или подношењем неког

<sup>21</sup> *Закон о порезима на имовину*, Службени гл. Републике Србије, бр. 26/01, 42/02, 45/02 и 80/02.

<sup>22</sup> Поповић, Д., *цит. дело*, стр. 52.

уверења. Важно је да се ради о лажним подацима који се односе на имовину или друге чињенице од значаја за утврђивање пореза.

Избегавање пореског терета врши се и непријављивањем прихода, предмета и других чињеница од значаја за опорезивање. Наиме, обвезник не поступа по законској обавези и не подноси пореску пријаву или у пријави не уноси податке о чињеницама које се односе на одређени основ за опорезивање.

*Законом о порезима на имовину* утврђени су рокови и обавезе пријављивања имовине. Радња обвезника која се огледа у нечињењу, а постоји законска дужност на чињење, очигледно је усмерена на незаконито избегавање пореза. Незаконито избегавање пореза може се извршити неувођењем неке имовине у пословне књиге, или уношењем умањене вредности имовине у пословне књиге, у намери да се избегавањем пореза на имовину за предузеће или другу организацију која врши привредну делатност прибави противправна имовинска корист. Иста је ситуација и у случају када предузеће или друга организација која врши привредну делатност, у наведеној намери не пријави на поклон примљену или наслеђену непокретност, као и када не пријави пренос неког апсолутног права.<sup>23</sup>

Област преноса апсолутних права пружа посебне могућности за избегавање пореског терета. Приликом закључења уговора о преносу апсолутних права, врло често се уносе нижи износи купопродајне цене од стварно уговорене. Дешава се да се уговор закључи и фактички изврши пренос апсолутног права на купца, али да се тај пренос не пријављује пореском органу ради опорезивања.

Могућност евазије пореза на имовину у случају некретнина је знатна. Узрок је систем добровољног пријављивања пореских обвезника и везана је за два феномена. Један је неажурност земљишних књига, односно катастра непокретности. Процењује се да већина објеката није уписана, односно није укњижена у земљишним књигама Србије. Други феномен је бесправна градња у Србији. Последњих година изграђен је знатан број породичних стамбених зграда и викенд насеља. Међутим, знатан број тих објеката остао је изван система опорезивања. Ти објекти нису формално регистровани, тако да њихови власници нису обвезници пореза на имовину. Порески органи немају уредне евиденције о власницима опорезиве имовине, односно немају податке о изграђеним објектима. Процењује се да једна четвртина имовине није обухваћена порезима на имовину.

### ***Евазија пореза на додату вредност***

Реформом пореског система у нашој земљи уведен је порез на додату вредност који омогућује већу ефикасност пореског система. Законски

<sup>23</sup> Кулић, М., *цит. дело*, стр. 172.

оквири онемогућили су неке од начина злоупотреба у овој области, али су учиниоци ових кривичних дела пронашли нове моделе злоупотреба и користе их у својом криминалној делатности. Такође, појавили су се и организовани облици криминала у овој области који указују на велике могућности нелегалног профита.<sup>24</sup>

Посебно је потребно истаћи штетност деловања „фантомских” компанија и пораст превара везаних за порез на додатну вредност, и страних компанија регистрованих у *of shore финансијским центрима*,<sup>25</sup> компанија које најчешће могу да фактуришу свакакви лажне административне, консултантске, саветничке, маркетиншке услуге за значајне суме новца, смањујући тако основицу за опорезивање уз истовремено поспешивање тока новца преко границе и његовог потенцијалног прања, као проблеме у пракси за које је потребно пронаћи адекватна законска решења.

Фантомске фирме постале су моћно оружје криминалаца чије коришћење отвара низ могућности за злоупотребе у привредно-финансијском пословању. Ове фирме се најчешће не налазе на регистрованом седишту, немају пословне просторије, магацине, запослене раднике, књиговодствену и пословну документацију, а овлашћене особе су недоступне органима гоњења. Такође, неке од ових фирми регистроване су на фалсификоване или украдене личне карте или на лица која немају пребивалиште у нашој земљи. У суштини, у злоупотребама се користе само бланко потписана пословна документација и печати предузећа.

Овакве фирме се користе за различите злоупотребе, тако што се обезбеђују улази за робу издавањем улазних фактура са лажно обрачунатим порезом на додатну вредност који није плаћен, а онда претходни порез

<sup>24</sup> Власници фирме Б осумњичени су да су од фебруара до маја 2004. године увезли више од 7.000 тона деривата нафте, а царинским органима су дали лажне изјаве да ће робу користити за производњу боја и лакова. Увезене нафтне деривате су продали и покушали да прикрију трансакцијама са фантомским фирмама о продаји боја и лакова и куповини бензина и дизел горива. На тај начин су оштетили буџет за око 271.000.000 динара неплаћених акциза и 118.000.000 динара неплаћеног пореза. Директор предузећа З, у намери да избегне плаћање пореза на додатну вредност у пословним књигама своје фирме, лажно је приказао да је набавио робу и користио услуге других фирми у износу од милијарду динара. За те послове је наводно платио и порез на додатну вредност од 153.000.000 динара. Наиме, ово лице је „купило“ робу од неке фантомске фирме и то платило милијарду динара. Фантомска фирма је касније угашена, а ово лице је тражило од државе повраћај пореза у наведеном износу. Фантомска фирма је направила улазне фактуре са лажно обрачунатим порезом на додатну вредност који наравно није плаћен, а онда се тај претходни порез одбио од обавезе када се роба фактурише легалној фирми.

<sup>25</sup> Термин *of shore финансијски центри* односи се на земље где се банкарске, корпорацијске и друге финансијске операције воде уз строго поштовање дискреционих права банака, с минималним надзором власти. Овакав вид пружања услуга омогућава низ погодности које се односе на отворен приступ глобалном тржишту, поверење, погодности иностраних улагања, оснивање фасадних компанија, приватност и поштовање банкарске тајне. Најчешћи разлог за оснивање *of shore финансијских центара* јесте пружање одређених „фискалних погодности“ физичким и правним лицима која користе њихове услуге. Такве „фискалне погодности“ махом се користе за легализацију или скривање нелегално стечених средстава и за различите злоупотребе у области привредно-финансијског пословања.

одбијају од обавезе када се роба фактурише легалној фирми. Такође, ове фирме се користе за издавање фиктивне документације предузећима и предузетницима у којима се лажно приказује да је између фантомског предузећа и других предузећа које користе услуге фантомске фирме вршен промет роба и услуга који није постојао, чиме се прикривају различите злоупотребе продаје робе на црно, избегава плаћање пореза, царина, акциза и пере новац. У пракси су уочени случајеви да власници легалних фирми оснивају фантомске фирме да би преко њих обављали нелегалне послове, а када се злоупотреба открије, све нелегалне послове је обављала фантомска фирма, а предузеће чији је власник основао фантомску фирму има легалне улазе и излазе за робу. Постоје и случајеви фантомских компанија које су укључене у нелегалну трговину, најчешће нафтних деривата, који се нелегално дистрибуирају преко фантомских фирми. Такође, у пракси су уочени и случајеви да организоване криминалне групе оснивају више фантомских фирми и користе их за пружање нелегалних услуга предузећима којима је то потребно уз наплату провизије по нелегалној трансакцији од три до пет посто.<sup>26</sup>

Према подацима Министарства унутрашњих послова саопштених у Извештају о раду МУП-а из 2002. године наводи се да је на територији Републике Србије идентификовано 619 фантомских фирми и да је активност тих фантомских компанија резултирала избегавањем плаћања пореза у износу од око 300.000.000 динара.<sup>27</sup> Пореска полиција у свом извештају о раду из 2004. године пријавила је откривање 357 фантомских фирми које су се бавиле избегавањем плаћања пореза у износу од милијарду седамстоједанест милиона динара (око 21.700.000 евра).

Фантомске фирме би се по обављеним пословима гасиле и извукле сав новац, а када се злоупотреба открије не остаје ништа, јер је у већини случајева реч о друштвима са ограниченом одговорношћу (ДОО) која одговарају само имовином које нема. Деловање фантомских фирми поспешују ниски стандарди за понашање предузећа и откривање података, као и мали број лако доступних, поузданих информација о предузећима.

<sup>26</sup> Специјално тужилаштво подигло је оптужницу против петнаест особа због кривичног дела злочиначког удруживања, злоупотребе службеног положаја, пореске утаје и прања новца којима је оштећена држава за око 210.000.000 динара, од чега је 160.000.000 динара износ отплате на име неплаћеног пореза на штету државе, а око 55.000.000 динара је њихова добит од извршених ових кривичних дела. Оптужени су налазили људе који су на своје име оснивали и регистровани предузећа уз одређену надокнаду, а затим бланко потписану пословну документацију и печат предузећа предавали члановима криминалне групе.

Чланови криминалне групе су, затим, издавали фиктивну документацију предузећима и предузетницима и сачињавали неистините исправе, у којима су лажно приказивали да је између предузећа којима је управљала та група и других предузећа вршен промет робе и услуга, иако тога није било. Ове услуге су обављали за уговорену надокнаду. Криминална група је користила четири фантомска предузећа у овим злоупотребама, која су пословала са 750 предузећа и привредних субјеката који су користили њихове услуге. Пословање тих предузећа је под истрагом и очекује се расветљавање криминалне активности и тих привредних субјеката.

<sup>27</sup> Извештај о раду МУП-а за 2002. годину може се наћи на сајту [www.mup.gov.rs](http://www.mup.gov.rs)

## *Закључак*

Евазија пореза је пратилац свих држава и свих система. Како се држава мења и развија, мењају се и појавни облици избегавања пореза. Пореска евазија све више постаје предмет интересовања државних органа и институција, међународних организација, светске јавности, научника, и истраживача.

Све бивше социјалистичке земље, нарочито земље бившег Совјетског Савеза, у првим годинама транзиције доживеле су снажан пад буџетских прихода због пропасти традиционалних пореских основица и неспособности пореских власти да обезбеде алтернативне приходе из растућег приватног сектора. Криза државних прихода одражава пад производње и промета, али и изузетно ограничен административни капацитет да се супротстави избегавању плаћања пореза. Криза државног буџета је уједно и снажан генератор инфлације у земљама транзиције.

У условима пролазне епохе разноврсних форми транзиције јављају се нови облици пореске евазије. Због спреге појединаца из државног врха и носилаца криминалних активности, намеће се потреба доношења нових законских решења и из области пореског система Србије. Нова законска решења би требало да уведу одређени ред у пореској области, али и извесну централизацију, у погледу органа за примену пореске регулативе.

Од посебног значаја за откривање и сузбијање евазије пореза је сарадња Министарства унутрашњих послова, Пореске полиције, тужилаштва, судова и других државних органа. Кроз међусобно уједначавање праксе и отклањање спорних питања у примени законских решења, државни органи могу да постигну значајне резултате у правцу спречавања и сузбијања свих облика криминалитета, посебно оних са обележјем незаконите евазије пореза.

Пореска реформа у земљама транзиције намеће се као нужност. Циљ реформе јесте радикално нижи ниво пореза, шире основице, једноставније пореске структуре и модернизовање пореске администрације. Пореску структуру неопходно је поједноставити јер само једноставност гарантује спроводљивост. Порези морају показати временско трајање. Оно што траје има знак препознатљивости. Честе измене пореских облика показују само неспособност и лутање пореске власти. Чврста решеност владе да одржи порезе на ниском нивоу и да их поједностави, као и јачање пореске администрације, гарант су успеха у борби власти са носиоцима евазије.

Литература:

1. Бановић, Б., (2002), *Обезбеђење доказа у криминалистичкој обради кривичних дела привредног криминалитета*, Београд.
2. Бошковић, Г., (2005), *Прање новца*, Беосинг, Београд.
3. Вукобрат, Б., Матеоли, Ж., Бенавудас, П., Поповић, Д., и други, (1996), *Економска цена рата*, У: Зборник радова са научне конференције у Паризу 7-9. јун 1995, Париз – Београд.
4. Ђукић, Ј., (2002), *Евазија пореза на добит предузећа*, магистарска теза, Правни факултет, Београд.
5. Јелчић, Б., (1983), *Наука о финансијама и финансијско право*, Загреб.
6. Кулић, М., (1999), *Пореска утаја и кријумчарење*, Београд.
7. Ловчевић, Ј., (1975), *Институције јавних финансија*, Београд.
8. Милошевић, Г., (2005), *Порез и избегавање пореза*, Београд.
9. Милошевић, Г., (2007), *Јавне и монетарне финансије*, Београд.
10. Петровић, М., (1982), *Финансије и финансијско право*, Осиек.
11. Поповић, Д., (1997), *Наука о порезима и пореско право*, Београд.
12. Раичевић, Б., Гагић, Б., (1997), *Утврђивање и наплата јавних прихода*, Београд.

## Tax evasion in the Republic of Serbia

**Abstract:** *The influence of tax evasion and its manifestations can reach proportions which endanger certain elements of both economic and political systems of the country. Some consequences of tax evasion are: endangering democratic institutions, hampering reforms, destroying international reputation, growth of criminal activities, budget deficit and spreading citizen distrust in institutions.*

*A reform of the tax system and adoption of new laws in this field have created a base for better efficiency of the tax system. The advancement of the tax system prevents some forms of abuse in this field, but perpetrators find new models of abuse in the tax system. What is important in this field is the appearance of organized forms of tax evasion which point to great possibilities to produce criminal profit in the field of tax evasion.*

**Key words:** *tax, evasion, smuggling, shelf companies, consumption tax, tax on income, tax on profit of companies, organized crime.*