

Прегледни рад

UDK 336.227.8:339.92

DOI 10.7251/SVA2016237

COBISS.RS-ID 6171416

ПРИСТУП ПОРЕСКОЈ ЕВАЗИЈИ СА ТЕОРИЈСКОГ АСПЕКТА

Мр Бранимир Калаш¹

Економски факултет у Суботици, Универзитет у Новом Саду

Апстракт: Већина земаља у свету суочава се са друштвеним, политичким и административним тешкоћама у успостављању јачине система јавних финансија. Један од феномена који значајно утиче на економију сваке земље јесте феномен пореске евазије. Пореска евазија може бити условљена бројним разлозима и њена присутност је изражена у свим земљама света у мањој или већој мери. Огромне количине новчаних средстава и робе крећу се изван пореског система без контроле и утицаја државних органа, што имплицира негативне ефекте на економске активности земље. Већи степен пореске евазије за собом повлачи и велику количину неопорезованог новчаног износа, при чему и сама држава остаје без потребних пореских прихода потребних за покриће јавних расхода и остваривање јавних потреба. Циљ рада јесте истицање значаја пореске евазије у економији и њен утицај на привредне токове земље. Предмет самог рада представља теоријски приступ феномену пореске евазије кроз појашњење њене улоге и примарну класификацију на закониту и незакониту пореску евазију.

Кључне речи: *пореска евазија, избегавање пореза, разлози, фактори*

УВОД

Постоји много студија и истраживања о евазији пореза улози у економији, почев од (Fisman & Wei, 2003; Trehub, 2004; Levin & Widell, 2007; Matsaganis & Flevotomou, 2009; Coricelli et al, 2010; Wadhwa & Pal, 2012; Yalama & Gumus, 2013). Fisman и Wei (2003) испитивали су пореску евазију у Кини поређењем вредности увоза из Хонг Конга са оним што је та земља пријавила као извоз у Кини током одређеног периода, при чему су резултати били такви да је повећање пореске стопе од 1% било праћено ескалацијом пореске евазије од 3%. Нека истраживања сугеришу да високе стопе пореза подстичу евазију кроз веће пореско оптерећење које умањује доходак пореског обвезника (Allingham and Sandmo, Chipeta, Wadhwa и

¹ Студент потдипломских студија економије, сарадник у настави, Економски факултет у Суботици, Универзитет у Новом Саду, branimir.kalas@ef.uns.ac.rs

Pal² izvođe zaključak da visoke poreske stope, korupcija u pojedinih delovima javnog sektora, neefikasni poreski organi predstavljaju ključne komponente koje doprinose izbegavanju poreza i predlažu značajno smanjenje poreskih stopa i pojednostavljene poreskih zakona uz uklađanje rupa u poreskim zakonima Indije. S druge strane, Кулић и остали (2015) наглашавају економски приступ проблему евазије пореза који се заснива на анализи индивидуалног понашања пореског обвезника, тј. начину на који пореске стопе и инструменти примене пореза утичу на привредне прилике пореског обвезника.

1. ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА - ПОЈАМ И КЛАСИФИКАЦИЈА

Пореска евазија се може јавити као законита или допуштена и незаконита или недопуштена. Законита пореска евазија представља одређене радње пореског обвезника, које предузима или не предузима ради смањења пореске обавезе или неплаћања пореза при чему не улази у колизију са законом.

На пример, порески обвезник самостално одлучује да ли ће купити цигарете, те ако их не купи, неће платити порез који је укључен у цену датог производа. Такође, законита пореска евазија може бити намерног и ненамерног карактера.

Први случај подразумева чињење или нечињење од стране пореског обвезника с намером да се не плати порез, што је најчешће присутно код непосредних пореза. Уколико су одређени производи високо опорезовани, сасвим је могуће смањење њихове потрошње од стране пореских обвезника, што имплицира присутност намере.

Ненамерна законита потрошња настаје када порески обвезник чини или не чини одређене активности, али не да би избегао плаћање пореза и измирење пореских обавеза. Порески обвезник одустаје од потрошње појединих производа (нпр. алкохол и цигарете), како би побољшао сопствено здравствено стање. Одустајање од куповине и конзумирања посматраних производа подразумева и избегавање плаћања пореза, а да тога порески обвезник није свестан.

Јовашевић³ истиче да се у пракси неретко појављују следећи начини законите евазије : проналажење рупа у закону, уздржавање од потрошње, супституција оштрије опорезованих производа слабије опорезованим, промена места боравка, промена места обављања делатности, селидба у пореске оазе, оснивање офшор компанија, давање дела остварених прихода у добротворне сврхе и сл.

Незаконита пореска евазија настаје када порески обвезник избегава плаћање пореза, при чему улази у колизију са законом и

² Allingham and Sandmo, 1972; Chipeta, 2002. Wadhwa и Pal 2012

³ Јовашевић 2008

другим правним актима који регулишу ову област. Неопходно је истаћи њене две форме:

1. Утаја или дефродација подразумева ситуацију када порески обвезник не пријави или пријави нетачне елементе потребне за обрачун пореза и тиме пореске органе доведе у заблуду у погледу сопствене пореске снаге. Делимична утаја је присутна у случаја када један порески обвезник оствари нпр. 100 милиона динара, а пријави 50 милиона динара или уопште не пријави остварене приходе, тада је реч о потпуној утаји.

2. Контрабанда или кријумчарење укључује незаконито пребацивање робе преко границе, чиме се избегава плаћање царине, ПДВ-а, акциза и слично, што указује да се обично појављује код посредних пореза.

Економски модел незаконите пореске евазије

У настојању да се објасни понашање пореског обвезника приликом измирења пореске обавезе, Милошевић у свом раду наглашава улогу економског модела незаконите пореске евазије. Ако је:

t - пореска стопа,

f - део опорезованогдохотка који неће бити пријављен

Y - опорезовани доходак

p - вероватноћа да ће бити откривен од пореских органа

K - износ казне

W - психички трошкови.

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

(1)

Важно је напоменути да је одређивање психичких трошкова релативно тешко, посебно што њихов ниво постаје све нижи уколико порески обвезници већ имају искуства са кршењем прописа.

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

(2)

Одлука обвезника да прибегне евазији пореза може да се посматра и кроз дефинисање очекиване користи од неплаћања пореза и очекиваних губутака у виду казни или санкција којима може бити изложен у случају кршења закона. Наравно, уколико је очекивана корист веча од потенцијалних губутака, порески обвезник ће бити ближи избегавању пореза узимајући у обзир и његово претходно искуство са непоштовањем прописа. Поповић (1997) наглашава да непоштовање пореских прописа представља порески прекршај са правног аспекта, а рефлектује се на неколико начина:

- неплаћање пореза у целини или делимично када порески обвезник пропусти да плати порез утврђен од стране пореског органа;

- непријављивање пореске обавеза када порески обвезник пропусти да пријави пореском органу обављање одређене делатности на основу које настаја пореска обавеза;
- непријављивање прихода пореском органу или пријављивање делимично остварених прихода;
- плаћање у натури;
- рад на црно који се плаћа готовином, при чему се износи не уносе у пореску пријаву;
- истицање одбитка по непостојећим основама као што су трошкови амортизације за основно средство које не постоји;
- пропуштање да се обрачуна, обустави и наплати порез по одбитку;
- приказивање већих расхода у билансима од стварно остварених расхода и др.

Мацаревић-Шујстер⁴ истиче важност разликовања избегавања пореза од пореске евазије. Док избегавање пореза подразумева све допуштене законске кораке учињене ради смањења или уклањања пореске обавезе искоришћавањем свих мањкавости закон. При избегавању пореза, обвезник користи могућности које му нуди држава путем порески закона, док при пореској евазији он "узима закон у своје руке" и одређује који је део пореза дужан платити држави према властитом систему вредновања праведности.

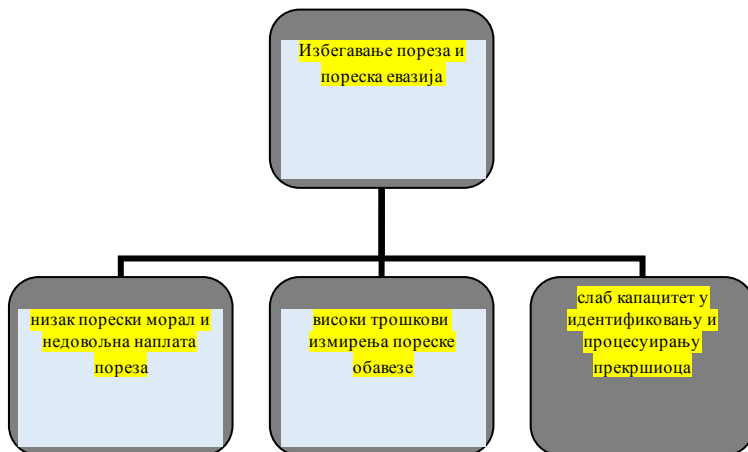
2. РАЗЛОЗИ И ФАКТОРИ КОЈИ УТИЧУ НА ПОРЕСКУ ЕВАЗИЈУ

Постоје бројни разлози за пореску евазију и избегавање пореза, те у циљу развијања инструмената и начина за борбу против утаје пореза, значајно је њихово разумевање. Избегавање пореза може уследити као последица директног понашања пореског обвезника или индиректним поступцима пореске администрације. На који начин? Првенствено, због изузетно ниског пореског морала и свести о важности пореза, порески обвезници су спремни да избегну плаћање пореске обавезе. С друге стране, ниска способност и недовољна припремљеност пореске администрације да омогући што једноставније и оптималније извршавање обавеза од стране пореских обвезника, отежава сам процес измирења пореских обавеза.

Разлог се може пронаћи у претераним трошковима административног карактера који негативно утичу на доходак и време пореског обвезника. Зато се и наглашава да порески систем мора бити што једноставнији и ефикаснији, како би његово функционисање било на одговарајућем нивоу.

⁴ Мацаревић-Шујстер (2002)

Слика 1. Фактори који утичу на избегавање пореза и пореску евазију



Извор: International Tax Compact (2010)

Питање пореске евазије је комплексан и вишедимензионалан проблем који се може посматрати кроз призму диферентних разлога зашто појединци и компаније покушавају избећи или смањити износ пореза који морају платити. Генерално, грађани очекују неку врсту услуге или користи у замену за плаћене порезе.

Уколико извршна власт не успе да обезбеди основна јавна добра и услуге или обезбеди у недовољној мери, очекивано је да спремност грађана да плате порезе постаје све мања⁵. Неке од мера које се могу предузети у циљу спречавања ове појаве може бити:

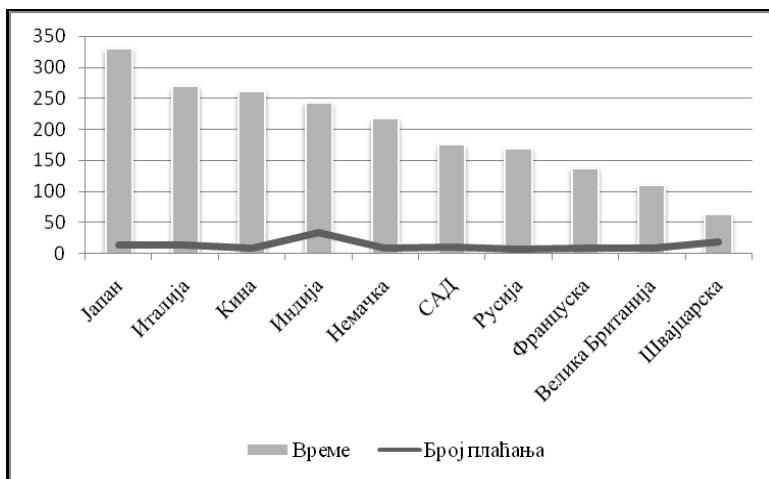
- повезивање пореског система са социо-економским реалностима и развој пореске стратегије за најмање четири године;
- спровођење диференцираног нивоа опорезивања прилагођеног сваком сектору економске активности;
- коришћење ефикаснијих метода за ПДВ систем и накнаде приликом продаје роба и услуга;
- организовање интегрисаног компјутерског система у вези са пореским обвезницима и њиховом пореском историјом;
- обезбеђивање система награђивања и кажњавања за све оне који су укључени у систем опорезивања итд.

Пореска евазија је распрострањена у свим земљама, без обзира на ниво привредног развоја и облик друштвеног уређења, те као такав представља озбиљан друштвени проблем. У Србији представља један од фундаменталних узрока великог економског раслојавања у нашем друштву. Међутим, избегавање плаћања пореза није специфично само

⁵ Lieberman, 2002; Pashev, 2005; Everest-Phillips, 2008). Patrasc, Serban (2012)

за Србију, већ у мањој мери постоји у свим савременим државама. Пореска евазија је присутна и биће присутна, из разлога што ју је изузетно тешко искоренити, али је свакако могуће минимизирати на прихватљив ниво и елиминисати пореске дисторзије и друге ефекте који попримају негативни карактер.

Слика 2. Број годишњих плаћања и број часова приликом измирења пореских обавеза у свету



Извор: Doing Business 2015

На слици бр. 2 приказани су индикатори плаћања пореза Doing Business у оквиру анализе коју спроводи Светска Банка за 2015. годину. Издвојена су број годишњих плаћања и време исказано кроз број часова који је потреба ради измирења пореске обавезе, тј. читав процес од прикупљања документације, обрачуна и самог плаћања. Као што се може видети, у појединим земљама иако је број плаћања по години већи, то аутоматски не подразумева да је већи број часова, тачније да је потребно више времена за плаћање пореза. Кина је земља у којој је број процедура у вези плаћања пореза 9 по години, што је за 10 процедура мање у односу на Швајцарску где је тај број 19. Међутим, време које је потребно ради измирења пореске обавезе је четири пута мање у односу на Кину, тј. свега 63 часова по години у односу на 261 часова колико је потребно у Кини.

3. ЗАКОНСКИ ОКВИР ПРИЈАВЕ, ОБРАЧУНА И ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА

Према Закону у пореском поступку и пореској администрацији члан 177. одређени су порески прекршаји и износи казне у случаја кршења законом дефинисаних прописа од стране правних лица и предузетника.

Табела 1. Општи порески прекршаји правних лица и предузетника

Неподношење и неблаговремено подношење пореске пријаве, необрачунавање, неплаћање и неблаговремено плаћање пореза
Порески обвезник који не поднесе пореску пријаву, не обрачуна и не плати порез, казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 30% до 100% износа дугованог пореза утврђеног у поступку пореске контроле, а не мање од 500.000 динара а правно лице, односно 100.000 динара за предузетника
Порески обвезник који не поднесе пореску пријаву, а обрачуна и не плати порез, казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 20% до 75% износа дугованог пореза утврђеног у поступку пореске контроле, а не мање од 400.000 динара а правно лице, односно 80.000 динара за предузетника
Порески обвезник који поднесе пореску пријаву, али не плати порез, казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 10% до 50% износа дугованог пореза утврђеног у поступку пореске контроле, а не мање од 250.000 динара а правно лице, односно 50.000 динара за предузетника
Порески обвезник који не поднесе пореску пријаву, али плати порез у законом прописаном року, казниће се за прекршај новчаном казном у висини од 100.000 до 2.000.000 динара, а предузетник новчаном казном у висини од 50.000 до 500.000 динара

Извор: Закон о пореском поступку и пореској администрацији

Према члану 180. када је реч о пореским прекршајима пореских обвезника (физичка лица), новчаном казном од 15.000 до 150.000 динара казниће се за прекршај, које није предузетник ако: не обавести или не обавести у прописаном року Пореску управу о лицу које је, као нерезидент, опуномоћило за извршавање послова у вези са пореским обавезама; омета или спречава овлашћеног службеника Пореске управе у обављању законом утврђене дужности у пореском поступку; не обавести или не обавести у прописаном року Пореску управу о отварању или затварању рачуна код банке у Аутономној Покрајини Косово и Метохија или у иностранству; приликом подношења пореске пријаве или другог прописаног акта на прописаном месту не унесе свој ПИБ; не поднесе у законском или додатном року пореску пријаву са нетачним подацима или је поднесе без потребне документације и доказа од значаја за утврђивање пореза; пореском инспектору у поступку теренске контроле не омогући увид у стање робе, документацију или исправе; онемогућава пореског инспектора у спровођењу мера одузимања робе или документације у току пореске контроле; у поступку прикупљања обавештења не поступи по захтеву пореске полиције итд.

ЗАКЉУЧАК

У условима када се већина земаља у свету суочава са дефицитима у јавним финансијама и недостатком новчаних средстава, релевантност пореске евазије се повећава. Као што је и истакнуто, пореска евазија подразумева све радње и активности које порески обвезник предузима како би избегао плаћање пореза. У зависности од тога да ли улази у сукоб са законским оквиром, присутне су законита и незаконита пореска евазија. Пореска евазија повлачи многе последице које се могу манифестовати кроз онемогућавање планираног пуњења буџета, остваривања принципа правичности, као и нарушавања фундаменталних друштвених вредности. Државе убирају приходе по основу пореза како би финансирале јавну потрошњу и омогућили опште благостање једног друштва. То је могуће реализовати у случају да је степен пореске евазије на прихватљиво минималном нивоу, а њено откривање је у непосредној вези са способношћу и ефикасношћу пореских власти. Свака извршна власт мора приступити овом проблему са изузетном пажњом, јер појаве као што су пореска евазија и избегавање пореза онемогућавају равномерну расподелу терета обвезника са пореског становишта. Да би се на адекватан начин одговорило самом проблему, потребно је правовремено идентификовати шта је узрок и који су фактори који доприносе пореској евазији, као и утврђивање отпора који је присутан код пореских обвезника у погледу измирења пореских обавеза. Након тога, логичан след корака је детерминисање одговарајућих механизма и мера који ће редуковати ниво пореске евазије, тј. довести је на оптимални ниво.

APPROACH TO TAX EVASION FROM THEORETICAL ASPECT

Branimir Kalaš MA

Abstract: Most countries in the world faced with social, political and administrative difficulties in establishing the public finance strength. One phenomenon that significantly affects the economy of any countries is tax evasion. Tax evasion may be caused by many reasons and its presence is expressed in all economies to a lesser or greater extent. Huge amount of cash and goods are moving outside the tax system of control and influence government authority which implies a negative effect on economic activity of the country. A greater degree of tax evasion entails a large amount of tax-free sum of money, where the government remains without the necessary tax revenues needed to cover public expenditures and public needs. The aim of the paper is to highlight the importance of tax evasion in the economy and its impact on the economic trends of the country. The subject of this paper is a theoretical approach to the phenomenon of tax evasion through the enhancement of its role and primary classification on legal and illegal tax evasion.

Keywords: *tax evasion, tax avoidance, causes, factors*

ЛИТЕРАТУРА

1. Allingham, Michael G., Sandmo, A. (1972): Income tax evasion: A theoretical analysis, *Journal of Public Economics* 1, стр. 323-338.
2. Chipeta, C. (2002): The Second Economy and Tax Yield in Malawi, Research Paper No. 113, African Research Consortium, Nairobi.
3. Coricelli, G., Joffily, M., Montmarquette, C., and Villeval, M. (2010): Cheating, Emotions and rationality: an experiment on tax evasion, *Experimental Economics*, 13, стр. 226-247.
4. Doing Business (2015): Paying Taxes- The Global Picutre, доступно: <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>
5. Everest-Phillips, M. (2008): Business tax as state-building in developing countries: applying governance principles in private sector development, *International Journal of Regulation and Governance* 8(2), стр. 123-154.
6. Fisman, R., and Wei, S. (2003): Tax rates and Tax Evasion: Evidence from "Missing Imports" in China, Bureau for Research in Economic Analysis of Development (BREAD)
7. ITC (2010): Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, GIZ Secotr Programme Public Finance, Administrative Reform, International Tax Compact, доступно: http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf
8. Јовашевић, Д. (2008): Пореска утаја - облици и испољавања и мере сузбијања, Беосинг, Београд
9. Кулић, М., Станковић, Н., Абидовић, А. (2015): Евазија пореза, Европска ревија, Европски Универзитет Брчко дистрикт, стр. 9-22
10. Levin, J., and Widell, L. (2007): Tax Evasion in Kenya and Tanzania: Evidence from Missing Imports, Working Paper Series, W.P. 8, Orebro University
11. Lieberman, E. (2002): Taxation Data as Indicators of State-Society Relations: Possibilities and Pitfalls in Cross-National Research, *Studies of Comparative International Development* 36(1), стр. 89-115.
12. Мацаревић-Шујстер, С. (2002): Пројена порезне евазије у Хрватској, Финансијска теорија и пракса 26 (1), стр. 117-144.
13. Matsaganis, M., and Flevotomou, M. (2010): Distributional Implications of Tax Evasion in Greece, *Journal of Taxation and Accounting*, 3(4), стр. 24-27.
14. Милошевић, Г. (2006): Економски аспект евазије пореза, Економски факултет Универзитет у Крагујевцу, Економски хоризонти, 8 (1-2), стр. 59-77.
15. Pashev, K. (2005): Tax Compliance of Small Business in Transition Economies: Lessons from Bulgaria. Working paper 05-10. Andrew Young School of Policy Studies. Atlanta Georgia
16. Patrasc, M.I, Serban, C. (2012): Tax evasion in Romania and some methods to prevent and combat it, *Anale. Seria Științe Economice. Timișoara*, стр. 714-717.
17. Поповић, Д. (1997): Наука о порезима и пореско право, Савремене администрације, Београд
18. Стакић, Б., Јездимировић, М. (2012): Јавне финансије - Шесто измењено и допуњено издање, Универзитет Синг идунум

19. Trehub M. (2004): The Patterns of Tax Evasion in Russia: Evidence from Russian Longitudinal Monitoring Survey of Households, MA Thesis, EERC MA Program in Economics, Kiev, Ukraine.
20. Wadhwa, L., and Pal, V. (2012): Tax Evasion in India: Causes and Remedies, International Journal of Applied Engineering research, 7(11), стр. 117-123.
21. Yalama, G., and Gumus, E. (2013): Determinants of Tax Evasion Behaviour: Empirical Evidence from Survey Data, International Business and Management, 6(2), стр. 15-23.
22. Закон о пореском поступку и пореској администрацији (Службени гласник РС, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14.