

Aleksandar Savić*

<https://orcid.org/0000-0002-9640-1583>

Radan Kostić**

<https://orcid.org/0000-0002-1642-1278>

Biljana Ivanova***

<https://orcid.org/0000-0002-4722-770X>

UDK: 657.375(497.11)

336.228.34

343.359.2

DOI: 10.5937/MegRev2501075S

Pregledni naučni rad

Primljen 07.03.2025.

Dobren 09.08.2025.

ULOGA FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA U PORESKOJ EVAZIJI

Sažetak: *Svako preduzeće u Republici Srbiji obavlja svoje poslovanje u skladu sa važećim nacionalnim i međunarodnim propisima. O svim poslovnim događajima mora postojati odgovarajuća evidencija, a svoju ulogu ovde nalazi računovodstvo. Kao krajnji proizvod računovodstvenog procesa javljaju se finansijski izveštaji. Kao takvi oni imaju bitnu ulogu kod nastanka poreske evazije. Poreska evazija ili izbegavanje plaćanja poreza, označava sve one slučajeve u kojima poreska vlast nije uspela da od nekog poreskog obveznika naplati porez ili drugim rečima, sve one slučajeve koji dovode do povrede načela opšte poreske obaveze. U ovom radu detaljnije se prikazuju osnovni elementi finansijskog izveštavanja. Ukazuje se na značaj sastavljanja poreskog bilansa koji se sačinjava na osnovu Međunarodnog računovodstvenog standarda 12 - Porezi na dobitak, kao jedan od elemenata za uspešno sprečavanje nastanka poreske evazije.*

Ključne reči: računovodstvo, finansijsko izveštavanje, porez, poreska evazija.

* Docent, Vojna akademija, Univerzitet odbrane u Beogradu, Srbija.
E-mail: aleksandar22071993@gmail.com

** Docent, Vojna akademija, Univerzitet odbrane u Beogradu, Srbija.
E-mail: radan.kostic@mod.gov.rs

*** Docent, Vojna akademija, Univerzitet odbrane u Beogradu, Srbija.
E-mail: biljana.ivanova70@gmail.com

1. UVOD

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

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

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

2. KARAKTERISTIKE FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

Finansijski izveštaji predstavljaju autput računovodstveno-informacionog procesa. Oni su ogledalo poslovanja svakog izveštajnog entiteta i zato moraju biti strogo ustrojeni i kontrolisani, kako od strane samih preduzeća, tako i od strane nadležnih organa. „Redovan godišnji finansijski izveštaj je izveštaj koji treba da pruži istinit i pošten pregled finansijskog položaja i uspešnosti poslovanja pravnog lica i koji se sastavlja za poslovnu godinu koja je jednaka kalendarskoj ili koja je različita od kalendarske¹“. Za računovodstveno izveštavanje je zanimljivo da je to oblast koja je više regulisana profesionalnom regulativom nego zakonskom. Međunarodni standardi doneti od strane nadležnih institucija su dominantnije uporište

¹ Zakon o računovodstvu, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 62/2013, čl. 2. stav 1. tačka 6.

u odnosu na zakone donete od strane države. Konkretno, u Republici Srbiji finansijski izveštaji se sastavljaju u skladu sa Okvirom za pripremanje i prikazivanje finansijskih izveštaja, Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI) i Međunarodnim standardom finansijskog izveštavanja za mala i srednja pravna lica (MSFI za MSP). Ta obaveza propisana je Zakonom o računovodstvu². S obzirom da su zakoni i propisi dinamična oblast, potrebno je istaći jednu promenu do koje je došlo. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB³) je 2010. godine doneo Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje i on je zamenio Okvir za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja, koji je donet još 1989. godine. Međutim, u Zakonu o računovodstvu je i dalje naveden dokument koji je prethodno bio na snazi.

Poslovni bilans sačinjen u skladu sa navedenim propisima predstavlja osnovu za sastavljanje poreskog bilansa, a koje se vrši u skladu sa Zakonom o porezu na dobit pravnih lica i drugim podzakonskim aktima. U navedenom zakonu stoje odredbe prema kojima je potrebno izvršiti korekcije na prihodnoj i na rashodnoj strani bilansa uspeha kako bi se izvršilo usklađivanje i utvrdila oporeziva osnovica.

Mesto i uloga finansijskih izveštaja su se tokom vremena menjali paralelno sa razvojem bilansne teorije i prakse. Uvođenjem novijih načina poslovanja i globalizacijom ekonomskih tokova, krug bilansnih adresata se sve više širio, a zajedno sa njim i njihove informacione potrebe.

Revizijom Okvira je postignut napredak u ovoj oblasti. Okvir iz 1989. godine je definisao da je osnovni cilj finansijskog izveštavanja „pružanje informacija o finansijskom i prinosnom položaju, promenama u finansijskom i prinosnom položaju, proceni sposobnosti generisanja novčanih tokova širokom krugu korisnika radi donošenja ekonomskih odluka.“⁴ S druge strane, revidirani Okvir iznosi drugačiju definiciju: „...pružanje finansijskih informacija o izveštajnom entitetu koje su korisne postojećim i potencijalnim investitorima, poveriocima i zajmodavcima u donošenju odluka o davanju sredstava entitetu.“⁵

Analizom dve definicije mogu se uočiti ključne razlike u pristupu finansijskom izveštavanju koje je doneo dvadeset prvi vek. Kada su u pitanju informacije koje se pružaju korisnicima, uveden je široko definisan pojam finansijskih informacija.

Druga, bitnija razlika, odnosi se na korisnike finansijskih izveštaja. Prva definicija sadrži pojam „široki krug korisnika“. Ko sve spada u „široki krug“? Tu su: dobavljači koji žele da imaju uvid u sposobnost izveštajnog entiteta da plaća svoje obaveze; kupci koji žele informacije o tome koliko je pouzdano poslovanje entiteta kako bi bili sigurni prilikom sklapanja kupoprodajnih ugovora; već postojeći

² Zakon o računovodstvu, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 62/2013 čl. 2. stav 1. tačke 4. i 5.

³ International Accounting Standards Board

⁴ Okvir za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja, str. 1.

⁵ Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje, str. 6.

investitori koji žele da ostvare uvid u prinos na uložena sredstva; poverioci i drugi zajmodavci koji teže da procene likvidnost, kao i vrednost garantne supstance za slučaj teškoća u servisiranju duga; država koja utvrđuje oporezivu osnovicu u cilju ubiranja poreza na dobit pravnog lica; kao i zaposleni, javnost i drugi subjekti koji imaju vlasitite interese. Stoga se postavlja pitanje: kako je moguće da jedan finansijski izveštaj pruži korisne informacije svim ovim korisnicima, kada su njihovi interesi potpuno različiti, a često i međusobno suprotstavljeni? Odgovor je jednostavan. Nije moguće. Odbor je uvideo problem ove definicije, te se u revidiranom Okviru opredelio za sužavanje kruga korisnika finansijskih izveštaja, kao i definisanje primarnih korisnika. Iz druge definicije proističe da su primarni korisnici investitori, zajmodavci i ostali poverioci. Oni donose odluke o davanju sredstava izveštajnom entitetu. To mogu biti potencijalni akcionari koji žele da kupe akcije preduzeća, finansijeri različitih investicionih projekata, banke, investicioni fondovi i razne finansijske institucije. Suština je da putem finansijskog izveštavanja entitet teži da privuče one subjekte koji mogu da finansiraju njegove poslovne poduhvate.⁶ Šta je sa ostalim korisnicima? Okvir naglašava da finansijski izveštaji opšte namene mogu koristiti ovim subjektima, ali da oni nisu prvenstveno namenjeni tim grupama. Zato npr. menadžment preduzeća koristi interne izveštaje, koji su bogati različitim informacijama koje nisu namenjene javnosti, a država prilikom oporezivanja sačinjava poreski bilans u skladu sa nacionalnim zakonodavstvom, a njegova primarna svrha jeste utvrđivanje oporezive dobiti.

3. ELEMENTI FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA I KONCEPTI ODRŽANJA KAPITALA

Konceptualni okvir se dalje bavi elementima finansijskih izveštaja, odnosno njihovim definisanjem, priznavanjem i odmeravanjem.

Naglašeno je da se finansijski izveštaji sačinjavaju uz pretpostavku stalnosti poslovanja. U pitanju je The going concern princip koji podrazumeva da život jednog preduzeća nije ograničen i da u bliskoj budućnosti nije predviđen završetak njegovog poslovanja. Ovaj princip potiče iz anglosaksonskog shvatanja načela urednog bilansiranja i spada u tzv. načela „aksiome“, a to su⁷:

- princip separacije imovine (The separate entity concept),
- princip monetarne stabilnosti (The unit of measure concept),

⁶ Dašić, B., Župljanić, M. & Pušonja, B. (2023): „Uloga regulatornog okvira na prilive stranih direktnih investicija“, *Akcionarstvo*, 29(1), str. 101.

⁷ Gojkov, D. (2024): „Karakteristike objekata prava i državine“, *Revija prava javnog sektora*, 4(1), 23-34.

- princip kontinuiteta poslovanja (The going concern princip) i
- princip podvajanja poslovnih godina (The time-period concept)⁸.

Okvir definiše elemente finansijskih izveštaja. To su elementi koji su direktno povezani sa odmeravanjem finansijskog stanja u bilansu stanja (imovina, obaveze i kapital) i elementi koji su direktno povezani sa odmeravanjem rezultata poslovanja u bilansu uspeha (prihodi i rashodi). One stavke koje su ispunile definiciju nekog od elemenata finansijskih izveštaja mogu biti priznate samo ako:

- je verovatno da će doći do priliva u ili odliva iz entiteta buduće ekonomske koristi povezane sa tom stavkom; i
- stavka ima cenu koštanja ili vrednost koja se može pouzdano odmeriti⁹.

Kada je u pitanju verovatnoća priliva/odliva, procenama se može manipulirati. Npr. preduzeće može otpisati deo vrednosti nekog potraživanja, jer je procenilo da potraživanje nije u potpunosti naplativo. To će rezultirati većim rashodima, odnosno manjim rezultatom, a time i manjim porezom. Međutim, ukoliko se potraživanje ipak naplati u narednom periodu, povećaće se rezultat u narednom obračunskom periodu, a time i poreska osnovica. Dakle, efekat bi u ovom slučaju bio samo kratkoročan. Kada je reč o drugom kriterijumu, problem se javlja zato što u mnogim slučajevima cena koštanja ili vrednost mora da se proceni. To pruža priliku za manipulacije. Stoga je cilj računovodstvenih standarda i propisa da se u što većoj meri otkloni samovolja sastavljača bilansa, kako se ne bi ostavio prostor za ciljno oblikovanje izveštaja¹⁰.

„Prihod se priznaje u bilansu uspeha kada nastane povećanje budućih ekonomskih koristi, povezano sa povećanjem imovine ili smanjenjem obaveza, i koje može pouzdano da se odmeri. Rashod se priznaje u bilansu uspeha kada nastane smanjenje budućih ekonomskih koristi, povezano sa smanjenjem imovine ili povećanjem obaveza, i koje može pouzdano da se odmeri.“¹¹ Ovi kriterijumi priznavanja prihoda i rashoda ostavljaju prostor za manipulisanje trenutkom priznavanja. Zbog toga se teži preciziranju od strane Međunarodnih računovodstvenih standarda. Tako npr. postoji MRS 11 Ugovori o izgradnji, čiji je cilj da propiše evidentiranje prihoda koji se odnose na ugovore o izgradnji koji mogu da traju dugi niz godina, iako postoji MRS 18 Prihodi. Regulator je procenio da je potrebno dodatno precizirati ovu oblast. Kada je u pitanju priznavanje rashoda, ono ima poseban tretman vezan za određivanje poreske osnovice, zato što nacionalno zakonodavstvo konkretizuje

⁸ Ranković, J. (2013): „Teorija bilansa, petnaesto izdanje“, *Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Beogradu*, str. 211.

⁹ Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje, str. 21.

¹⁰ Golubović, M. & Janković, G. (2023): „Priliv stranih direktnih investicija u funkciji poboljšanja konkurentnosti privrede Republike Srbije“, *Održivi razvoj*, 16(1), 19-31.

¹¹ Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje, str. 22.

korekcije rashodne strane bilansa uspeha Zakonom o porezu na dobit pravnih lica, čime je samovolja sastavljača još više ograničena.

U upotrebi su četiri osnova za odmeravanje finansijskih izveštaja, a to su: istorijski trošak, tekući trošak (fer vrednost), ostvariva vrednost i sadašnja vrednost. Osnov za odmeravanje koji se najčešće koristi je istorijski trošak, ali za pojedine pozicije može da se koristi i neki drugi osnov ukoliko je to u skladu sa karakterom te pozicije (npr. obaveze za penzije mogu da se knjiže prema sadašnjoj vrednosti).

Na samom kraju Okvira, reč je o konceptima održanja kapitala. U upotrebi su koncept održanja finansijskog kapitala i koncept održanja fizičkog kapitala. Međutim, za potrebe ovog rada, dovoljno je samo naglasiti njihovo postojanje bez daljeg objašnjenja.

4. MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 12 – POREZI NA DOBITAK

Osnovni cilj MRS 12 je da reguliše računovodstveni tretman poreza na dobitak. Svi poreski obveznici koji primenjuju MRS i MSFI u skladu sa Zakonom o računovodstvu su dužni da poštuju i MRS 12.

Već u prvim redovima MRS 12 je napravio razliku između pojmova računovodstvenog dobitka i oporezivog dobitka¹². Računovodstveni dobitak je kategorija do koje se dolazi primenom poslovnih normi. Međutim, ove norme poseduju određeni broj alternativa kada je u pitanju vrednovanje bilansnih pozicija, pa poreske vlasti donose propise kojima sprečavaju eroziju oporezivog dobitka kako bi prikupile što veći iznos sredstava. Takav dobitak, vrednovan na osnovu normi poreskog prava je oporezivi dobitak. Ukoliko se radi o poreskom dobitku, za njega se kaže da je plativ, dok je poreski gubitak nadoknativ. Ove dve kategorije najčešće nisu jednake. Oporezivi dobitak je veći od računovodstvenog zato što je državi u interesu da prikupi što više sredstava. U tom kontekstu, poreske vlasti i pravna lica čija se dobit oporezuje se nalaze antagonističkim odnosima. To je razlog zbog kojeg dolazi do poreske evazije¹³.

Za razumevanje odredbi koje sadrži MRS 12 neophodno je objasniti pojam poreske osnovice. Pristup koji koristi MRS 12 se značajno razlikuje od pristupa navedenog u Zakonu o porezu na dobit pravnih lica i zbog toga je potrebno naglasiti definiciju ovog pojma iz oba ugla.

¹² Majstorović, A. & Obrić B. (2023): „Principi za poboljšanje dosadašnjeg stanja interne budžetske revizije“, *Finansijski savetnik*, 28(1), 51-68.

¹³ Savić, A. & Bonić, Lj. (2022): „Analysis of the impact of reporting on environmental performance indicator on the profitability of European companies“, *Facta Universitatis – Economics and Organization*, 19(3), 172.

Prema Zakonu o porezu na dobit pravnih lica „osnovica poreza na dobit pravnih lica je oporeziva dobit¹⁴“. Ona se dobija usklađivanjem dobiti obveznika koja je iskazana u bilansu uspeha. Kategorija koja je tangirana ovom definicijom je dobitak, koji se dobija kao razlika između prihoda i rashoda.

Prema MRS 12 poreska osnovica predstavlja iznos koji se dodeljuje sredstvu ili obavezi u poreske svrhe¹⁵. Uz ovu postoje još dve definicije, jedna se tiče poreske osnovice sredstava, a druga poreske osnovice obaveza.

„Poreska osnovica sredstva je iznos koji će moći da se odbije za poreske svrhe od bilo kakvih oporezivih ekonomskih koristi koje će se uliti u entitet kada se vrši povraćaj knjigovodstvene vrednosti tog sredstva. Ako te ekonomske koristi ne budu oporezive, poreska osnovica datog sredstva je jednaka njegovoj knjigovodstvenoj vrednosti.¹⁶“

„Poreska osnovica obaveze je njena knjigovodstvena vrednost, umanjena za bilo koji iznos koji će moći da se odbije za poreske svrhe u pogledu te obaveze u budućim periodima. U slučaju prihoda koji se prima unapred, poreska osnovica rezultujuće obaveze je njena knjigovodstvena vrednost, umanjena za bilo koji iznos prihoda koji neće biti oporeziv u budućim periodima.¹⁷“

Očigledno je da su ova dva pristupa potpuno različita. Pre svega, zato što tangiraju različite računovodstvene kategorije. Zakon o porezu na dobit pravnih lica koristi dobitak, a MRS 12 sredstva i obaveze. Pristup koji koristi MRS 12 će biti objašnjen na primerima, dok će akcenat na zakonskim odredbama biti dat u nastavku rada.

Pretpostavimo da je potrebno odrediti kolika je poreska osnovica osnovnog sredstva. Svako osnovno sredstvo ima svoju knjigovodstvenu vrednost. Polazi se od činjenice da će se u budućim obračunskim periodima vršiti povraćaj te knjigovodstvene vrednosti, tako što će doći do priliva ekonomskih koristi u entitet po osnovu korišćenja sredstva. Npr. mašina u nekom proizvodnom pogonu se koristi za proizvodnju gotovih proizvoda, koji se zatim plasiraju na tržište i njihovom prodajom dolazi do priliva ekonomskih koristi. Nabavna vrednost mašine je 500. Sredstvo se amortizuje proporcionalnom vremenskom metodom po godišnjoj stopi 20%. Vek trajanja je 5 godina. Preostali trošak će moći da se odbije za poreske svrhe i kao odbitak pri otuđivanju ukoliko dođe do takve situacije. Ekonomske koristi do kojih dođe po osnovu korišćenja ili otuđenja ove mašine su oporezivi. To znači da je poreska osnovica ovog sredstva 500.

¹⁴ Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 25/01, 80/02, 80/02 – dr. zakon, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – dr. zakon, 142/14, 91/15 – dr. propis, 112/15, 113/17, Član 6.

¹⁵ MRS 12 Porezi na dobitak, paragraf 5

¹⁶ MRS 12 Porezi na dobitak, paragraf 7

¹⁷ MRS 12 Porezi na dobitak, paragraf 8

Određivanje poreske osnovice obaveze funkcionise malo drugačije. Npr. obaveza koja se odnosi na kazne i penale ima knjigovodstvenu vrednost od 200. S obzirom na to da kazne i penali ne mogu da se odbiju za poreske svrhe, poreska osnovica ove obaveze je takođe 200.

Standard dalje definiše šta su to privremene razlike. U pitanju je razlika do koje dolazi kada se od knjigovodstvene vrednosti nekog sredstva ili obaveze oduzme njihova poreska osnovica. Ove razlike mogu biti oporezive ili odbitne.

Oporezive privremene razlike su oni iznosi koji će biti oporezovani u budućim periodima i to baš onim periodima u kojima se vrednost sredstva nadoknadi, odnosno vrednost obaveze izmiri.

S druge strane, odbitne privremene razlike su iznosi koji će u budućim periodima moći da se odbiju od pripadajućeg poreza na dobit, onda kada se vrednost sredstva (obaveze) nadoknadi (izmiri).

Privremene razlike nastaju kao rezultat nepodudaranja računovodstvenog i oporezivog dobitka. Kada se na njih primeni poreska stopa nastaju kategorije koje nazivamo „odložene poreske obaveze“ i „odložena poreska sredstva“¹⁸.

Odložene poreske obaveze su iznosi poreza na dobitak koji su plativi u budućim periodima. Ove obaveze se u finansijskim izveštajima entiteta evidentiraju u okviru grupe 49 Pasivna vremenska razgraničenja, a na kontu 498 Odložene poreske obaveze¹⁹. U pitanju su iznosi nastali na osnovu oporezivih privremenih razlika. Takođe, odložena poreska obaveza se priznaje za sve oporezive privremene razlike, s tim što standard definiše neke izuzetke, kao što je npr. oporeziva privremena razlika nastala po osnovu početnog priznavanja gubitka.

Oporezive privremene razlike najčešće nastaju onda kada je knjigovodstvena vrednost sredstva veća od njegove poreske osnovice. Paralelno sa povraćajem knjigovodstvene vrednosti sredstva, ukidaće se oporeziva privremena razlika, a entitet će imati oporezivi dobitak za taj period. Npr. knjigovodstvena vrednost sredstva je 100, poreska osnovica je 60. Oporeziva privremena razlika je 40. Pod pretpostavkom da je stopa poreza na dobit 15%, odložena poreska obaveza je 6.

Odložena poreska sredstva su iznosi poreza na dobitak koji su nadoknadivi u budućim periodima. Ova sredstva se evidentiraju u okviru grupe 28 Aktivna vremenska razgraničenja, na kontu 288 Odložena poreska sredstva.

Odložena poreska sredstva mogu da nastanu na tri načina:

- u vezi odbitne privremene razlike,
- po osnovu neiskorišćenih poreskih gubitaka prenetih u naredni period i
- po osnovu neiskorišćenog poreskog kredita prenetog u naredni period.

¹⁸ Škrbić, S., Malešić, S. & Gojkov, D. (2023): „Proces budžetskog planiranja“, *Revija prava javnog sektora*, 3(2), 28.

¹⁹ U skladu sa Pravilnikom o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadrugе i preduzetnike, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 95/14.

5. NACIONALNO ZAKONODAVSTVO REPUBLIKE SRBIJE

Zakon o porezu na dobit pravnih lica je propisao obavezne korekcije koje svaki poreski obveznik mora da izvrši u bilansu uspeha koji je sačinjen u skladu sa MRS i MSFI, odnosno sa MSFI za MSP. Ovaj bilans uspeha čini polaznu osnovu za formiranje poreskog bilansa. Osnovni elementi koje sadrži bilans uspeha jesu prihodi i rashodi. Zato se zakon koncentriše na korekcije ovih kategorija i u svojim odredbama ih iskazuje odvojeno²⁰. On se, između ostalog, bavi i regulisanjem problema transfernih cena, kao i drugim pitanjima od značaja za borbu protiv poreske evazije. Neizbežno je napomenuti i različite poreske podsticaje i oslobođenja koja će poreski obveznik koji teži umanjenju poreskog opterećenja iskoristiti, a time i doprineti ispunjenju nekog od makroekonomskih ciljeva Republike Srbije.

5.1. Priznavanje rashoda

Osim što se reguliše korigovanje iznosa u kojima je moguće priznati rashode koji su već iskazani u bilansu uspeha, postoje i određeni rashodi koji se uopšte ne priznaju za svrhe oporezivanja. To su ispravke vrednosti pojedinačnih potraživanja od lica kome se istovremeno duguje, do iznosa obaveze prema tom licu²¹. Pokažimo ovo na primeru. Preduzeće „A“ duguje preduzeću „B“ 30 000,00 dinara, a preduzeće „B“ preduzeću „A“ 80 000,00 dinara. Preduzeće „B“ je zapalo u probleme sa likvidnošću, pa je preduzeće „A“ odlučilo da izvrši ispravku vrednosti potraživanja koje ima prema njemu (pretpostavka je da su svi potrebni uslovi ispunjeni). Ispravka vrednosti iznosi 20 000,00 dinara. Međutim, obaveza preduzeća „A“ ima vrednost 30 000,00 dinara, što je više od ispravke vrednosti, pa stoga nije moguće priznati ovaj rashod u svrhe poreskog bilansa.

Isti tretman imaju pokloni dati političkim organizacijama, kao i povezanim licima²². Ovim odredbama se sprečava poreska evazija. Kada ih zakon ne bi sadržao, bilo bi moguće da vlasnici dva povezana preduzeća jednostavno „poklone“ jedan drugom kompletan iznos dobiti, čime bi poreski teret bio sveden na nulu. Naravno, ovo nije moguće. Takođe, Zakon o porezu na dobit pravnih lica precizno definiše pojam povezanog lica.

Kamate zbog neblagovremeno plaćenih javnih dažbina, zatezne kamate između povezanih lica, troškovi postupka prinudne naplate dugovanja i drugih

²⁰ Savić, A., Mihajlović, M., & Ristić, D. (2024): „Menadžerski aspekti egzistiranja preduzeća na savremenom tržištu“, *Ekonomski izazovi*, 13(26), 19.

²¹ Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 25/01, 80/02, 80/02 – dr. zakon, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – dr. zakon, 142/14, 91/15 – dr. propis, 112/15, 113/17, čl. 7a, stav 1, tačka 2.

²² Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 25/01, 80/02, 80/02 – dr. zakon, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – dr. zakon, 142/14, 91/15 – dr. propis, 112/15, 113/17, čl. 7a, stav 1, tačke 3. i 4.

prekršajnih postupaka koji se vode pred nadležnim organom, kao i novčane i ugovorne kazne i penali takođe ne mogu biti priznati kao rashod za svrhe poreskog bilansa, bez obzira na njihov iznos²³. Ovime je obezbeđeno da lica koja ne poštuju zakone i propise budu dodatno sankcionisana.

Svi oni troškovi koji nastanu i koji su iskazani u poslovnom bilansu, a nisu realizovani u svrhu obavljanja poslovne delatnosti²⁴, ne mogu biti predmet poreskog bilansiranja. Ovime se sprečava da poreski obveznici vrše poresku evaziju tako što će iskazati neracionalnu i nesvršishodnu potrošnju sredstava.

Osim izloženih, u zakonu je istaknuto da se ni oni troškovi koji se ne mogu dokumentovati²⁵ ne priznaju na teret rashoda u poreskom bilansu. Ovo važi i za poslovni bilans, a ne samo za poreski, pa zato možda i nije potrebno posebno isticanje.

5.2. Priznavanje prihoda

Zakon o porezu na dobit pravnih lica, pored odredbi koje koriguju rashode, sadrži i one koje se tiču usklađivanja prihoda. Prihodi se najčešće priznaju u onom iznosu u kojem su priznati u bilansu uspeha u skladu sa MRS i MSFI, dok se usklađivanje vrši u značajno manjem obimu u odnosu na usklađivanje rashoda.

Ukoliko izveštajni entitet rezidentni obveznik poseduje akcije ili udele nekog drugog rezidentnog obveznika i po tom osnovu ostvaruje prihod u vidu dividende, ovaj iznos ne ulazi u poresku osnovicu. Razlog za uvođenje ovakve mere je izbegavanje dvostrukog oporezivanja dividende, zato što je ona već jednom bila oporezovana u svojstvu neto dobiti obveznika, pa nema smisla ponovo je uvrstiti u oporezivu osnovicu drugog obveznika.

Republika Srbija, za potrebe finansiranja svojih potreba, može emitovati dužničke hartije od vrednosti. To su najčešće državne obveznice. Rizik na ovu vrstu hartija od vrednosti je označen kao najmanji mogući, pa se zato ove obveznice često nazivaju i risk free. Osim prihoda po osnovu kamate koji ostvaruju preduzeća koja kupe državne obveznice, ovaj prihod ne ulazi u poresku osnovicu. Time se preduzeća motivišu da kupuju državne obveznice i time finansiraju njenu delatnost, a država ostvaruje svoj makroekonomski cilj.

U daljim odredbama, Zakon o porezu na dobit pravnih lica pruža određenu dozu fleksibilnosti kada je u pitanju obračun vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda. Kada se radi o proizvodnom ciklusu koji dugo traje ili ima naglašen sezonski uticaj, dozvoljeno je da se u vrednost zaliha uračuna srazmerni deo opštih troškova uprave i prodaje, kao i troškova finansiranja. Ovu mogućnost preduzeće će iskoristiti ili neće u zavisnosti od bilansne politike i poreske strategije koje primenjuje.

²³ *ibid.*, tačke 5, 5a, 6. i 7.

²⁴ *ibid.*, tačka 8.

²⁵ *ibid.*, tačka 1.

5.3. Poreska stopa, poreski podsticaji i poreska oslobođenja

Poreska stopa koja se primenjuje u Republici Srbiji iznosi 15% i ona je proporcionalna. To znači da se na dobit svih poreskih obveznika primenjuje ista stopa, bez obzira na to koliki je iznos dobiti. Zaključak je da u Republici Srbiji preduzeća nisu motivisana da stvaraju latentne rezerve kako bi izbegla negativne posledice progresivnog oporezivanja. Međutim, u zemljama gde se primenjuje progresivna poreska stopa, u cilju poreske evazije, preduzeća će težiti opreznom odmeravanju rezultata i stvaranju skrivenih rezervi kako bi umanjila svoj poreski teret. Važi i obrnut slučaj, odnosno ukoliko se primenjuje degresivno oporezivanje, poreski obveznik će primeniti drugačiju strategiju i umanjiti svoje poresko opterećenje oslobađanjem latentnih rezervi stvorenih u prethodnom periodu²⁶.

Država teži ostvarenju brojnih ciljeva. Svi oni su makroekonomskih razmera i zbog toga nije lako ostvariti ih. Zato je neophodno koristiti različite instrumente u cilju njihove realizacije. Jedan od tih instrumenata mogu biti i porezi. Njihova osnovna uloga jeste uloga javnih prihoda koji služe finansiranju raznih potreba države, počev od sistema odbrane, socijalne zaštite, penzija, naučnoistraživačke delatnosti, sporta, kulture, itd. U pitanju je „zahtev da se prikupljanjem sredstava od poreskih obveznika izvrši preraspodela bruto domaćeg proizvoda na nepri-vredni sektor.”²⁷ Međutim, finansiranje javnih rashoda nije i jedina uloga poreza. Jedan od makroekonomskih ciljeva države je rešavanje problema nezaposlenosti, a putem pružanja povoljnosti preduzećima koja zapošljavaju određene kritične kategorije nezaposlenih lica, moguće je značajno doprineti rešavanju ovog problema. Ovakva politika se zove politika poreskih podsticaja i poreskih oslobođenja.

Trenutno u Republici Srbiji postoji poresko oslobođenje za ona preduzeća koja doprinose radnom osposobljavanju, profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju invalidnih lica i to srazmerno učešću tih lica u ukupnom broju zaposlenih. Ovom odredbom se doprinosi rešavanje problema nedovoljne zaposlenosti lica sa invaliditetom, koja su neretko izložena različitim oblicima diskriminacije zbog svog stanja, iako se često radi o predrasudama i neosnovanim osudama²⁸.

Takođe, Zakon o porezu na dohodak građana sadrži slične odredbe koje imaju isti cilj. One mogu npr. regulisati poreske olakšice za zapošljavanje pripravnika i lica mlađih od 30 godina, kao i lica starijih od 45 godina. To su kategorije označene kao one koje najteže dolaze do posla, pa se može javiti potreba da država interveniše na ovom polju, a kao instrument može odabrati upravo poresku politiku.

²⁶ Gojković, B., Obradović, Lj. & Mihajlović, M. (2023): „Uticaj makroekonomskih faktora na javni dug Republike Srbije u posttranzicionom periodu“, *Akcionarstvo*, 29(1), 225.

²⁷ Milojević, I. (2015): „Poreski bilans preduzeća“, *Monografija, Odlor, časopis za menadžment, pravo i finansije, Centar za ekonomska i finansijska istraživanja*, Beograd, str. 21.

²⁸ Milenković, N., Radosavljević, M. & Vladislavljević, V. (2023): „Using open licensed applications in the developing programs for businesses“, *Održivi razvoj*, 16(2), 41.

Država je shvatila da su poreski podsticaji potrebni i radi stimulisanja ulaganja u proizvodnju. Investicije su veoma značajan deo aktivnosti svake privrede i Republika Srbija mora raditi na njihovom povećanju, kao država koja je u protekle tri decenije prošla kroz veoma buran period svog razvoja, nekad čak označenog i kao period dezinvestiranja. Povećanjem obima investicija, na dugoročnom planu će doći do rešavanja brojnih makroekonomskih problema (poput nezaposlenosti), kao i do povećanja životnog standarda stanovništva. U tom kontekstu, postoje poreski podsticaji kod ulaganja, pa tako poreski obveznik koji uloži više od jedne milijarde dinara u osnovna sredstva koja koristi za obavljanje svoje delatnosti i istovremeno u periodu tog ulaganja dodatno zaposli najmanje 100 lica na neodređeno vreme, oslobađa se poreza na dobit pravnih lica u periodu od čak deset godina srazmerno tom ulaganju²⁹. Jasno je naznačeno i da poreski obveznik koji je ispunio pravo na korišćenje ovog podsticaja gubi to pravo ukoliko vrši manipulacije kao što su otpuštanje zaposlenih i otuđenje osnovnih sredstava nakon sticanja prava na podsticaj, kao i da je dužan da plati sav porez koji bi platio da nije koristio podsticaj ukoliko se utvrde ovakve ili slične okolnosti.

Podstaknuto ovakvim povoljnostima, kako bi smanjilo poresko opterećenje, u skladu sa odabranom poreskom strategijom, preduzeće koje teži poreskoj evaziji će koristiti ove i slične opcije kao deo svoje poslovne i bilansne politike.

Zakonodavac je pružio još jednu privilegiju koja se odnosi na povezana pravna lica. Ovakva grupa preduzeća ima mogućnost da odabere poresko konsolidovanje umesto da svaki od ovih obveznika pojedinačno plaća porez na dobit koju ostvari. U ovom slučaju moguće je prebijanje gubitaka koje ostvari jedan obveznik sa dobitima ostalih obveznika iz grupe. Ukoliko se grupa preduzeća opredeli za konsolidovano izveštavanje, mora da ga primenjuje najmanje pet godina, jer će u suprotnom platiti razliku na ime iskorišćene poreske privilegije.

6. EVAZIJA PORESKIH OBLIKA

“Poreska evazija predstavlja radnje i propuštanje novih radnji koje poreski obveznik preduzima radi izbegavanja plaćanja poreza. Evazija poreza je posledica nastojanja poreskog obveznika da smanji poreski teret. Direktna je posledica usaglašenog otpora poreskog obveznika u plaćanju poreza.”³⁰

²⁹ Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 25/01, 80/02, 80/02 – dr. zakon, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – dr. zakon, 142/14, 91/15 – dr. propis, 112/15, 113/17, čl. 50a

³⁰ Džever, N. (2014): „Uzroci i specifičnosti evazije poreza u Srbiji“, *Master rad, Univerzitet Singidunum*, Beograd, str. 23.

Suštinu pojma poreske evazije možemo naslutiti već na osnovu etimološkog značenja ove reči. Pojam vuče korene iz latinskog jezika u kojem reč „evadere“ znači bekstvo, izbegavanje. Još od davnih vremena kada je ovaj oblik javnih prihoda uveden u praksu, poreski obveznici iskazuju izuzetno odbojan stav prema njemu. Nije teško zaključiti zbog čega. Porezi predstavljaju takav vid javnih prihoda gde obveznici prinudno izdvajaju svoja sredstva i plaćaju ih državi, a da pri tome nemaju direktnu protivuslugu. To su dva veoma bitna momenta u objašnjavanju pojma poreske evazije. Prinudni karakter poreskopravnog odnosa je jedno od njegovih osnovnih obeležja. Kao takav, on po svojoj prirodi izaziva revolt kod poreskih obveznika³¹. S druge strane, odsustvo neposredne protivusluge čini da poreski obveznici često i nisu svesni šta dobijaju time što plaćaju porez, pa nisu motivisani da to i čine. Ovo nije slučaj sa nekim drugim vrstama javnih dažbina. Npr. kada fizičko lice pokreće postupak za izradu lične karte, pasoša ili neke druge isprave, ono plaća nadležnom organu propisanu taksu. Međutim, to lice zna šta dobija kao protivuslugu i zato plaća dažbinu. Drugi primer su carine. Lice plaća carinu prilikom uvoza, izvoza ili tranzita robe. Ono zna da mora da plati određeni iznos da bi prenelo robu preko granice i zato plaća carinu.

Međutim, kada fizičko ili pravno lice plati porez, ono ne zna kako će ta sredstva biti upotrebljena. Ukoliko je nepravičan politički režim na snazi u nekoj državi, on samo pojačava ovaj efekat zato što stanovništvo stiče utisak da se sredstva troše nenamenski, neefikasno i neekonomično. Ipak, ova sredstva su državi i te kako potrebna radi finansiranja sistema odbrane, zdravstvenih ustanova, školstva, naučnoistraživačke delatnosti, kulture, sporta, itd. pa nije moguće ukinuti poreze. Ono što svakako može da se učini je uspostavljanje pravičnog sistema, kao i rukovođenje koje će uliti poverenje stanovništvu i time se negativni efekti poreske evazije svesti na najmanji mogući nivo³².

Kao i svaku drugu pojavu, ni poresku evaziju ne možemo posmatrati u jednom svetlu. Postoje oblici evazije koji su ne samo prihvatljivi, već i poželjni (kao što je slučaj kod poreskih podsticaja). Zbog toga se u literaturi sreću različite klasifikacije, a kao najčešća javlja se ona koja evaziju deli na zakonitu (dozvoljenu, legalnu) i nezakonitu (nelegalnu, nedozvoljenu)³³. Ova podela izvršena je prema tome da li prilikom određenih aktivnosti dolazi do kršenja pravnih normi ili ne.

³¹ Zupur, M. & Janjetović, M. (2023): „Sustainability of personal selling marketing in the modern market“, *Održivi razvoj*, 16(2), 15.

³² Mitrovic, V., Đurić, D., Đurić, D. & Terzić, I. (2024): „Interna kontrola kao podrška funkciji menadzmanta u svrhu otkrivanja nepravilnosti i upravljanja rizicima“, *Oditor*, 10(2), 187.

³³ Milojković, A. (2012): *op.cit.*, str. 68.

6.1. Zakonita poreska evazija

Osnovno obeležje zakonite poreske evazije je da je došlo do umanjjenja poreškog tereta poreskog obveznika, a da pri tome nije povređena nijedna pravna norma. Do ovog oblika dolazi najčešće ukoliko postoje tzv. rupe u zakonu. Čest je slučaj prilikom velikih promena, kao što je promena privrednog sistema ili promena političkog okruženja, da mora da dođe i do promena propisa, kako u sferi poreskog prava, tako i u sferi mnogih drugih oblasti prava. Tako je Republika Srbija u poslednje tri decenije bila izložena burnim promenama. Građanski rat, hiperinflatorni uslovi i bombardovanje koji su obeležili poslednju deceniju XX veka, omogućili su plodno tlo za nedostatak propisa, a i za nepoštovanje postojećih. Nakon tog perioda, naša država je morala da se suoči sa još jednim problemom, a to je tranzicija. Kao i u svim postsocijalističkim zemljama, naš zakonodavac je bio neiskusn, pa je ovaj period takođe bio pogodan za postojanje rupa u zakonu. Naravno, poreski obveznici su to koristili, posebno kod poreza na dobit pravnih lica, a zakonodavac je pratio realizaciju naplate poreza i težio da uvede nove norme kojima bi istu poboljšao. Cilj je da se vremenom stvori svest kod poreskih obveznika tako što će im vlast uliti poverenje i stvoriti pogodnu klimu za poslovanje³⁴.

Još jedan od načina na koji može da se vrši zakonita poreska evazija je uzdržavanje od potrošnje ili supstitucija proizvoda koji se više oporezuju onima slabije oporezovanim. Aktuelan primer ovakvog uzdržavanja u Republici Srbiji je manja potrošnja goriva usled visokih akciza. Veliki broj obveznika sebi ne može da priušti ovaj proizvod, pa ga stoga i ne koristi. Kada se radi o preduzećima, ona mogu da koriste slabije oporezovane proizvode i time spuste cenu koštanja svojih proizvoda, čime će povećati konkurentsku prednost.

Čest oblik zakonite poreske evazije, a koji se tiče pravnih lica, je promena mesta obavljanja delatnosti ili selidba u poreske oaze. Promenom mesta preduzeća mogu da presele svoje poslovanje u drugu državu, čime će doći i do promene propisa koji se primenjuju, a time i do uslova u kojima posluju. Npr. jedna država može da pruži poreske podsticaje za određenu delatnost, a da neka druga država to ne čini. Tada će ovom vidu evazije pribegavati samo ona preduzeća iz te delatnosti. S druge strane, postoje države koje su poznate kao poreske oaze ili poreski raj. To su države u kojima su porezi izuzetno niski, a to nagoni poreske obveznike da svoju delatnost sele u ova područja.

Države često pružaju poreske podsticaje za različite oblike investicija, kao što je navedeno da je i slučaj sa Republikom Srbijom. Korišćenjem ovih podsticaja se ostvaruju, ne samo povoljni efekti po poreskog obveznika, već i doprinos

³⁴ Penjišević, A., Somborac, B., Anufrijev, A. & Aničić, D. (2024): „Achieved results and perspectives for further development of small and medium-sized enterprises: statistical findings and analysis“, *Oditor*, 10(2), 322.

realizaciji određenog makroekonomskog cilja. Zakonodavac je ovaj vid evazije predvideo, a cilj mu je čak i bio da do nje dođe. Time se država odrekla određenog dela poreskog prihoda, procenivši da će to imati povoljniji uticaj, nego da poreski podsticaj nije pružen.

Vertikalna koncentracija je način na koji može da se smanji poresko opterećenje. Radi se o porezu na promet. Smanjenjem broja faza prometa smanjiće se i iznos poreske obaveze.

Uzevši u obzir sve načine pomoću kojih dolazi do zakonite evazije, možemo da je podelimo na prihvatljivu i neprihvatljivu evaziju³⁵. Kriterijum za podelu je postojanje ili nepostojanje namere zakonodavca da do evazije dođe. U prvom slučaju namera postoji, a u drugom slučaju ne postoji.

Karakterističan primer prihvatljive evazije su poreski podsticaji. Zakonodavac je imao nameru da do ovakvog vida umanjenja poreza dođe, a time je postignut neki makroekonomski cilj. Pravno lice može da koristi ovakav podsticaj motivisano fiskalnim ciljem, ali i nefiskalnim ciljem. Npr. podstaknuto konkurencijom preduzeće ulaže u opremu kako bi uvećalo svoj obim poslovanja, time dolazi do dovoljnog obima investicija da bi se ostvarilo pravo na poreski podsticaj, odnosno motivisano nefiskalnim ciljem, ostvarilo je fiskalni cilj. Isto tako, može doći i do obrnute situacije, tj. da preduzeće ulaže da bi ostvarilo umanjenje poreskog tereta. Kada je finansijsko izveštavanje u pitanju, karakterističan primer jeste ubrzana amortizacija koja može biti dozvoljena za poreske svrhe.

Neprihvatljiva poreska evazija je onaj vid evazije kod kojeg dolazi do izigravanja normi sadržanih u poreskim propisima. Osnovno obeležje je da ona nije motivisana nikakvim ekonomskim ciljem, već samo i isključivo umanjnjenjem poreskog tereta. „Linija razgraničenja između ova dva modaliteta zakonite evazije je vrlo fluidna, jer je ponekad teško povući preciznu granicu između veštog vođenja poslova i zloupotrebe prava u poreskoj materiji.“³⁶ Predstavnik ovakvog oblika evazije je utanjena kapitalizacija. Preduzeća koja pribegavaju utanjenoj kapitalizaciji ili korišćenju transfernih cena nemaju nikakav drugi cilj osim da umanje iznos poreza na dobit pravnih lica. Reklo bi se i da ciljno oblikovanje finansijskih izveštaja, koje kao osnovnu vodilju ima izbegavanje plaćanja predviđenog iznosa poreza na dobit, ima karakter neprihvatljive zakonite evazije. Prepušteno je zakonodavcu da se bori protiv ovakvih pojava tako što će menjati stare i uvoditi nove odredbe u poreske propise, a da uz to ne dođe do prevelikog poreskog opterećenja onih obveznika koji uredno plaćaju, kao ni do komplikovanja pravnih normi. Na poreskim obveznicima je da razviju poresku svest i da shvate značaj postojanja ovog oblika javnih prihoda.

³⁵ Milojković, A. (2012): *op.cit.*, str. 68.

³⁶ *ibid.*, str. 69.

6.2. Nezakonita poreska evazija

„Nezakonita poreska evazija obuhvata postupke poreskog obveznika sračunate na izbegavanje plaćanja poreza koje se vrši u suprotnosti za zakonom, odnosno izbegavanje obeveze da se podnese poreska prijava, da se uredno vode poslovne knjige, da se dopusti poreska kontrola i sl. U našem pravnom sistemu nepoštovanje poreskih propisa pravno se kvalifikuje kao poreski prekršaj, privredni prestup u oblasti poreza.³⁷“

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

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

Postoje dve klasifikacije nezakonite poreske evazije. Kriterijum za prvu podelu je razmera izbegavanja plaćanja poreza, a za drugu vrsta poreza čije se plaćanje izbegava³⁸.

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

Prema vrsti poreza čije se plaćanje izbegava postoje poreska utaja i kontrabanda. Poreska utaja se drugačije naziva još i defraudacija i ona je karakteristična za neposredne oblike poreza. To su porez na dobit pravnih lica, porez na dohodak građana i sl. Drugi naziv za kontrabandu je krijumčarenje i ono se vezuje za posredne oblike

³⁷ Džever, N. (2014): *op.cit.*, str. 26.

³⁸ Milojković, A. (2012): *op.cit.*, str. 80.

poreza kao što su akcize, carine, porez na promet. Često se misli da krijumčarenje podrazumeva samo izbegavanje plaćanja carina, akciza i drugih oblika dažbina (npr. u pravu Evropske unije postoje prelevmani) koje se plaćaju prilikom prenošenja robe preko državne granice. Međutim, krijumčarenje je širi pojam. Ono obuhvata još i izbegavanje plaćanja posrednih poreza unutar državnih granica.

U literaturi postoje pokušaji formulisanja modela, formule koja bi simulirala odluku poreskog obveznika o neplaćanju poreza. Međutim, ovo je neizvodljivo s obzirom da je nemoguće kvantifikovati psihološki faktor, a koji je u najvećem broju slučajeva presudan. Izdvajaju se tri faktora³⁹, kao najznačajniji koji utiču na odluku o izbegavanju plaćanja poreza. To su: psihološki faktor, verovatnoća da će doći do otkrivanja i iznos kazne. Sva tri faktora su obrnuto srazmerna u odnosu na broj obveznika koji vrše nezakonitu poresku evaziju. Što je veća svest o šteti koja se nanosi državnom budžetu, zajedničkim društvenim potrebama i društvu u celini, to će biti manji broj poreskih obveznika koji krše zakon. Za ovo je potrebna određena poreska kultura za čije formiranje je potrebno vreme, ali i visok životni standard, jer što je narod siromašniji to poresko opterećenje više šteti zadovoljenju osnovnih životnih potreba. Što je veća verovatnoća da će doći do otkrivanja prevare, to je manji broj prestupa. Ovaj faktor se tiče efikasnosti naplate poreza i pravilnosti u radu poreskih organa. Logika je očigledna, jer u ovom slučaju, čak i oni obveznici koji nemaju psihološku i moralnu barijeru da izvrše neki prestup, sada ga neće činiti iz straha da će biti sankcionisani. Visina kazne je od presudnog značaja. Ukoliko je njen iznos mali, simboličan, broj prestupa će biti visok i obrnuto. Što je kazna viša, to se više isplati poštovati poreske propise i uredno platiti svoju poresku obavezu i ne izlagati sebe nepotrebno visokim troškovima.

7. UZROCI I POSLEDICE PORESKE EVAZIJE

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

Verovatno najčešći uzrok ove pojave jeste želja za očuvanjem bogatstva. Ovaj uzrok je subjektivan i on je vezan isključivo za samu ličnost poreskog obveznika, kao i za njegov poreski moral.

Neprecizno zakonodavstvo, odnosno postojanje rupa u zakonu mnogo utiče na poresku evaziju. Loše zakonodavstvo pruža mogućnost poreskim obveznicima da smanje svoj poreski teret ne kršeći bilo kakav propis, iako su i sami svesni da to nije bila namera zakonodavca (kao u slučaju podsticaja). Postoje i propisi koje

³⁹ *ibid.*, str. 81.

poreski obveznici smatraju nepravednim. Revoltirani su po pitanju plaćanja takve vrste dažbine i zato iskazuju otpor. Ovakvi propisi su najčešće blisko povezani sa lošim političkim režimom koji nije vođen zajedničkim interesima, već teži ispunjenju svojih sopstvenih⁴⁰.

Još jedan uzrok evaziji može biti i namena poreza. Ovi novčani iznosi su namenjeni za finansiranje javnih rashoda, ali ukoliko obveznici nemaju osećaj da imaju koristi, odnosno da se njihove zajedničke društvene potrebe zadovoljavaju, oni odbijaju da plate porez. Zbog toga je izuzetno značajno da potrošnja sredstava od strane direktnih i indirektnih budžetskih korisnika bude efikasna, ekonomična i transparentna. U tu svrhu osnovana je i Državna revizorska institucija (DRI), čiji je osnovni zadatak da sprovodi kontrolu i reviziju poslovanja u javnom sektoru, kao i potrošnje javnih rashoda. Međutim, koja je verovatnoća da će građani posetiti konkretnu internet stranicu i preuzeti izveštaj DRI kako bi se uverili o namenskom trošenju sredstava? Zbog toga postoji jedan vrlo moćan alat za kreiranje mišljenja javnosti, a to su mediji. Npr. Radio-televizija Srbije u saradnji sa Vojno-filmskim centrom „Zastava film“ realizuje emisiju „Dozvolite...“ koja se bavi temama koje se tiču Vojske Srbije. Kao stub sistema odbrane Republike Srbije i jedan od njenih najvećih rashoda, ona se skoro potpuno finansira iz državnog budžeta⁴¹ i zbog toga je izuzetno značajno da narod ima predstavu o ulaganjima u sistem odbrane i o sigurnosti koju mu ona pruža. Time se stiče svest o namenskom trošenju sredstava koji potiču „iz džepova građana“⁴².

Među uzrocima poreske evazije, velika pažnja mora da se posveti visini poreskog opterećenja, zato što je ovaj uzrok bio predmet formiranja jednog poznatog modela, među ekonomistima prepoznatljivog grafika. Radi se o tzv. Laferovoj krivoj. Dobila je naziv po američkom ekonomisti Arturu Laferu koji ju je modelirao kako bi uticao na ekonomsku politiku američkog predsednika Ronalda Regana. Sam Lafer pripisuje nastanak ovog modela naučniku iz XIV veka, Ibnu Haldunu, pa ipak kriva danas nosi ovakav naziv. Ona opisuje zavisnost između visine poreske stope i visine poreskog prihoda koji država ubira pri određenoj poreskoj stopi. Pokazuje da kada je poreska stopa niska, tada je nizak i poreski prihod. Paralelno sa rastom poreske stope dolazi do rasta poreških prihoda, što je i logičan zaključak, jer ukoliko se isti broj poreških obveznika (pod pretpostavkom nepromenljivosti ostalih faktora) oporezuje većom stopom, prihod raste.

⁴⁰ Vladislavljević, V., Mičić, S & Zupur, M. (2023): „Analiza kao osnov za donošenje poslovnih odluka“, *Finansijski savetnik*, 28(1), 25.

⁴¹ Prema Zakonu o budžetu Republike Srbije za 2018. godinu, 95% prihoda Ministarstva odbrane i Vojske Srbije nosi oznaku izvora finansiranja „01“, odnosno iz budžeta.

⁴² Pavlović, J. & Jokić, S. (2023): „Upravljanje aktivnostima odnosa s javnošću u kriznim situacijama“, *Megatrend revija*, 20(2), 62.

Efekti sa kojima se suočavaju pojedinci, kao i čitavo društvo, a direktna su posledica poreske evazije, mogu biti različiti. Kao najčešći, izdvajaju se⁴³:

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

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

Socijalne posledice poreske evazije su usko povezane sa principom pravičnosti pri oporezivanju. Horizontalna pravičnost znači da obveznici koji su jednake ekonomske snage plaćaju isti poreski teret. Time što neki plaćaju, a neki ne, narušava se ovaj princip i obveznici se dovode u nejednak položaj. Time se direktno urušava princip pravičnosti zato što i oni obveznici koji su pribegli evaziji jednako koriste javne usluge (zdravstvene usluge, školstvo, itd.), kao i oni koju su ispunili svoju obavezu.

Poreska evazija poznaje i svoje političke posledice. Ljudi koji su na vlasti predstavljaju politički sistem koji ima ustavno određenje. Oni propisuju visinu poreza i to je njihova obaveza. Ti iznosi često ni ne mogu biti svedeni na manji nivo, jer bi u suprotnom trpele javne usluge koje su od ključnog značaja za funkcionisanje svakog društva (npr. zdravstveni ili obrazovni sistem)⁴⁴. Međutim, neposredno pred izbore, mogu se pojaviti stranke koje će svoju izbornu kampanju graditi na stavovima o neefikasnosti poreskog sistema koji je uspostavila stranka koja je trenutno na vlasti. One poresku evaziju mogu da koriste kao argument protiv vladajuće stranke, ističući kako je ta evazija direktna posledica visine poreza, a istovremeno obećavajući niže poreske stope za slučaj dolaska na vlast. Time se politika meša sa poreskim pravom,

⁴³ Džever, N. (2014): *op.cit.*, str. 33.

⁴⁴ Hamzagać, S., Đokić, A. & Jovičić, A. (2023): „Kupovina putem interneta (online) i kupovina u prodavnici (offline)“, *Megatrend revija*, 20(2), 18.

što ne bi trebalo da se dogodi, jer ljudi koji nisu stručni dolaze u poziciju da utiču na jedan tako složen sistem kao što je poreski⁴⁵.

Ekonomске posledice poreske evazije za rezultat imaju pojavu nelojalne konkurencije. Kao i uvek, ispaštaju oni obveznici koji su bili savesni i koji su odlučili da se ponašaju u skladu sa propisima. Ekonomski efekti su vezani za porez na dobit pravnih lica. Ona preduzeća koja uredno plate porez se suočavaju sa nešto višim troškovima. Zbog toga su ona prinuđena da podignu cene svojih proizvoda kako bi ostvarila i održala određeni iznos profita. Ona preduzeća koja ne plate porez imaju mogućnost da spuste svoje cene ispod nivoa koji je prihvatljiv za ostale. Time izbacuju konkurenciju sa tržišta, a svojim nelojalnim ponašanjem stiču povlašćen položaj. Kazna koju bi država mogla da sprovede kako bi sankcionisala ponašanje prestupnika ne može da nadoknadi štetu koja je učinjena ostalim preduzećima i zato je ovo problem koji ima veće razmere nego što se čini na prvi pogled.

U ispoljavanju efekata poreske evazije zastupljene su i psihološke posledice. Time što lice koji vrši utaju poreza prođe nekažnjeno, ostala lica koja su plaćala dažbine logično sebi postavljaju pitanje o pravičnosti poreskog sistema svoje države. Posebno ukoliko se ovo ponavlja duži vremenski period, dolazi do nepoverenja obveznika prema poreskim vlastima i do još veće poreske evazije. Time se direktno urušava princip pravičnosti, a koji treba da bude jedan od osnovnih principa koji prožimaju norme poreskog prava.

Kada su u pitanju konkretni propisi na snazi u Republici Srbiji, Krivičnim zakonikom je definisano krivično delo poreska utaja. Njime je određeno da lica koja daju lažne podatke koji su od značaja za određivanje iznosa poreza, koja prikrivaju poreski predmet ili na neki drugi način vrše poresku utaju budu sankcionisana. Za iznos obaveze koja se izbegava koji prelazi petsto hiljada dinara, kazna je zatvor od šest meseci do pet godina uz novčanu kaznu. Za iznos koji prelazi milion i petsto hiljada, kazna je zatvor od jedne do osam godina uz novčanu kaznu, a „za iznos koji prelazi sedam miliona i petsto hiljada dinara, učinilac će se kazniti zatvorom od tri do deset godina i novčanom kaznom.“⁴⁶

8. ZAKLJUČAK

Prilikom realizacije poslovanja pravna lica teže da ostvare svoje ciljeve na najefikasniji mogući način. Kako bi uspela u toj nameri ona angažuju sve funkcije u preduzeću usmeravajući ih ka ostvarenju cilja. U tom smislu, računovodstvo

⁴⁵ Neševski, A. & Bojičić, R. (2024): „Analiza uloge sopstvenih prihoda u finansiranju rashoda“, *Akcionarstvo*, 30(1), str. 107.

⁴⁶ Krivični zakonik, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 85/2005, 88/2005 – ispr., 107/2005 – ispr., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014 i 94/2016, čl. 225.

predstavlja uslužnu funkciju menadžmentu, odnosno alat koji olakšava dostizanje zacrtanog nivoa. S obzirom da je želja za profitom osnovni pokretački motiv većini privrednih subjekata, oni teže da ga maksimiziraju, kako povećanjem prihoda, tako i smanjenjem rashoda.

Jedan od značajnih rashoda koji preduzeće evidentira u svojim izveštajima je i rashod po osnovu poreza na ostvarenu dobit. Kao davanje koje zauzvrat ne pruža direktnu protivuslugu, preduzeća su uvek izražavala odbojnost prema ovom vidu javnog prihoda. Promenom shvatanja uloge finansijskih izveštaja i razvojem računovodstva menjale su se i mogućnosti manipulacije i ciljnog oblikovanja finansijskih izveštaja. Zato su danas mogućnosti oblikovanja poreske osnovice korekcijom pozicija bilansa uspeha svedene na najmanju moguću meru.

Poresko bilansiranje podleže i međunarodnoj i nacionalnoj regulativi. Međunarodni propisi spadaju u oblast profesionalne regulative, ali kroz nacionalne propise, pre svega zakone, određena je obaveza primene ovih standarda. Zakonodavac je u obavezi da propise donosi tako da budu jasni poreskim obveznicima, kako ne bi bila otežana primena istih. Takođe, potrebno je da poreske vlasti prate efikasnost naplate poreza, odnosno da menjaju propise koji se ne primenjuju ili za koje se ispostavi da poseduju rupe u zakonu.

Evazija poreskih oblika je stara koliko i sama pojava poreza. Za svaki oblik poreza su karakteristični određeni načini evazije. U vezi poreza na dobit pravnih lica, preduzeća pribegavaju i nezakonitoj i zakonitoj evaziji. Finansijski izveštaji svoju ulogu pronalaze u zakonitoj evaziji, a ti načini mogu biti i prihvatljivi i neprihvatljivi. Prihvatljiva evazija se javlja u slučaju kada preduzeća koriste razne poreske podsticaje i poreska oslobođenja kako bi umanjila poreski teret. Ovde se radi o ispunjenju namere koju je zakonodavac imao radi ostvarenja određenog makroekonomskog problema i u tom smislu, sa moralnog aspekta, ne postoji ništa sporno. Međutim, sporna je neprihvatljiva zakonita evazija koja se vrši pronalaženjem takve kombinacije alternativa vrednovanja pozicija u poreskom bilansu, kojima se omogućava značajno umanjenje rashoda po osnovu poreza na dobit. Iako ne dolazi do kršenja konkretnih zakonskih normi, negativni efekti koje poreska evazija ostavlja na celokupno društvo su veliki. Počev od finansijskih, preko socijalnih, političkih, ekonomskih, pa sve do psiholoških posledica, stvaraju se problemi sa kojima država mora da se bori. Ono što je ključno jeste da država to ne može da radi sama, bez pomoći stanovništva, odnosno fizičkih i pravnih lica koja žive i rade na njenoj teritoriji.

Zbog toga je veoma značajno da se kod poreskih obveznika razvije svest o značaju poreza, odnosno o koristi koja se ostvaruje u društvu ukoliko se propisi poštuju. Iako obveznici često imaju utisak da nemaju nikakvu korist, to nije tako. Zato je potrebno da potrošnja javnih sredstava bude transparentna, kako bi se

narodu ulio osećaj sigurnosti i poverenja u vlast. S druge strane, ni vlast ne sme da pretera sa opterećenjem obveznika i mora imati u vidu životni standard u svojoj državi. Preveliko opterećenje može samo da dovede do još veće odbojnosti, revolta i evazije, čime će, kontradiktorno, poreski prihod države samo biti smanjen.

Literatura

- Dašić, B., Župljanić, M. & Pušonja, B. (2023): „Uloga regulatornog okvira na prilive stranih direktnih investicija“, *Akcionarstvo*, 29(1), 95-112.
- Džever, N. (2014): „Uzroci i specifičnosti evazije poreza u Srbiji“, *Master rad, Univerzitet Singidunum*, Beograd.
- Gojkov, D. (2024): „Karakteristike objekata prava i državine“, *Revija prava javnog sektora*, 4(1), 23-34.
- Gojković, B., Obradović, Lj. & Mihajlović, M. (2023): „Uticaj makroekonomskih faktora na javni dug Republike Srbije u posttranzicionom periodu“, *Akcionarstvo*, 29(1), 217-238.
- Golubović, M. & Janković, G. (2023): „Priliv stranih direktnih investicija u funkciji poboljšanja konkurentnosti privrede Republike Srbije“, *Održivi razvoj*, 16(1), 19-31. DOI: 10.5937/OdrRaz2301019G
- Hamzagać, S., Đokić, A. & Jovičić, A. (2023): „Kupovina putem interneta (online) i kupovina u prodavnici (offline)“, *Megatrend revija*, 20(2), 1-25. DOI: 10.5937/Meg Rev2302001H
- Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje, preuzeto sa sajta Ministarstva finansija.
- Krivični zakonik, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 85/2005, 88/2005 – ispr., 107/2005 – ispr., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014 i 94/2016.
- Majstorović, A. & Obrić B. (2023): „Principi za poboljšanje dosadašnjeg stanja interne budžetske revizije“, *Finansijski savetnik*, 28(1), 51-68.
- Milenković, N., Radosavljević, M. & Vladislavljević, V. (2023): „Using open licensed applications in the developing programs for businesses“, *Održivi razvoj*, 16(2), 35-50. DOI: 10.5937/OdrRaz2302035M
- Milojević, I. (2015): „Poreski bilans preduzeća, monografija, *Oditor - časopis za menadžmet, pravo i finansije*, Centar za ekonomska i finansijska istraživanja, Beograd.
- Mitrovic, V., Đurić, D., Đurić, D. & Terzić, I. (2024): „Interna kontrola kao podrška funkciji menadžmenta u svrhu otkrivanja nepravilnosti i upravljanja rizicima“, *Oditor*, 10(2), 148-195. DOI: 10.59864/Oditor52402VM
- MRS 12 Porezi na dobitak, preuzeto sa sajta Ministarstva finansija.

- Neševski, A. & Bojičić, R. (2024): „Analiza uloge sopstvenih prihoda u finansiranju rashoda“, *Akcionarstvo*, 30(1), 95-112.
- Okvir za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja.
- Pavlović, J. & Jokić, S. (2023): „Upravljanje aktivnostima odnosa s javnošću u kriznim situacijama“, *Megatrend revija*, 20(2), 57-70. DOI: 10.5937/MegRev2302057P
- Penjišević, A., Somborac, B., Anufrijević, A. & Aničić, D. (2024): „Achieved results and perspectives for further development of small and medium-sized enterprises: statistical findings and analysis.“, *Oditor*, 10(2), 313-329. DOI: 10.59864/Oditor102402AP
- Popović, D. (2017): „Poresko pravo - petnaesto izmenjeno i dopunjeno izdanje“, *Univerzitet u Beogradu – Pravni fakultet*, Centar za izdavaštvo i informisanje, Beograd.
- Pravilnik o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike („Sl.glasnik RS“, br. 95/14).
- Pravilnik o načinu razvrstavanja stalnih sredstava po grupama i načinu utvrđivanja amortizacije za poreske svrhe, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 116/2004 i 99/2010.
- Pravilnik o ulaganjima u oblasti kulture koja se priznaju kao rashod, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 09/02).
- Ranković, J. (2013): „Teorija bilansa - petnaesto izdanje“, *Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Beogradu*.
- Savić, A., Mihajlović, M., & Ristić, D. (2024): „Menadžerski aspekti egzistiranja preduzeća na savremenom tržištu“, *Ekonomski izazovi*, 13(26), 15-24. DOI: 10.5937/EkoIzazov 2426015S
- Savić, A. & Bonić, Lj. (2022): „Analysis of the impact of reporting on environmental performance indicator on the profitability of European companies“, *Facta Universitatis – Economics and Organization*, 19(3), 167-182. DOI: 10.22190/FUEO220529013S
- Savić, B. (2010): „Računovodstvene politike i bilansna politika preduzeća, *Magistarski rad*, *Ekonomski fakultet*, Beograd.
- Savić, B. (2014): „Računovodstveni konzervativizam: Prepreka ili podsticaj visoko-kvalitetnom finansijskom izveštavanju“, Referat sa 45. simpozijuma u organizaciji Saveza računovođa i revizora Srbije, *Zbornik radova: „Računovodstvo i menadžment privatnog i javnog sektora“*, Zlatibor.
- Stojiljković, S. & Stojiljković, T. (2004): „Priručnik o primeni kontnog okvira za preduzeća, zadruge, preduzetnike i druga pravna lica u skladu sa međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja“, „DST“ d.o.o., Beograd.
- Škrbić, S., Malešić, S. & Gojkov, D. (2023): „Proces budžetskog planiranja“, *Revija prava javnog sektora*, 3(2), 21-36.

- Vladislavljević, V., Mičić, S & Zupur, M. (2023): „Analiza kao osnov za donošenje poslovnih odluka“, *Finansijski savetnik*, 28(1), 7-35.
- Zakon o budžetu Republike Srbije za 2018. godinu, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 113/2017.
- Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 25/01, 80/02, 80/02 – dr. zakon, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – dr. zakon, 142/14, 91/15 – dr. propis, 112/15, 113/17.
- Zakon o porezu na dohodak građana, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 24/01, 80/02, 80/02 – dr. zakon, 135/04, 62/06, 65/06 – ispravka, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-US, 93/12, 114/12-US, 47/13, 48/13 – ispravka, 108/13, 57/14, 68/14 – dr. zakon, 112/15, 113/17.
- Zakon o računovodstvu, *Službeni Glasnik Republike Srbije*, 62/2013).
- Zupur, M. & Janjetović, M. (2023): „Sustainability of personal selling marketing in the modern market“, *Održivi razvoj*, 16(2), 7-20. DOI: 10.5937/OdrRaz2302007Z

THE ROLE OF FINANCIAL REPORTING IN TAX EVASION

Summary: *Every company in the Republic of Serbia conducts its business in accordance with applicable national and international regulations. There must be appropriate records of all business events, and accounting plays a role here. Financial statements are the final product of the accounting process. As such, they play an important role in the occurrence of tax evasion. Tax evasion or tax avoidance refers to all those cases in which the tax authority has failed to collect tax from a taxpayer or, in other words, all those cases that lead to a violation of the principle of general tax liability. This paper presents the basic elements of financial reporting in more detail. It points out the importance of compiling a tax balance sheet based on International Accounting Standard 12 - Income Taxes, as one of the elements for successfully preventing tax evasion.*

Keywords: *accounting, financial reporting, tax, tax evasion.*