UTAJA POREZA NA DODATU VRIJEDNOST U POLICIJSKOJ I SUDSKOJ PRAKSI

Dženis Šaćirović

Departman za pravne nauke Univerziteta u Novom pazaru

Novi Pazar, Srbija

dzenis.sacirovic@uninp.edu.rs

Haris Brulić

Departman za pravne nauke Univerziteta u Novom pazaru

Novi Pazar, Srbija

haris.brulic@uninp.edu.rs

Ismet Šaćirović

Policijski komandir u penziji SSUP SFRJ

Beograd, Srbija

ismet.db@hotmail.com

Apstrakt

U ovom radu želimo predstaviti zloupotrebu i lošu namjeru od tzv. fantom (lažnih) -preduzeća i drugih posrednih ili perač-preduzeća. Predmet ovog rada jeste poreska utaja na dodatu vrijednost u policijskoj i sudskoj praksi. Cilj ovoga rada jeste da predstavi utaju PDV-a, u skladu sa pravnom regulativom krivičnog zakonodavstva, ukazujući na načine izvršenja ovog krivičnog djela. U radu smo koristi normativni metod kao i domaću literaturu. Predstavljeno je kako i na koji način preduzeća imaju za obavezu plaćanje PDV-a za određen vremenski period u skladu sa Zakonom o PDV-u. Kroz ovaj rad su detaljno predstavljani određeni primjere (istraživanja) kako dolazi do zloupotrebe i do većih novčanih sredstava na ilegalan način, što naravno dovodi do oštećenja budžeta Republike Srbije. Radi se o krivičnom djelu koje se ogleda u izbjegavanju plaćanja poreza, doprinosa i drugih propisanih dadžbina.

Ključne reči: porez, utaja poreza, otkrivanje, dokazivanje, PDV.

DETERMINATION OF VALUE ADDED TAX IN POLICE AND JUDICIAL PRACTICE

Abstract

In this paper, we want to present the abuse and bad intentions of the so-called phantom (fake) companies and other intermediary or money laundering companies. The subject of this paper is value added tax evasion in police and court practice. The aim of this paper is to present VAT evasion, in accordance with the legal regulations of criminal legislation, pointing out the ways of committing this crime. In this paper, we use the normative method as well as domestic literature. It is presented how and in what way companies have the obligation to pay VAT for a certain period of time in accordance with the Law on VAT. Through this paper, certain examples (research) are presented in detail of how abuse and larger funds occur in an illegal way, which of course leads to damage to the budget of the Republic of Serbia. It is a criminal offense that is reflected in the evasion of taxes, contributions and other prescribed duties.

Keywords: tax, tax evasion, disclosure, proof, VAT.

JEL codes: K34

UVOD

Utaja poreza predstavlja najdirektniji akt protiv finasijskog sistema jedne države. Sva građanska prava, pored fundamentalnih prava na ljudsko bivstvovanje, zahtjevaju i prava koja proističu iz obaveza države da ta prava omogući, za šta su neophodna i finansijska sredstva. Danas, posebno u epohi kapitalizacije i privatnih privrednih subjekata i kapitala, pored predstavlja i osnovni i najvažniji izvor prihoda države i jedini balanst između državnog i privatnog kapitala. Iz prikupljenog poreza, koji se sliva u državni budžet, i vraća jedinicama lokalne samouprave, finansiraju se svi kapitalni i ostali projekti, isplaćuju plate i finansiraju ustanove. Od izgradnje puteva, mostova, škola, sportskih hala i objekata ili usluga za javno korišćenje, do policije, vojske i državne administracije, porez podmiruje državu i u stanju nedovoljne razvijenosti, ekonomskog i društvenog tranzitnog perioda, predstavlja oslonac kako bi se izbjegli veliki državni krediti, ili doprinosi njihovom bržem vraćanju (primjer velikih državnih investicija). Međutim, metodologija izvršenja ovih krivičnih djela je u velikom rasponu u odnosu na vrste poreskih utaja, što u oblasti privrednog kriminaliteta zahtijeva širi okvir metodologije otkrivanja takvih krivičnih djela. S obzirom na najširu raspostranjenost i najveći problem koji može nastati pri vršenju ovog krivičnog djela, a to je mogućnost prikrivanja ili neefikasan rad kontrolnih ili istražnih organa, utaja poreza na dodatu vrijednost predstavlja pravi problem za državu i cijeli njezin sistem u cjelini. U tom smislu, smatrajući da policijska i sudska prasa, ali i sistem analogije u konkretnim kriminalističkim istragama, primjer policijske i sudske prakse može dati korjenitije rezultate. U ovom radu, pored načina izvršenja i objašnjenja činjenja samog djela utaje poreza na dodatu vrijednost (PDV), objašnjavaju se i štete i ciljevi koji nastaju iz istog. Samim tim, ovaj rad nastoji da objasni ovaj privredni delikt, problem finasijskog sistema, ali i problem jednog velikog obima nepoštivaoca obaveza, koji može biti lančan ili slučaj pojedinačnih subjekata

O SAMOM PDV-u

Porez na dodatu vrijednost (skraćeno – PDV) predstavlja posredni, višefazni porez na promet koji se primjenjuje u području potrošnje. Danas se PDV primjenjuje u oko 120 država, a u Srbiji počeo sa primjenom 1. januara 2005. godine. Neto svefazni porez na promet podrazumijeva da će porez biti obračunat i plaćan u svim fazama proizvodnje/prometa (ukoliko sam proizvodni proces vrši više samostalnih privrednih subjekata), u svim fazama prometa, a zatim i sve do krajnjeg potrošača. To u praksi znači da se vrši oporezivanje novododate vrednosti koja je nastala u svakoj fazi i razlika u cijeni koja će biti zaračunata u sferi trgovine od svakog trgovca (subjekta) ponao sob. Po Zakonu o porezu na dodatu vrijednost, PDV je definiran kao opći porez na potrošnju koji se obračunava i plaća na samu isporuku dobara i pružanje usluga, u svim fazama proizvodnje i samog prometa dobara i samih usluga. Firma može biti u sistemu PDV-a bez obzira na to da li je registrirana u formi preduzetnika ili D.O.O. sve dok ne ostvari promet od 8.000.000. dinara u prethodnih 12 mjeseci, ulazak u sistem PDV-a je stvar izbora. Nakon toga, to postaje obaveza. Firma koja je u sistemu

PDV-a, prilikom prodaje dobara ili usluga, izdaje račun u kojem iskazuje porez od 20% ili posebnoj stopi od 10%. Snižena stopa rezervirana je za osnovne životne namirnice, lijekove, udžbenike, ogrev, komunalne usluge i još neka dobra i usluge povjerene Zakonom o PDV-u. Na sva druga dobra i usluge, primjenjuje se opća stopa od 20%. Sa druge strane, firma može izvršiti umanjeње svoje poreske obaveze za iznos PDV-a koju računima prikazuju njeni dobavljači. Praktično, porez kao obaveza biće jednaka razlici PDV-a koji firma prikazuje u izdatim računima svojim kupcima i PDV iz računa svojih dobavljača. Odatle i naziv ovog nameta, s obzirom da on optrećuje vrijednost koju proizvod ili uslugu dodaje svaki učesnik u lancu proizvoda.

PRAVNA PRIRODA PDV-a

Pravna priroda PDV-a određena je dvijema karakteristikama. Prvu vrstu čine one koje su tipične za predmet *en general*, a drugu one koje su specifične za PDV. Pravnu prirodu svakog poreza na promet, pa tako i PDV-a, određuju tri obilježja i to su: (1) PDV je opći porez. Općost poreza na promet ukazuje da je riječ o javnoj dažbini koja pogađa promet svih, odnosno širokog kruga dobara i usluga. Tako se on određuje kao kontrapunkt akcizama, koje predstavljaju selektivne poreze na potrošnju, jer pogađaju pojedinačna dobra ili usluge. (2) PDV je porez na potrošnju. Iako je „tehnički” vezan za isporuke dobara i pružanje usluga (promet), porez na promet suštinski pogađa rashode koje poreski destinatar ima da bi obezbjedio potrošnju. Porez se duguje ako je potrošač napravio rashod; kod poreza na promet važi pravilo: „potrošnja – to su rashodi”. Pri tome treba razlikovati potrošnje od proizvodnih rashoda; porez na promet pogađa samo potrošne rashode; Napominjemo da se za poreskog obaveznika ne uzima potrošač, nego, po pravilu, lice kod koga je potrošač utrošio svoj novac. Ovo je sasvim razumljivo, jer je samo u Srbiji, broj potrošača preko sedam miliona, a broj obveznika PDV (prodavaca, odnosno pružaoца usluga) oko dvjesto hiljada. To je, dakle, tehnički razlog zbog kojeg se porez koji pogađa utrošnju vezuje za čin prometa, a ne neposredno za čin potrošnje. (3) PDV je posredni porez. S obzirom na to da je nemoguće a priori utvrditi da li će neki porez biti prijavljen ili neće, za određivanje pravne prirode nekog poreza kao posrednog poreza bitno je utvrditi da li postoji namjera zakonodavca da on bude prevaljen. Kod PDV i ostalih poreza na promet, takva se namjera uvijek pretpostavlja, pa se otuda on može definirati kao posredan porez. Dakle, očekuje se da će obveznik PDV (npr. Lice koje isporučuje dobra ili pruža usluge) poreski teret kroz povećanu cijenu prevaliti na kupca, da bi, na kraju prometnog lanca, poreski teret pogodio potrošnju krajnjeg potrošača (Popović, 2008:377).

Specifična obilježja kojima se određuje pravna priroda PDV jesu: (4) PDV je svefazni porez na promet. Na to ukazuje formulacija člana 1. stav 2. in fine Zakona o poreyu na dodatu vrijednost: u pitanju je porez „koji se obračunava i plaća na isporuku dobara i pružanje usluga, u svim fazama proizvodnje i prometa dobara i usluga, kao i na uvoz dobara, osim ako ovim zakonom nije drukčije propisano”. (5) PDV je nekumulativni svefazni porez na promet. To je porez koji, plaćen u jednoj fazi, ne ulazi u poresku osnovicu u narednoj fazi prometnog ciklusa (Ibid, 378).

POJAM I KARAKTERISTIKE PORESKE UTAJE

Radi se o krivičnom djelu koje se ogleda u djelomičnom ili potpunom izbjegavanju plaćanja poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina. Odgovarajućim zakonskim propisima Republike Srbije, utvrđene su vrste poreza i obaveza njihovog plaćanja. S tim u vezi, postoji više vrsta poreza, poput akciza, PDV, poreza na dobit, poreza na dohodak, poreza na imovinu, poreza na dohodak građana, porez na prihod od međunarodnog saobraćaja, i sl, kao i razni oblici doprinosa. Objekt zaštite krivičnog djela jeste fiskalni sistem zemlje. Stoga, svaka država se dtrudi da svojim pozitivnim krivičnim zakonodavstvom inkriminira ovaj oblik društveno negativnog ponašanja. Objekt napada krivičnog djela obuhvata poreze, doprinose ili druge dažbine propisane zakonodavstvom Republike Srbije. Porez predstavlja dažbinu koju fizička i pravna lica, tj. poreski obveznici uplaćuju državi, lokalnoj zajednici ili drugim javnim institucijama radi pokrića rashoda njihove djelatnosti, odnosno u cilju naknade za korišćenje javnih usluga. Porez se utvrđuje zakonom, i kao takav predstavlja osnovni izvor budžeta države. Dkle, radi se o instrumentu javnih prihoda kojim država od subjekta pod njenom poreskom nadležnošću uzima novčana sredstva bez neposredne protivusluge, a u svrhu pokrivanja svojih finansijskih potreba ili postizanja ekjonomskih ciljeva. Doprinosi predstavljaju vrstu dažbine koja se naplaćuje iz prihoda svih zaposlenih osoba i njihovih poslodavaca, a služi za podmirivanje potreba na osnovu penzijskog, zdravstvenog, invalidskog i drugih oblika socijalnog osiguranja zaposlenih osoba i članova njihovih porodica, kao i nezapoljenih osoba (Nicević i Ivanović, 2013:140).

Priroda i sadržina ovih obaveza određuje se drugim van krivičnim propisima kao što ovom krivičnom djelu daje obilježje bankarskog karaktera. Kao što u krivičnom pravu ne može postojati krivično djelo nizi kazna bez zakona, tako ne može ni da se propisuje porez bez zakona. Sama dispozicija ovog krivičnog djela je blanketne prirode. Da bi se ona primijenila potrebno je utvrditi da li je od strane poreskog obveznika bilo povrede poreza i drugih normi iz oblasti fiskalnih i poreskih propisa. Upravo je zbog toga, ranije ovo djelo i bilo inkriminirano u Zakonu o poreskom postupku i poreskoj administraciji iz koga je preuzeto, odnosno prenijeto u Krivični zakonik zakonskim novelama iz 2005. godine. Krivični zakonik propisuje jedan osnovni stav (stav 1) i dva kvalificirana oblika ovog krivičnog djela (stav 2 i 3), kod koji kvalifikatornu okolnost predstavlja iznos obaveza čije plaćanje učinilac izbjegava. Osnovni oblik krivičnog djela izbjegavanja plaćanja poreza odnosno utaje poreza, vrši onaj koji u namjeri da potpuno ili djelomično izbjegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih dažbina, daje lažne podatke o stječenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su u vezi sa utvrđivanjem ovakvih obaveza ili ko u istoj namjeri prikriva podatke koji se odnose na utvrđivanje navedenih obaveza, predviđena je kazna zatvora kao i novčana kazna (Nicević i Ivanović, 2013:171-172). Poreska utaja je navedena u članu 225 (stav 1-3) aktualnog Krivičnog zakonika Republike Srbije:

Član 225

(1) Ko u namjeri da on ili drugo lice potpuno ili djelomično izbjegne plaćanje poreza, doprinosa ili drugih propisanih dažbina, daje lažne podatke o stječenim prihodima, o predmetima ili drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje ovakvih

obaveza ili ko u istoj namjeri, u slučaju obavezne prijave, ne prijavi stječenih prihod, odnosno predmete ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje ovakvih obaveza ili ko u istoj namjeri na drugi način prikriva podatke koji se odnose na utvrđivanje navedenih obaveza, a iznos obaveze čije se plaćanje izbjegava prelazi million dinara, kazniće se zatvorom od jedne do pet godina i novčanom kaznom.

(2) Ako iznos obaveze iz stava 1. ovog člana čije se plaćanje izbjegava prelazi pet miliona dinara, učinilac će se kazniti zatvorom od dve do osam godina i novčanom kaznom.

(3) Ako iznos obaveze iz stava 1. ovog člana čije se plaćanje izbjegava prelazi petnaest miliona dinara, učinilac će se kazniti zatvorom od tri do deset godina i novčanom kaznom (Krivični zakonik Republike Srbije, "Sl. glasnik RS", br. 85/2005, 88/2005 - ispr., 107/2005 - ispr., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 i 35/2019).

UTAJA POREZA NA DODATU VRIJEDNOST

Sistem javnih prihoda i rashoda, odnosno fiskalni sistem, čini mnoštvo propisa (Jovašević i Hašimbegović, 2001:132). Utaja poreza na dodatu vrijednost (PDV) predstavlja način izvršenja krivičnog djela poreske utaje koji u posljednjih nekoliko godina, tačnije od stupanja na snagu Zakona o porezu na dodatu vrijednost, odnosno od 1. Januara 2005. godine, postaje dominantan oblik poreske utaje. Dakle, s obzirom na uvođenje poreza na dodatu vrijednost (PDV) u poreski sistem Republike Srbije, došlo je do pojave novih oblika izvršenja ovog krivičnog djela. Različiti su pojavni oblici utaje poreza na dodatu vrijednost. Jedan od načina izbjegavanja plaćanja ovog poreza jeste nepodnošenje PDV prijave za poreski prihod za koji je obveznik po Zakonu o PDV-u obavezan da obračunava PDV i preda poresku prijavu. Ovaj pojavni oblik utaje PDV-a podrazumijeva ponašanje poreskog obveznika koje je u suprotnosti s članom 37. Zakona o PDV-u, odnosno neizvršava obaveze koje su ovim članom utvrđene (nepodnošenje PDV prijave, neobračunavanje i neuplaćivanje PDV-a). Najčešće ovome prethodi nevođenje evidencije o ostvarenom prometu, odnosno neformiranja poslovne dokumentacije, u skladu s članom 37, stav 3 Zakona o PDV-u. Također, ovaj oblik utaje poreza vrši se davanjem lažnih podataka o činjenicama koje su od značaja za obračun, iskazivanje i prometa u cilju umanjenja PDV-a, kao i korišćenju lažnih faktura. U prvom slučaju se u podnijetoj poreskoj prijavi, uopće ne prikazuje da je PDV obaveza koja je nastala po osnovu ostvarenog prometa dobara i usluga u odgovarajućem kalendarskom periodu, zato pto se ostvareni promet uopće i ne evidentira ili se prikaže samo dio ostvarenog prometa i na taj način djelomično umanju stvarna poreska obaveza. U drugom slučaju, odnosno u slučaju korišćenja lažnih faktura, tj. lažnog fakturiranja, radnja djela se ogleda u pravljenju lažnih ulaznih faktura sa iskazanim PDV-om, kako bi se neosnovano ostvarilo pravo na prethodni porez, a zatim se uopće ne plati ili znatno umanju PDV obaveza. Ovi pojavni oblici uglavnom su vezani za poslovanje preko fiktivnih, odnosno tzv. „fantomskih firmi“. Naime, privredna društva koja su u sistemu PDV-a, ispostavljaju lažne fakture na ime fiktivnih preduzeća, i na taj način obezbjeđuju sebi povraćaj

poreza, a da u stvarnosti nije ni došlo do prometa robe ili vršenja usluga (Nicević i Ivanović, 2013:147).

S obzirom na prirodu vršenja ovog krivičnog djela, tj. načine izvršenja kao i na načine rada, odnosno poslovanja subjekata privrednog poslovanja i drugih pravnih lica u okviru kojih se vrši krivično djelo poreske utaje, svakako bi najčešći način saznanja ovog djela trebalo da budu prijave inspekcijskih organa (Nicević i Ivanović, 2013:182). Međutim, praksa govori drukčije, a to je da zbog visokog stepena prisutnosti korupcije među licima koja su zadužena na poslovima kontrole i otkrivanja malverzacija, pa i samog sprečavanja ovog krivičnog djela, ovo predstavlja jedan veoma složen i težak zadatak.

POLICIJSKA I SUDSKA PRAKSA

Analizirajući postojeću praksu, pojavne oblike i načine izvršenja, tehniku i taktiku izvršilaca, kao i praksu organa otkrivanja i gonjenja u policijskoj i sudskoj obradi krivičnih djela privrednog kriminaliteta, može se doći do osnovnog zaključka da se ova krivična djela ne mogu dokazati bez materijalnih dokaza i to, najčešće, u vidu temeljne dokumentacije i poslovnih knjiga koje su poslovni subjekti dužni da vode na osnovu zakona i drugih propisa (Banović, 2001:21).

Davanje lažnih podataka o činjenicama koje su od značaja za obračun najčešće je radnja izvršenja kod utaje. U praksi postoje dvije kategorije kao načini vršenja utaje PDV-a i to su: neevidentiranje ukupno ostvarenog prometa radi umanjenja PDV obaveze i korišćenje lažnih faktura. Utaja PDV često se čini na jednostavan način koji su se u praksi pokazali kao uspješniji od složenih transakcija sa velikim brojem učesnika u prometu dobara i usluga.

Tako je Općinski sud u Kragujevcu, presudom K.br.579/07, za krivično djelo poreske utaje proglasilo krivim D.Ž., zato što je kao vlasnik trgovinske radnje u Kruševcu s namjerom da potpuno izbjegne plaćanje PDV-a, dao lažne podatke o zakonito stječenim prihodima tako što je, suprotno odredbama Zakona o porezu na dodatu vrijednost, u poreskoj PDV prijavi jednostavno iskazao veće iznose nabavljenih dobara i prethodno plaćenog PDV-a od iznosa za koji je posjedovao fakture dobavljača, čime je izbjegao da obračuna i uplati PDV u iznosu od 439.627.00dinara. (Vuković, 2009:120). Osim ovoga primjera često se dešava da poreski obaveznik koristi PDV koji se u tu svrhu ne može koristiti.

Općinski sud u Šapcu, za krivično djelo poreske utaje, presudom K.70/2007, oglasio je krivim G.Ž., iz Šapca zato što je kao direktor preduzeća N A.d. iz Šapca u namjeri da izbjegne plaćanje PDV-a, za vrijednost dao lažne podatke o činjenicama koje su od značaja za utvrđivanje PDV obaveze, tako što je u poreskim prijavama za porez na dodatu vrijednost bez osnova izvršio odbitak prethodnog poreza koji je bio iskazan na fakturama preduzeća C, koje je to preuzeće izdalo po osnovu usluge procesne vrijednosti imovine, i kao nisu bili ispunjeni uvjeti za odbitak (tog) prethodnog poreza. Primljene usluge po predmetnim fakturama nisu korišćene za promet dobara i usluga koji su oporezivi PDV-om, već je procjena imovine vršena radi prodaje nepokretnosti koja je oporeziva porezom na prijenos apsolutnih prava, pa je tako poreska obaveza preduzeća N A.d. iz Šapca neosnovano umanjena za iznos PDV-a

iskazanog na fakturi preduzeća C, čime je izbegnuto plaćanje PDV-a u iznosu od 225.003.00 dinara (Vuković, 2009: 121).

Izbjegavanje plaćanja PDV-a neevidentiranjem ukupno ostvarenog prometa dobara i usluga, sastoji se u netačnom obračunavanju i iskazivanju PDV-a, koje naravno nije u skladu sa ostvarenim obimom prometa dobara i usluga. Jednostavnije rečeno uopće se ne prikazuje PDV obaveza koja je nastala po osnovu ostvarenog prometa dobara i usluga u odgovarajućem periodu.

Na ovaj način je osnivač koji je istovremeno bio i odgovorno lice u jednom beogradskom preduzeću, izbegao plaćanje više od 50.000.000.00 dinara PDV, s obzirom na to da za promet koji je ostvaren tokom 2005.godine, u iznosu od gotovo 400.000.000.00 dinara, uopće nije bilo formirano poslovno knjigovodstvo, niti je obračunat i plaćen PDV. Nadležnoj filijali Poreske uprave u roku su podnošene PDV prijave u kojoj su uneseni lažni podaci o ostvarenom prometu dobara i usluga. Na isti način je i jedno preduzeće iz Aleksinca koje je u toku četiri mjeseca 2006. godine ostvarilo promet dobara i usluga sa većim brojem kupaca na području Republike Srbije u ukupnoj vrijednosti od blizu sto miliona dinara. Iako su izdati uredni računi u kojem su tačno iskazani iznosi poreza na dodatu vrijednost, oni nisu kažnjeni, a ostvareni promet nije prikazan u podnijetim mjesečnim PDV prijavama. Na ovaj način je prikrivena cjelokupna PDV obaveza ovog preduzeća čime je izbegnuto plaćanje PDV-a u ukupnom iznosu od blizu dvadeset miliona dinara (Vuković, 2009: 122).

Općinski sud u Kragujevcu presudom K.br. 579/08, oglasilo je krivim P.P. za krivično djelo poreske utaje, zato što u svojstvu ovlaštenog lica STR iz Požarevca koji je vlasništvo njegove ćerke, u namjeri da izbjegne plaćanje PDV-a, nije u poslovnim knjigama evidentirao prodaju robe u vrijednosti od 1.454.710.00 dinara, već je radi prikrivanja ostvarenog prometa sačinio neistinitu dokumentaciju da je roba otpremljena kupcu, a potom navodno vraćena, čime je izbegnuto plaćanje poreza PDV-a u iznosu od 221.904.91 dnara. Iz sličnih razloga je i Općinski sud u Paraćinu, presudom K.br. 6/07 proglasio je krivim I.B. za krivično djelo poreske utaje zato što je u vremenskom periodu od 1.februara 2006. godine do 30. aprila 2006. godine, u svojstvu direktora preduzeća B.d.o.o. u namjeri da potpuno izbjegne plaćanje PDV-a, izvršio nabavku dobara od većeg broja dobavljača u ukupnoj vrijednosti od 5.352.902.00 dinara, što nije evidentirano u poslovnim knjigama svog preduzeća. Ista dobra je potom prodao za gotov novac raznim kupcima bez evidentiranja i iskazivanja prometa u poslovnim knjigama i bez obračunavanja i plaćanja PDV-a, pri čemu je sačinio i lažne fakture i otpremnice o navodnoj isporuci dobara preduzeća T.Đ., čime je izbegao plaćanje PDV-a u iznosu od 499.093.00 dinara (Vuković, 2009:123 i 124). Korišćenje lažnih faktura jedna je od osnovnih radnji izvršenja kod utaje na PDV-a. Lažna faktura najčešće se obezbjeđuje od nepostojećih preduzeća ili se jednostavno takve fakture falsifikuju i potom se prikazuju kao prave u poslovnom knjigovodstvu preduzeća. Najvažnija okolnost kod ovog vida izvršenja utaje PDV-a jeste korišćenje lažnih faktura o navodnoj isporuci dobara, usluga u kojem učestvuju kako lažna tako i regularna preduzeća.

Vlasnik i direktor jednog beogradskog preduzeća utajio PDV u iznosu od gotovo 100.000.000.00 dinara. On je neosnovano koristio prethodni porez koji je iskazan na ulaznim računima nekoliko fantom-preduzeća. Bilo je gotovo očigledno da su ispostavljene fakture od strane fantom-preduzeća lažne u toj fazi prometa, jer njih nije

ni pratila isporuka dobara niti plaćanje PDV-a. Te fakture su samo poslužile za neosnovano iskazivanje prethodnog poreza od strane beogradskog preduzeća koje je utajilo PDV. Ubjedljiv primjer drugog preduzeća u kome je učestvovalo posredno preduzeće je: to posredno preduzeće je posredovalo između fantom-preduzeća i regularnih preduzeća, pri čemu ne samo da je ono izbjegavalo plaćanje PDV-a, već je to omogućavalo i regularnim preduzećima sa kojima je imalo poslovni odnos. To je realizirano tako što su im regularna preduzeća fiktivno fakturirala već plasirana dobra na ilegalnom tržištu i na taj način se praktično razdužili tim dobrima na legalan način. Tim istim ali i drugim regularnim preduzećima ovo beogradsko preduzeće koje je poslovalo kao posredno i koje je i glavni akter u ovom slučaju, obezbeđivalo je gotov novac regularnim preduzećima, što je opet podrazumijevalo korišćenje lažnih faktura. Ovim putem regularnim preduzećima je fakturirana, sa iskaznim PDV-om, isporuka dobara i usluga koja su ta preduzeća već nabavila na ilegalnom tržištu za gotov novac i bez evidentiranja u poslovnim knjigama. Naplaćene fakture preko tekućeg računa, beogradsko preduzeće koje je poslovalo kao posredno, vraćalo je u gotovom novcu regularnim preduzećima. Sve ove transakcije je posredno preduzeće činilo uz odgovarajuću proviziju (Vuković, 2009:128 i 129). Takve lažne fakture, za potrebe većeg broja samostalnih trgovinskih radnji sa područja Beograda i okoline obezbeđivalo je jedno beogradsko preduzeće, preko nekoliko lažnih preduzeća, odnosno preduzeća koja su bila nedostupna kontroli poreskih organa. Ova lažna preduzeća obezbeđivala su ulaznu dokumentaciju beogradskom preduzeću koje je potom kao posrednik, ispostavljalo lažne račune samostalnim trgovinskim radnjama. Iako je na lažnim fakturama lažnih preduzeća bio uredno iskazan PDV, beogradsko preduzeće koje je u ovim transakcijama bilo posrednik nije moglo da se koristi kao prethodni PDV, jer taj promet nije ni ostvaren. Korišćenje lažnih faktura kao jedna od najznačajnijih radnji u izvršenju kod utaje PDV-a, prisutna je u svim fazama prometa.

Primjer jednog preduzeća iz Šapca je ilustracija slučaja kada se to čini preko umanjenja prodajne cijene dobara i usluga. Navedeno preduzeće je na osnovu lažnih računa koje su pribavljene od tri preduzeća sa područja Beograda i Valjeva, fingiralo nabavku dobara u vrijednosti od blizu dvjesto miliona dinara sa iskazanim PDV-om od preko dvadeset miliona dinara. Potom je prikazana navodna prodaja tih dobara, ali sa znatno umanjenom cijenom, za preko 50% i sa isto toliko umanjenom PDV obavezom. Na ovaj način preduzeće iz Šapca neosnovano je iskoristilo prethodni PDV, koji je sadržan u razlici iznosa prethodnog i dugovanog PDV-a, za koliko je isto preduzeće u njemu utajilo PDV (Vuković, 2009:130).

Utaja PDV-a kod nezakonitog raspolaganja gotovim novcem, u tijesnoj je vezi sa utajom poreza na ostale prihode građana. Imaju za cilj izvlačenje gotovog novca iz legalnih novčanih tokova, pa se ostvaruje utaja ne samo PDV-a već i poreza na ostale prihode građana. Preduzeća koja posluju na ovakav način su lažna ili fantom preduzeća i posredna ili perač-preduzeća, to čine da bi obezbjedili gotov novac, uz odgovarajuću proviziju, za regularna preduzeća. Regularna preduzeća cjelokupan iznos takve fakture ne plaćaju gotovinski već na tekući račun preduzeća koje im je takvu fakturu ispostavilo. Cjelokupni iznos PDV-a, koji je iskazan na opisanoj ulaznoj fakturi, ova regularna preduzeća neosnovano koriste kao prethodni PDV, uprkos činjenici da uopšte nije bilo prometa dobara i da taj iznos PDV-a nije plaćen u

prethodnoj fazi prometa. Regularna preduzeća od lica koja kontrolišu poslovanje fantom i perač preduzeća, dobijaju gotov novac, bez ikakvog evidentiranja u poslovnim knjigama, u visini iznosa lažne fakture koju su platili preko tekućeg računa, najčešće umanjenom za iznos prethodno dogovorne provizije. U ovakvim transakcijama svi učesnici su na dobitku, a budžet Republike Srbije oštećen (Vuković, 2009:132). Prema opisanom modelu jedno privatno preduzeće sa područja Lazarevca je tipičan primjer kako se gotov novac, koji se plasira na ilegalnom tržištu uz odgovarajuću proviziju, obezbeđuje fiktivnim otkupom poljoprivrednih proizvoda. Ovo preduzeće je tokom dvije godine od poljoprivrednog proizvođača koji poseduje samo četiri hektara obradive zemlje otkupilo 2.300.000.00 kilograma poljoprivrednih proizvoda. Na ime takvog otkupa to preduzeće je sa svog tekućeg računa podiglo gotov novac u ukupnom iznosu od preko 100.000.000.00 dinara. Podignuta gotovina navodno je isplaćena poljoprivrednom proizvođaču radi čega su sačinjeni falsificirani otkupni listovi, za koje je utvrđeno da po njima nije izvršen otkup. Cjelokupna količina otkupljenih poljoprivrednih proizvoda prodana je fantom-preduzećima. Fantom-preduzeća su fakturirala, u znatno većoj vrijednosti navodnu isporuku različitih vrsta dobara i usluga. Plaćanje je zatvoreno robnom kompenzacijom koja nije sprovedena preko tekućih računa. Porez iskazan na ulaznim fakturama fantom-preduzeća neosnovano je iskorišćen je kao prethodni porez. Ovim prethodnim porezom preduzeće iz Lazarevca umanjilo je svoj dugovni PDV. Isto preduzeće je potom ispostavilo je potom veći broj lažnih faktura regularnim preduzećima o navodno izvršenim raznim vrstama usluga koje su mu uredno plaćene. Takvu izvršenu uplatu je lazarevačko preduzeće vratilo je odmah u gotovom novcu regularnim preduzećima, s obzirom sa tim da suština ove transakcije nije bila pružanje usluga već obezbjeđivanje gotovine regularnim preduzećima uz odgovarajuću proviziju, što je i bila osnovna djelatnost lazarevačkog perač-preduzeća (Vuković, 2009:132-133).

U razjašnjavanju i dokazivanju krivičnog djela izbjegavanja plaćanja poreza do korisnih podataka dolazi se analizom kupovine i prodaje robe osumnjičenog i njegovih poslovnih veza u tim poslovima što, pored prikupljanja obavještenja od određenih lica, podrazumijeva uvid, upoređenje i određena vještačenja dostojeće dokumentacije i evidencije. Posebnu pažnju treba obratiti na određenu dokumentaciju i evidenciju koje se nalaze kod nadležnih poreskih i inspeksijskih organa, službi društvenog knjigovodstva, banaka, poslovnih udruženja i dr. jer se uvidom i upoređenjem dokumentacije može utvrditi neslaganje u pogledu prijavljenih i ostvarenih prihoda od poreskog obveznika (Bošković, 2005:370).

ZAKLJUČAK

Posmatrajući sa strane pozitivnog prava, utaja PDV-a, kao i svaka druga vrsta poreske utaje, definirana je kao potpuno ili djelomično izbjegavanje plaćanja obaveza ili drugih dažbina, davanjem lažnih podataka, njihovim prikrivanjem ili neprijavlivanjem onda kada je ta obaveza neophodna i kada se sama obaveza na osnovu toga utvrđuje, bez obzira da li se radi o zakonito ili nezakonito stečenim predmetima ili prihodima. Stav zakonodavca je da nema toleriranja na utaju poreza, kako ovo krivično djelo može biti počinjeno činjenjem ili nečinjenjem, ili u oba

slučaja istovremeno. To je, kako je navedeno u ovom radu i kroz primejre policijske i sudske prakse, može se desiti neprijavlivanjem, prikrivanjem ili prikazivanjem drukčijeg (lažnog) stanja koje se odnosi na ukupne, relevantne i tačne poreske podatke, od kojih ovisi ukupna visina poreza. Iako se izmjenama i dopunama krivičnog zakona, te pooštavanjem mjera i kazni za utajivače poreza može smatrati da sve to daje preventivno dejstvo, ipak sudska ipak fenomenologija izvršenja svih poreskih utaja, pa i utaja PDV-a, govore da pravo preventivno dejstvo daju akcije suzbijanja i stalne i temeljne provjere nadležnih organa sa istražnim i procesnim ovlaštenjima. Posebno iz primjera policijske i sudske prakse, daje se na značaju da postupak otkrivanja mora biti blagovremen, detaljan i nužan, da bi se zaštitio finansijski sistem države. Pri svemu tome treba naglasiti stručnost, operativnost i zakonitost, među ostalim prioritarnim načelima rada nadležnih organa.

BIBLIOGRAFIJA

1. Banović, B. (2001). Pojam, obim, struktura i druge karakteristike privrednog kriminala u SR Jugoslaviji, Časopis – Privredni kriminal i korupcija. Institut za kriminološka i sociološka istraživanja. Beograd.
2. Bošković, M. (2005). Kriminalistička metodika. Kriminalističko-policijska akademija. Beograd.
3. Jovašević, D., Hašimbegović, T (2001). Krivično djelo poreska utaja. Institut za kriminološka i sociološka istraživanja. Beograd
4. Krivični zakonik Republike Srbije ("Sl. glasnik RS", br. 85/2005, 88/2005 - ispr., 107/2005 - ispr., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 i 35/2019)
5. Nicević, M., Ivanović, R. A (2013). Poreska utaja. Ekonomski izazovi – Časopis Departmana za ekonomske nauke Univerziteta u Novom Pazaru. Novi Pazar.
6. Nicević, M., Ivanović, R. A (2013). Privredni kriminalitet. Univerzitet u Novom Pazaru. Novi Pazar.
7. Popović, D. (2008). Poresko pravo. Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu – Službeni glasnik. Brograd.
8. Vuković, M. (2009). Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi. Službeni glasnik. Beograd.
9. Zakon o porezu na dodatu vrijednost Republike Srbije ("Sl. glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018, 4/2019 - usklađeni din. izn., 72/2019 i 8/2020 - usklađeni din. izn.)

RESUME

From a positive point of view, VAT evasion, like any other type of tax evasion, is defined as the total or partial avoidance of payment of obligations or other duties, giving false information, concealing it or not reporting it when the obligation is necessary and when the obligation is determined on that basis, regardless of whether it is legally or illegally acquired items or income. The position of the legislator is that there is no tolerance for tax evasion, how this crime can be committed by doing or not doing, or in both cases at the same time. As stated in this paper and through examples

of police and court practice, this can happen by not reporting, concealing or presenting a different (false) situation related to the total, relevant and accurate tax data, on which the total amount of tax depends. Although the amendments to the criminal law, and the tightening of measures and penalties for tax evaders can be considered to have a preventive effect, the court's phenomenology of all tax evasion, including VAT evasion, shows that the right preventive effect is given by actions of suppression and constant and thorough inspections of competent authorities with investigative and procedural powers. Especially from the example of police and court practice, it is emphasized that the detection procedure must be timely, detailed and necessary in order to protect the financial system of the state. In all this, the expertise, operability and legality should be emphasized, among other priority principles of the work of the competent authorities.