

Др Иван Раонић<sup>1</sup>  
Висока школа за економију и управу, Београд  
Др Зоран Васић<sup>2</sup>  
Пореска управа Републике Србије

ПРЕГЛЕДНИ РАД  
Рај је примљен 24.02.2014.  
Рај је одобрен 27.03.2014.

## ПОРЕСКА УТАЈА ПДВ У СРБИЈИ И ФЕНОМЕН ФАНТОМСКИХ ФИРМИ

### Апстракт

*Као и било који порез други порез, и ПДВ је подложен пореској евазији и пореској утаји. Треба рећи да сам његов концепт кредит – повраћај нуди јединствену могућност злоупотребе, што је већ дужи временски период главна забринутост у Европској унији ( ЕУ ), док се у Србији профилисао специфичан вид пореске утаје ПДВ, тзв. пословање са фантомским фирмама. Овај рад описује основне облике пореских прекршаја карактеристичних за ПДВ , разматра како их решити , базирајући се на искуствима развијених замаља, са посебним освртом на специфичностима концепта опорезивања ПДВ – ом у Србији.*

**Кључне речи:** порез на додату вредност, пореска утаја, спровођење, поштовање, непридржавање, фантомске фирме,

**ЈЕЛ Класификација:** H20, H25, H26,

## VAT FRAUD IN SERBIA AND PHENOMENON OF SHELL (PHANTOM) COMPANIES

### Abstract

*Like any tax, the VAT is vulnerable to evasion and fraud. It should be said that its concept of credit - refund offers the unique possibility of abuse, which has for a long time the main concern in the European Union (EU), while in Serbia profiled specific form of VAT evasion, so called "Business with phantom companies". This paper describes the basic types of tax violations characteristic of VAT, considers how to solve them, based on the experiences of development countries, with a special focus on the specific concept to VAT in Serbia.*

**Key words:** value added tax, tax evasion, enforcement, compliance, non-compliance, shell ( phantom ) companies,

<sup>1</sup> ivan.raonic@gmail.com

<sup>2</sup> zoran.vasic@purs.gov.rs

## Увод

Основна идеја креатора пореске политике приликом увођења пореза на додату вредност ( ПДВ ) је била да се повећају порески приходи. У том смислу, како на академском, тако и на практичном нивоу дискусије, може се чути да је порез на додату вредност најбољи порески облик до сада креиран.

Са друге стране, исти ти креатори су схватили да и овај порески облик није имун на утају и евазију, али да је ипак мање рањив у односу на остале порезе. Ипак, сам концепт опорезивања ПДВ – ом је стављен на пробу јер је дошло до значајног пада порески прихода појавом разноразних видова пореских утаја. У ЕУ је најзначајнији вид тзв. “ карусел ( рингишпил ) утаја “, док се у домаћим условима појавио феномен тзв. “ фантомске фирме “. Значајно је напоменути да је Европска комисија 2004. године објавила податак да је ниво пореске утаје ПДВ у појединим земљама чланицама достигао ниво од 10% укупних ПДВ прихода ( Keen, Smith, 2007, стр.5. ).

Анализа проблематике имплементације и утаје ПДВ у овом раду фокусирана је на “ фактура – кредит “ форми, што подразумева да порески обвезници регистровани у систем ПДВ зарачунавају порез приликом продаје добара и услуга и издају одговарајуће фактуре својим клијентима. Овако исказани порез у примљеним фактурама, такође регистровани обвезници у систему ПДВ, могу да одбију од обавезе за плаћање пореза у конкретном пореском периоду.

И управо овакав начин функционисања ПДВ представља проблем за пореске власти сваке од земаља у коме је имплементиран овакав систем опорезивања потрошње. Наиме, уколико продавац роба и услуга изда “ фиктиван “ рачун, са фиктивно исказаним износом ПДВ, купац добара тако фиктивно исказан порез може користити на претходно описан начин ( кредит или повраћај ), што је у оба случаја велики проблем јер долази до умањења пореских прихода. Оно што је требало да буде предност ПДВ вратило се као бумеранг.

## Проблематика функционисања система пдв и типологија пдв утаја

Заговорници ПДВ најчешће истичу да је ПДВ такав систем опорезивања који “ сам себе спроводи “, у смислу да је сваки учесник у промету заинтересован да од претходног учесника добије адекватну фактуру, са правилно исказаним ПДВ, како би по основу тако исказаног ПДВ могао да користи порески кредит у наредној фази промета.

Предузећа регистрована у систему ПДВ свакако неће имати никакве користи за себе ( изузев одређених погодности у обртном капиталу ) уколико набављају добра која нису опорезована ПДВ, или без документованог основа за одбитак ПДВ, јер неће моћи да остваре порески кредит или повраћај ПДВ за тако набављена добра. У том смислу, често се може чути да је концепт опорезивања ПДВ више “ самокорективни “ систем, него ли систем који “ сам себе спроводи “. Наиме, ако из било ког разлога претходни учесник у промету, регистрован у систему ПДВ,

избегне да обрачуна и плати ПДВ, ПДВ ће се свакако појавити у наредној фази, код следећег учесника у промету, који је од свог добављача захтевао фактуру са исказаним ПДВ.

Међутим, без обзира на описани механизам функционисања наведене карактеристике ПДВ – а не би требало преувеличавати. Наиме, и даље остаје случај да предузећа која продају добра физичким лицима и предузећима која нису у систему ПДВ – а имају интерес да у својим фактурама не искажу обавезу за ПДВ. Дакле, док са једне стране учесници у промету имају интерес да им њихови добављачи у фактурама исказују ПДВ, како би искористили право на рефундацију или порески кредит, са друге стране они немају неки посебан интерес да сами искажу, односно обрачунају и плате пореску обавезу. Из тог разлога, Хемминг и Каи наглашавају да је утисак да је концепт опорезивања ПДВ – ом систем који “ сам себе спроводи “ у ствари велика илузија.

Да би добили основну представу о типовима ПДВ утаја, корисно је да се направи разлика између оних који настају код других пореских облика, нпр. пореза на промет, и оних које рефлектује основна карактеристика ПДВ, могућност коришћења претходног пореза ( порески кредит у фактури добављача ).

### ***Пореске утаје које могу да настану и код ПДВ-а и код пореза на промет ( ПнП )***

– ***Непријављена продаја ( пазар )***. Трговац може пријавити само део дневног пазара, фалсификујући податке и пословне књиге, а такође део продаје може водити ван званичних књига ( на црно ). У систему ПДВ, они могу али и не морају да издају фактуру ( рачун ). Ако се изда рачун, купац, ако је регистрован у систему ПДВ, тако примљен ПДВ може одбити од обавезе за ПДВ коју је исказао у пореском периоду. Да ли ће пореска евазија бити успешна зависи од могућности пореских власти да открију да је више ПДВ фактура издато него што их је пријављено у пореским пријавама пореских обвезника. У малопродаји наравно, велика је корист од неиздавања рачуна крајњем купцу, јер њему рачун и није потребан зато што не може да користи претходни ПДВ, а трговцу остаје порески кредит из претходне фазе промета. Купац који не тражи рачун ( тзв. фискални рачун ) сматра да не чини ништа нелегално, па су зато многе земље прибегле разним начинима како би подстакле купце да узимају рачуне приликом куповине роба, нпр. организовање наградних игара где рачун служи као наградни купон. У неким земљама, као што су нпр. Италија, Србија итд. прописана је обавеза узимања рачуна приликом изласка из малопродајног објекта.

– ***Мали порески обвезници***. Фирме које не испуњавају законом прописан износ за улазак у систем ПДВ, али могу по свом слободном избору да се пријаве у систем ПДВ. Проблем настаје када мали порески обвезници, који нису ПДВ обвезници, почну да издају рачуне са исказаним ПДВ, иако то по закону не би смели. При томе исти иако постају порески дужници, не плаћају обрачунати порез на додату вредност, а њихови купци тако исказан ПДВ користе као порески кредит. Поменута предузећа пореске власти врло тешко могу контролисати, а додатне потешкоће настају када се код фирми које су одбиле претходни ПДВ утврди да то нису смеле, јер су примиле рачун од фирме која није у систему ПДВ.

– **Пропусти приликом класификације добара и услуга.** У ситуацији када се врши промет добара и услуга који подлежу различитим стопама опорезивања ПДВ, продавац врло често може одређена добра, са више стопе опорезивања, да сврста у добра са nižом стопом опорезивања, и на тај начин избегне плаћање пореске обавезе.

– **Сопствена потрошња.** Добра и услуге која су опорезива ПДВ, порески обвезник често узима за сопствену потрошњу и при томе избегава да пријави такав промет. У принципу, ова категорија није најзначајнија при изучавању феномена пореске утаје, али је свакако значајно да се помене.

– **Наплаћен али неплаћен порез.** Ово је ситуација која се јавља како у варијанти лажног књиговодства ( књижење промета на црно ), тако и у варијанти намерног изазивања стечаја пре него што се плати порез држави.

– **Нерегистровани увоз.** Уколико порез није плаћен приликом увоза, онда постоји могућност велике зараде за увозника уколико тако увезена добра не пријави за опорезивање, а прода их на домаћем тржишту. Наравно, ово је далеко заступљеније код класичног пореза на промет ( једнофазни порез ), него код ПДВ, где се одмах приликом увоза обрачунава порез од стране царинских органа. Треба рећи да и код ПДВ постоји случај пореске преваре ( утаје ) у ситуацији када се роба, које се увози, уопште не евидентира код царинских органа ( тзв. нелегалан увоз ).

### ***Пореске утаје карактеристичне за ПДВ***

– **Лажно приказивање пореског кредита и износа за повраћај пореза.** Ово је најчешће коришћени начин за злоупотребу кредитног механизма ПДВ. Поједини аутори са правом тврде да ПДВ рачун пише чек који је наплатив код државе ( Бирд, 1993, стр.1222 ). Наведени механизам, односно, утаја овог типа може имати изузетно значајан финансијски обим. Тако на пример, у Холандији 1988. године се чак 44% свих ПДВ утаја односило на лажно приказивање пореског кредита и износа за повраћај пореза. Механизам утаје се заснивао на приказивању фалсификованих фактура, по којим уопште није долазило до промета, или приказивањем фактура у којима је приказан знатно већи промет од реалног, па самим тим и знатно већи износ примљеног ПДВ.

Код новооснованих предузећа овакав начин рада је мање заступљенији јер би велики пријављени порески кредит или износ за повраћај пореза значао да фирма ради са веома малим маржама.

Са друге стране, постоји много других начина за младе фирме да увећају улазне фактуре, а самим тим и порески кредит, а да при томе не изазивају сумњу. Наиме, почетна улагања, у смислу куповине капиталних добара ( основних средстава ) и осталих инпута, су сасвим очекивана на почетку рада а при том, почетна улагања свакако нису у корелацији са приходом фирме у почетним фазама рада.

– **Фантомске фирме.** Фирме које су основане искључиво из разлога да издају рачуне како би наредни учесници у промету могли да поврате ПДВ. Наиме, “ фантомске фирме “, су регистроване у систему ПДВ, али најчешће под лажним именом власника, пословног седишта и уопште са лажним подацима о фирми. Наведене фирме издају рачуне како би наредни учесници у промету могли да одбију претходни ПДВ, користе улазне рачуне од других фантомских фирми како

би користили повраћај ПДВ од државе и на крају примају фактуре од легалних предузећа а робу продају за готов новац већем броју лица при томе избегавајући да евидентирају промет кроз пословне књиге предузећа.

– **Висина пореских стопа.** Пореска утаја свакако добија на значају у ситуацији када су пореске стопе веће. Другим речима, у ситуацији високих стопа ономе ко изврши пореску утају остаће већи износ на располагању него у ситуацији ниских стопа. Такође, потпуно је небитно да ли ће се пореска утаја одиграти код улазног ПДВ или код излазног, поента је да порески обвезници имају већу склоност ка утаји када су пореске стопе височије, јер знају да фирми остаје значајан износ од неплаћеног пореза.

Генерално гледано, свакако се може рећи да механизам ПДВ омогућава мањи степен пореске евазије од класичних једнофазних пореза на потрошњу. Искуства земаља у којима се као облик опорезивања потрошње примењује порез на додату вредност, показују да систем ПДВ, са свим поменутиим карактеристикама, успешно опстаје, чак и са применом прилично високих стопа пореза.

## ПДВ утаја у Србији са аспекта феномена “фантом фирма“

Како је већ речено, најкарактеристичнија ПДВ утаја се заснива на лажном приказивању улазног ПДВ у знатно вишем износу у односу на приказану обавезу за ПДВ. У међународним оквирима је више различитих типологија ПДВ утаје, а на овом месту ће се поменути случај ПДВ утаје када се тргује робом са нултом стопом пореза, а при томе се ПДВ не наплаћује приликом увоза. Ово је назаступљенији начин утаје унутар Европске уније, из разлога што роба у ствари не прелази државну границу, па се том приликом не наплаћује ПДВ приликом увоза. Овај вид утаје се среће под називом “Рингишпил утаја“ ( Carousel fraud ).

На дијаграму 1. је приказан механизам “Рингишпил утаје“. За ову врсту пословне трансакције, поред минимум два учесника у промету, неопходан је још један учесник који се у економској теорији Велике Британије среће под називом “непостојећи трговац за утају унутар заједнице“, односно фирма која у ствари креира пореску утају.

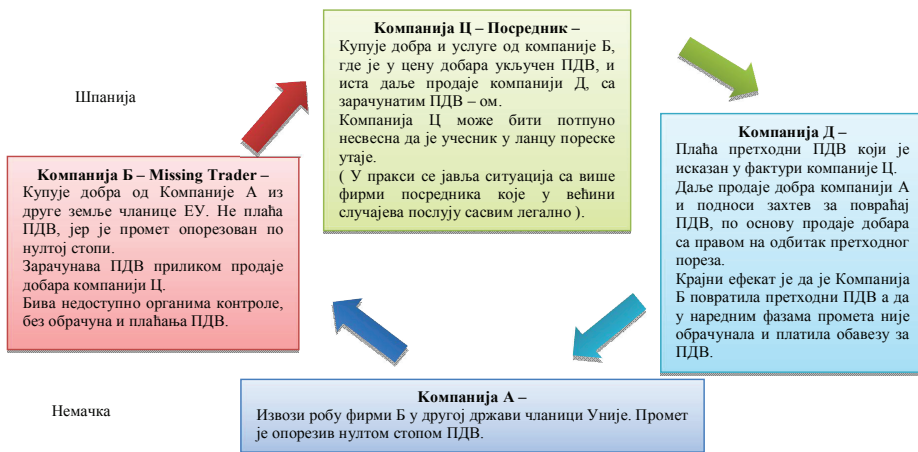
У првом кораку, као што се са дијаграма може уочити, фирма А ( Немачка ) продаје робу фирми Б у другој земљи чланици Уније ( Шпанија ). Роба је са нултом стопом ПДВ, јер се промет добара унутар ЕУ не опорезује ПДВ - ом. По основу ове трансакције фирма А има право на одбитак улазног ПДВ ( тзв. пореско ослобођење за продату робу са правом на одбитак претходног пореза ). Претпостављена продајна цена ове робе је 100 €.

У другом кораку фирма Б продаје купљену робу, од фирме А, фирми Ц, која се такође налази у Шпанији и издаје фактуру на 115 €, од чега се на ПДВ односи 15€ ( пошло се од претпоставке да је ПДВ у Шпанији 15%, а да фирма Б није зарачунала никакву маржу на продату робу ). При томе, фирма Б није платила никакв ПДВ приликом увоза јер је роба опорезована нултом стопом ПДВ. Овако издата фактура са исказаним ПДВ наредном учеснику у промету даје право на одбитак улазног ПДВ. Међутим, ствар је у томе што фирма Б исказану обавезу за ПДВ од 15€, по основу издате фактуре, неће пријавити пореским органима, ПДВ

неће платити и нестаће. Фирма Б се назива “ миссинг традер “, односно, учесник у промету који избегава обавезу плаћања ПДВ - а.

У трећем кораку издата фактура са исказаним ПДВ, од фирме Б, долази до фирме Ц, односно до више фирми, наредних учесника у промету. Фирма Ц ( једна или више ) могу бити потпуно несвесни да су уплетени у механизам пореске утаје. И овде ћемо ради упрошћавања узети за пример да фирма Ц није зарачунала маржу и да је фирми Д испоставила фактуру на 115 €, од чега се на ПДВ односи 15€. Фирма Ц ће искористити порески кредит од 15€ који је добила као претходни, уз фактуру од фирме Б. Фирма Ц се назива посредник, и оваквих фирми може бити у већем броју од чега већина њих може потпуно легално пословати.

Дијаграм 1. : Carousel Fraud ( Рингишпил утаја ) у земљама ЕУ



Извор : Ауторски приказ

У четвртном кораку фирма Д враћа робу назад у Немачку, најчешће преко неке треће земље. Фирма Д има право на повраћај ПДВ по основу фактуре од фирме Ц.

Дакле, кључна ствар за наведени поступак пореске утаје је пронаћи тзв. missing trader, односно фирму која ће иницијално зарачунати ПДВ, исти неће пријавити, новац од ПДВ ће задржати за себе и нестаће пред пореским органима. Вреди напоменути да сви остали учесници ( фирме А, Ц и Д ) могу бити потпуно невини у овом поступку пореске утаје.

У домаћим условима се могу наћи одређене сличности са наведеним механизмом. Наиме, учесник у промету који се у ЕУ назива “ missing trader “, у нашој пракси се најчешће назива “ фантомска фирма “.

Опште карактеристике оваквог учесника у промету су следеће :

- фирма је уредно регистрована код регистрационих органа, у нашој пракси је то АПР,
- фирма има уписано седиште, оснивачки капитал и лице овлашћено за заступање,
- фирми је од стране пореског органа додељен Порески идентификациони број ( ПИБ ),

- фирми је додељен и матични број,
- фирма има отворене текуће рачуне код пословних банака.

Овако гледано, заиста се не можемо сложити са констатацијом да се ради о фантомском предузећу, јер се приказно предузеће по свему може третирати као било које друго предузеће. Такође, овај рад ће обухватити искључиво ПДВ утају коју спроводе фантомске фирме, док ПДВ утаје које су настале услед непознавања прописа од свих осталих фирми које редовно послују неће бити разматране.

Пошто смо дали осврт са терминолошког аспекта, сада ћемо приказати како функционише ПДВ утаја када се као један од учесника у промету појави тзв. фантом фирма. Већ је поменуто да су бројни механизми ПДВ утаје, а на овом месту ћемо се осврнути на специфичности ПДВ опорезивања у Србији, па тако разлози за оснивање фантомских фирми, између осталог, могу бити :

а) нелагалан увоз робе, при чему се избегава обрачун царине и ПДВ приликом увоза, стављање нелегално увезене робе у промет, при чему се приликом издавања фактуре купцу обрачунава ПДВ али се исти не плаћа, а купац овако исказан претходни ПДВ користи као кредит или тражи рефундацију. Фантом фирма мањи број издатих фактура књижи кроз пословне књиге, како би се створио привид легалног пословања, и подноси пореске пријаве са нетачно исказаним подацима, из истог разлога стварања привада. За примљену робу купац добављачу плаћање може вршити сасвим легално, преко пословног рачуна, или у готовом ако је саучесник у овим нелегалним радњама. Купац робе, уколико је саучесник у кривичном делу фантом фирми плаћа провизију за “ опрани “ ПДВ, а фантом фирма након неколико трансакција престаје да обавља своју пословну активност и бива недоступно органима контроле.

б) легалан увоз робе, плаћање царине и ПДВ приликом увоза, али је даља продаја робе “ на црно “, тј. непознатом броју физичких лица за готов новац, уз избегавање обрачуна и плаћања ПДВ – а. Такође, наведена роба може бити продата и правним лицима, али без издавања фактуре и навођења пословног имена купаца, а купци овако примљену робу не књиже кроз пословне књиге предузећа већ је даље продају за готов новац. Након неколико трансакција, фантом фирма тражи повраћај ПДВ плаћеног приликом увоза, и након извршеног повраћаја престаје да обавља пословне активности и бива недоступно органима контроле.

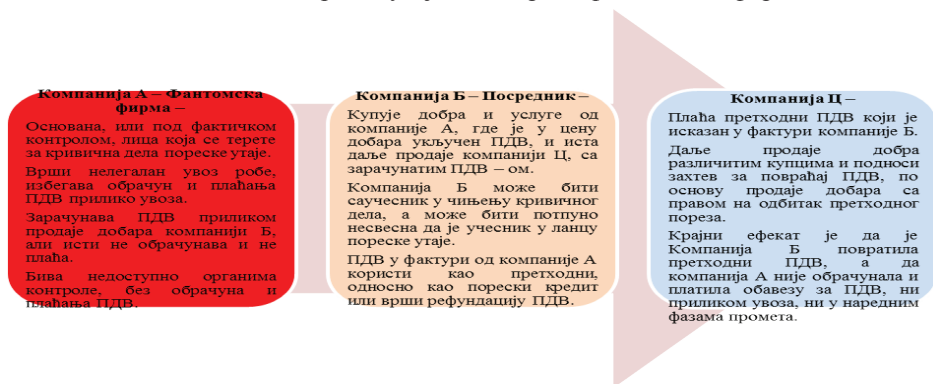
с) издавање фактура са исказаним ПДВ за извршене разне услуге (саветовања, израда веб сајтова, маркетинг, итд. ), које заиста нису пружене. Примаоци оваквих услуга претходни ПДВ у фактури добављача (испоручиоца услуга ) користе као порески кредит или га рефундирају, а заузврат фантом фирмама плаћају провизију за “ опрани “ ПДВ. Фантом фирма ПДВ у излазној фактури често и не књижи, нити подноси пореске пријаве, и након неког времена бива недоступно органима контроле.

На дијаграму 2. је дат илустративни приказ пословања фантомских фирми у току процеса ПДВ утаје, са освртом на пример пословања под тачком а).

Најчешћи вид тзв. “ нестајања фантом фирми “ је препродаја предузећа између више власника. Тако се дешава да фирму региструје лице које никада није осуђивано, нема ни један прекршај, а онда након неког времена фирму препрода лицима која се терете за пореска кривична дела. Када власник фирме постане ин-

криминисана персона, почиње процес пореске утаје. Након неког времена, фирма се препродаје другом лицу, које је недоступно органима контроле, или је ограничено способно за вршење пословних активности ( најчешће лица која се лече од наркоманије ). Такође, врши се уништавање пословне документације, а званичан изговор је да је иста предата новом власнику приликом продаје фирме.

Дијаграм 2. : Пореска утаја ПДВ преко фантомских фирми



Извор : Ауторски приказ

Цео поступак се може спровести и у ситуацији да се фирма у старту региструје на лице које је ограничено способно за вршење пословних активности, истом се плати провизија за изврешну услугу, а лице које стварно контролише пословање фирме је инкриминисана личност.

Мотиви оснивача фантом фирми су потпуно јасни уколико се има у виду да је пореска стопа ПДВ 20%, што ће рећи да њима само приликом једне трансакције где је утајен ПДВ остаје “ чиста “ зарада од 20%. Са друге стране, предузећу које легално послује потребно је неколико обрта пословних средстава како би достигли овај проценат зараде.

## Обим ненаплативости и утаје пдв

Врло је тешко измерити обим пореске утаје, а још теже доћи адекватних званичних података о висини утајеног пореза, што је донекле и разумљиво. Примера ради, пореске власти Велике Британије су 1992. године објавиле годишњу процену ПДВ пореског јаза за ту државу, као однос између плаћеног ПДВ и процењене обавезе свих пореских обвезника по основу ПДВ (theoretical total VAT liability ).



Табела 1. Откривена евазија пореза и њено учешће у БДП Србије за период 2005-2010.год.

Година	Откривена евазија у мил.стал.дин. 2010.	% откривене евазије у БДП
2005	26.883	0,99
2006	41.712	1,63
2007	30.830	1,03
2008	30.440	0,88
2009	29.735	0,92
2010	24.183	0,76

Извор: Мр. М.Тодоровић, Др. З.Васић, Мр. С.Стефановић: Tax Control and Prevention of Tax Evasion, 5<sup>th</sup> International Multidisciplinary Scientific Conference «Eurobrand», Зрењанин, 2012.год. п. 148-162

У домаћим условима проблематика пореског јаза је такође недовољно изучена, а могло би се рећи и недовољно озбиљно схваћена. Подаци из наредне табеле показују да је ниво откривене пореске утаје на ниском нивоу. Откривена утаја се креће од 0,76% у 2010. години до највише 1,63% БДП у 2006. години. Када се зна да се учешће сиве економије у посматраном периоду кретало од 30-50% БДП-а и да је порески јаз у нашој земљи око 50%, потпуно је јасно да се морају учинити радикалне промене у организовању и начину рада пореске администрације и целог пореског система.

По увођењу система ПДВ, ограничени ресурси Пореске управе нашли су се под административним притиском великог броја обвезника ПДВ<sup>3</sup>. Озбиљност ситуације додатно добија на значају уколико се има у виду колики је обим неправилности забележен у поступцима контроле од стране пореских органа, што је приказано у табели 2.

Табела 2. Упоредни преглед укупних контрола и контрола са неправилности-ма за период 2005-2011.год.

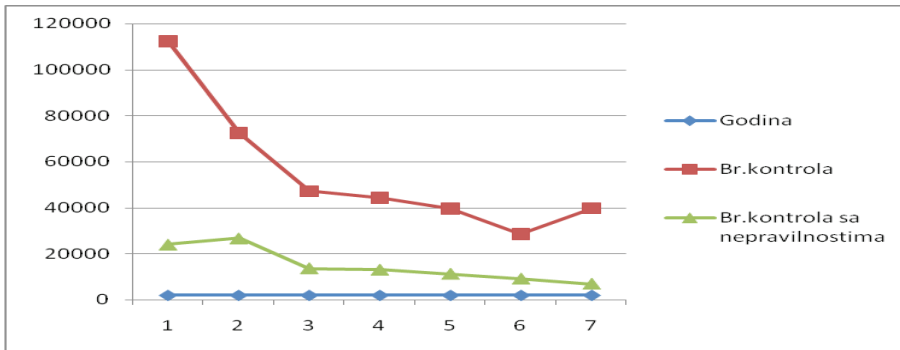
Година	Бр.контрола	Контроле са неправилностима	Учешће контрола са неправилностима у укупном бр. контрола у %
2005.	112.438	24.072	21,41
2006.	72.396	26.786	37,00
2007.	47.144	13.710	29,08
2008.	44.245	13.095	29,60
2009.	39.531	11.296	28,58
2010.	28.486	9.206	32,32
01.01.- 30.09.2011.	39.726	6.942	17,47

Извор: Мр. М.Тодоровић, Др. З.Васић, Мр. С.Стефановић: Tax Control and Prevention of Tax Evasion, 5<sup>th</sup> International Multidisciplinary Scientific Conference «Eurobrand», Зрењанин, 2012.год. п. 148-162

<sup>3</sup> Стојковић Александар, Гашић Марко.: *Примена пореза на додату вредност у Србији*, Економика, број 4, X-XII, страна 221, Ниш, 2012,

Приказана табела и наредна слика показују слабу ефикасност у раду Пореске управе Србије и велико расипање људских и материјалних ресурса. Уколико се жели повећање ефикасности у раду неопходно је предузети мере у стварању методологије за избор пореских обвезника чије ће поштовање пореских прописа бити контролисано, као и начин и обим контрола које ће се спроводити.

Дијаграм 3. : Упоредни преглед укупних контрола и контрола са неправилностима за период 2005-2011.год.



Извор : Ауторски приказ

Што се тиче учешћа обима пореске евазије појединих јавних прихода у укупном БДП, према истраживању које је спровео Фонд за развој економске науке у сарањи са УСАИД – ом, може се закључити да далеко већи порески јаз код индиректних пореских облика ( порез на доходак ), него код ПДВ. Разлика је чак дупло већа у корист индиректних јавних прихода, како је приказано у табели 3.

Табела 3.: Процена пореског јаза по врстама јавних прихода

	Метод/Обухват	Година	Износ
ПДВ јаз (% БДП)	Макро економски подаци	2011.	2,5
	Анкета	2012.	2,5
ПДВ јаз (% хипотетичког ПДВ)	Макро економски подаци	2011.	21,3
	Анкета	2012.	21,6
Јаз пореза на доходак и доприноса (% БДП)	Анкета	2010.	5,0
Јаз пореза на доходак и доприноса (% хипотетичког пореза на доходак и доприноса)	Анкета	2010.	27,7

Извор : Фонд за развој економске науке

## Закључак

Неоспорна је чињеница да је ПДВ подложен пореској евазији и утаји, било да се ради о повременим неевидентираним продајама добара и услуга, било да

је у питању софистицирани напад великих размера од стране организованог криминала. Као што је већ било речи, ПДВ је најосетљивији у малопродаји ( нарочито угоститељству ), као и код издавања лажних фактура од стране “ фантомских фирми “ у циљу неоснованог одбијања претходног пореза, односно неоснованог коришћења пореског кредита или рефундације пореза.

Са друге стране, није ПДВ једини порески облик подложен утаји, било да се ради о порезима на потрошњу, било да се ради о директним порезима ( нпр. порез на доходак ).

На пореским властима је озбиљан и тежак задатак како би се ПДВ порески јаз свео у нормалне оквире. Универзални лек не постоји, већ је неопходно предузети одређени микс мера ка отклањању пореске утаје. Неке од би могле бити :

- **Одређена добра и услуге изузети од опорезивања.** Иако је мање елегантно решење у односу на опорезивање по сниженој стопи, изузеће од опорезивања може бити практичније јер се у овом случају ређе јавља основ за повраћај. Свакако да ослобођење од опорезивања ПДВ није без тешкоћа, међутим, и у овом случају је потребно ставити у однос постигнуте резултате од примењене мере са проблемима који се јављају, како би се добила што објективнија слика.
- **Корекција прага опорезивања.** Број обухваћених фирми системом ПДВ би био знатно мањи уколико би се подигао праг за улазак у систем ПДВ. На овај начин би се смањили трошкови администраирања овог пореског облика, а такође би се умањили и трошкови самих пореских обвезника. Са друге стране, добили би мањи број фирми, што би знатно олакшало контролу, а при томе, такве фирме би биле оне са већим обим пословања, што би свакако повећало пореске приходе. Оно што је неповољно је чињеница да би подизање прага опорезивања добрим делом изазвало повећање цена инпута оног дела фирми које нису у систем ПДВ. Иначе, ваља напоменути да висина прага опорезивања варира од земље до земље, чак и међу земљама ЕУ.
- **Поједностављење пореске процедуре и увођење паушалног опорезивања за мале фирме.** У овом случају се уведе посебне пореске стопе за мале фирме тзв. мале пореске обвезнике, како би се смањила пореска неправда, с обзиром да исти нису у систему ПДВ. Такође, основна идеја поменутог концепта је свакако свођење пореске евазије на најмању могућу меру.
- **Усклађивање периода плаћања и рефундације ПДВ.** Простор за својеврсну ПДВ утају може настати као резултат временског размака између периода плаћања ПДВ и периода рефундације ПДВ. Наиме, уколико је период за повраћај ПДВ релативно кратак, поједине фирме ће пре наплатити исказани порески кредит, него што ће платити пореску обавезу. Самим тим, постоји вероватноћа да ће одређени број фирми нестати након наплате пореског кредита, тако да пореска обавеза никада неће бити плаћена. Из тог разлога, многе земље су направиле одређену временску разлику у роковима за плаћање и рефундацију ПДВ, како би пореским властима оставиле довољно времена за контролу фирми које траже повраћај ПДВ. Са друге стране, критичари оваквог приступа

истичу да је ПДВ готово немогуће рефундирати, да овакав концепт изискује додатно напрезање финансијске конструкције компанија, ствара се простор за појаву мита и корупције државних службеника, итд.

## Литература

- Keen, Michael, smith, Stephen.: *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*, “IMF Working paper”, WP/07/31,2007,
- Bird, Richard M.: *Review of Principles and Practice of Value Added Taxation: Lessons for Developing Countries*, “Canadian Tax Journal”, 41 No. 6 “, 1993,
- Раонић, Иван.: *Дужничка криза у Европској унији и изазови фискалне интеграције*, Зборник радова - Научно саветовање “Развој и регулаторни оквир финансијског сектора у Србији”, “Научно друштво за право и економију”, Београд, 2012,
- Hemming, Richard, kay, John Kay.: *The United Kingdom - In The Value Added Tax: Lessons from Europe*, “Brookings Institution”, Washington, 1981,
- Тодоровић, М, Васић, З, Стефановић, С.: *Tax Control and Prevention of Tax Evasion*, 5<sup>th</sup> International Multidisciplinary Scientific Conference, “Eurobrand”, Зрењанин, 2012,
- Harrison, Graham, Krelove, Russell.: *VAT Refunds: A Review of Country Experience*, ”IMF Working Paper ( Washington: International Monetary Fund ) “, 05/218, Washington, 2005,
- Стојковић, Александар, Гашић, Марко.: *Примена пореза на додату вредност у Србији*, Економика, број 4, X-XII, Ниш, 2012,