

## ULOGA REVIZIJE U OTKRIVANJU PORESKE EVAZIJE

*Stefan Vržina\**, Ekonomski fakultet, Univerzitet u Kragujevcu

**Sažetak:** Predstojeći rad otvara pitanja novog područja delovanja revizije i novog praktičnog izazova za revizorsku struku – otkrivanje poreskih utaja. Narastajući problem poreske evazije, izražen kao postupak nelegalnog umanjenja poreskih obaveza, u prvi plan ističe nemogućnost državnih organa da umanje ili neutrališu obim poreske evazije. Nastao kao posledica prethodne činjenice, predstojeći rad ima za cilj da ispita da li bi, i na koji način, revizija finansijskih izveštaja mogla da doprinese inicijalnom signaliziranju nastanka poreske evazije kroz izražavanje mišljenja o istinitosti i objektivnosti računovodstvenih iskaza. Poseban akcenat stavljen je na transakcije sa povezanim pravnim licima lociranim u tzv. ofšor zonama, koje znatnom progresijom postaju materijalno značajne, postajući tako predmet revizorskog ispitivanja.

**Ključne reči:** poreska evazija, finansijski izveštaji, revizija, mišljenje revizora, povezana pravna lica, ofšor zone, materijalnost

## THE ROLE OF AUDITING IN DETECTING TAX EVASION

**Abstract:** Forthcoming paper opens questions about new area of audit operations and a new practical challenge for audit profession – detecting tax frauds. A growing problem of tax evasion, expressed as an act of illegal reduction of tax liabilities, points out to the inability of state authorities to reduce or neutralize tax evasion volume. Created as a consequence of previous fact, forthcoming paper has an objective to examine whether, and in which way, auditing financial statements could contribute to initial signaling of tax evasion through expressing opinion about veracity and objectivity of accounting statements. Special focus is put on related-party transactions with entities registered in offshore zones. As they progress more and more, these transaction become materially significant, thus becoming a subject of audit examination.

**Key words:** tax evasion, financial statement, audit, audit opinion, related-party entities, offshore zones, materiality.

---

\* vrzinas@gmail.com

*JEL Classification: M42, H26*

## 1. UVOD

Tema poreske evazije, kao nelegalnog izbegavanja plaćanja poreza, stara je koliko i sam termin poreskih prihoda države. U savremenom svetu o ovoj temi se diskutuje više nego ikada, pa iako se tradicionalno ističe zainteresovanost državnih organa za neutralisanjem ili bar redukovanjem poreske evazije, potrebno je istaći da se sfera interesovanja ubrzano širi i na ostale instrumente nadzora, poput revizorske profesije.

Racionalno je pretpostaviti da revizorska društva, pružajući čitav spektar usluga poreskog konsaltinga (poreska revizija, poresko planiranje, izrada studija o transfornim cenama između povezanih pravnih lica i sl), poseduju kadar izuzetno obučen iz oblasti poreskog prava sposoban da uoči i signalizira nastanak poreske evazije. U kontekstu otkrivanja poreske evazije, revizija se sagledava kao akcesorni instrument čija će uloga u budućnosti biti u konstantnom porastu.

Predstojeći rad počiva na dve ključne pretpostavke o empirijskoj prirodi poreske evazije i – konsekventno – uslovima izvođenja revizije finansijskih izveštaja:

- neadekvatno obračunavanje poreske obaveze nije uvek uzrok primenjenih metoda kreativnog računovodstva, ali jeste uvek posledica takvih metoda, i
- postoji značajan broj obveznika revizije koji su pri sastavljanju finansijskih izveštaja vođeni idejom poreske evazije.

U cilju kompletiranja revizorske materije, u radu su prikazana empirijska istraživanja, koja su (u slučaju privrednih subjekata) prikazana na osnovu uzorka sačinjenog od kompanija članica listinga Beogradske berze, odnosno (u slučaju revizorskih društava) na osnovu uzorka sačinjenog od tzv. *Big Four* revizorskih društava u Srbiji. Važno je istaći da su korišćeni podaci iz redovnih, pojedinačnih finansijskih izveštaja, s obzirom na to da su upravo ovi izveštaji, a ne konsolidovani izveštaji, objavljeni od strane Beogradske berze za listirana akcionarska društva.

## 2. TEORIJSKO MODELIRANJE PORESKE EVAZIJE

Poreska evazija, kao opšteprisutni vekovni ekonomski fenomen, mogla bi se opisati kao postupak nezakonitog umanjenja poreskog opterećenja od strane poreskog obveznika (fizičkog ili pravnog lica). U anglosaksonskoj terminologiji često se susreću dva slična termina, različita po ključnoj karakteristici:

- *tax avoidance* – legalno umanjeње poreskih obaveza saglasno regulatornim aktima, i
- *tax evasion* – nelegalno izbegavanje plaćanja poreza protivno pozitivnom pravu.

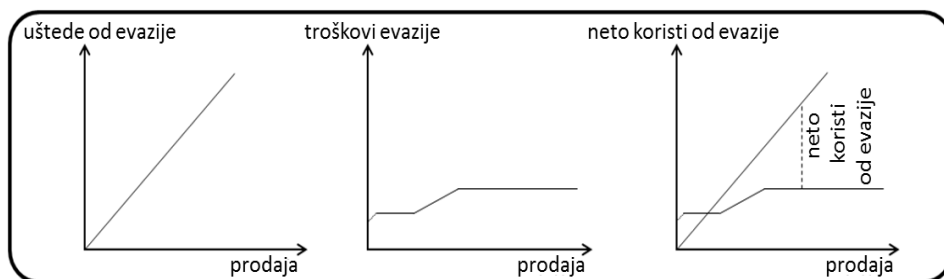
U pokušajima neutralisanja poreske evazije i obezbeđenja pravičnog sistema oporezivanja, poreski državni autoriteti ulažu značajne napore u aktivnostima kontrole i inspekcije. Teorija sugerise da se idealan obim tih napora realizuje u momentu kada se „marginalne koristi (manje poreske evazije i više poreskih prihoda) izjednače sa marginalnim troškovima povećanja napora pri ubiranju poreza“ (Stowhase, & Traxler, 2005, p. 515). Poslednjih godina se i revizori sve više uključuju u fiskalna pitanja, sugerisući u svojim izveštajima pitanja pravilnosti obračunavanja poreza.

Sa sigurnošću se može istaći da je *offshoring* najveći impuls razvoja poreske evazije. Među brojnim *ofšor* modalitetima, najveći multinacionalni konglomerati sa sedištem u najrazvijenijim zemljama sveta dominantno koriste metod registrovanja nematerijalne imovine (patenata, licenci, zaštitnog znaka, franšize i sl) u zemljama sa preferencijalnim poreskim sistemom i njihovog ustupanja povezanom pravnom licu, koje se nalazi u zemlji gde se analiziraju mogućnosti poreske evazije. Ovakve naknade se u anglosaksonskoj literaturi označavaju terminom *royalties* i predstavljaju negativnu stavku bilansa uspeha u cilju umanjeња oporezive dobiti. Dodatno, u literaturi se ističe da u ovakvim transakcijama zapravo i ne postoji ugovorna kontrastrana tako da „firme imaju priliku da postave vrednost transakcija na takav način da značajno umanjuju poresku obavezu“ (Griffith, Miller, & O’Connell, 2014, p. 13).

Teorijsko modeliranje poreske evazije korišćenjem naknada za prava industrijske svojine polazi od sledećih simplifikujućih pretpostavki:

- usled razdvojenosti imovine kompanije i vlasnika, potrebno je istaći da se teorijski efekti sagledavaju iz ugla vlasnika, i
- apstrahovanje pratećih poreza, kao što je porez po odbitku (*royalty withholding tax*), imajući u vidu da se stopa ovih poreza može razlikovati u zavisnosti od sedišta povezanih pravnih lica ili postojanja ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

Slika 1. prikazuje ekspanziju neto koristi od poreske evazije sa rastom obima aktivnosti. Ključni parametri ovakve evazije su:  $R$  – vrednost ostvarene prodaje kompanije,  $r'$  – procenat *royalties* naknade koja se plaća povezanom pravnom licu lociranom u tzv. poreskom raj,  $P$  – iznos bankarske provizije pri transakciji, i  $t'$  – stopa poreza na dobit.



Slika 1. Neto koristi od poreske evazije za vlasnika privrednog društva

*Napomena.* Prikaz autora.

Vrednost *royalties* naknade koja se transferiše povezanom licu ( $Ro$ ) obično se dobija multiplikovanjem ostvarene prodaje i procenta pomenute naknade ( $Ro = R \cdot r'$ ). S obzirom na to da se izračunati iznos naknade i bankarska provizija evidentiraju na teret bilansa uspeha, ostvarene uštete od evazije mogu se izraziti sledećim obrascem:

$$\text{uštete od evazije} = (Ro + P) \cdot t' = (R \cdot r' + P) \cdot t' \quad (1)$$

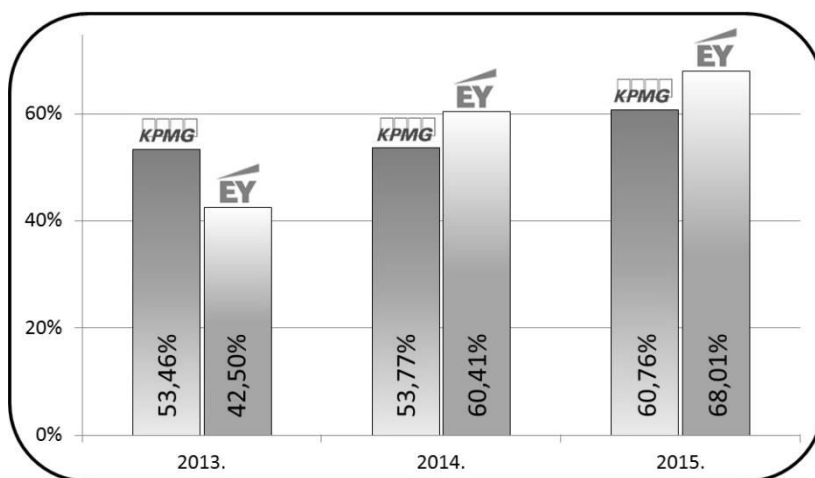
U praksi se može dogoditi da funkcija ušteta od evazije ne bude linearna, zbog specifičnog kretanja transakcionih provizija – za devizne *nostro* doznake banke naplaćuju relativno varijabilnu proviziju (obično ne prelazi 1%), uz postojanje minimalne i maksimalne vrednosti provizije. Takvo kretanje provizije pretpostavka je prikazanog kretanja krive troškova evazije na slici 1: ovi troškovi su za nulti obim prometa jednaki administrativnim *ofšor* troškovima (osnivanje firme i prateći izdaci), a zatim se povećavaju za vrednost provizije koja je samo u jednom delu varijabilna. Jasno, što je veći obim prometa koji kompanija ostvaruje, varijabilni deo troškova provizije biće bliži koordinatnom početku i biće strmiji. Ukoliko administrativne troškove označimo sa  $A$ , onda su troškovi evazije jednaki  $R + A$ , a neto koristi od poreske evazije:

$$\text{neto koristi od evazije} = (Ro + P) \cdot t' - (R + A) \quad (2)$$

Na kraju, potrebno je istaći i koje su prikazane ključne varijable u središtu interesovanja revizora finansijskih izveštaja. Parametar  $R$  (ostvarena prodaja) u revizorskom je fokusu u bilo kojoj situaciji, dok se parametar  $Ro$  može naći pod lupom revizora u smislu transfernih cena o kojima revizor sporadično može da izrazi mišljenje. Bankarske provizije ( $R$ ) obično nemaju samostalnu materijalnu značajnost.

### 3. POVEZANOST REVIZORSKIH CIKLUSA I PORESKE EVAZIJE

Činjenica da revizorska društva decenijama kontinuirano uvećavaju procenat prihoda ostvarenih po osnovu nerevizorskih aktivnosti ukazuje na visoku stručnost revizorskih timova iz oblasti poreskog prava, a samim tim i signaliziranja nastanka poreske evazije. Naime, pored revizije finansijskih izveštaja i njoj srodnih usluga (pregledi, ugovoreni postupci i kompilacija informacija), revizorska društva pružaju i razne inkompatibilne usluge: poreske, računovodstvene i usluge menadžment i IT konsaltinga. Takođe, literatura (Messier, Glover, & Prawitt, 2007) sugerise da partner ili rukovodilac revizije odlučuje da li je za konkretni revizorski angažman potrebno angažovati i određene specijaliste, pri čemu se kao opcija svakako nameću i poreski stručnjaci. U kontekstu poslovanja *Big Four* društava u Srbiji, zanimljivo je pogledati procenat nerevizorskih usluga u strukturi prihoda od prodaje (prema izveštajima o transparentnosti revizorskih društava) za *KPMG* i *Ernst & Young*, kao dva revizorska društva sa najvećim prihodima tokom 2015. godine.



Slika 2. Učešće nerevizorskih usluga u prihodima od prodaje društava KPMG i Ernst & Young za period 2013-2015. godina

*Napomena.* Proračun autora.

Za analizu revizorskih ciklusa jako je važno istaći da se revizorski postupci obavljaju parcijalno – po određenim bilansnim celinama (ciklusima), a najčešći ciklusi su: nabavka i rashodi, prodaja i prihodi, stalna sredstva, zalihe, zarade, kapital (sopstveni i pozajmljeni) i sl. Pri revidiranju prethodno naznačenih ciklusa, revizori koriste metode provera tzv. tvrdnji menadžmenta (koje se često

smatraju i ciljevima revizije), a obično se izdvajaju: postojanje, kompletnost, razgraničenje, vlasništvo, tačnost, klasifikacija i obelodanjivanje.

### 3.1. REVIZORSKI CIKLUS NABAVKE I PORESKA EVAZIJA

Revidiranjem nabavke vrši se ispitivanje verodostojnosti transakcija koje su izazvale momentalno povećanje troškova (nabavka usluga i režijskih materijala koji se ne mogu skladištiti – npr. električne energije i vode) ili povećanje imovinskih delova (odložen uticaj na troškove). U kontekstu poreske evazije fokus je na trenutnom povećanju troškova, s obzirom na to da aktuelni tokovi rentabiliteta konstituišu osnovicu oporezivu porezom na dobit.

Tradicionalno se ključnim problemom revizorskog ciklusa nabavke smatra potencijalno potcenjivanje rashodne strane, kako bi se zarađivačka pozicija entiteta prezentovala povoljnijom nego što stvarno jeste. Ovakva tvrdnja svoje uporište nalazi u zemljama sa razvijenim tržištem kapitala gde je cilj da se prikažu što bolji finansijski parametri u cilju rasta cene akcija. U Republici Srbiji se, pak, može govoriti o dve velike grupe privrednih subjekata:

- subjekti potencijalno motivisani na povećavanje neto rezultata (društva listirana na berzi, kao i subjekti koji apliciraju za investicione kredite), i
- subjekti potencijalno motivisani na umanjenje neto rezultata (većina društava izvan prve grupe, sa ciljem smanjenja poreskih obaveza).

Jasno je da u situaciji niskog značaja tržišta kapitala (što je karakteristika većine tranzicionih zemalja) značajan faktor jesu poreske uštede. Hronologija njihovog ostvarenja kroz proces nabavke prikazana je na sledećoj slici.



Slika 3. Redosled aktivnosti računovodstva i revizije pri nabavci

*Napomena.* Prikaz autora.

Ključni momenat za ispitivanje poreske evazije putem ciklusa nabavke predstavlja trenutak prijema fakture koje mogu biti: legalne namenjene privrednom subjektu (odražavaju stvarne događaje), legalne namenjene vlasniku subjekta (odražavaju stvarne aktivnosti vlasnika) i nelegalne (odražavaju transakcije koje se nisu u stvarnosti desile). Jasno je da se fokus ispitivanja poreske evazije nalazi u poslednje dve grupe faktura, pri čemu revizor uzorkovanjem transakcija revidira sve tri grupe faktura. Pri tome, posebnu pažnju treba obratiti na dve empirijske okolnosti:

- legalne fakture namenjene vlasniku čest su slučaj u porodičnim subjektima – kao takve, one ne smeju opteretiti bilans uspeha konkretnog subjekta jer odražavaju aktivnosti vlasnika: privatna putovanja, godišnje odmore i sl. i
- nelegalne fakture su češći slučaj u velikim korporativnim društvima i za predmet obično imaju usluge kod kojih se veoma teško može dokazati da u stvari nisu ni nastale.

Ključna tvrdnja menadžmenta koju treba ispitati pri revidiranju nabavnih aktivnosti, prema tradicionalnom teorijskom shvatanju, jeste kompletnost. Suština ovakvog cilja sastoji se u ispitivanju da li je došlo do (slučajnog ili namernog) propuštanja evidentiranja nabavki, kako bi se potcenile obaveze i precenio neto rezultat. Ipak, u uslovima orijentisanosti ka poreskoj evaziji, ključna tvrdnja menadžmenta postaje validnost, pa je pri tom potrebno ispitati da li su se evidentirane nabavne transakcije zaista i dogodile. Ovo se posebno odnosi na transakcije sa povezanim pravnim licima koje su locirane u preferencijalnim poreskim jurisdikcijama, koje za predmet imaju neproizvodne usluge čiju je realizaciju teško rekonstruisati.

Nezaobilazan deo revidiranja finansijskih izveštaja jesu komponente revizorskog rizika (inherentni, kontrolni i detekcioni) za ciklus nabavnih aktivnosti, pri čemu po pitanju fiktivnih, nelegalnih faktura posebna pažnja treba da se posveti inherentnom riziku. U literaturi (Milojević, 2006) se kao primarni faktor inherentnog rizika ističe oblast poslovanja klijenta u smislu tržišnih okolnosti u okviru konkretne delatnosti, ali se za potrebe poreske evazije mora sagledati i struktura vlasništva revidiranog klijenta. Naime, ukoliko je vlasnik neko privredno društvo locirano u zemljama tzv. poreskog raja, sumnje u ispravnost prezentovanog finansijskog položaja koji je ujedno i rentabilan, a time i sumnje u ispravnost obračuna poreza dostižu maksimum. Naravno, potrebno je istaći da sedište vlasnika u takvim zemljama ne znači *per se* i postojanje poreskih zloupotreba.

### 3.2. REVIZORSKI CIKLUS PRODAJE I PORESKA EVAZIJA

Revizorsko ispitivanje prodaje dobara i usluga privrednog subjekta ima za cilj da ispita transakcije koje su dovele do formiranja pozitivnog toka rentabiliteta i pozitivnog uticaja na neto dobitak subjekta revizije. U teoriji revizije može se govoriti o tri grupe transakcija koje formiraju prodajni ciklus:

- prodaja dobara i usluga (isporuka proizvoda, servisiranje usluga, evidentiranje potraživanja i prihoda) – sa poreskog stanovišta ova grupa je ključna, jer je momenat prodaje najčešće i momenat uticaja na visinu poreskih obaveza;

- naplata potraživanja (evidentiranje rasta monetarne aktive i smanjenja potraživanja) – sa poreskog stanovišta ima manji uticaj, jer se poreske obaveze formiraju u skladu sa načelom fakturisane, a ne načelom naplaćene realizacije, i
- povraćaj dobara od strane kupaca (obično nema materijalnu značajnost) – sa poreskog stanovišta ističe se uticaj ovih transakcija na korekciju PDV: dobavljač će imati pravo da smanji poresku obavezu jedino ukoliko kupac izvrši smanjenje prethodnog poreza po osnovu kupoprodajne transakcije.

Analogno nabavnom revizorskom ciklusu, moguće je formirati hronološki tok aktivnosti i u domenu prodaje koji će omogućiti detektovanje ključnog postupka poreske evazije u momentu sastavljanja (ili izbegavanja sastavljanja) izlazne fakture. Time se direktno utiče na prikazivanje prihoda u nižem iznosu u odnosu na realno ostvoreni.



Slika 4. Redosled aktivnosti računovodstva i revizije pri prodaji

*Napomena.* Prikaz autora.

Pri razmatranju pogrešnog čina fakturisanja moguće je diferencirati čitav spektar tehnika prevare, među kojima je posebno važno istaći sledeće:

- izbegavanje evidentiranja prometa (neizdavanje fakture), čime ostvorena prodaja zaobilazi memorisanje u fiskalnim uređajima, a kasnije i u poslovnim knjigama, i
- izvršenje čina fakturisanja, ali uz naznačavanje pogrešnih ključnih elemenata fakture, kao što je sedište kupca: čest slučaj pri prodaji usluga, kada se domicilna prodaja prikazuje kao izvoz usluga i njihovo izvršenje u inostranstvu, čime se izbegava plaćanje PDV-a.

Ovakva konstalacija stvari jasno ukazuje na cilj mnogih privrednih subjekata da izvrše potcenjivanje realizacije ostvarenih prihoda, kako bi umanjili oporezivu osnovicu i obavezu za PDV i porez na dobit. Ova tvrdnja je u značajnoj suprotnosti sa teorijskim mišljenjem (pre svega pod uticajem anglosaksonske literature) da privredna društva mogu biti vođena željom za uvećanjem dobitka kako bi se postiglo jačanje tržišne kapitalizacije društva, ali i dodeljivanje bonusa menadžerskim strukturama.



Pri ispitivanju tvrdnji menadžmenta u okviru revidiranja prve grupe transakcija – prodaje dobara i usluga – uobičajeno je da se kao primarna okarakteriše tvrdnja validnosti (postojanja) transakcija, kada se ispituje da li postoji prodaja fiktivnim kupcima i knjigovodstveno evidentiranje faktura čiji se predmet nije realizovao u stvarnosti, odnosno da li je izvršeno preuranjeno priznavanje prihoda (evidentiranje prihoda kada dobra nisu isporučena). Ipak, ukoliko se pođe od osnovnih postulata poreske evazije, ključna tvrdnja menadžmenta postaje kompletnost transakcija prodaje, gde se ispituje isporuka dobara ili servisiranje usluga bez iskazivanja prihoda u poslovnim knjigama.

Sumnje u izvršenje metoda poreske evazije u značajnoj meri mogu uticati i na način posmatranja revizorskog rizika, a pre svega inherentnog rizika, od strane revizorskog tima. Pri kvantifikovanju inherentnog rizika za revizorski ciklus prodaje i prihoda glavnim faktorima, u literaturi (Milojević, 2006) se smatraju sledeće okolnosti:

- oblast poslovanja klijenta;
- složenost i kontroverznost pitanja u vezi sa priznavanjem prihoda;
- teškoće u reviziji transakcija i salda računa, i
- materijalno pogrešni iskazi utvrđeni u prethodnim revizijama.

Sa aspekta poreske evazije potrebno je sagledati i pojedine dodatne okolnosti koje mogu determinisati nivo inherentnog rizika. Opravdano deluje pretpostavka da će privredni subjekti locirani u maloprodajnoj sferi marketinga, u direktnom kontaktu sa fizičkim licima kao krajnjim potrošačima, gde se kao sredstvo zatvaranja dužničko-poverilačkog odnosa obično koristi gotov novac, biti skloniji odsustvu evidentiranja prodaje u fiskalnom i računovodstvenom sistemu. Ukoliko je, dodatno, reč o porodičnim subjektima koji nisu mnogofilijalnog karaktera, inherentni rizik može dostići izuzetno visok nivo.

Dakle, može se sumirati da umanjeње prometa u opštem slučaju utiče na redukovanje obaveze za PDV, a da u svakom slučaju reducira obavezu po osnovu poreza na dobit. U odnosu na detektovanje poreske evazije kroz revidiranje nabavke, primetne su sledeće razlike:

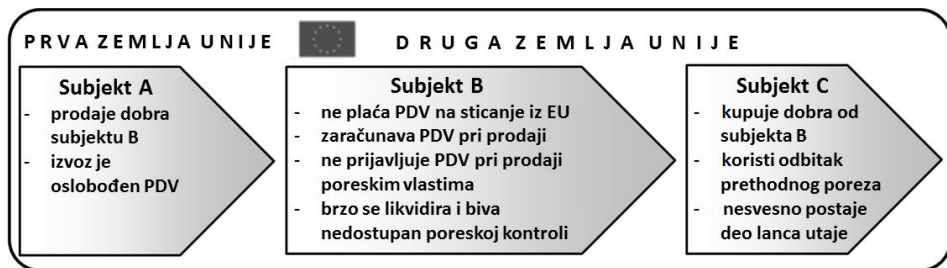
- otkrivanje neevidentiranog prometa je teže nego otkrivanje fiktivnih troškova, imajući u vidu činjenicu da kod troškova postoji faktura čija se stvarna realizacija može ispitati, dok kod prikrivenog prometa ne postoji jasan trag, i
- utvrđeno umanjeње prometa u revizorskom izveštaju je nedvosmislen signal poreske evazije, dok kod ispitivanja realnosti troškova revizor može izneti niz nesigurnosti.

### 3.3. OTKRIVANJE EVAZIJE POREZA NA DODATU VREDNOST KROZ REVIZORSKE CIKLUSE

Detektovanje prevara u smislu poreza na dodatu vrednost determinisano je nizom, za revizora egzogenih, faktora: područjem poslovanja, primenjenom metodom poreske evazije i sl. Uzevši u obzir primarne kupce revidiranog subjekta, racionalno je pretpostaviti da:

- subjekti revizije čiji su kupci pretežno pravna lica u sistemu PDV teže će izvršiti poresku evaziju kroz neevidentiranje prometa – kupci će vršiti pritisak na prodavca za izdavanjem računa kako bi ostvarili pravo na odbitak prethodnog poreza – u okolnostima adekvatnog sistema interne kontrole (numerisanja faktura) prikrivanje prometa je teže izvodljivo, i
- subjekti revizije koji za kupce pretežno imaju fizička lica mogu biti dodatno motivisani za prikrivanje prometa – posebno u situacijama kada u entitetu ne postoji razdvojenost vlasništva i upravljanja.

Veruje se da kroz analizu kompletnosti prodajnih transakcija revizija može biti signal neevidentiranog prometa i potcenjenih prihoda. Ipak, u poslednjih dvadeset godina, dominantan način utaje PDV-a u Evropskoj uniji jeste prevara ilustrovana na slici 5. S obzirom na to da inkorporira veći broj subjekata, naziva se „karusel utaja“ (*carousel fraud*), a zbog toga što centralni privredni subjekt brzo nakon prevare gubi pravni legitimitet naziva se i „*missing trader fraud*“.



Slika 5. Mehanizam „karusel utaje“ – najčešće utaje PDV-a u Evropskoj uniji

*Napomena.* Prikaz autora.

U otkrivanje „karusel utaje“ od strane revizora teško je verovati s obzirom na to da mnogi *missing trader* subjekti nisu obveznici revizije finansijskih izveštaja. Kako bi pokušala da bude brža od privrednih subjekata prevaranata, Evropska unija je tokom 2012. godine uvela *QRM – Quick Reaction Mechanism*, kojim se poreskim autoritetima članica dozvoljava brže delovanje u slučaju sumnje u utaju poreza na dodatu vrednost (European Commission, 2012).

Interesantan primer zainteresovanosti vlasnika za rešavanje problema poreske evazije evidentiran je u Španiji, gde je kablovski operater *Ono* bio predmet poreske istrage za neevidentiranje PDV-a na pružene usluge odlazećih inostranih poziva. U oktobru 2014. godine njihov vlasnik, čuveni britanski konglomerat *Vodafone*, započeo je sopstvenu poresku istragu angažujući pravni tim i revizorsku kuću *Deloitte* (Bloomberg, 2014). Nakon šest meseci, dogovoreno je da *Vodafone* plati višemilionsku odštetu španskim poreskim vlastima.

U tabeli 1. sumarno su prikazani, revizorskom timu dostupni, ključni problemi povodom utaje poreza na dodatu vrednost.

Tabela 1

*Ključni revizorski postupci pri otkrivanju evazije poreza na dodatu vrednost*

Problem	Pretežna prisutnost	Revizorski postupci
Neevidentiranje prometa	Maloprodajni sektor	Ispitivanje kompletnosti
Domaća prodaja prikazana kao izvoz	Uslužni sektor	Ispitivanje rezidentnosti Prikupljanje konfirmacija
Obračunata manja stopa PDV	Prehrambeni sektor	Analiza cenovnika

*Napomena.* Prikaz autora.

Već je pomenuto da je kompletnost iskazanih prihoda (tj. prodajnih transakcija) tvrdnja menadžmenta koja dobija primat nad tvrdnjom postojanja prihoda u uslovima sumnji u poresku evaziju. Ipak, dodatnu pažnju potrebno je posvetiti revizorskim postupcima na osnovu kojih nastaju nalazi o pogrešno evidentiranom prometu.

Pogrešno evidentiranje odredišta isporuke, odnosno prikazivanje domaće realizacije kao međunarodne transakcije, pogodno je u okolnostima nematerijalnog karaktera isporuka. Revizorskim postupcima, u okviru revidiranja ciklusa prodaje, vrši se uzorkovanje kupaca čiji se karakter sedišta – domicilni ili inostrani – može proveriti putem analize rezidentnosti kupaca. U okviru revidiranja prodaje zastupljene su i konfirmacije, pri čemu je racionalno pretpostaviti da će njihov značaj biti umanjen ukoliko je reč o kupcima koji zapravo predstavljaju povezana pravna lica subjekta revizije.

Obračunavanje reducirane stope PDV-a na promet dobara koji se, saglasno pozitivnim pravnim propisima, oporezuje opštom stopom PDV-a posebno je izraženo u prehrambenom sektoru gde, usled velike raznovrsnosti artikala, često dolazi do primene pogrešne poreske stope. Tipičan primer jeste pekarska

delatnost u kojoj bi za proizvode tradicionalne pekarske delatnosti trebalo primenjivati posebnu stopu PDV-a, a za proizvode savremene pekarske delatnosti opštu stopu PDV-a. Naravno, ovakav model evazije nije moguće realizovati u zemljama koje koriste koncept jedinstvene stope PDV-a, poput Danske ili Bosne i Hercegovine.

Jedan od glavnih revizorskih postupaka kojima se može identifikovati pogrešna primenjena stopa PDV-a jeste analiza cenovnika klijenta revizije (sa posebno prikazanim iznosima cene bez poreza i cene sa porezom) kao redovni postupak pri ispitivanju ključnih tvrdnji menadžmenta vezanih za transakcije prodaje.

### **3.4. OTKRIVANJE EVAZIJE POREZA NA DOBIT PRAVNIH LICA KROZ REVIZORSKE CIKLUSE**

U poslednjih nekoliko godina, državni organi su implementirali brojne propise sa ciljem reduciranja stepena poreske evazije, pri čemu je poseban akcenat stavljen na porez na dobit pravnih lica. U tu svrhu, od privrednih društava se zahteva odvojeno iskazivanje efekata transakcija sa povezanim pravnim licima, dok se uloga revizije u ispitivanju takvih aktivnosti i njihovog uticaja na obračunati porez na dobit kontinuirano povećava. Sve češće se u revizorskim mišljenjima nalazi i sledeća forma skretanja pažnje na fiskalna pitanja:

*Skrećemo pažnju da Društvo obavlja značajan broj transakcija sa povezanim pravnim licima. Prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja, Društvo nije iskazalo efekte transfernih cena na obračunati porez na dobit.... Postoji neizvesnost da li su tumačenja rukovodstva Društva i prateća dokumentacija dovoljne i da li odgovaraju zahtevima i tumačenjima poreskih i drugih organa.*

Evidentno je da u uslovima materijalnog značaja transakcija između klijenta revizije i povezanih pravnih lica, revizorski tim postaje zainteresovan za ispitivanja ključnih karakteristika (validnosti – za transakcije koje produkuju rashode i kompletnosti – za transakcije koje produkuju prihode) i vrednovanja ovakvih transakcija. Zapravo, revizorskom timu je izuzetno važno „da sagleda i formira profesionalni sud o materijalnom značaju transakcija među povezanim licima u odnosu na finansijske izveštaje uzete u celini, a tek onda da proceni kolika bi korekcija obaveze za porez na dobit mogla da bude“ (Biznis & Finansije, 2014). U ispitivanju ovakvog tipa prevrtnih radnji, revizori često konsultuju poreske timove koji mogu biti zaposleni u samom revizorskom društvu.

Na međunarodnom nivou, *ofšor* transakcije sa rezidentima zemalja sa preferencijalnim poreskim sistemom predstavljaju ključni modalitet poreske evazije preko povezanih pravnih lica. Međutim, posebno je važno istaći da postojanje povezanog pravnog lica u zemljama tzv. poreskog raja nikako ne

znači i obavezno prisustvo aktivnosti poreske evazije. Između ostalih, i sama revizorska društva koriste destinacije koje potencijalno slove za tzv. poreski raj u strukturiranju svojih vlasničkih aktivnosti. Vlasništvo samih revizorskih društava u znatnoj meri je locirano u zemljama kao što su Holandija ili Kipar, koji važi za tranzitne zemlje poreske evazije i nekadašnje najveće tzv. poreske rajeve u političkoj zoni Evrope. Iako ovakvi tipovi vlasničkih struktura samostalno nisu dovoljan indikator poreske evazije, oni u značajnoj meri povećavaju stepen revizorskog rizika.

Jasno je da revizorska društva (čak i zbog zaštite sopstvenog integriteta) ne smeju olako izneti modifikovano mišljenje o *ofšor* transakcijama klijenata – ipak, ukoliko se u izveštaju revizije ukaže na ovakve aktivnosti, šalje se jasan signal državnim organima za detaljniju analizu. Inače, sa poreskog aspekta, *ofšor* destinacijom se smatra teritorija koja (Manning, 2005):

- ne nameće obavezu plaćanja poreza;
- nameće obavezu plaćanja poreza na relativno niskom nivou;
- zahteva plaćanje poreza samo na dobit ostvarenu iz domicilnih aktivnosti;
- ima ugovorene poreske sporazume, koji služe kao kanal evazije, i
- odobrava posebne poreske privilegije.

Brojne multinacionalne kompanije su poslednjih godina kritikovane da, korišćenjem metoda *offshoring*-a, efektivnu stopu poreza na dobit svode na minimum. Jedan od najzanimljivijih momenata jeste poslovanje američkih konglomerata na evropskom tržištu. Jedna u nizu takvih kompanija jeste i čuvena kompanija iz oblasti savremene tehnike *Apple*, koja je pod optužbom da je profit od prodaje na tržištu Italije transferisala u zemlje sa nižim poreskim stopama, morala da plati ogromne penale italijanskim poreskim vlastima (The Wall Street Journal, 2015).

Sa primenom Međunarodnih računovodstvenih standarda u Republici Srbiji, implementiran je i koncept odloženih poreza. U skladu sa MRS 12 – Porezi na dobitak, privredni subjekti iskazuju odložena poreska sredstva (u bilansnoj aktivi) ili odložene poreske obaveze (u bilansnoj pasivi), koji se dominantno javljaju kao posledica privremenih razlika u efektima primene računovodstvenih i poreskih propisa. Imajući u vidu da je diskrepancija računovodstvene i poreske amortizacije glavni uzrok postojanja odloženih poreza, može se istaći sledeće:

- odložena poreska sredstva su iznosi poreza na dobit nadoknadivi u budućim periodima (npr. kada je računovodstvena sadašnja vrednost stalne imovine manja od poreske), i
- odložene poreske obaveze su iznosi poreza na dobit plativi u budućim periodima (npr. kada je računovodstvena sadašnja vrednost stalne imovine veća od poreske).

Za reviziju odloženih poreza je ključno utvrditi koliki je materijalni značaj ovih pozicija. Njihovo samostalno relativno učešće u bilansnoj sumi, na uzorku kompanija članica *Belex Listing*-a, prikazano je u tabeli 2, sastavljenoj na osnovu podataka Agencije za privredne registre.

Primetno je da učešće odloženih poreza, u izabranom uzorku, gravitira oko 1% zbira bilansa stanja, što je relativna vrednost na samoj granici nivoa materijalnosti. Inače, kao aproksimativni nivo materijalnosti, literatura (Johnstone, Gramling, & Rittenberg, 2014) sugeriše 1% bilansne sume ili ukupnih prihoda ili 5% neto dobitka, mada su ovi procenti u praksi često podložni korekciji. Ipak, vredni istaći da revizori često odložene poreze posmatraju kroz revizorski ciklus vremenskih razgraničenja (koji obično ima veće bilansno učešće od samih odloženih poreza).

Tabela 2

*Učešće odloženih poreza u bilansnoj sumi učesnika listinga Beogradske berze na dan 31. decembar 2015. godine*

<i>Belex Prime Listing</i>				
Privredno društvo	Aerodrom Nikola Tesla, Beograd	Energoprojekt, Beograd	NIS, Novi Sad	Sojaprotein, Bečej
O. p. sredstva	/	/	1,20%	/
O. p. obaveze	1,22%	1,64%	/	1,92%
<i>Belex Standard Listing</i>				
Privredno društvo	Alfa plam, Vranje	Jedinstvo, Sevojno	Komercijalna banka, Beograd	Metalac, Gornji Milanovac
O. p. sredstva	0,28%	0,36%	/	/
O. p. obaveze	/	/	0,03%	0,76%

*Napomena.* Proračun autora.

#### 4. ZAKLJUČAK

Činjenica je da su revizorska profesija i poreska evazija termini čija povezanost, na akademskom nivou, još uvek nije dovoljno istražena. Ipak, prethodno izložena materija omogućava formiranje određenih zaključaka o revizorskom signaliziranju nelegalnih smanjenja poreskih opterećenja.

Sve kompleksnije organizacione strukture subjekata revizije, sa međunarodnim elementom, u prvi plan ističu transakcije između povezanih pravnih lica

lociranih u različitim zemljama. Postajući materijalno značajne, ovakve transakcije sve češće predstavljaju predmet interesovanja revizora finansijskih izveštaja. U poslednjih nekoliko godina, revizori u svojim mišljenjima često ističu nesigurnost po pitanju obračunatih poreskih obaveza klijenta revizije.

U otkrivanju evazije poreza na dodatu vrednost, revizor ima ograničene mogućnosti. Otkrivanje neevidentiranog prometa nije jednostavno, posebno ukoliko ne postoji ekonomski trag obavljene prodajne transakcije. Ipak, u revizorskom mišljenju iskazano neevidentiranje prometa jasan je signal evazije, u opštem slučaju, i PDV-a i poreza na dobit. Sa druge strane, u otkrivanju „karusel utaje“ PDV revizija se, iz opravdanih razloga, tretira kao relativno nemoćan instrument nadzora.

Mnogo veće mogućnosti otkrivanja poreske evazije kroz reviziju vezane su za porez na dobit pravnih lica. U nizu modaliteta evazije ove vrste poreza, izdvojile su se transakcije sa inostranim povezanim pravnim licima, gde revizor analizira ulogu transfernih cena ukoliko je ona materijalno značajna. Ipak, pri formiranju mišljenja o ovakvom tipu poreske evazije revizori su krajnje oprezni, s obzirom na to da je i deo krajnjeg vlasništva revizorskih društava lociran u zemljama sa preferencijalnim poreskim sistemima.

## REFERENCE

- Transferne cene i rizici u reviziji - neiskustvo, najveći protivnik poreskih obveznika. *Biznis & Finansije*, (2014). Preuzeto sa [www.bif.rs/2014/08/transferne-cene-i-rizici-u-reviziji-neiskustvo-najveci-protivnik-poreskih-obveznika](http://www.bif.rs/2014/08/transferne-cene-i-rizici-u-reviziji-neiskustvo-najveci-protivnik-poreskih-obveznika)
- Bloomberg. (2014). *Vodafone Starts Audit Into Possible Tax Fraud at Ono Unit*. Preuzeto sa [www.bloomberg.com/news/articles/2014-10-26/vodafone-audits-ono-for-possible-vat-fraud-before-deal](http://www.bloomberg.com/news/articles/2014-10-26/vodafone-audits-ono-for-possible-vat-fraud-before-deal)
- European Commission. (2012). *VAT: Commission proposes new instrument for speedy response to fraud*. Preuzeto sa [www.europa.eu/rapid/press-release\\_IP-12-868\\_en.htm](http://www.europa.eu/rapid/press-release_IP-12-868_en.htm)
- Griffith, R., Miller, H., & O'Connell, M. (2014). Ownership of Intellectual Property and Corporate Taxation. *Journal of Public Economics*, 112(3), 12-23. doi:10.1016/j.jpubeco.2014.01.009
- Johnstone, K., Gramling, A., & Rittenberg, L. (2014). *Auditing*. Mason, OH: South-Western Cengage Learning.
- Manning, G. (2005). *Financial Investigation and Forensic Accounting*. Boca Raton, FL: Taylor & Francis.

Messier, W., Glover, S., & Prawitt, D. (2007). *Auditing & Assurance Services*. New York, NY: Irwin/McGraw Hill.









Milojević, D. (2006). *Revizija finansijskih izveštaja*. Beograd: Fakultet za trgovinu i bankarstvo.

Stowhase, S., & Traxler, C. (2005). Tax Evasion and Auditing in a Federal Economy. *International Tax and Public Finance*, 12(4), 515-531. doi:10.1007/s10797-005-1542-0

The Wall Street Journal. (2015). *Apple to Pay \$347 Million in Italian Tax Dispute*. Preuzeto sa [www.wsj.com/articles/italian-tax-agency-reaches-agreement-with-apple-1451475778](http://www.wsj.com/articles/italian-tax-agency-reaches-agreement-with-apple-1451475778)

## PRIOLOG

1. Revizorska mišljenja o redovnim finansijskim izveštajima učesnika listinga Beogradske berze za period 2013-2015. godina

<b>Belex Prime Listing</b>					
<b>Privredno društvo</b>	 Aerodrom Nikola Tesla, Beograd	 Energoprojekt holding, Beograd	 NIS, Novi Sad	 Sojaprotein, Bečež	
<b>2013.</b>	<i>skretanje pažnje</i>	pozitivno	pozitivno	skretanje pažnje	
<b>2014.</b>	rezerva			pozitivno	pozitivno
<b>2015.</b>				skretanje pažnje	
<b>Belex Standard Listing</b>					
<b>Privredno društvo</b>	 Alfa plam, Vranje	 Jedinstvo, Sevojno	 Komerijalna banka, Beograd	 Metalac, Gornji Milanovac	
<b>2013.</b>	pozitivno	skretanje pažnje	pozitivno	<i>skretanje pažnje</i>	
<b>2014.</b>		pozitivno			
<b>2015.</b>		pozitivno			

*Napomena.* Fontom *italic* označena su revizorska mišljenja koja sadrže elemente nesigurnosti po pitanju obračunatih poreskih obaveza.

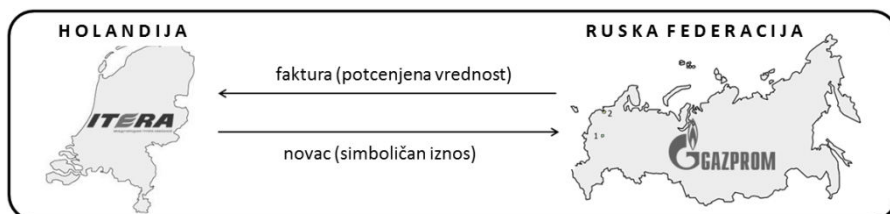
2. Studija slučaja: *OAQ Gazprom*

Idealan primer tvrdnje da neadekvatno obračunavanje poreske obaveze nije uvek uzrok, ali je gotovo uvek posledica kreativnog računovodstva, predstavlja slučaj ruske energetske kompanije *Gazprom*. Reč je o kompaniji koja je u ŠKOLA BIZNISA, 2/2016, 69 – 86



većinskom vlasništvu Ruske Federacije, a koja je na kraju 20. veka bila pod ozbiljnim optužbama da prikazuje relativno nizak računovodstveni rezultat.

Osnova za ovakve tvrdnje može se naći u međunarodnim prodajnim transakcijama *Gazprom*-a sa pravnim licima koja su bila u vlasništvu ljudi bliskih upravi same kompanije. Jedan od modaliteta ovakvih transakcija prikazan je na slici 1.



Slika 1. Modalitet sumnjivih prodajnih aktivnosti *Gazprom*-a

*Napomena.* Prikaz autora

Iz gornjeg prikaza može se zaključiti da su u fokusu transakcije između *Gazprom*-a i holandskog subsidijara, kompanije *Itera*, čiji su krajnji vlasnici takođe osobe ruske nacionalnosti i bliski su rukovodstvu *Gazprom*-a. Posebno se govori o sledećim transakcijama:

- *Gazprom*-ova prodaja velikih količina gasa kompaniji *Itera* po ceni od svega dva dolara po kubnom metru – ovaj gas je kasnije distribuiran evropskim potrošačima po ceni od preko četrdeset dolara za kubik, i
- *Gazprom*-ova prodaja učešća u kapitalu u jednom povezanom pravnom licu kompaniji *Itera* za svega 1.200 dolara, iako je procenjena tržišna vrednost takvog učešća bila oko 400 miliona dolara.

Jasno je da prethodno navedene transakcije imaju kao primarni motiv izvlačenje novca iz jednog privrednog društva zarad ličnog bogaćenja, ali posledično proizvode znatno manji neto rezultat *Gazprom*-a od realnog, umanjujući time i oporezivu osnovicu i iznos obaveze za porez na dobit.

Prvi koji su se pobunili protiv ovakve prakse bili su predstavnici investicionog fonda *Hermitage Capital*, manjinskog vlasnika u kompaniji *Gazprom*. Oni su smatrali da su rezultati, a time i cena akcija kompanije *Gazprom* izuzetno potcenjeni i da bi u odsustvu prevarnih radnji cena akcija ruskog konglomerata bila višestruko veća. Slučaj je eskalirao kada je pomenuti investicioni fond tužio glavnog revizora *Gazprom*-a, kompaniju *PricewaterhouseCoopers*, za propuštanje ukazivanja na ovakvu praksu. Ipak, ovakva tužba je odbijena, pri čemu treba uzeti u obzir sledeće činjenice:

- prema tadašnjim ruskim propisima, jedino predstavnici samog revidiranog klijenta imaju pravo na tužbu protiv revizorskog društva, i

- sa pravnog aspekta, teško je dokazati pravnu povezanost pravnih lica *Gazprom* i *Itera*, s obzirom na to da je reč samo o bliskom poznanstvu ključnih ljudi u kompanijama.

*Napomena.* Prezentovana studija slučaja se dominantno bazira na Knapp M., (2011), *Contemporary Auditing: Real Issues and Cases*. Mason, OH: South-Western Cengage Learning, pp. 467-480.

*Primljeno: 21.10.2016.*

*Odobreno: 01.12.2016.*