Crna Gora

Državna revizorska institucija

DRI broj: 40116-023-17/18
Podgorica, 09. jun 2015. godine

IZVJEŠTAJ O REVIZIJI USPJEHA

-konačni-

„Efikasnost Poreske uprave u sprovođenju mjera naplate poreskog duga“

SADRŽAJ

I OPŠTI DIO....3

1. UVOD....3
   1.1. Osnova revizije....3
   1.2. Cilj revizije i revizorska pitanja....3
   1.3. Obim i ogrničenja....4
   1.4. Kriterijumi revizije....5
   1.5. Izvori informacija i metode prikupljanja podataka....5

II UTVRĐENO ČINJENIČNO STANJE....6

2. ORGANIZACIJA PORESKE UPRAVE....6
   2.1. Postupak naplate poreskih obaveza....7
3. MJERE NAPLATE PORESKOG DUGA....10
4. PORESKI DUG U CRNOJ GORI....11
5. NALAZI REVIZIJE....14
   5.1. Preventivne mjere....14
   5.2. Mjere naplate u skladu sa zakonom....15
      5.2.1. Naplata kod aktivnih poreskih obveznika....16
      5.2.2. Naplata kod privrednih društava u stečaju....23
      5.2.3. Plaćanje poreskog duga imovinom poreskog obveznika....28
   5.3. Kontrola rada područnih jedinica....29
   5.4. Nenaplative poreske obaveze....29

III ZAKLJUČCI, MIŠLJENJE I PREPORUKE....31

I OPŠTI DIO

1. UVOD

1.1. Osnova za reviziju

Poreski dug u Crnoj Gori je u periodu od 2010–2014. godine, kontinuirano u porastu. „Ministarstvo finansija i Poreska uprava su u 2013. godini kao poseban prioritet istakli pitanje rješavanja i obaveznog smanjenja evidentiranog poreskog duga. U skladu sa definisanim ciljem preduzet je niz mjera kako bi se ostvarila bolja naplata poreskih potraživanja“.[1]

Centralna banka Crne Gore je u periodu od 2012-2014. godine ukazivala na visok nivo poreskog duga kao jedan od glavnih rizika u oblasti fiskalne politike. U Preporukama Vladi Crne Gore za ekonomsku politiku u 2015. godini navedeno je neophodno intenziviranje aktivnosti na smanjenju poreskog duga, u kratkom roku.

Nakon globalne finansijske krize iznos evidentiranog poreskog duga se drastično povećao i još uvijek nije vraćen na nivo prije finansijske krize. Vlade su nastavile aktivnosti na oporavku javnih finansija očekujući od poreskih organa da poboljšaju naplatu prihoda i smanje troškove. Kao odgovor na postojeću situaciju mnogi poreski organi su razvili strategije i pristupe za poboljšanje naplate poreza i postupak oporavka javnih finansija, koji su efektivniji i koštaju manje.[2]

Poreska uprava kao organ u sastavu Ministarstva finansija nadležna je, između ostalog, za sprovođenje redovne i prinudne naplate poreza i sporednih poreskih davanja i vođenje evidencije o prihodima pravnih i fizičkih lica.[3] Prilikom naplate poreskih obaveza Poreska uprava sprovodi preventivne mjere i mjere u skladu sa zakonskim okvirom.

1.2. Cilj revizije i revizorska pitanja

Cilj revizije je da utvrdi da li Poreska uprava preduzima odgovarajuće mjere prilikom naplate poreskog duga i da li se iste sprovode na efikasan način. Stoga je u postupku revizije bilo neophodno odgovoriti na glavno revizorsko pitanje i revizorska potpitanja.

Glavno revizorsko pitanje:

Da li Poreska uprava sprovodi odgovarajuće preventivne mjere i mjere uvrđene zakonom kako bi spriječila nastajanje i obezbijedila efikasnu naplatu poreskog duga?

[1] Rezultati rada Poreske uprave za 2013. godinu; Ministarstvo finansija - Poreska uprava; 2014; str.17.
[2] Working Smarter in Tax Debt Management; OECD; 2014; str.17.
[3] Član 9 Uredbe o organizaciji i načinu rada državne uprave („Službeni list CG“, br. 5/12...17/14).

Potpitanja:

1. Da li je Poreska uprava preduzima odgovarajuće preventivne mjere koje bi trebalo da spriječe nastanak poreskog duga?

1.1. Da li je Centrala Poreske uprave stvorila neophodne uslove za sprovođenje preventivnih mjera?
1.2. Da li područne jedinice sprovode preventivne mjere na efikasan način?
1.3. Da li postoji odgovarajući sistem izvještavanja o realizaciji preventivnih mjera?

2. Da li Poreska uprava sprovodi mjere prinudne naplate u skladu sa pravnim okvirom kako bi obezbijedila efikasnu naplatu poreskog duga?

2.1. Da li je Centrala Poreske uprave stvorila neophodne uslove za sprovođenje mjera prinudne naplate?
2.2. Da li područne jedinice sprovode mjere naplate poreskog duga u skladu sa pravnim okvirom?
2.3. Da li postoji odgovarajući sistem kontrole rada područnih jedinica?

1.3. Obim i ograničenja

U postupku vršenja revizije izvršen je pregled dokumentacije poreskih obveznika čiji su iznosi poreskog duga objavljeni u „crnim listama“, koje kvartalno objavljuje Poreska uprava u skladu sa Uredbom o uslovima i kriterijumima objavljivanja liste poreskih dužnika.[4]

Pregled dokumentacije je obuhvatio analizu analitičkih kartica poreskih dužnika u periodu 2004-2014. godine [5], rješenja o utvrđenoj poreskoj obavezi, zaključaka o prinudnoj naplati (blokada računa), zaključaka o obezbjeđenju potraživanja (hipoteka), zapisnika o izvršenom inspekcijskom nadzoru, rješenja o odloženom plaćanju poreskog duga, ugovora o plaćanju poreskog duga imovinom poreskog obveznika i druge relevantne dokumentacije koja dokazuje nastanak poreske obaveze i sprovođenje mjera naplate od strane Poreske uprave.

[4] “Službeni list Crne Gore“, br. 056/12 i 053/13.

[5] Analiza analitičkh kartica poreskih dužnika obuhvatila je period od 2004. do 2014 godine imajući u vidu apsolutni rok zastarjelosti definisan Zakonom o poreskoj administraciji („Sl.list RCG“, br: 65/1...28/12). Naime, članom 103 Zakona pravo na utvrđivanje, naplatu i povraćaj poreza zastarijeva u roku od 10 godina od isteka godine u kojoj je porez trebalo utvrditi, naplatiti, odnosno u kojoj je izvršena pretplata.

Prilikom izbora poreskih dužnika u uzorak korišćeni su sljedeći kriterijumi: iznos poreskog duga, regionalni princip (PJ Podgorica, PJ Nikšić i PJ Budva)[6] i status poreskog obveznika (aktivni poreski obveznici, uključujući aktivne poreske obveznike koji su poreski dug platili imovinom i poreski obveznici kod kojih je uveden stečaj). Obuhvaćena su privredna društva AD i DOO, javna preduzeća, opštine, nevladine organizacije i preduzetnici.

1.4. Kriterijumi revizije

Tokom revizije je trebalo utvrditi da li Poreska uprava preduzima mjere naplate poreskih potraživanja u skladu sa Zakonom o poreskoj administraciji[7], pojedinačnim zakonima u oblasti poreza i podzakonskim aktima koji se koriste prilikom naplate poreskih potraživanja, odnosno Uredbom o uslovima za odlaganje naplate poreskih i neporeskih potraživanja[8], Uredbom o postupku naplate poreskih potraživanja imovinom poreskog obveznika[9], Uredbom o odloženom plaćanju poreza na dobit pravnih lica[10].

Kao kriterijum za procjenu sprovođenja preventivnih mjera koje bi trebalo da utiču na stvaranje poreskog duga i sprovođenje strategija naplate korišćena je pozitivna praksa zemalja OECD-a.

1.5. Izvori informacija i metode prikupljanja podataka

Primaran izvor informacija u postupku revizije predstavljala je dokumentacija kojom raspolaže Poreska uprava, a koja se odnosi na evidenciju poreskih prihoda i sprovođenje mjera naplate poreskog duga. Zatim izvještaji, interna akta Poreske uprave i izvještaji o radu.

Dodatne informacije u postupku revizije obezbijeđene su iz strateških dokumenata: Program pristupanja Crne Gore Evropskoj uniji 2014. – 2018; Predpristupni ekonomski program za Crnu Goru 2013. – 2016; Smjernice makorekonomske i fiskalne politike za period 2013. – 2016 i bilteni. Zatim, analiza Poreske uprave u dokumentima Svjetske banke „Procjene Poreske uprave Crne Gore: ključni nalazi i preporuke“ i Međunarodnog Monetarnog Fonda „Strategija i prioriteti za implementaciju u okviru reforme Poreske uprave.“

Kao primjer pozitivne prakse poreskih organa u oblasti upravljanja poreskim dugom, analizi i procjeni rizika korišćene su radne studije OECD-a i smjernice poreskim organima Generalnog direktorata Evropske Komisije za poreze i carine.

[6] Analizom šest objavljenih „crnih listi“ utvrđeno je da se najveći broj poreskih dužnika i procenat poreskog duga odnosi na područne jedinice Podgorica, Nikšić i Budva.
[7] “Službeni list RCG”, br. 65/01...28/12, 08/15.
[8] “Službeni list CG”, br. 67/01...28/12.
[9] “Službeni list CG”, br. 17/13 i 28/13.
[10] “Službeni list CG”, br. 23/10.

II UTVRĐENO ČINJENIČNO STANJE

2. ORGANIZACIJA PORESKE UPRAVE

Poreska uprava kao organ u sastavu Ministarstva finansija podijeljena je na Centralu i područne jedinice. Centrala je sastavljena od šest sektora pri čemu je, sprovođenje naplate poreskih potraživanja u nadležnosti Sektora za obradu poreskih prijava i poreskih uplata. Sektor je u postupku naplate poreskog duga, između ostalog, nadležan za izradu procedura za aktivnosti kancelarijske i terenske naplate, pružanje uputstava i smjernica područnim jedinicama, analizu rada područnih jedinica i aktivnosti na procjeni rizika za potrebe naplate.[11]

Posebna organizaciona jedinica u okviru Sektora je Odsjek za naplatu koji je, između ostalog, obavezan da vrši naplatu evidentiranih poreskih obaveza, izrađuje i ažurira procedure o internim postupcima koji regulišu naplatu poreskih računa, pruža uputstva i smjernice područnim jedinicama za naplatu poreskog duga, realizuje neophodne stručne obuke, vrši izradu i ažuriranje obrazaca i obavještenja koji se koriste u postupcima naplate poreskog duga, izrađuje program za procjenu rizika i prati učinak sprovođenja naplate u područnim jedinicama.[12]

Područne jedinice sprovode mjere naplate poreskog duga u skladu sa zakonom i prema instrukcijama Centrale. O sprovedenim mjerama naplate i naplaćenim poreskim prihodima područne jedinice izvještavaju Centralu. Poreska uprava obuhvata osam područnih jedinica sa ekspoziturama i to:

1. Područna jedinica Podgorica – za područje Opština Podgorica, Danilovgrad i Cetinje;
2. Područna jedinica Nikšić – za područje Opština Nikšić, Šavnik i Plužine;
3. Područna jedinica Bar - za područje Opština Bar i Ulcinj;
4. Područna jedinica Budva – za područje Opština Budva, Tivat i Kotor;
5. Područna jedinica Herceg Novi – za područje Opštine Herceg Novi;
6. Područna jedinica Bijelo Polje – za područje Opština Bijelo Polje, Mojkovac i Kolašin;
7. Područna jedinica Pljevlja – za područje Opština Pljevlja i Žabljak;
8. Područna jedinica Berane – za područje Opština Berane, Andrijevica, Plav i Rožaje.

Područne jedinice obuhvataju tri filijale: filijalu za pružanje usluga poreskim obveznicima i registraciju, filijalu za inspekcijski nadzor i filijalu za obradu poreskih prijava i poreskih uplata u čijoj nadležnosti se nalazi sprovođenje mjera naplate poreskog duga.

[11] Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji Ministarstva finansija, mart 2014. godine.

[12] Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji Ministarstva finansija, mart 2014. godine.

2.1. Postupak naplate poreskih obaveza

Postoje različiti pristupi poreskih organa u sprovođenju mjera naplate poreskog duga. U prošlosti i još uvijek u pojedinim zemljama, prikupljanje poreza je standardizovan proces gdje se koristi manje ili više isti postupak na sve vrste dugova. Primjena standardizovanog pristupa na svaki pojedinačan iznos duga podrazumijeva isti slijed koraka sve dok poreski dug ne bude naplaćen ili otpisan. Za razliku od standardizovanog, efektivniji pristup fokusira se više na dužnika nego na iznos duga i koristi savremene tehnike kao što je napredna analitika i praćenje ponašanja dužnika. Umjesto korišćenja tačno predviđenog postupka, koristi se prava mjera u pravo vrijeme, na tačno određenom segmentu poreskih obveznika.[13]

Poreska uprava koristi standardizovan pristup prilikom sprovođenja postupka naplate poreskih obaveza koji podrazumijeva pregled analitičke kartice svakog pojedinačnog poreskog obveznika (pravna i fizička lica) i utvrđivanje neizmirene poreske obaveze. Pregled se vrši u kontinuitetu, intenzivnije u periodima dospjeća poreske obaveze i/ili obaveze da poreski obveznik sam dostavi prijavu poreskom organu, ukoliko je za određenu vrstu poreza zakonom propisan princip samooporezivanja.

Prilikom sprovođenja postupka prinudne naplate Poreska uprava se rukovodi članom 56 Zakona o poreskoj administraciji prema kojem „se postupak prinudne naplate preduzima kada poreski obveznik nije platio obavezu prilikom podnošenja poreske prijave, odnosno kad je poresko rješenje postalo izvršno.“ Ili, kada službenik filijale ustanovi poresku obavezu na analitičkoj kartici poreskog obveznika on:

i. U slučaju da je poreska obaveza nastala po osnovu poreza za koje prema zakonu važi princip samooporezivanja, telefonskim kontaktom obavještava poreskog obveznika o potrebi da poresku obavezu izmiri u što kraćem roku. Ukoliko poreski obveznik ne izmiri utvrđenu poresku obavezu područna jedinica donosi zaključak o prinudnoj naplati koji se dostavlja poreskom obvezniku i kojim se određuje rok od 10 dana za izmirivanje iste. Ukoliko poreski obveznik ne izmiri poresku obavezu u roku predviđenim zaključkom, područna jedinica donosi zaključak o prinudnoj naplati koji se dostavlja Centralnoj banci Crne Gore radi sprovođenja postupka blokade računa. Ako se ne izvrši izmirivanje poreske obaveze iz novčanih sredstava službenik pokreće postupak obezbjeđenja poreskog potraživanja zasnivanjem založnog prava na imovini poreskog obveznika.

[13] Working Smarter in Tax Debt Management; OECD; 2014; Str 21.

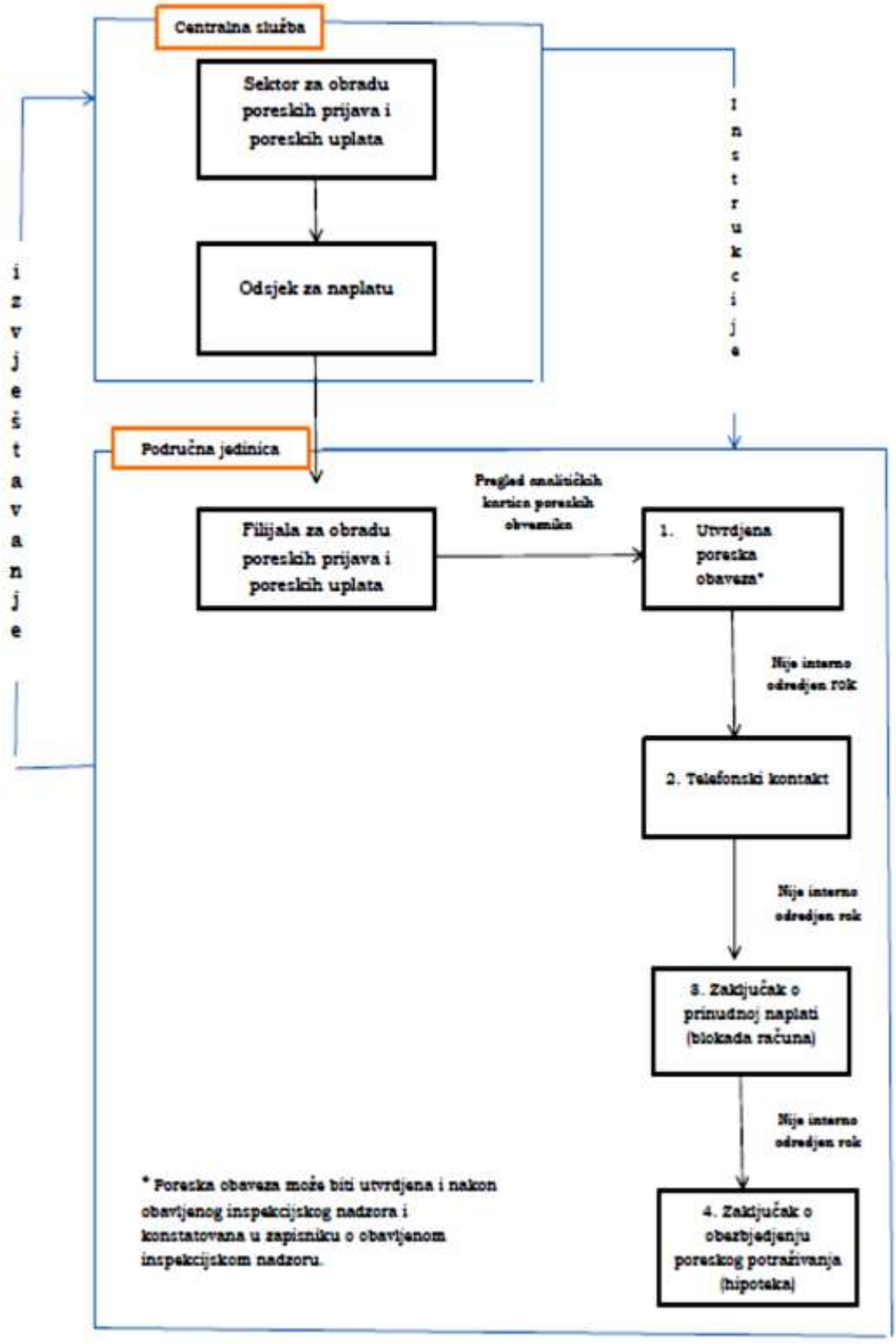
ii. U slučaju da je poreska obaveza nastala po osnovu poreza za koje ne važi princip samooporezivanja, službenik filijale donosi rješenje o utvrđenoj poreskoj obavezi koje se dostavlja poreskom obvezniku. Rješenjem se poreskom obvezniku ostavlja rok od 10 dana u kojem je dužan da izmiri poresku obavezu. Ukoliko obveznik ne izmiri poresku obavezu službenik obavlja telefonski kontakt, donosi zaključak o prinudnoj naplati odnosno vrši obezbjeđenje poreskog potraživanja zasnivanjem založnog prava na imovini poreskog obveznika.

- Revizijom je utvrđeno da:

  Poreska uprava nema pisane procedure kojima se definiše interni postupak rada područnih jedinica prilikom sprovođenja naplate poreske obaveze;

  Na osnovu raspoloživih informacija državni revizor nije mogao utvrditi u kom vremenskom periodu nakon utvrđene obaveze su službenici dužni da obave telefonski kontakt sa poreskim obveznikom, u kom roku je nakon telefonskog kontakta potrebno donijeti zaključak o prinudnoj naplati i koliko vremena treba da prođe od donošenja zaključka o prinudnoj naplati do pokretanja postupka zasnivanja založnog prava na imovini poreskog obveznika.

Pregled 1: Postupak naplate poreskih obaveza od strane Poreske uprave



3. MJERE NAPLATE PORESKOG DUGA

Poreski organi prilikom naplate poreskih potraživanja koriste dvije vrste mjera i to: preventivne mjere i mjere predviđene zakonom i podzakonskim aktima.

Poreska uprava od preventivnih mjera sprovodi pismeno obavještenje – upozorenje i telefonski kontakt. Preventivno djelovanje na stvaranje poreskog duga ostvaruje se i pružanjem usluga poreskim obveznicima na osnovu ličnog kontakta, telefonskog kontakta i korespodencijom (putem dopisa i elektronske pošte) od strane Poreske uprave.[14]

Poreska uprava objavljuje „bijele liste“ poreskih obveznika odnosno spisak obveznika kod kojih je uočen najveći stepen fiskalne discipline i sa kojima Poreska uprava kontinuirano ostvaruje uspješnu saradnju u pogledu poštovanja poreskih propisa i izmirivanja poreskih obaveza. Kriterijumi na osnovu kojih se vrši selekcija obveznika za „bijelu listu“ obuhvataju urednost obračunavanja poreza i podnošenja poreskih prijava, redovnost izmirivanja poreskih obaveza, kao i da u postupcima inspekcijskog nadzora nijesu utvrđivane značajnije nepravilnosti, koje bi ukazivale na bilo kakav vid neregularnog poslovanja.[15]

Osim preventivnih, Poreska uprava sprovodi mjere naplate predviđene zakonom i to: mjere prinudne naplate predviđene Zakonom o poreskoj administraciji i podzakonskim aktima kojima je određeno odlaganje plaćanja poreske obaveze, plaćanje poreske obaveze imovinom poreskog obveznika itd.

Prema Zakonu o poreskoj administraciji[16] predmet prinudne naplate mogu biti: novčana sredstva poreskog obveznika, novčana potraživanja poreskog obveznika, imovina (pokretna i nepokretna) poreskog obveznika, pri čemu se prinudna naplata može sprovesti na jednom ili više predmeta.

Sprovođenje postupaka prinudne naplate iz novčanih sredstva i imovine poreskog obveznika osim Zakona o poreskoj administraciji, dodatno su određeni: Zakonom o upravnom postupku, Zakonom o svojinsko-pravnim odnosima, Zakonom o izvršenju i obezbjeđenju, Zakonom o zalozi kao sredstvu obezbjeđenja potraživanja, Uredbom o visini troškova prinudne naplate poreskih obveznika, Pravilnikom o načinu prodaje imovine poreskog obveznika u postupku prinudne naplate itd.

Prinudno djelovanje na poreskog dužnika koji nije izmirio poresku obavezu ostvaruje se i putem objavljivanja informacija o njegovom poreskom dugu, što Poreska uprava čini kvartalno objavljujući „crne liste“ poreskih dužnika. Naime, Uredbom o uslovima i kriterijumima objavljivanja liste poreskih dužnika[17] određeno je da poreski organ objavljuje listu 200 poreskih

[14] Izvještaj o radu Poreske uprave za 2014. godinu; Ministarstvo finansija – Poreska uprava; str 5-10.

[15] Prema podacima objavljenim od strane Poreske uprave http://www.poreskauprava.gov.me/vijesti/145604/saopstenje-objavljena-azurirana-bijela-lista-spisak-najurednijih-poreskih-obveznika.html

[16] Član 59 Zakona o poreskoj administraciji.

[17] “Službeni list Crne Gore“, br. 56/12 i 53/13).

dužnika sa najvećim poreskim dugom po osnovu akciza, poreza na dodatu vrijednost, poreza na dobit, koncesija i poreza na promet nepokretnosti koji nijesu izmirili poreske obaveze u periodu dužem od 12 mjeseci, u kontinuitetu. Odnosno 100 poreskih obveznika koji nijesu izmirili obaveze po osnovu poreza i doprinosa iz i na lična primanja u periodu dužem od šest mjeseci, u kontinuitetu.

Plaćanje poreskog duga može biti odloženo u skladu sa Uredbom o uslovima za odlaganje naplate poreskih i neporeskih potraživanja.[18] Uredba propisuje uslove u kojima se poreskom dužniku može odobriti odlaganje plaćanja dospjelog poreskog duga. Odlaganje naplate vrši Ministarstvo finansija na zahtjev poreskog dužnika pri čemu plaćanje poreskog duga može biti odobreno u najviše 12 mjesečnih rata.

Poreski dug po osnovu poreza na dobit pravnih lica takođe može biti plaćen u ratama, pri čemu poreski dužnik plaća poreski dug u šest jednakih mjesečnih rata. U slučaju da poreski dužnik ratu ne plati u roku, preostali odloženi poreski dug po osnovu poreza na dobit dospijeva za naplatu.[19]

Uredbom o postupku naplate poreskih potraživanja imovinom poreskog obveznika[20] omogućeno je da poreska obaveza čiji iznos prelazi 100.000,00 € može biti plaćena imovinom poreskog obveznika. Međusobna prava i obaveze po osnovu plaćanja poreskog duga imovinom poreskog obveznika, uređuju se ugovorom, koji sa poreskim obveznikom zaključuje Ministarstvo finansija. Svi predmeti u kojima su ispunjene pravne pretpostavke u skladu sa važećim zakonskim propisima, prosljeđuju se Vladi Crne Gore na razmatranje i odlučivanje.

Skupština je u decembru 2013. godine usvojila Zakon o otpisu kamata na poreske i carinske obaveze. Pravo na otpis kamata na poreske, odnosno carinske obaveze, ostvarivao je dužnik koji u roku od 30 dana od dana početka primjene ovog Zakona u cijelini platio poreske, odnosno carinske obaveze. O zahtjevu za otpis kamate rješenjem odlučuje poreski, odnosno carinski organ. Pravo na otpis kamate ne odnosi se na kamate na poreske obaveze nastale po osnovu poreza na promet nepokretnosti.

4. PORESKI DUG U CRNOJ GORI

Prema podacima dostavljenim od strane Poreske uprave poreski dug u periodu od 2010. do 2014. godine je u konstantnom porastu. Najveće povećanje je ostvareno u 2014. godini kada je poreski dug bio za 101.751.325,49 € veći u odnosu na prethodnu godinu ili oko 20%. Na kraju 2014. godine poreski dug je iznosio 551.925.069,52 €.

[18] Službeni list Crne Gore, br. 67/9, 23/10, 62/10 i 53/13.

[19] Uredba o odloženom plaćanju poreza na dobit pravnih lica („Sl.list Crne Gore“, br. 23/10 od 29.04.2010).

[20] “Službeni list Crne Gore“ br. 17/13 i 28/13.

Prema podacima dostavljenim od strane Poreske uprave u navedeni iznos duga nije uračunat:

1. Dug državnih organa u iznosu od 85.906.963,26 €. Dug državnih organa nije uzet u obzir iz razloga što kod istih postoji preplata u iznosu od 84.857.684,90€, zbog pogrešnih uplata od strane Državnog trezora i zbog prestanka statusa obveznika;
2. Reprogram iz 2003. godine u iznosu od 25.979.000,69 €;
3. Odložena plaćanja u iznosu od 39.986.788,81 €;
4. Nerealizovana preusmjerenja u iznosu od 8.562.683,53 €;
5. Dug Saveznog ministarstva odbrane u iznosu od 8.006.232,15 €.

a) Evidencija poreskog duga po osnovu reprograma iz 2003. godine u iznosu od 25.979.000,69 € ne predstavlja dio jedinstvene evidencije poreskog duga i ovaj iznos nije iskazan u ukupnom poreskom dugu.

b) Poreski dug je umanjen za iznos odloženih plaćanja u iznosu 39.986.788,81 €.

Poreska uprava u svom izjašnjenju navodi da je Ministarstvo finansija odložilo plaćanje poreskih obaveza obveznicima i odredilo im nove datume dospjeća. Za sva odložena plaćanja kojima je pomjeren datum dospijeća nakon 31.12.2014. godine Poreska uprava ne može da sprovodi mjere naplate poreskog duga sve do dospijeća obaveze na dan koji je utvrđen rješenjem o odloženom plaćanju. Iz tog razloga je ukupan poreski dug umanjen za iznos nedospjelih odloženih plaćanja, a Poreska uprava će ga uključiti u poreski dug, ukoliko ne bude plaćen, nakon njegovog dospjeća.

c) Iznos ukupnog poreskog duga je umanjen za iznos nerealizovanih preusmjerenja u iznosu 8.562.683,53€, iz razloga što ne postoje tehničke mogućnosti za realizaciju rješenja o preusmjeru uplata sa pojedinačnih računa na jedinstveni račun.

Grafik 1: Kretanje poreskog duga, prema podacima dostavljenim od strane Poreske uprave, u periodu od 2010. do 2014. godine u €[21]



[21] U ukupan iznos duga nije uračunat reprogram iz 2003. godine.

Prema podacima Poreske uprave, najveće učešće u strukturi poreskog duga u posljednjih pet godina u kontinuitetu imaju porezi i doprinosi na dohodak fizičkih lica, zatim porez na dodatu vrijednost i porez na promet nepokretnosti.

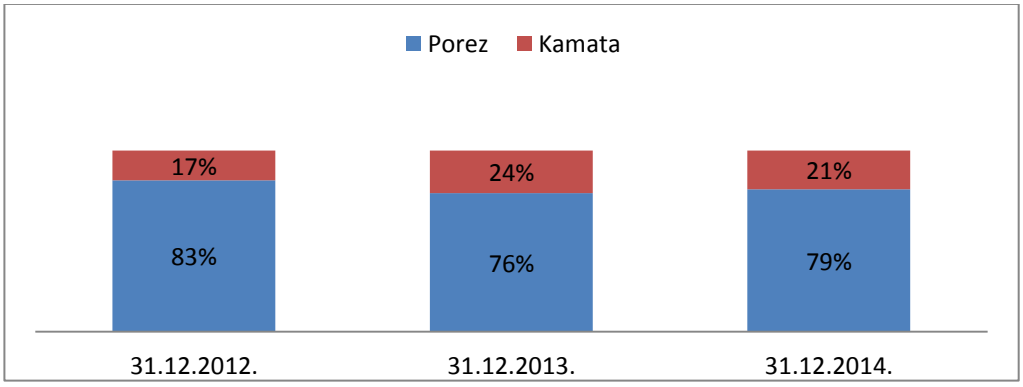
U 2014. godini učešće poreza i doprinosa na dohodak fizičkih lica u poreskom dugu iznosilo je 61%, zatim poreza na dodatu vrijednost 20% i poreza na promet nepokretnosti 7%. Ostale vrste poreza, akcize, koncesije, porez na dobit pravnih lica i ostale vrste poreza, činili su 12% poreskog duga. Pregled strukture poreskog duga po vrsti poreza dat je sljedećim grafikom.

Grafik 2: Struktura poreskog duga 2012. do 2014. godine, prema podacima dostavljenim od strane Poreske uprave, u €

Vrsta prihoda	31.12.2012.	31.12.2013.	31.12.2014.
Porezi i doprinosi na dohodak fizičkih lica	263.954.579,29	209.850.379,26	334.749.371,31
Porez na dobit	19.380.167,95	24.461.249,04	24.909.371,55
Porez na promet nepokretnosti	33.335.562,94	44.730.112,74	39.787.965,77
Akcize	20.857.996,14	23.889.217,79	20.869.757,75
Porez na dodatu vrijednost	84.170.603,66	118.118.203,73	107.776.642,64
Koncesije	14.874.075,04	21.930.950,19	17.592.026,20
Ostalo	5.424.701,41	7.193.631,28	6.239.934,30
Ukupno	441.997.686,43	450.173.744,03	551.925.069,52

Poreski dug čini porez i kamata koja se obračunava na iznos neplaćenog ili manje plaćenog poreza u skladu sa Zakonom o poreskoj administraciji. Kamata se plaća po stopi od 0,03 % dnevno počev od narednog dana od dana dospjelosti, pri čemu se na iznos dugovnih kamata ne plaća kamata.[22] Učešće poreza u ukupnom iznosu poreskog duga, u posljednje tri godine, se kretalo u intervalu od 76% do 83%. Preostali dio duga odnosio se na obračunati iznos kamata.

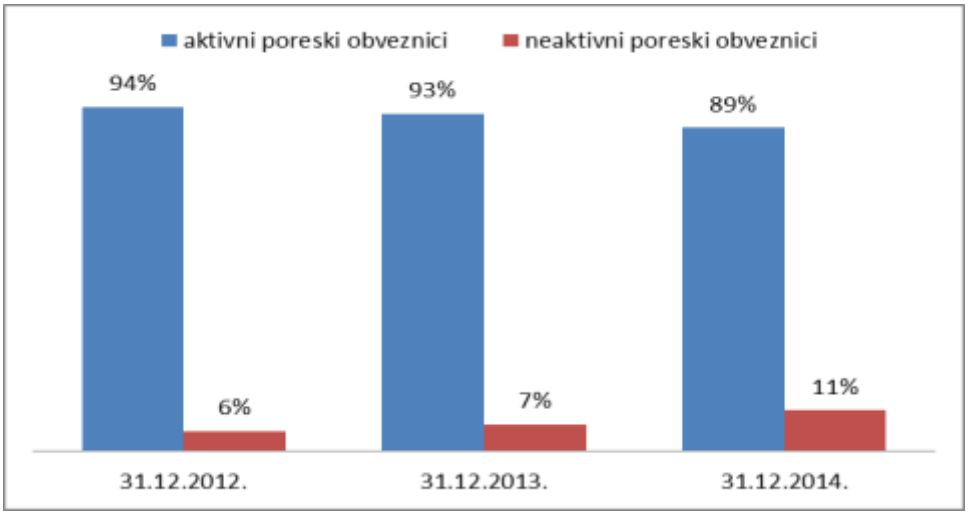
Grafik 3: Struktura poreskog duga prema porezu i kamati na porez u periodu od 2012. do 2014. godine, prema podacima dostavljenim od strane Poreske uprave, u procentima



[22] Član 95 Zakona.

Najveći broj poreskih dužnika, u posljednje tri godine, pripada kategoriji aktivnih poreskih obveznika, međutim povećava se broj neaktivnih poreskih obveznika i njihovo učešće. Na kraju 2014. godine dug aktivnih poreskih dužnika činio je 89% ukupnog poreskog duga dok se na poreski dug neaktivnih poreskih dužnika odnosilo 11%. Dug neaktivnih poreskih dužnika spada u kategoriju nenaplativog poreskog duga i u istoj godini iznosio je 61.850.888,89€. Odnos aktivnih i neaktivnih poreskih dužnika i njihovo učešće u poreskom dugu prikazano je sljedećim grafikom.

Grafik 4: Učešće aktivnih i neaktivnih poreskih dužnika u poreskom dugu, prema podacima dostavljenim od strane Poreske uprave, u procentima



- Evidencija obaveza po osnovu poreskog duga koju vodi Poreska uprava nije jedinstvena i nije u dovoljnoj mjeri sistematična i ažurna i stoga se državni revizor nije mogao uvjeriti u tačnost podataka o strukturi i ukupnom iznosu poreskog duga na dan 31.12.2014. godine.

5. NALAZI REVIZIJE

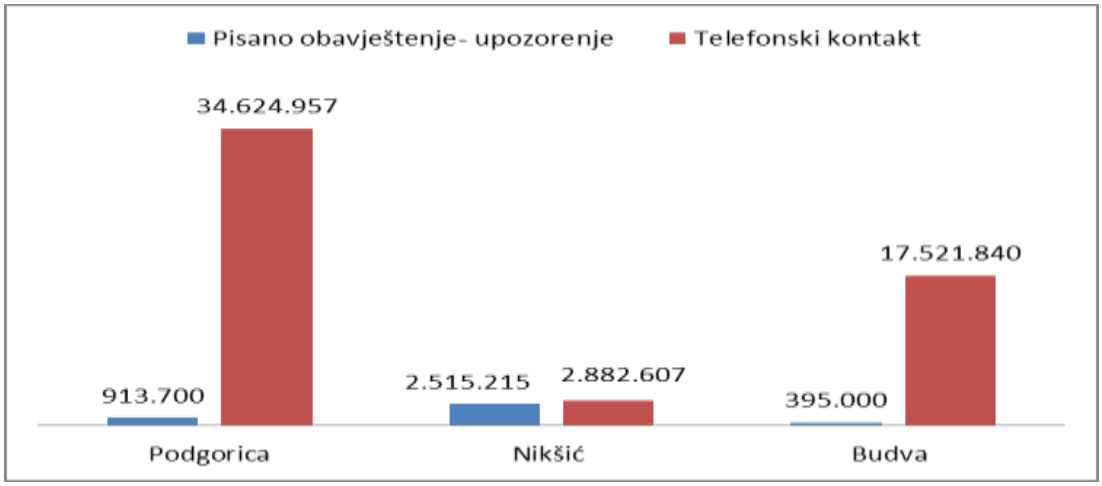
5.1. Preventivne mjere

Prema izvještaju o radu Poreske u 2014. godini naplaćeno je 21.716.986€ putem pisanog obavještenja-upozorenja i 66.429.727€ putem telefonskog kontakta sa poreskim obveznicima ili ukupno 88.146.713€.[23]

Pregledom mjesečnih izvještaja koje područne jedinice dostavljaju Centralnoj službi na obrascu MIPMN, a odnose se na sprovedene mjere naplate, utvđeno je da su Područne jedinice Podgorica, Nikšić i Budva u toku 2014. godine naplatile porez u iznosu od 3.828.915€ putem pisanog obavještenja-upozorenja, odnosno 55.029.404€ putem telefonskog kontakta.

[23] Strana 25 Izvještaja

Grafik 5: Ostvarena naplata poreza putem pisanog obavještenja i telefonskog kontakta u 2014. godini



Uvidom u evidencije poreskih obveznika, na bazi uzorka, revizijom je utvrđeno da je Poreska uprava uredno dostavljala poreskim obveznicima pisano obavještenje i da se u dosijeima uredno arhiviraju poštanske povratnice, na kojima se nalaze podaci o datumu uručenja sa potpisom primaoca. Pisano obavještenje se izdaje u formi rješenja o utvrđenoj poreskoj obavezi, sa iznosom poreskih potraživanja prema vrsti poreza i obračunskim periodom na koji se poreska obaveza odnosi.

Osim toga, područne jedinice su dostavile evidencije telefonskih kontakata koje se odnose na period izvještavanja. Utvrđeno je da u Poreskoj upravi ne postoji sistemska evidencija telefonskih poziva već se evidencije vode ručno od strane područnih jedinica i uglavnom sadrže naziv poreskog obveznika, poreski identifikacioni broj (PIB) i kontakt telefon poreskog obveznika. Na osnovu dostavljenih evidencija nije moguće utvrditi da li je nastao telefonski kontakt sa poreskim obveznikom, koji je prethodio naplati poreske obaveze.

Osim toga, Poreska uprava ne raspolaže pisanim procedurama kojima bi se područne jedinice na jedinstven način interno rukovodile prilikom sprovođenja naplate pisanim obavještenjem-upozorenjem i telefonskim kontaktom. U postupku revizije ostalo je neutvrđeno u kom vremenskom roku je neophodno da poreski obveznik izvrši uplatu nakon sprovedene mjere kako bi ista bila evidentirana kao rezultat pisanog obavještenja ili telefonskog kontakta sa poreskim obveznikom.

5.2. Mjere naplate u skladu sa zakonom

Prilikom vršenja postupka naplate poreskih obaveza Poreska uprava sprovodi mjere prinudne naplate u skladu sa Zakonom o poreskoj administraciji. Uprava je prilikom naplate obaveza koristila mjere naplate iz novčanih sredstava poreskog obveznika ili blokadu računa i vršenje založnog

prava na imovini poreskog obveznika ili hipoteku. Poreska uprava ne sprovodi naplatu iz novčanih potraživanja poreskog obveznika, kao ni fiduciju koja podrazumijeva preuzimanje prava vlasništva nad imovinom iako postojeći pravni okvir to dozvoljava.

Poreska uprava je prilikom naplate poreskih obaveza koristila ovlašćenja data Uredbom o uslovima za odlaganje naplate poreskih i neporeskih potraživanja, Uredbom o odlaganju poreza na dobit pravnih lica i Uredbom o postpku naplate poreskih potraživanja imovinom poreskog obveznika.

- Za poreski dug čije je plaćanje odloženo rješenjima Ministarstva finansija (datum dospjeća je nakon 31.12.2014. godine) u iznosu 39.986.788,81€, u elektronskoj bazi podataka Poreske uprave nijesu uneseni odloženi datumi dospjeća, što s obzirom da službenici područnih jedinica (prema ustaljenoj praksi) utvrđuju postojanje poreske obaveze uvidom u analitičke kartice obveznika, može negativno uticati na efikasnost sprovođenja mjera naplate.

5.2.1. Naplata kod aktivnih poreskih obveznika

Pregledom dokumentacije dostavljene od strane Poreske uprave i analizom postupka sprovođenja naplate, kod aktivnih poreskih obveznika utvrđene su nepravilnosti u sprovođenju postupka naplate.

DRI je, po sistemu uzorka, kod akcionarskog društva sa stanjem poreskog duga u iznosu od 15.356.482,83€[24], Područna jedinica Nikšić utvrdila sljedeće:

- U periodu od januara 2004. godine do oktobra 2008. godine nijesu preduzimane mjere prinudne naplate od strane Poreske uprave iako se poreski dug kretao u iznosu nekoliko miliona eura i imao tedenciju rasta od 2005. godine.
- U periodu od 2004. do 2008. godine evidentirano je da na pojedinim kontima analitičkih kartica poreskog obveznika postoje preplate i dugovanja po osnovu poreza i doprinosa iz i na lična primanja pa je bilo neophodno izvršiti usklađivanje stanja na pomenutim kontima, kako bi se znalo stvarno stanje poreskih obaveza.
- Revizijom je utvrđeno da nije izvršena blokada žiro računa i da nije pokrenuta naplata iz imovine (pokretne i nepokretne) poreskog obveznika nakon dostavljenih Zaključaka o prinudnoj naplati i isteka roka iz istih, kao i isteka roka iz Rješenja o odloženom plaćanju poreskog duga donesenih od strane Ministarstva finansija Crne Gore .

[24] Presjek stanja na dan 08.07.2014.godine

- Zaključak o prinudnoj naplati broj 03/12-4-348/1-10 od 02.02.2010. god. dostavljen poreskom obvezniku i Zaključak o prinudnoj naplati broj 03/12-4/902/2 od 19.07.2013. god. dostavljen Centralnoj banci Crne Gore obuhvatali su samo dio nastalog poreskog duga, a ne cjelokupan iznos evidentiran na analitičkim karticama poreskog obveznika.
- Utvrđeno je kašnjenje u izvršavanju obaveza po osnovu poreza i doprinosa iz i na lična primanja u periodu od 6 do 9 mjeseci, što je konstatovano i Zapisnikom o inspekcijskom nadzoru i Rješenjima o odloženim plaćanjima poreskog duga, kao i neplaćanje obaveza po osnovu PDV-a u periodu dužem od 3 mjeseca.

DRI je, po sistemu uzorka, kod društva sa ograničenom odgovornošću sa stanjem poreskog duga u iznosu od 144.938,03€[25], Područna jedinica Podgorica utvrdila sljedeće :

- Na analitičkoj kartici za 2008. godinu evidentiran je porez na dodatu vrijednost po osnovu predatih prijava za prva 4 mjeseca 2008. godine u iznosu od 224.085,02€ (samo za 04/2008 u iznosu od 145.736,57€).
- Zaključkom o prinudnoj naplati Poreska uprava izvršila je blokadu računa poreskog obveznika na iznos od 145.808,04€, a po osnovu neplaćanja PDV-a. Analitička kartica poreskog dužnika pokazuje da je dio ovog poreskog duga naplaćen i da na kraju 2008. godine poreski obveznik po osnovu poreza na dodatu vrijednost i kamate duguje 82.759,52€.
- Pregledom analičke kartice u narednim godinama utvrđeno je Poreska uprava nije uspjela naplatiti poreski dug od poreskog obveznika, iskazanog najvećim dijelom po osnovu PDV i kamata (100.227,73€ u 2009.g, 110.119,99€ u 2010.g, 120.012,25€ u 2011.g, 129.931,69€ u 2012.g, 139.823,95€ u 2013. g.). Iznos poreskog duga po osnovu glavnice od 2009. do 2013. godine iznosi 90.588,45€, a ostalo se odnosi na kamatu (ukupan iznos kamata na kraju 2013. godine iznosi 49.235,50€).
- Poreska uprava je dopisom tražila od Uprave za nekretnine, područna jedinica Podgorica list nepokretnosti poreskog obveznika, kako bi preduzela mjere naplate poreskog duga iz imovine poreskog obveznika, međutim iz posjedovnog lista dostavljenog od Uprave za nekretnine utvrđeno je da poreski obveznik ne posjeduje imovinu. Službenom zabilješkom Poreske uprave Crne Gore utvrđeno je da na prijavljenoj adresi više ne postoji pomenuti poreski obveznik već da se nalazi drugo uredno prijavljeno pravno lice.

[25] Presjek stanja na dan 08.07.2014. godine.

- Poreskoj upravi bila je potrebna jedna godina i šest mjeseci (od 05.12.2008. do 30.06.2010. godine (zadnja uplata po osnovu PDV-a evidentirana na analitičkoj kartici 05.12.2008. godine) da zatraži podatke o stanju imovine poreskog dužnika od Uprave za nekretnine, odnosno dvije godine od datuma dospjeća poreske obaveze do datuma kada je Poreska uprava poslala Zahtjev za dostavljanje podataka o stanju imovine poreskog dužnika.

DRI je, po sistemu uzorka, kod nevladine organizacije sa stanjem poreskog duga u iznosu od 177.275,44€[26], Područna jedinica Podgorica utvrdila sljedeće:

- Poreski obveznik je strano pravno lice koje posluje na teritoriji Crne Gore preko kancelarije u Podgorici;
- Evidentirani poreski dug na analitičkoj kartici poreskog obveznika treba stornirati jer se odnosi na promet proizvoda odnosno usluga pruženih od strane poreskih obveznika u Crnoj Gori[27] poreskom obvezniku koji ima pravo na povraćaj ulaznog PDV-a;
- Posljednja evidentirana aktivnost na kartici poreskog obveznika od strane Poreske uprave izvršena je 31.03.2006.godine, datumom dospjeća OPD1 obrasca za 02/2006 godinu (zadnja evidentirana uplata izvršena 24.03.2006.godine), što ukazuje da kartica poreskog obveznika nije korigovana od strane službenika Poreske uprave devet godina (od 24.03.2006 do 23.03. 2015.godine);
- Poreski obveznik nije trebalo da se nalazi na „crnim listama“ objavljenim od strane Poreske uprave;

DRI je, po sistemu uzorka, kod nevladine organizacije sa stanjem poreskog duga u iznosu od 192.177,15€[28], Područna jedinica Podgorica utvrdila sljedeće:

- Poreski obveznik je strano pravno lice koje posluje na teritoriji Crne Gore preko predstavništva u Podgorici;
- Evidentirani poreski dug na analitičkoj kartici poreskog obveznika (poreski dug na analitičkoj kartici odnosi se na povraćaj PDV-a koji poreski obveznik ima pravo po osnovu Zakona) treba stornirati jer se odnosi na promet proizvoda odnosno usluga pruženih od strane poreskih obveznika u Crnoj Gori[29] poreskom obvezniku koji ima pravo na povraćaj PDV-a;

---

[26] Presjek stanja na dan 08.07.2014.godine.

[27] Član 51 Zakona o porezu na dodatu vrijednost ("Sl. list RCG", br. 65/01; 12/02; 38/02; 72/02; 21/03; 76/05; 04/06; i "Sl.list CG", br. 16/07; 73/10; 40/11; 29/13; 09/15) „Poreski obveznik koji nema sjedište u Crnoj Gori ima pravo na povraćaj ulaznog PDV-a koji mu je zaračunat na osnovu obavljenog prometa proizvoda, odnosno usluga od strane poreskih obveznika u Crnoj Gori ili mu je zaračunat prilikom uvoza proizvoda u Crnoj Gori, pod uslovima in a način utvrđen ovim zakonom.”

[28] Presjek stanja na dan 08.07.2014. godine.

[29] Član 51 Zakona o porezu na dodatu vrijednost ("Sl.list RCG", br. 65/01; 12/02; 38/02; 72/02; 21/03; 76/05; 04/06; i "Sl.list CG", br. 16/07; 73/10; 40/11; 29/13; 09/15) „Poreski obveznik koji

- Revizijom je utvrđeno da analitička kartica za 2003. godinu ne sadrži prijave po osnovu poreza i doprinosa na lična primanja za januar i maj 2003. godine, da su nedostajuće prijave evidentirane u oktobru mjesecu 2005. godine (vrijeme proteklo do momenta utvrđivanja nedostajuće prijave za 05/2003.godine je dvije godine i tri mjeseca), kad je izvršeno usaglašavanje stanja na ovim kontima kod Poreske uprave;
- Posljednja aktivnost na kartici poreskog obveznika od strane Poreske uprave evidentirana je 19.09.2008. godine unosom OPD1 obrasca za 09/2008 godinu, što ukazuje da analitička kartica poreskog obveznika nije korigovana od strane službenika Poreske uprave šest godina i šest mjeseci (od 19.09.2008. do 23.03.2015.godine[30]);
- Poreski obveznik nije trebalo da se nalazi na „crnim listama" objavljenim od strane Poreske uprave;

DRI je, po sistemu uzorka, kod društva sa ograničenom odgovornošću sa stanjem poreskog duga u iznosu od 1.081.186,10€[31] Područna jedinica Podgorica utvrdila sljedeće:

- Uvidom u analitičku karticu za 2009. godinu, poreski obvezik 28.04.2009. godine stvara poresku obavezu u iznosu od 1.507,50 €, koju ne plaća u tekućoj godini. Međutim, poreski obveznik ima PDV kredit u iznosu od 2.825,80€ (zaključno sa 15.12.2009.godine). Bilo je neophodno da Poreska uprava preduzme mjere prinudne naplate ili da usaglasi stanje sa poreskim obveznikom.
- U toku 2010. godine Poreska uprava vrši blokadu računa poreskog obveznika, Zaključkom o prinudnoj naplati koji je upućen Centralnoj banci Crne Gore 15.07.2010. godine na iznos od 432.285,38€ (naknada za korišćenje mineralnih sirovina sa pripadajućom kamatom 430.170,00€ - kamata 16.607,88€; naknada za korišćenje rezultata geoloških istraživanja 1.507,50 € i troškovi prinudne naplate 10€). Poreskoj upravi bilo je neophodno 1 godina i dva mjeseca da izvrši blokadu računa poreskog obveznika za dug nastao po osnovu naknada za korišćenje rezultata geoloških istraživanja iz aprila 2009. godine, odnosno 5 mjeseci (iznos od 414,170,00€ knjižen 19.02.2010. godine od čega 269.865,00€ dospijeva za plaćanje 02.01.2010. godine, a iznos od 144.305,00€ dospijeva za plaćanje 30.06.2010. godine) za dio dug nastao po osnovu naknade za korišćenje mineralnih sirovina. Poreski dug na kraju 2010.godine iznosio je 622.154,92€. Međutim, iz dostavljene

nema sjedište u Crnoj Gori ima pravo na povraćaj ulaznog PDV-a koji mu je zaračunat na osnovu obavljenog prometa proizvoda, odnosno usluga od strane poreskih obveznika u Crnoj Gori ili mu je zaračunat prilikom uvoza proizvoda u Crnoj Gori, pod uslovima i na način utvrđen ovim zakonom."

[30] Datum poslednje evidentirane promjene na analitičkoj kartici i datum kada je revizor utvrdio stanje na kartici terenskim radom;

[31] Presjek stanja na dan 08.07.2014. godine.

dokumentacije se ne vidi da je Poreska uprava preduzimala druge mjere prinudne naplate (npr. naplata iz imovine poreskog obveznika).

- Zaključkom o prinudnoj naplati od 09.04.2012. godine Poreska uprava vrši blokadu računa poreskog obveznika na iznos od 210.023,77€, po osnovu naknade za korišćenje mineralnih sirovina koju je obveznik bio dužan da plati zaključno sa 30.06.2011. godine, što ukazuje na kašnjenje u preduzimanju mjera prinudne naplate od osam mjeseci. Međutim, uvidom u analitičku karticu utvrđeno je da poreski dug na dan 01.01.2012. godine po osnovu naknade za korišćenje mineralnih sirovina (bez kamate) iznosi 759.200,00€ (po početnom stanju).
- Poreski dug na kraju 2013. godine, uvećao se po osnovu kamata za neblagovremeno plaćanje poreskih obaveza i iznosio je 1.034.790,10€ (naknada za korišćenje mineralnih sirovina 759.200,00€, kamata u iznosu od 277.802,91€ itd.). Iz dokumentacije koja je dostavljena revizorima na uvid ne vidi se da je Poreska uprava preduzimala druge mjere prinudne naplate osim blokade računa kod poreskog obveznika. Takođe, Poreska uprava nije dostavilia dokument koji potvrđuje da je vršena kontrola poreskog obveznika.
- Kod poreskog obveznika na kraju 2014. godine iskazan je poreski kredit po osnovu PDV-a u iznosu od 2.695,03€. Uvidom u analitičku karticu utvrđeno je da se posljednja predata prijava odnosi na period 12/2011. godine.

DRI je, po sistemu uzorka, kod javnog preduzeća (AD) sa stanjem poreskog duga u iznosu od 6.643.133,28€ [32], Područna jedinica Podgorica utvrdila sljedeće:

- Rješenjima o odloženom plaćanju poreskog duga koja je donijelo Ministarstvo finansija Crne Gore omogućeno je poreskom obvezniku odlaganje poreskih obaveza nastalih po osnovu poreza na zarade zaposlenih i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje i to:
    1. Rješenjem o odloženom plaćanju od 13.12.2011. godine odloženo je plaćanje poreske obaveze u iznosu od 598.503,15€ do 31.12.2011. godine;
    2. Rješenjem o odloženom plaćanju od 13.01.2012. godine odloženo je plaćanje poreske obaveze u iznosu od 761.994,24€ do 31.05.2012. godine;
    3. Rješenjem o odloženom plaćanju od 30.04.2012. godine odloženo je plaćanje poreske obaveze u iznosu od 358.835.95€ (za mjesece novembar i decembar 2011. godine) u šest jednakih rata od kojih prva dospijeva za plaćanje 30.05.2012. godine, a poslednja 30.10.2012. godine, s' tim što u Rješenju stoji da ukoliko poreski obveznik ne plati ratu u predviđenom roku, cjelokupni preostali iznos dug dospijeva za naplatu;

[32] Presjek stanja na dan 08.07.2014.godine.

- Zaključkom o prinudnoj naplati od 29.11.2012. godine, koji je dostavljen poreskom obvezniku, na iznos od 1.731.135,38€ traženo je da se izvrše uplate poreskih obaveza po osnovu poreza i doprinosa na zarade zaposlenih utvrđenih na osnovu podnijetih izvještaja OPD1 za 12/2010. godine i na osnovu podnijetih izvještaja IOPPD za period od 01/2011 do 03/2012. godine, što ukazuje da poreski obveznik nije izvršio obaveze iz Rešenja o odloženom plaćanju od 30.04.2012. godine, a Poreska uprava Crne Gore nije preduzimala mjere prinudne naplate. Zaključak o prinudnoj naplati dostavljen je poreskom obvezniku sa dva mjeseca kašnjenja u odnosu na dan dospjeća posljednje rate, predviđene rešenjem o odlaganju poreske obaveze (rata dospjela za plaćanje 30.10.2012. godine, Zaključak donešen 29.11.2012. godine), odnosno šest mjeseci od kada je poreski obveznik bio u obavezi da plati prvu ratu predviđenu Rešenjem o odlaganju poreske obaveze (30.05.2012. godine);
- Rješenjem Ministarstva finansija o odloženom plaćanju poreskog duga od 17.04.2013. godine odloženo je plaćanje poreza i doprinosa na lična primanja zaposlenih, zaključno sa martom 2013. godine (iz Rešenja[33] se ne vidi na koji se period odnosi odložena poreska obaveza i na osnovu kog zahtjeva je postupilo Ministarstvo finansija). Poreski obveznik bio je u obavezi da poresku obavezu plati u više mjesečnih rata zaključno sa 17.09.2013.godine. Iz zaključka o prinudnoj naplati od 31.10.2013. godine upućenom poreskom obvezniku na iznos od 5.174.679,66€, utvrđeno je da poreski obveznik nije postupio u skladu sa Rješenjem o odloženom plaćanju poreskog duga od 17.04.2013. godine. Zaključak o prinudnoj naplati donesen je mjesec dana nakon isteka roka u kome je poreski obveznik bio u obavezi da plati poresku obavezu po osnovu Rešenja. Poreska uprava nije vršila blokadu računa poreskog obveznika pa je poreski dug rastao i na „crnoj listi“ od 01.10.2014. godine dostigao iznos od 7.112.933,23€.
- Uvidom u analitičke kartice za 2013. i 2014. godinu utvrđeno je da poreski obveznik nije redovno podnosio IOPPD obrasce, međutim iz dostavljene dokumentacije ne vidi se da je bio predmet kontrole Poreske uprave. Posljednji dostavljen Zapisnik o izvršenom ispekcijskom nadzoru bio je iz novembra 2009. godine po osnovu Zahtjeva za povraćaj PDV-a.
- Uvidom u analitičku karticu poreskog obveznika utvrđeno je da ne postoje zaduženja za uplate koje su vršene u 2010. i 2011. godinu na poziciji 381114-Obveznici doprinosa za PIO na isplaćena lična primanja i druge prihode zaposlenih pa je neophodno izvršiti usaglašavanje stanja analitičke kartice poreskog obveznika u tom dijelu.

DRI je, po sistemu uzorka, kod poreskog obveznika sa stanjem poreskog duga u iznosu od 5.250.341,82€ [34], Područna jedinica Budva utvrdila sljedeće:

[33] Rješenje broj 04-4517/1 od 17.04.2013. godine.
[34] Presjek stanja na dan 07.11.2013.godine.

- Ministarstvo finansija Crne Gore i poreski obveznik zaključili su u 2012. godini Ugovor o finansijskom restrukturiranju, čiji je sastavni dio Plan reprograma fiskalnih obaveza. Poreski obveznik se obavezao da će redovno izmirivati poreske obaveze prema Planu reprograma fiskalnih obaveza, kao i da će redovno servisrati sve buduće poreske i neporeske obaveze. U članu 5 pomenutog Ugovora stoji da u slučaju da poreski obveznik ne izvršava obaveze iz ovog ugovora, Ministarstvo finansija može privremeno obustaviti sredstva koja obveznik dobija iz ustupljenih prihoda, kao i da u slučaju da obveznik ne izvršava obaveze iz ovog ugovora Ministarstvo finansija se može naplatiti iz ustupljenih prihoda. Plan reprograma fiskalnih obaveza nije dostavljen reviziji na uvid pa se ne može donijeti zaključak da li je obveznik ispunio obaveze iz potpisanog ugovora, međutim uvidom u analitičke kartice utvrđeno je poreski obveznik ne vrši redovno servisiranje tekućih poreskih obaveza kao što se obavezao Ugovorom.
- Zaključkom o prinudnoj naplati konstatovano je da poreski dug poreskog obveznika koji je dospio na plaćanje na dan 31.01.2014. godine iznosi 4.964.255,12 €. Poreska uprava Crne Gore izvršila je blokadu računa poreskog obveznika, što se vidi iz Zaključka o obustavi izvršenja Zaključka o prinudnoj naplati. U Obrazloženju Zaključka o obustavi izvršenja stoji da iz spisa predmeta proizilazi da su stečeni uslovi za obustavljanje izvršenja Zaključka, međutim reviziji nijesu dostavljeni razlozi zbog čega je Zaključak o prinudnoj naplati obustavljen.
- Uvidom u analitičku karticu poreskog obveznika utvrđeno je poreski dug, po osnovu poreza i doprinosa iz i na ličnih primanja, na dan 02.04.2015. godine iznosi 3.844.502,59€.

DRI je, po sistemu uzorka, kod preduzetnika sa stanjem poreskog duga u iznosu od 725.750,14€[35], Područna jedinica Budva utvrdila sljedeće:

- U toku 2006. godine (18.07.2006 .godine) nastala je poreska obaveza po osnovu poreza na prihod od samostalne djelatnosti u iznosu od 138,08 € (akontacija za 07 i 08/2006. godinu) koja je evidentirana na kontu doprinosi za PIO od samostalne djelatnosti. Pored kontrola koje su izvršene kod poreskog obveznika, stanje nije korigovano na ovim kontima pa se ono prenosi iz godine u godinu;
- Zapisnikom o izvršenom inspekcijskom nadzoru Poreska uprava Crne Gore utvrdila je da poreski obveznik po osnovu prodaje stanova u 2006. i 2007. godini stvorio poresku obavezu po osnovu PDV-a u iznosu od 249.762,71€ i poreza na dohodak fizičkih lica u iznosu od 176.077,02€. Posljednji zaključen ugovor o prodaji stambenog objekta (stanje utvrđeno na osnovu Zapisnika) sklopljen je 02.04.2007. godine, što znači da je kontrola poreskog obveznika od strane Poreske uprave

[35] Presjek stanja na dan 08.07.2014.godine.

izvršena nakon jedne godine i četiri mjeseca od datuma zaključivanja posljednjeg ugovora. Po završetku kontrole doneseno je rješenje od strane Poreske Uprave (poreski obveznik je izjavio žalbu na rješenje i ista je odbačena rješenjem Ministarstva finansija i zaključkom Poreske uprave), u kome se nalaže da poreski obveznik plati poreski dug u roku od 10 dana i da žalba na rešenje ne odlaže izvršenje.

- Poreska obaveza po osnovu poreza, utvrđenih Rešenjem o utvrđivanju poreske obaveze iz 2009. godine, uvećavala se iz godine u godinu po osnovu kamata i to:

Tabela 1: Kretanje duga poreskog dužnika, u €

Godina	Porez na dohodak fizičkih lica			Porez na dodatu vrijednost		
	Porez	Kamata	Ukupno	Porez	Kamata	Ukupno
2009	176,077.02	34,925.01	211,002.03	249,762.71	54,548.18	304,310.89
2010	176,077.02	54,119.93	230,196.95	249,762.71	81,822.27	331,584.98
2011	176,077.02	73,382.71	249,459.73	249,762.71	109,096.36	358,859.07
2012	176,077.02	92,698.41	268,775.43	249,762.71	136,445.38	386,208.09
2013	176,077.02	111,961.19	288,038.21	249,762.71	163,719.47	413,482.18
2014	176,077.02	131,223.97	307,300.99	249,762.71	190,993.56	440,756.27

- Poreska uprava donosi Zaključak o prinudnoj naplati od 04.08.2014. godine po osnovu duga za PDV u iznosu od 429.591,87€, što ukazuje kašnjenje u preduzimanju mjera prinudne naplate od strane Poreske uprave (od momenta dospjeća plaćanja obaveze po Rješenju do momenta donošenja Zaključka o prinudnoj naplati dostavljenog poreskom obvezniku), od pet godina i četiri mjeseca. Poreska uprava donosi Zaključak o obezbeđenju poreskog potraživanja (putem hipoteke) kojim nalaže Upravi za nekretnine PJ Budva da izvrši zabilješku na nepokretnosti kojom raspolaže poreski obveznik kako bi se namirio nastali dug po osnovu PDV-a, a što je i urađeno rješenjem Uprave za nekretnine PJ Budva. Međutim, Zaključkak o prinudnoj naplati odnosio se samo na dio duga jer je poreski obveznik iskazivao i dug po osnovu poreza na dododak fizičkih lica, a što se vidi iz drugog Zaključka o obezbeđenju poreskog potraživanja (putem hipoteke) koji je donijela Poreska uprava 26.03.2015. godine. Ovo takođe ukazuje na kašnjenje u preduzimanju mjera prinudne naplate od šest godina i jedan mjesec od datuma dospjeća obaveze za plaćanje, utvrđene Rješenjem.

5.2.2. Naplata kod privrednih društava u stečaju

Pregledom dokumentacije dostavljene od strane Poreske uprave i analizom postupka sprovođenja naplate, kod poreskih obveznika u stečaju takođe su utvrđene nepravilnosti u sprovođenju postupka naplate.

DRI je, po sistemu uzorka, kod društva sa ograničenom odgovornošću sa stanjem poreskog duga u iznosu od 1.265.974,86€[36], Područna jedinica Podgorica utvrdila sljedeće:

- Poreskom obvezniku od strane Poreske uprave upućen je Zaključak o prinudnoj naplati 20.05.2009. godine za neplaćene obaveze po osnovu PDV-a u iznosu od 45.936,38 €. U Zaključku je naglašeno da se poreska obaveza odnosi na PDV-a po osnovu prijave za 04/2009, međutim uvidom u analitičku karticu evidentirano je da ovaj iznos sem iznosa PDV-a za 04/2009 (sa rokom dospjeća 15.05.2009. godine u iznosu od 35.777,71€) sadrži i dio PDV za 03/2009 u iznosu od 10.000,00 € koji je dospio za plaćanje 15.04.2009. godine, što ukazuje da Poreska uprava nije dostavila Zaključke o prinudnoj naplati odmah po isteku roka dospjeća poreske obaveze. Poreska obaveza po osnovu ovog Zaključka plaćena je od strane poreskog obveznika u roku predviđenom Zaključkom. Takođe, poreski obveznik je predavao osnovne prijave za PDV u skladu sa vremenskim rokom predviđenim Zakonom o PDV-u (iskazana poreska obavezom u iznosu 0€), dok je izmijenjene poreske prijave za PDV predavao uz kašnjenje od jednog do dva mjeseca, (npr. za 06/2009 izmijenjena prijava predata je 14.08.2009. godine; za 08/2009 izmijenjena prijava predata je 09.11.2009. godine; za 09/2009 - izmijenjena prijava predata je 29.12.2009. godine). Tokom cijele 2009. godine na kontu Obaveze po osnovu PDV-a, poreski obveznik imao je poresku obavezu međutim od strane Poreske uprave nijesu preduzimane mjere prinudne napalate, pa na kraju 2009. godine iskazuje poresku obavezu po osnovu PDV-a u iznosu od 29.159,95 € (odnosi se na PDV prijave za 09/2009. i 10/2009. godine).
- Zaključkom o prinudnoj naplati od 24.03.2010. godine koji je upućen Centralnoj banci Crne Gore, Poreska uprava je izvršila blokadu računa poreskog obveznika na iznos od 56.485,29 €. Blokada računa odnosila se na poreski dug nastao po osnovu PDV-a za 10/2009 (dio duga) (izmjenjena prijava predata 21.03.2010.godine), 01/2010 i 02/2010. godine. Uzimajući u obzir PDV za 01/2010. godine sa rokom dospjeća 15.02.2010. godine utvrđeno je kašnjenje od mjesec dana od momenta dospjeća poreske obaveze do blokade računa poreskog obveznika. Poreska obaveza po osnovu ove blokade naplaćena je do 21.04.2010. godine.
- Poreska uprava sledeći Zaključak o prinudnoj naplati dostavlja poreskom obvezniku 15.03.2011. godine na iznos od 481.052,22 €, iako je poreski obveznik u toku cijele 2010. godine bio u poreskoj obavezi po osnovu PDV-a. U Zaključku se navodi da se poreska obaveza odnosi na PDV prijave od 03/2010 (dio duga) do 02/2011. godine što ukazuje na jedanaest mjeseci kašnjenja, od momenta dospjeća poreske obaveze do blokade računa (datum dospjeća obaveze po osnovu PDV prijave za

[36] Presjek stanja na dan 08.07.2014.godine.

03/2010 je 15.04.2010. godine, a datum dostavljanja Zaključka 15.03.2011. godine). Rješenjem Ministarstva finansija Crne Gore od 09.05.2011. godine (po Zahtjevu za odlaganje poreske obaveze od 25.03.2011. godine) odobreno je poreskom obvezniku izmirenje poreskih obaveza u 6 jednakih rata od kojih prva dospijeva za plaćanje 10.06.2011. godine, a poslednja 10.11.2011. godine. Rešenje o odlaganju poreske obaveze odobreno je u skladu sa članom 2 stav 1 tačka 8 Uredbe o uslovima za odlaganje naplate poreskih i neporeskih potraživanja (ako je poreski obveznik obezbijedio bankarsku garanciju ili drugi instrument obezbeđenja, u visini neplaćenih obaveza). Takođe, u Rješenju je stajalo da u koliko poreski obveznik ne plati ratu u predviđenom roku, cjelokupan odloženi poreski dug dospijeva za naplatu. Iako poreski obveznik nije ispunio rokove predviđenje Rešenjem o odloženom plaćanju poreske obaveze Poreska uprava nije preduzimala mjere prinudne naplate. Poreska obaveza po osnovu poreza na dodatu vrijednost i kamate poreza na dodatu vrijednost na kraju 2011. godine iznosila je 753.109,47€.

- Iz Zaključka o prinudnoj naplati koji je dostavljen poreskom obvezniku 10.10.2012. godine vidi se da se poreski dug po osnovu PDV-a povećao na iznos od 1.223.505,42€. Zaključkom o prinudnoj naplati dostavljenom Centralnoj banci Crne Gore 29.10.2012. godine Poreska uprava izvršila je blokadu računa poreskog obveznika na iznos od 1.226.766,84€, što znači da je Poreska uprava preduzela mjere blokade računa poreskog obveznika deset mjeseci nakon momenta u kom je poreski obveznik trebalo da plati posljednju ratu, predviđenu Rešenjem Ministarstva finansija iz 2011. godine (posljednja rata je dospjela za plaćanje 10.11.2011. godine, mjere blokade računa preduzete su 29.10.2012. godine). Međutim, posljedni IOPPD obrazac koji je poreski obveznik predao odnosio se na 07/2011. godine, što znači da je postojala realna činjenica da iznos koji je naveden u Zaključku nije čitav iznos poreskog duga. Iako poreski obveznik nije ispunio rokove iz Rešenja o plaćanju poreske obaveze u 6 mjesečnih rata iz 2011. godine, Ministarstvo finansija donosi Rešenje o plaćanju poreskog duga u 12 mjesečnih rata 26.11.2012. godine na iznos od 834.699,97€, s' tim što prva rata dospijeva za plaćanje 20.12.2012. godine a posljednja 20.11.2013. godine. Ovim Rješenjem je bilo takođe predviđeno u slučaju da poreski obveznik ne izmiri ratu u predviđenom roku, cjelokupni preostali iznos duga dospijeva za naplatu. Iako poreski obveznik nije ispunio rokove iz Rješenja Poreska uprava nije preduzimala mjere prinudne naplate. Poreski obveznik nije predavao IOPPD obrasce u 2012. i 2013. godini, dok je poreski dug po osnovu poreza na dodatu vrijednost i kamate bilježio rast i to: na kraju 2012. godine na iznos od 850.046,51€; na kraju 2013.godine na iznos od 1.143.006,56€ i na kraju 2014. godine na iznos od 1.502.788,15€;

- Poreska uprava je izvršila kontrolu poreskog obveznika (povodom uvođenja stečaja) o čemu je sačinjen Zapisnik o izvršenom inspekcijskom nadzoru od 31.10.2014. godine. U Zapisniku je konstatovana prethodna kontrola, izvršena za period 2007. do 2010. godine o čemu je sačinjen Zapisnik broj: 03/11-6-847/1-2010 od 31.03.2011.godine (revizija nije imala uvid u ovaj Zapisnik), što ukazuje da je Poreskoj upravi trebalo tri godine i deset mjeseci da izvrši kontrolu poreskog obveznika, iako poreski obveznik nije redovno podnosio prijave po osnovu poreza i doprinos na lična primanja, po osnovu PDV-a.
- Iz dokumentacije koja je dostavljena na uvid ne vidi se da je Poreska uprava preduzimala druge mjere prinudne naplate osim blokade računa kod poreskog obveznika. Poreska uprava podnijela je Privrednom sudu prijavu potraživnja prema stečajnom dužniku u 2014. godine.

DRI je, po sistemu uzorka, kod društva sa ograničenom odgovornošću sa stanjem poreskog duga u iznosu od 428.615,40€ [37] , Područna jedinica Nikšić utvrdila sljedeće:

- Poreski obveznik u toku 2006. 2007. i 2008. godine podnosi poreske prijave, a Poreska uprava knjiži poreske obaveze, po osnovu poreza i doprinosa iz i na lična primanja (OPD1 obrasci) sa kašnjenjem od šest mjeseci. Zapisnikom o izvršenom inspekcijskom nadzoru iz decembra 2009. godine utvrđeno je da poreski obveznik ne podnosi IPPO obrasce i ne plaća poreze i doprinose prilikom isplate ličnih primanja (poreski obveznik je isplate vršio preko blagajne). Ovo ukazuje da je Poreska uprava izvršila kontrolu nakon deset mjeseci od momenta dospjeća prve obaveze (utvrđeno da nijesu podneseni IPPO-1 obrasci za 01/2009; 02/2009; 03/2009; 04/2009 i 05/2009, a da su izvršene isplate ličnih primanja; obaveza za 01/2009 dospjela za plaćanje 28.02.2009. godine). Naredna inspekcijska kontrola tačnosti obračunavanja, podnošenja obrazaca i plaćanja poreza i doprinosa iz i na lična primanja od strane Poreske uprave izvršena je krajem 2014. godine (Nalog za inspekciski nadzor broj: 03/9-3/1041-1 izdat 12.11.2014. godine) što ukazuje da je prošlo vrijeme od četiri godine i jedanaest mjeseci između dvje kontrole. Zapisnikom o izvršenom inspekcijskom nadzoru Poreska uprava poreskom obvezniku utvrđuje ukupne obaveze u iznosu od 784.812,90€ i vrši korekciju gubitka u iznosu od 268.900,00€. Prije ove kontrole bivši radnici poreskog obveznika podnosili su Zahtjeve za utvrđivanje, obračunavanje i plaćanje poreza i doprinosa iz i na lična primanja (u 2012. godini), po osnovu kojih je Zapisnicima o izvršenim inspekcijskim nadzorima utvrđeno da poreski obveznik ne obračunava, ne plaća i ne podnosi IOPPD 1 obrasce. IOPPD 1 obrasci proknjiženi krajem 2012. godine, a koji su se odnosili na poreze i doprinose za 2011. godinu, kao i podnijeti zahtjevi od strane bivših radnika trebalo bi da su dovoljan razlog za kontrolu poreskog obveznika koja je obavljena nakon dvije

[37] Presjek stanja na dan 08.07.2014. godine.

godine. Poreski obveznik u toku 2012. godine nije podnosio IOPPD 1 obrasce da bi krajem 2013. godine podnio iste i izmijenjene za 2010. i 2011. godinu čime je stvorio poreski dug od 428.426,34 €.

- Poreski obveznik u toku 2012. i 2013. godine bio je predmet kontrole Poreske uprave po osnovu Zahtjeva za povraćaj dijela plaćene akcize, na način što je vršeno preusmjerenje poreskog kredita za izmirivanje obaveza po osnovu PDV-a. Takođe, Poreska uprava u 2014. godini vrši kontrolu poreskog obveznika samo na osnovu zahtjeva za povrćaj PDV-a i donosi rešenja o preusmjerenju sa PDV-a i poreza na dobit na poreze i doprinose na lična primanja. Zaključcima o prinudnoj naplati od 26.05.2014. godine i 16.07.2014. godine Poreska uprava vrši blokadu računa poreskog obveznika na iznos od 24.428,22€, odnosno 13.382,13€ iako je poreski dug tada iznosio oko 400.000,00€. Ovo ukazuje da Poreska uprava sa prvim preduzetim mjerama kasni oko šest mjeseci od datuma knjiženja (početkom decembra 2013. godine) i tri godine od kada su isplate po osnovu ličnih primanja nastale. Zaključkom o prinudnoj naplati od 11.11.2014. godine Poreska uprava blokira račun poreskog obveznika na iznos od 389.047,78 € za period od 01.04.2011 do 30.09.2013.godine, što ukazuje na kašnjenje od jedanaest mjeseci od datuma knjiženja do datuma preduzimanja mjera prinudne napalte (IOPPD 04/2011 proknjižen 20.12.2013.godine). Zapisnikom o izvršenom inspekcijskom nadzoru iz 2015. godine utvrđuje se da je poreski obveznik prije inspekcijskog nadzora obračunao i uplatio poreze i doprinose za obavezno socijalno osiguranje zaključno sa 12/2009 godine i nadležnom poreskom organu predao obračun na obrascima OPD1. Za 2013. i 2014. godinu IOPPD obrasci nadležnom poreskom organu podnijeti su u toku inspekcijskog nadzora, što ukazuje na kašnjenje od dvije godine, jer IOPPD obrazac za 01/2013 godinu je trebalo da podnese do 15.02.2013. godine (u toku 2013.godine utvrđeno ja da su isplaćene neto zarade u iznosu od 193.859,00 €). Poreska uprava nije preduzimala mjere prinudne naplate iz imovine poreskog obveznika, iako po dostavljenim Zaključcima o blokadi računa nije izvršena naplata poreskog duga. Privredni sud otvara stečajni postupak na zahtjev osnivača i ovlašćenog zastupnika 20.03.2015. godine. Poreska uprava vrši inspekcijski nadzor za 2015. godinu (za period poslovanja od 01.01.2015 do 28.02.2015. godine) i utvrđuje da poreski dužnik vrši isplate ličnih primanja u iznosu od 8.779,39 € (pri čemu je ostao neisplaćen iznos od 25.155,23 €) ali ne podnosi IOPPD obrasce i utvrđuje obavezu po osnovu poreza i doprinosa u iznosu od 21.768,25 €.
- Utvrđeno je da poreski obveznik (npr.u toku 2010. godine) nije plaćao obaveze po osnovu PDV– a u momentu podnošenja PDV prijava pa mu dug po osnovu PDV-a uvidom u analitičku karticu na kraju 2010. godine iznosi 5.108,60€. Poreska uprava nije preduzimala mjere prinudne naplate po osnovu ovog duga.

5.2.3. Plaćanje poreskog duga imovinom poreskog obveznika

Poreska potraživanja koja su dospjela za plaćanje do 31. decembra 2012. godine mogu biti izmirena imovinom poreskog obveznika prema postupku koji je propisan Uredbom o postupku naplate poreskih potraživanja imovinom poreskog obveznika.

U skladu sa Uredbom, poreskim dugom smatraju se obaveze po osnovu poreza (glavnica i kamata) čiji iznos prelazi 100.000 €, a imovinom poreskog obveznika smatra se: stambeno-poslovna zgrada, stambena jedinica i poslovni objekat.

Poreski obveznik je dužan da podnese zahtjev za plaćanje nadležnom poreskom organu, prema mjestu registracije poreskog obveznika. Uz zahtjev poreski obveznik podnosi: izvod iz lista nepokretnosti o svojini na imovini poreskog obveznika (bez tereta i ograničenja) koji nije stariji sedam dana od dana podnošenja zahtjeva, potvrdu o izmirenim obavezama (električna energija, potrošnja vode i sl.) izdatu od nadležnih organizacija i izvještaj ovlašćenog procjenitelja o vrijednosti imovine kojom se izmiruje poreski dug.

Nakon utvrđene poreske obaveze za poreskog obveznika Uprava prosleđuje zahtjev i dokumentaciju Ministarstvu finansija. Ministarstvo nakon ocjene osnovanosti zahtjeva i adekvatnosti imovine prijedlog za plaćanje poreskog duga upućuje Vladi na saglasnost. Međusobna prava i obaveze po osnovu plaćanja poreskog duga imovinom poreskog obveznika utvrđuju se ugovorom koji sa poreskim obveznikom zaključuje Ministarstvo finansija, u roku od deset dana od dobijanja saglasnosti Vlade.

Prema dokumentaciji kojom raspolaže Poreska uprava za plaćanje poreskog duga imovinom prijavilo se se 11 poreskih obveznika u 2013. i 2014. godini. Ukupna procijenjena vrijednost imovine koju su poreski obveznici prijavili za plaćanje poreskog duga iznosila je 15.894.099,12 €, dok je utvrđena poreska obaveza za istih 11 poreskih obveznika iznosila 21.094.247, 93 €. Poreski obveznici su imovinom plaćali dio evidentiranog poreskog duga ili je procijenjena vrijednost imovine bila veća u odnosu na utvrđenu poresku obavezu.

5.3. Kontrola rada područnih jedinica

Prema Pravilniku o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta Centrala koordinara radom područnih jedinica i pruža im uputstva i smjernice u postupku naplate poreskih obaveza.

U toku 2014. godine područnim jedinicama je izdata jedna instrukcija, koja se odnosi na postupak naplate poreskih potraživanja. Instrukcija je upućena svim područnim jedinicama i odnosi se na njihovo postupanje prilikom utvrđivanja poreza na promet nepokretnosti, a u skladu sa sistemom samooporezivanja koji je uveden 1. januara 2014. godine. Instrukcija se odnosi na postupak obračuna i iskazivanja poreza na promet nepokretnosti u poreskoj prijavi, nastanak poreske obaveze, dospjeće poreske obaveze i utvrđivanje poreskog oslobođenja.

Centrala Poreske uprave u toku 2014. godini nije vršila kontrolu rada područnih jedinica, niti u Poreskoj upravi postoje službenici koji su zaduženi za obavljanje kontrola rada područnih jedinica.

Područne jedinice Podgorica, Nikšić i Budva su u toku 2014. godine blagovremeno dostavljale mjesečne izvještaje o preduzetim mjerama naplate na MIPMN obrascu. Izvještaj obuhvata: prenijete predmete poreskog duga iz prethodnog izvještajnog perioda; primljene predmete poreskog duga u navedenom izvještajnom periodu; predmete za rješavanje za navedeni period; preduzete mjere naplate; naplatu poreske obaveze iz novčanih sredstava, poreski dug koji je proglašen trenutno nenaplativim i zatvorene slučajeve naplate poreskog duga. Izvještaj sadrži informacije po vrsti poreza, broju predmeta/mjera i iznos poreza u apsolutnom iznosu.

5.4. Nenaplative poreske obaveze

U postupku revizije utvrđeno je da dodatan problem u efikasnom upravljanju poreskim dugom predstavlja nenaplativi iznos poreskog duga u knjigovodstvenim evidencijama koji se prema Zakonu o poreskoj administraciji uvećava za iznos kamate po stopi od 0,03% na dnevnoj osnovi.[38]

U periodu vršenja revizije, od strane Poreske uprave nije dostavljen podatak o iznosu nenaplativog poreskog duga na dan 31.12.2014. godine.[39] Međutim, u dokumentu Svjetske banke „Procjena Poreske uprave Crne Gore: ključni nalazi i preporuke konstatovano je da su „na da dan 31. decembar 2012. godine ukupna neizmirena poreska dugovanja predstavljala 46% ukupnih naplaćenih poreskih prihoda u 2012. godini. Oko 90% poreskih dugovanja je starije od godinu dana, a mnoga su nagomilana tokom više od jedne decenije, za vrijeme privredne tranzicije ili sukoba. Uz to, jedan dio se

[38] Član 95 Zakona o poreskoj administraciji („Sl. list RCG“, br. 65/01 ... 28/12).
[39] Dopis broj 40116-023-17/7 od 30.03.2015. godine.

može pripisati velikom broju neurednih platiša [40], koji su tokom protekle tri godine činili jednu petinu ukupnog broja registrovanih poreskih obveznika.“[41]

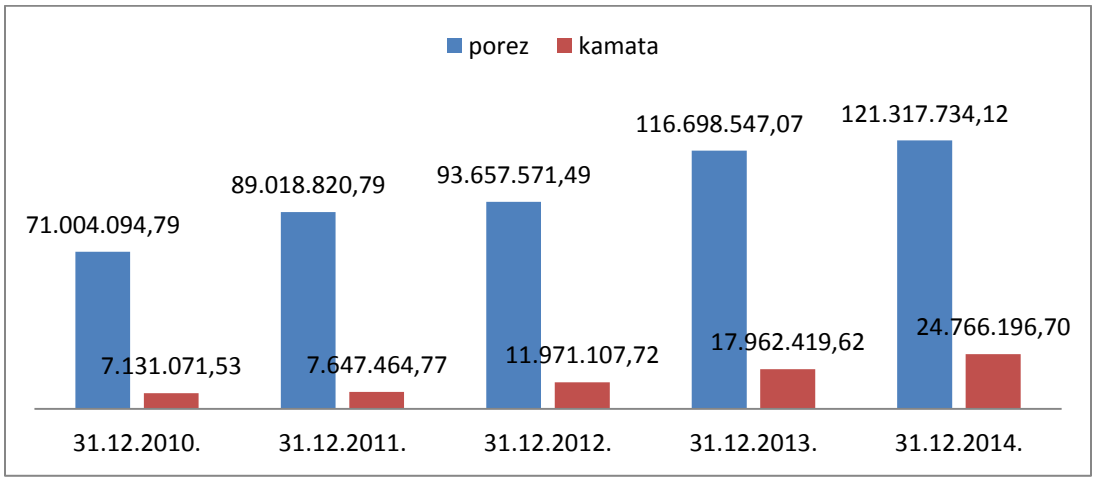
Pojedinačnu kategoriju nenaplativog poreskog duga čini dug poreskih obveznika koji su neaktivni poreski obveznici odnosno obveznici kojima je prestala registracija pa su izbrisani iz Centralnog registra privrednog suda. Dug neaktivnih poreskih obveznika na 31.12.2014. godine iznosio je 61.850,888,89 € od čega je 41.467.920,20 € dug po osnovu poreza i 20.382.968,69 € kamata na porez. Samo na osnovni duga neaktivnih poreskih obveznika informacioni sistem Poreske uprave obračunava zateznu kamatu od 12.440,37 € na dnevnoj osnovi ili 4.540.735,26 € godišnje. Obračun zatezne kamate vrši se na dnevnoj osnovi i za preostali dio nenaplativog poreskog duga što utiče na njegovo nerealno iskazivanje.

Posebnu pažnju treba posvetiti rastućem iznosu poreskog duga preduzeća kod kojih je uveden stečaj za koji postoji opravdana vjerovatnoća da neće biti naplaćen u cjelosti.

Prema dokumentaciji koja je dostavljena od strane Poreske uprave utvrđeno je da je poreski dug privrednih društava u stečaju, u periodu od četiri godine, više nego udvostručen. Tako je poreska obaveza preduzeća kod kojih je uveden stečaj na dan 31.12.2010. godini iznosila 78.135.166,32€, a na dan 31.12.2014. godine 146.083.930,82 €.

Odnos obaveze po osnovu poreza u kamata, za preduzeća u stečaju dat je sljedećim grafikom:

Grafik 6: Obaveze za porez i kamate na porez poreskih obveznika kod kojih je uveden stečaj, prema podacima koje je dostavila Poreska uprava, u periodu od 2010. do 2014. godine, u €



[40] Neuredan platiša je svaki poreski obveznik koji je podnio poresku prijavu, ali ne izmiruje poresku obavezu.

[41] Strana 16.

III ZAKLJUČCI, MIŠLJENJE I PREPORUKE

Na bazi sprovedene revizije, utvrđenog činjeničnog stanja i razmatranja navoda subjekta revizije sadržanih u izjašnjenju na preliminarni izvještaj DRI (br. 40116-023-17/15 od 14.05.2015. god.), a u skladu sa članom 44 Zakona o Državnoj revizorskoj insituciji i članom 45 Poslovnika Državne revizorske institucije, nadležni Kolegijum DRI u sastavu **dr Branislav Radulović** (član Senata – rukovodilac Kolegijuma) i **dr Milan Dabović** (Predsjednik Senata – član Kolegijuma), na sjednici Kolegijuma DRI održanoj 09.06.2015. godine usvojio je:

KONAČNI IZVJEŠTAJ
o reviziji uspjeha

„Efikasnost Poreske uprave u sprovođenju mjera naplate poreskog duga“

ZAKLJUČCI

Nakon sprovedenog postupka revizije uspjeha utvrđeno je da Centrala Poreske uprave nije stvorila neophodne preduslove za efikasno sprovođenje mjera naplate poreskog duga od strane područnih jedinica, a koji podrazumijevaju:

i. procedure kojima se regulišu interni postupci naplate poreskih obaveza;
ii. program za procjenu rizika u naplati;
iii. optimalno radno opterećenje;
iv. kontrolu rada područnih jedinica;
v. pružanje smjernica i instrukcija u radu i stručnih obuka.

Otežavajuću okolnost u upravljanju poreskim dugom predstavljaju nenaplative poreske obaveze koji se uvećavaju na dnevnom nivou, za procenat zatezne kamate što utiče na nerealno iskazivanje ukupnog poreskog duga. Postoji dodatan prostor za jačanje preventivnih mjera koje bi trebalo da spriječe nastanak poreskog duga.

1. Preventivne mjere

Iskustvo zemalja OECD-a[42] u upravljanju poreskim dugom je da poreski organi treba posebno da daju značaj prevenciji u oblasti poreskog duga. Sve što je stariji poreski dug je teže naplatiti i uobičajeno je da kao takav donosi manje novčanih sredstava. Upravo ova činjenica treba da ranu intervenciju čini atraktivnom strategijom naplate poreskog duga. Mnoge zemlje razvijaju nove mjere naplate, strategije i procedure kako bi spriječile neophodnu upotrebu mjera prinudne naplate.[43]

Poreska uprava, u postupku naplate poreskih potraživanja, sprovodi niz preventivnih mjera koje bi trebalo da spriječe nastanak poreskog duga i to:

1. pisano obavještenje;
2. telefonski kontakt;
3. poreskim obveznicima je na usluzi call centar Poreske uprave;
4. poreskim obeznicima se pružaju usluge ličnim kontaktom i korespodencijom (dopisi i elektronska pošta);
5. „bijele liste“ poreskih obveznika;

U odnosu na praksu zemalja OECD-a u sprovođenju preventivnih mjera, utvrđeno je da postoji dodatan prostor za unaprijeđenje postojećih i uvođenje novih mjera koji bi trebalo da spriječe nastanak poreskog duga. Sažet prikaz strategija i preventivnih mjera koje poreski organi koriste prilikom upravljanja poreskim dugom prikazan je sljedećom tabelom.

Tabela 2: Strategije zemalja OECD-a koje preventivno utiču na stvaranje poreskog duga [44]

Strategije usmjerene na usluge – Usluge koje se pružaju poreskim obveznicima su prepoznate kao efektivan i preventivan način da se postigne dobrovoljna usklađenost u ranoj fazi. Mnogi poreski organi su strategiju usmjerenu na usluge poreskim obveznicima prihvatili kao prioritetnu.	
1. Poboljšanje komunikacije	E-mail usluga i komunikacija sa poreskim obveznicima putem različitih kanala je postala opšta praksa.
2. Online usluge	Poreski organi mogu ponuditi online usluge poreskim obveznicima individualni digitalni prikaz informacija o porezima ili online portale ili sisteme koji čine online plaćanja mogućim.
3. Jednostavno plaćanje	Online plaćanje ili online sporazumi za plaćanje u ratama.

[42] Australija, Belgija, Kanada, Čile, Francuska, Irska, Japan, Koreja, Norveška, Novi Zeland, Singapur, Švedska, Velika Britanija i SAD.
[43] Working Smarter in Tax Debt Management; OECD; 2014; str 36.
[44] Working Smarter in Tax Debt Management; OECD; 2014; str 36-49.

4. Podrška održivom biznisu	Nakon finansijske krize mnogi poreski organi odobravaju dodatno vrijeme održivom biznisu za izmirivanje poreske obaveze. Ova mjera je dovela do željenih rezultata: održivi biznis je opstao i očuvao mnoga radna mjesta.
5. Smanjenje troškova za poreske obveznike	Kod poreskih obveznika sa malim iznosom poreskog duga.
6. Tijesna saradnja poreskog organa i drugih institucija sistema kako bi poreski sistem bio jednostavniji	
7. Saradnja sa poreskim obveznicima, korisnicima usluga, posrednicima i drugim zainteresovanim stranama.	

Sporazumi o plaćanju – Mnogi poreski organi su odgovorili na nedavnu ekonomsku i finansijsku krizu stvaranjem povoljnijih uslova za plaćanje poreske obaveze tačno određenim poreskim obveznicima, naročito malim i srednjim preduzećima. Globalan trend je da se odobreno vrijeme za plaćanje, prema sporazumima, kreće u intervalu od nekoliko mjeseci do deset godina.

Direktno zaduživanje – instrument koji se koristi u poreskim organima nekoliko zemalja. Uslovljen je domaćim pravnim okvirom i predstavlja veoma specifičan alat.

Podsjetnici – poreski organi koriste različite vrste podsjetnika npr. pisana obavještenja i elektronske ili digitalne podsjetnike (npr. SMS obavještenja, e-mail obavještenja i obavještenja putem mobilnog telefona).

Strategije koje imaju uticaj na ponašanje poreskog obveznika – Opšte je prihvaćeno da je veća vjerovatnoća da pojedinac prepoznaje i prihvata socijalnu normu ukoliko zna da se većina drugih ljudi pridržava iste. Istraživanja koja se osnose na ponašanje poreskih obveznika pomažu poreskim organima da bolje razumiju zašto poreski obveznici ne ponašaju u skladu sa zakonom. Dodatna analiza ponašanja pomaže poreskim organima da izaberu najefektivniji način u pristupu poreskim obveznicima. Alati koji se koriste za ovu svrhu su: informacija i komunikacija, sistem avansnog plaćanja, online portali i tim posvećen analizi ponašanja poreskih obveznika.

2. Analiza rizika i segmentacija poreskih obveznika

Konačan cilj upravljanja poreskim dugom jeste naplata poreskog duga uz snižavanje troškova naplate. Drugim riječima da se poveća broj dužnika koji će platiti poreski dug u kratkom roku uz optimalne troškove naplate, uzimajući u obzir potrebu poštovanja principa jednakosti i zakonitosti. Da bi se postigao ovaj cilj brojni faktori treba da budu uzeti u obzir: troškovi naplate, rizik i očekivani uticaj postupka naplate.

Modeli analize rizika pomažu poreskim organima u „pametnom“ upravljanju poreskim dugom npr. prilikom određivanje prioriteta u naplati poreskog duga, optimizaciji troškova naplate i segmentaciji poreskih obveznika. Prije nego što napredni modeli analize rizika budu dostupni poreski organi mogu koristiti manje sofisticirane indikatore rizika. Na početnom nivou ovo ne mora biti više od rangiranja poreskog duga poreskog obveznika na osnovu iznosa i starosti. [45]

Poreska uprava ne sprovodi postupak naplate poreskog duga u skladu sa modelom analize rizika, iako je Centrala nadležna za izradu programa za procjenu rizika u skladu sa Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta.

Svjetska banka je u decembru 2013. godine u dokumentu Procjena Poreske uprave Crne Gore: ključni nalazi i preporuke, konstatovala da „Poreska uprava ne primjenjuje kompletan model za upravljanje rizikom kakav postoji u naprednim poreskim organima. Mnogi napredni poreski organi su usvojili ovaj pristup u utvrđivanju, procjeni, određivanju prioriteta i rješavanju rizika. Da bi usvojila takava model, Poreska uprava treba da ojača korišćenje analize podataka za potrebe utvrđivanja rizika u različitim segmentima tržišta (poput veličine preduzeća, vrste djelatnosti ili vrste poreza). Kada se utvrdi rizik mogu se primijeniti strožije kontrole onih obveznika koji predstavljaju visok rizik po prihode.

Poreska uprava je započela proces segmentacije poreskih obveznika. Odsjek za velike poreske obveznike osnovan je 2012. godine kako bi se pojačala kontrola rada velikih poreskih obveznika. U 2012. godini postojalo je 110 velikih poreskih obveznika, koji su učestvovali u poreskim prihodima sa 310,2 miliona €, što je činilo 37% ukupnih neto prihoda u 2012. godini.[46]

Međutim, poreski obveznici mogu biti grupisani na različite načine, od veličine poreskog obveznika (veliki, srednji i mali) do ekonomske aktivnosti sektora (građevinarstvo, trgovina itd), vrste poreza (direktni i indirektni). Kriterijumi za segmentaciju su ekonomski značaj, pravni oblik, nivo usklađenosti ili kombinacija navedenog.[47]

3. Interne procedure i ljudski resursi

S obzirom da Poreska uprava prilikom naplate poreskog duga nema sopstveni sistem analize rizika službenici zaduženi za naplatu prilikom naplate poreskih potraživanja koriste standardizovan pristup za svaki pojedinačan iznos poreskog duga.[48]

[45] Working Smarter in Tax Debt Management; OECD; 2014;str.31.
[46] Procjena Poreske uprave Crne Gore: Ključni nalazi i preporuke; Svjetska banka; decembar 2013. godine; strana 15.
[47] Compliance and Risk Management Guide for Tax Administrations; European Commission-Directorate General Taxation and Customs Union; 2010; str.28.
[48] Proces je predstavljen u Pregledu 1.

Poreska uprava ne raspolaže pisanim procedurama kojima je interno definisan postupak naplate poreskih obaveza, a koje bi trebalo da obezbijede:

i. jedinstven sistem rada područnih jedinica u naplati poreskih obaveza;
ii. praćenje rada područnih jedinica;
iii. mjerenje učinka u naplati.

U skladu sa Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta Centrala Poreske uprave obavlja poslove izrade i ažuriranja procedura o internim postupcima koji regulišu naplatu poreskih računa (računa poreskih dužnika) u područnim jedinicama i kreiranje procedura i programa za aktivnosti kancelarijske i terenske naplate.

Upotreba standardiziovanog pristupa u naplati poreskog duga sa raspoloživim ljudskim resursima ne doprinosi efikasnoj naplati poreskih obaveza od strane područnih jedinica.

Naime, neophodno je da službenici Poreske uprave koji vrše postupak naplate poreskih obaveza izvrše uvid u analitičku karticu svakog pojedinačnog poreskog obveznika i utvrde poresku obavezu kako bi pokrenuli postupak naplate. Službenik Područne jedinice Podgorica[49] u toku radnog dana treba najmanje[50] da izvrši pregled 32 analitičke kartice, u Područnoj jedinici Nikšić[51] 22, dok u područnoj jedinici Budva[52] službenik treba da izvrši uvid u 52 analitičke kartice. Nakon uvida u evidenciju, službenik za sve poreske obveznike kod kojih je utvrđena poreska obaveza donosi pisano obavještenje-upozorenje i/ili obavi telefonski kontak i/ili donese zaključak o prinudnoj naplati i/ili zaključak o obezbjeđenju poreskog potraživanja zasnivanjem založnog prava na imovini poreskog obveznika.

Osim pregleda analitičkih kartica poreskog obveznika službenici koji sprovode postupak naplate obavljaju i druge poslove u skladu sa Pravilnikom u unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta.

[49] U Područnoj jedinici Podgorica zaposljeno je 49 službenika koji obavljaju poslove naplate, a registrovano je 15.466 poreskih obveznika- pravnih lica i 3.196 poreskih obveznika- fizičkih lica.

[50] Minimalan broj prijava podrazumijeva da svaki poreski obveznik – pravno lice preda najmanje 24 poreske prijave u toku godine (12 za porez na dodatu vrijednost i 12 IOPPD obrazaca) i da se za svakog poreskog obveznika- fizičko utvrdi najmanje jedna poreska obaveza. Pretpostavka je da poreski obveznici –pravna lica predaju samo osnovne poreske prijave.

[51] U Područnoj jedinici Nikšić zaposljeno je 12 službenika koji obavljaju poslove naplate, a registrovano je 2.681 poreskih obveznika- pravnih lica i 906 poreskih obveznika- fizičkih lica.

[52] U Područnoj jedinici Budva zaposljeno je 14 službenika koji obavljaju poslove naplate, a registrovano je 7.193 poreskih obveznika- pravnih lica i 2.029 poreskih obveznika- fizičkih lica.

Prema Pravilniku o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta Centrala vrši poslove pružanja neophodnih stručnih obuka područnim jedinicama. U toku 2014. godine službenici područnih jedinica koji vrše poslove naplate poreskih obaveza nijesu pohađali obuke.

Prilikom upravljanja poreskim dugom, zemlje OECD-a, postupak naplate poreskih potraživanja često prenose na privatan sektor. Rad poreskih organa u oblasti naplate poreskih potraživanja može biti prenesen u širem obimu ili samo za grupe poreskih obveznika, kako bi privatan sektor mogao da iskoristi prethodno iskustvo sa pojedinačnim dužnicima, ostvari ekonomiju obima i dodatnu vrijednost u upravljanju poreskim dugom.

Prilikom razmatranja mogućnosti za povjeravanje naplate poreskih dugovanja, između ostalog neophodno je razmotriti:

- da li postoje zakonska ograničenja za prenos naplate poreskih potraživanja na privatan sektor, način kako će poreski organ pratiti aktivnosti naplate poreskih potraživanja i
- da li će biti fokus na određenom uzorku, malim vrijednostima ili visokim iznosima poreskog duga?[53]

Skupština Crne Gore je u 2011. godini usvojila Zakon o javnim izvršiteljima[54] čime je stvoren pravni okvir za obavljanje postupka izvršenja i obezbjeđenja potraživanja, dok je članom 34 Zakonom o izvršenju i obezbjeđenju[55] određeno da troškove postupka u vezi sa određivanjem i sprovođenjem izvršenja snosi izvršni dužnik.

4. Nenaplative poreske obaveze

Međunarodni monetarni fond je 2011. godine[56] predstavio okvir za otpis nenaplativih poreskih neizmirenih obaveza Poreske uprave, dat u sljedećem pregledu:

[53] Iskustvo u saradnji sa privatnim sektorom u oblasti naplate poreskog duga varira među poreskim organima. Australija je povjerila privatnom sektoru naplatu poreskih potraživanja uglavnom manje vrijednosti i manje složen dug još od 2006. godine. To je sastavni dio njihovog postupka naplate poreskog duga koji im obezbjeđuje veću fleksibilnost prilikom upravljanja opterećenjem i omogućava im veću pokrivenost ukupnog poreskog duga. U Holandiji je sproveden pilot projekat poreskog organa za povjeravanje naplate velikog broja poreskih dugovanja male vrijednosti kako bi se savladala praksa privatnih agencija u postupku naplate potraživanja – Working Smarter in Tax Debt Management; OECD; 2014;str. 80.

[54] "Službeni list Crne Gore", br. 61/11.

[55] "Službeni list CG", br. 36/11 i 28/14.

[56] Strategija i prioriteti za implementaciju u okviru reforme Poreske uprave; str. 39.

Pregled 2: Okvir za otpis nenaplativih poreskih obaveza MMF-a[57]

Otpis nenaplativih poreskih neizmirenih obaveza

U procesu naplate poreskih neizmirenih obaveza pojavljuju se situacije u kojima je primjereno da poreski organ prekine aktivnosti naplate zato što je iznos nenaplativ. Generalno, odluka da se ne pokreće naplata poreskih neizmirenih obaveza se donosi kada se smatra za „loš dug" koji će se otpisati u skladu sa računovodstvenim procedurama države. Prije nego što dođe do otpisa (kojim se iz računovodstvenih evidencija brišu neizmirene poreske obaveze), poreska administracija mora biti sigurna da je preuzela sve razumne korake da naplati neizmirene obaveze.

Aktivnosti koje se odnose na otpisivanje se u suštini ograničavaju na tri sljedeće situacije:

1. Nije ekonomski isplativa naplata neizmirene poreske obaveze- tipično se ovdje radi o malim iznosima ili situacijama u kojima se poreski obveznik ne može locirati.
2. Poreski obveznik nema sredstava ili druge aktive (npr. kada je kompanija prestala da posluje i nema aktive ili ukoliko je dužnik umro i nije ostavio nikakvu aktivu).
3. Neizmirene obaveze se ne mogu zakonski naplatiti (npr. kada iznos predstavlja saldo koji je ostao nakon isplate nakon završenog stečajnog postupka ili postupka likvidacije).

Većina sistema za otpisivanje ima sljedeće osobine:

- ✓ Pravna ovlašćenja da otpiše neizmirene poreske obaveze su data zakonima kojima se reguliše finansijsko upravljanje i odgovornost (a ne poreskim zakonima), a ta ovlašćenja su data samo ograničenom broju viših poreskih zvaničnika.
- ✓ Odobrenja za otpis (i razlozi za ista) su u cjelosti dokumentovani i revidirani, ponekad od strane komisije, u slučaju velikih neizmirenih obaveza. Sistem za otpis podliježe i reviziji od strane državnog revizora, a ukupan iznos otpisanih neizmirenih obaveza se objavljuje godišnje.
- ✓ Osim ako se ne radi o iznosima koji nijesu naplativi po zakonu, dužnik nije oslobođen od toga da mora da plati obvezu (t.j. neizmirene obaveze se mogu ponovo otvoriti i mogu se preduzeti radnje za njihovu naplatu, ukoliko se na primjer dužnikova finansijska pozicija unaprijedi).
- ✓ Da li će se neizmirene poreske obaveze otpisati to se razmatra od slučaja do slučaja.
- ✓ Nenaplative neizmirene obaveze se otpisuju bez znanja ili uključivanja predmetnih dužnika (t.j. otpis je interna računovodstvena aktivnost).

Otpisani poreski dug je jedan od ključnih indikatora učinka poreskih organa koji predstavlja unaprijed definisanu kvantitativnu mjeru uspjeha svih faktora u organizaciji. [58]

[57] Strategija i prioriteti za implementaciju u okviru reforme Poreske uprave; Medjunarodni Monterani Fond- Sektor za fiskalne poslove; mart 2011. godine; strana 39.

MIŠLJENJE

Državna revizorska institucija, nakon sprovedenog postupka revizije uspjeha utvrdila je da Centrala Poreske uprave:

- nije stvorila neophodne uslove za efikasno sprovođenje mjera naplate poreskih potraživanja od strane područnih jedinica;
- nije u mogućnosti da sa postojećim modelom naplate poreskog duga i raspoloživim ljudskim resursima obezbijedi efikasnu naplatu poreskog duga.

U postupku revizije, koja je imala za cilj da utvrdi da li subjekt revizije preduzima odgovarajuće mjere prilikom naplate poreskog duga i da li se iste sprovode na efikasan način, zbog činjenice da evidencija obaveza po osnovu poreskog duga koju vodi Poreska uprava nije jedinstvena, nije u dovoljnoj mjeri sistematična i ažurna, državni revizor se nije mogao uvjeriti u tačnost podataka o strukturi i ukupnom iznosu poreskog duga na dan 31.12.2014. godine.

U cilju poboljšanja efikasnosti sprovođenja mjera naplate poreskog duga DRI subjektu revizije daje sljedeće:

Preporuke

1) Centrala Poreske uprave treba da izradi procedure o internim postupcima koji regulišu naplatu poreskih računa, u skladu sa usvojenim Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta. Izrada procedura treba da omogući područnim jedinicama jedinstven pristup u postupku naplate poreskih potraživanja, praćenje rezultata rada i kvantifikaciju učinka.
   Procedurama, između ostalog, treba precizirati:
   - vremenski period u kojem službenici, nakon utvrđene poreske obaveze, treba da obave telefonski kontakt sa poreskim obveznikom;
   - period koji treba da prođe nakon telefonskog kontakta i donošenja zaključka o prinudnoj naplati;
   - period koji treba da prođe, ukoliko se prinudna naplata ne može sprovesti iz novčanih sredstava, do pokretanja postupka zasnivanja založnog prava na imovini poreskog obveznika;

2) Poreska uprava treba da izradi i implementira procedure (kontrole) i unaprijedi informacioni sistem sa ciljem da se obezbijedi:
   - da evidencija obaveza po osnovu poreskog duga bude jedinstvena, ažurna i sistematična;

[58] Working Smarter in Tax Debt Management; OECD; 2014; strana 79-81.

- pravovremeno sprovođenje postupka prinudne naplate, nakon isteka roka predviđenog rješenjem o utvrđenoj poreskoj obavezi, zaključkom o prinudnoj naplati ili rješenjem o odlaganju poreske obaveze;
- da zaključkom o prinudnoj naplati bude obuhvaćen ukupan iznos poreskog duga obveznika, prema analitičkoj evidenciji, a ne samo dio kako se dešavalo u praksi;
- softversko rješenje koje će omogućiti pregled obveznika kod kojih, prema analitičkoj evidenciji, postoji poreska obaveza.

3) Potrebno je da Centrala Poreske uprave inicira aktivnosti na izradi modela analize rizika u postupku naplate, u skladu sa pozitivnom praksom poreskih organa i iskustvom Poreske uprave u sprovođenju naplate poreskih obaveza i da isti ažurira u skladu sa promjenjivim poreskim okruženjem. Uvođenje sistema analize rizika bi trebalo da doprinese boljoj iskorišćenosti ograničenih resursa.

4) Centrala Poreske uprave treba da obezbijedi kontrolu rada područnih jedinica i kontinuirano prati njihove aktivnosti i ostvarivanje rezultata. Uvođenje kontrole rada područnih jedinica bi trebalo da omogući Centrali blagovremene informacije o funkcionisanju sistema naplate poreskog duga.

5) DRI preporučuje subjektu revizije da razmotri (u smislu zakonskih ograničenja, načina kako će poreski organ pratiti aktivnosti naplate itd.) mogućnost korišćenja instituta javnog izvršitelja u postupku naplate poreskih obaveza, što bi trebalo da omogući Poreskoj upravi da nadomjesti ograničenja ljudskih resursa kao i potpunu upotrebu ovlašćenja prilikom određivanja predmeta prinudne naplate koji su dati Zakonom o poreskoj administraciji, posebno imajući u vidu da to nebi prodrazumijevalo angažovanje dodatnih budžetskih sredstava.

6) Neophodno je da Poreska uprava u saradnji sa Ministarstvom finansija Crne Gore utvrdi model kojim će se definisati kriterijumi za indentifikaciju nenaplativog poreskog duga i način klasifikacije i evidencije, u skladu sa zakonom, računovodstvenim principima i pozitivnom praksom.

7) Neophodno je da Poreska uprava izvrši otpis nenaplativih poreskih potraživanja u skladu sa usvojenim modelom i da se isti vrši periodično, u skladu sa računovodstvenim principima. Otpis nenaplativog poreskog duga bi trebalo da omogući efikasnije upravljanje poreskim dugom od strane Poreske uprave i njegovo realno iskazivanje u računovodstvenim evidencijama.

8) Poreska uprava bi trebalo da intenzivira aktivnosti na uvođenju preventivnih mjera koje bi trebalo da imaju uticaj na nastanak poreskog duga u skladu sa pozitivnom praksom poreskih organa i nastavi sa aktivnostima koje bi trebalo da doprinesu profesionalnosti i neselektivnom tretmanu poreskih obveznika, orijentisanosti na potrebe obveznika i transparentnosti.

Poreska uprava, u svom Izjašnjenju (br. 03/1-8244-15 od 01.06.2015. god.) na Preliminarni izvještaj DRI između ostalog ukazuje da je: „ ... neefikasnost u radu Poreske uprave, jednim dijelom prouzrokovana i trenutnim organizacionim statusom - organ u sastavu Ministarstva finansija, jer nemamo organizacione cjeline neophodne za nesmetano funkcionisanje (Služba za materijalno finansijske i računovodstvene poslove, Služba za opšte pravne i tehničke poslove i upravljanje ljudskim resursima, Odjeljenje za unutrašnju reviziju i sl.). Poreska uprava, je osim primjedbi i sugestija nevedenih u Izjašnjenju, u potpunosti saglasna sa zaključcima, mišljenjem i preporukama navedenim u Preliminarnom izvještaju DRI. Aktivnosti Poreske uprave će u narednom periodu biti usmjerene na realizaciji preporuka iz Izvještaja i podizanju naplate poreskog duga. Uz zahvalnost na korektnoj saradnji tokom postupka revizije, veoma profesionalnom odnosu revizora, u nadi da će obavljena revizija doprinijeti daljem podizanju kvaliteta rada Poreske uprave, kako u dijelu koji se odnosi na bolju naplatu poreskog duga, tako i na cjelokupno poslovanje, još jednom zahvaljujemo na dobroj saradnji i međusobnom uvažavanju.“, navodi se u citiranom izjašnjenju Poreske uprave.

- Subjekt revizije dužan je da, u skladu sa članom 15 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji, u roku od 6 mjeseci izvijesti DRI o preduzetim radnjama po izrađenim i dostavljenim preporukama.
- Nadležni Kolegijum DRI utvrdio je da karakter nalaza u predmetnoj revizije nalaže da se sa sadržajem Izvještaja DRI upozna Ministarstvo finansija.

Podgorica, 09.06.2015. godine

Ivana Jovanović,
državna revizorka

Blažo Savković
načelnik u Sektoru II

Rukovodilac Kolegijuma DRI
Dr Branislav Radulović

senator DRI