Crna Gora
DRŽAVNA REVIZORSKA INSTITUCIJA

DRI broj: 40116/16-023-1339/12
Podgorica, 24.10.2016. g.

I Z V J E Š T A J

O KONTROLNOJ REVIZIJI

EFIKASNOST PORESKE UPRAVE U SPROVOĐENJU MJERA NAPLATE PORESKOG DUGA

konačni izvještaj

Podgorica, oktobar 2016. godine

SADRŽAJ

DIO I OSNOVNI ELEMENTI REVIZIJE 3
1. PRAVNI OSNOV ZA VRŠENJE REVIZIJE 3
2. SUBJEKT REVIZIJE 3
3. VRSTA, PREDMET I CILJ REVIZIJE 5
4. OBUHVAT REVIZIJE 6

DIO II UTVRĐENO ČINJENIČNO STANJE 9
Preporuka br. 1 10
Preporuka br. 2 11
Preporuka br. 3 13
Preporuka br. 4 15
Preporuka br. 5 16
Preporuka br. 6 18
Preporuka br 7 19
Preporuka br. 8 20

DIO III ZAKLJUČNE KONSTATACIJE 24

DIO IV ANEKSI 25

DIO I OSNOVNI ELEMENTI REVIZIJE

1. PRAVNI OSNOV ZA VRŠENJE REVIZIJE

Pravni osnov za vršenje kontrolne revizije „Efikasnost Poreske uprave u sprovođenju mjera naplate poreskog duga" sadržan je u:

- Ustavu Crne Gore, član 144 („Sl. list CG" br. 01/07);
- Zakonu o Državnoj revizorskoj instituciji, član 4 („Sl. list RCG" br. 28/04, 27/06, 78/06 i „Sl. list CG" br. 17/07, 73/10, 40/11 i 31/14);
- Godišnjem planu revizije Državne revizorske institucije, od 22. 12. 2015. godine (br. 4011-06-1998) i
- Odluci o vršenju revizije Kolegijuma u sastavu dr Branislav Radulović (rukovodilac Kolegijuma) i dr Milan Dabović (član Kolegijuma) od 26.07.2016. god. (broj: 40116/16-023-1339).

Revizija je izvršena u skladu sa:

- Poslovnikom Državne revizorske institucije („Sl. list CG" br. 3/15);
- Uputstvom o metodologiji vršenja finansijske revizije i revizije pravilnosti („Sl. list CG", br. 07/15) i
- Međunarodnim standardima za vrhovne revizorske institucije (ISSAI-nivo III).

2. SUBJEKT REVIZIJE

Subjekt revizije je **Poreska uprava.**

Na osnovu čl. 37 stav 2 Zakona o državnoj upravi[1], Uredbi o organizaciji i načinu rada ržavne uprave[2], Uredbi o kriterijumima za unutrašnju organizaciju i sistematizaciju poslove u organima državne uprave[3], donijet je Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji Ministarstva finansija kojim je utvrđena unutrašnja organizacija Ministarstva finansija i organa uprave u sastavu Ministarstva koje između ostalih čini Poreska uprava.

Poreska uprava **vrši poslove** koji se odnose na: registraciju poreskih obveznika i vođenje jedinstvenog registra poreskih obveznika; utvrđivanje pojedinačnih poreskih obaveza za sva fizička i pravna lica; poresku kontrolu; redovnu i prinudnu naplatu poreza i sporednih poreskih davanja; razvijanje jedinstvenog poreskog informacionog sistema u saradnji sa organom državne uprave nadležnim za informaciono društvo; vođenje poreskog knjigovodstva; primjenu međunarodnih konvencija i ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja; sprječavanje i otkrivanje krivičnih djela protiv platnog prometa i privrednog poslovanja; vođenje centralnog registra obveznika i osiguranika; vođenje registra privrednih subjekata za potrebe oporezivanja; prijem i obradu finansijskih iskaza pravnih lica; prijem i obradu svih poreskih prijava poreskih obveznika; prijem i obradu izvještaja o plaćenom porezu o odbitku; vođenje evidencije o prihodima pravnih i fizičkih lica; obezbjeđenje podataka za fondove socijalnog osiguranja na osnovu kojih obveznici ostvaruju svoja prava iz socijalnog osiguranja; kao i druge poslove koji su joj određeni u nadležnost.

[1] "Službeni list RCG", br. 38/03, 22/08 I 42/11)
[2] "Sl. list Crne Gore", br. 05/12, 25/12, 61/12,20/13, 17/14, 06/15, 80/15)
[3] Službeni list CG", broj: 07/13)

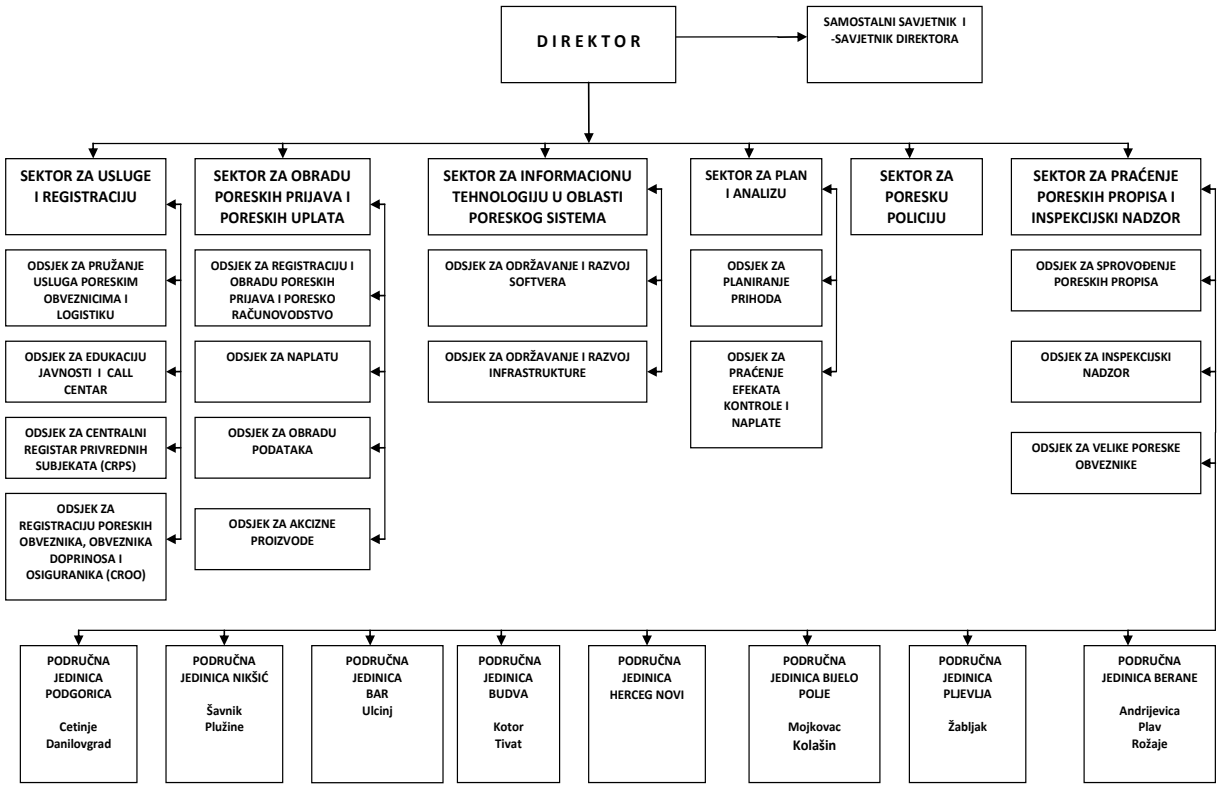
Poreska uprava je operativni **organ u sastavu Ministarstva finansija**.

U sklopu Poreske uprave, formirano je šest sektora (6), osam područnih jedinica (8) i trinaest ekspozitura (13). Poreskom upravom rukovodi Direktor Poreske uprave. U sjedištu Poreske uprave Crne Gore formirani su:

- Sektor za usluge i registraciju
- Sektor za obradu poreskih prijava I poreskih uplata
- Sektor za plan i analizu
- Sektor za praćenje poreskih propisa I inspekcijski nadzor
- Sektor za poresku policiju
- Sektor za informacionu tehnologiju u oblasti poreskog sistema

U Sektoru za obradu poreskih prijava i poreskih uplata, vrše se poslovi koji se odnose na: registraciju i obradu poreskih prijava i poresko računovodstvo; sprovođenje naplate koja podrazumijeva: identifikaciju i postupke naplate poreskog duga; identifikaciju lica koja nijesu podnijela poresku prijavu i postupci obezbjeđenja istih; donošenje godišnjeg, kvartalnog i mjesečnog programa rada i izvještaja o radu; izradu procedura za aktivnosti kancelarijske i terenske naplate; pružanje uputstava i smjernica područnim jedinicama; izradu izvještaja neophodnih za utvrđivanje izvršavanje plana naplate delikventnog duga; analizu rada područnih jedinica; aktivnosti na procjeni rizika za potrebe naplate; obradu i analizu podataka u cilju obezbjeđivanja poštovanja poreske politike, zakonskih propisa i procedura; obezbjeđenje mjera i aktivnosti za punu naplatu budžetskih prihoda koje su u nadležnosti Poreske uprave.

Organizaciona šema Poreske uprave



U Poreskoj upravi je sistematizovano 611 službeničkih i namještеničkih radnih mjesta i 68 radnih mjesta za službenike i namještenike koji obavljaju administrativne poslove pri Ministarstvu finansija, od čega su na dan 31. 12. 2015. god. popunjena 532 radna radna mjesta.

Shodno članu 44 predmetnog Pravilnika definisane su organizacione jedinice i njihov djelokrug Poreske uprave u čijem sastavu je i **Sektor za obradu poreskih prijava i poreskih uplata u kojem se** obavljaju poslovi koji se odnose na: naplatu evidentiranih poreskih obaveza; izradu i ažuriranje procedura o internim postupcima koji regulišu naplatu poreskih računa (računa poreskih dužnika) u područnim jedinicama; kreiranje procedura i programa za aktivnosti kancelarijske i terenske naplate; pružanje uputstava i smjernica područnim jedinicama za naplatu poreskog duga; pružanje neophodne stručne obuke, izradu i ažuriranje obrazaca i obavještenja koji se koriste u postupcima naplate poreskog duga, praćenje pravilnog sprovođenja plana rada; aktivnosti telefonskog obavještavanja i intervjuisanja poreskih obveznika u cilju prepoznavanja podataka od značaja za naplatu, i upoznavanje područnih jedinica sa rezultatima ostvarenih kontakata, izradu i ažuriranje obrazaca i obavještenja koji se koriste u obezbjeđivanju nepodnesenih poreskih prijava i izvještaja u organizacionim jedinicama; izradu godišnjeg plana naplate i programa za procjenu rizika, praćenje učinaka sprovodjenja naplate u područnim jedinicama.

U područnim jedinicama PU vrši se analiza finansijskih kartica poreskih obveznika i utvrdjuju poreske obaveze, nakon čega se donosi zaključak o prinudnoj naplati ili zaključak o obezjedjenju poreskog potraživanja i stara se o izvršenju istih do okončanja postupka naplate poreskog duga. Predmeti koji se odnose na mjere prinudne naplate spovedene kod poreskih obveznika arhiviraju se u područnim jedinicama. Područne jedinice o sprovedenim mjerama naplate poreskih potraživanja informišu Odsjek za naplatu u formi izvještaja.

3. VRSTA, PREDMET I CILJ REVIZIJE

Državna revizorska institucija je izvršila reviziju realizacije preporuka-**kontrolnu reviziju**. Praćenje realizacije preporuka je dio procesa revizije koji ima za cilj jačanje uticaja revizije i poboljšava budući rad revizije. Praćenje realizacije preporuka je postupak kojim se određuje adekvatnost, efektivnost i pravovremenost radnji preduzetih od rukovodstva subjekta revizije u cilju otklanjanja utvrđenih nedostataka. Glavni razlog za praćenje realizacije datih preporuka je da se poveća vjerovatnoća da će preporuke biti sprovedene.

Predmet revizije je kontrola realizacije preporuka sadržanih u Konačnom izvještaju revizije uspjeha "Efikasnost Poreske uprave u sprovođenju mjera naplate poreskog duga", (broj 40116-023-17/18, od 09. 06. 2015. godine).

Cilj revizije je provjera tačnosti izvještaja subjekta revizije o sprovedenim radnjama u cilju realizacije preporuka, kako bi se utvrdilo u kojoj su mjeri realizovane preporuke, kao i da li su identifikovane nepravilnosti otklonjene.

Revizija je obuhvatila aktivnosti subjekata revizije u periodu 09. 06. 2015. do 30. 09. 2016.g. Reviziju je sproveo revizorski tim DRI u sastavu: Blažo Savković, državni revizor – načelnik u Sektoru II i Jadranka Delibašić, državni revizor.

4. OBUHVAT REVIZIJE

Javne finansije u 2015. godini karakterišu visoka izdvajanja u kapitalnom budžetu, što je uslovilo da nivo deficita budžeta i javnog duga pređe granice definisane Mastrihtskim kriterijumima. U I kvartalu 2016. godine, u odnosu na plan i isti kvartal prethodne godine zabilježen je rast prihoda, prevashodno, zbog bolje naplate PDV-a, dok su rashodi veći zbog primjene novih i izmjene postojećih zakonskih propisa. U proteklom periodu intenzivirani su napori na prevođenju nelegalnih aktivnosti u legalne tokove (siva ekonomija) i povećanju fiskalne discipline. Primjena Uredbe o naplati poreskih potraživanja imovinom obveznika i Zakona o otpisu kamate na poreske i carinske obaveze nijesu rezultirali željenim efektom, tako da je poreski dug i dalje visok. U cilju njegovog smanjenja, donesena je Uredba o uslovima za odlaganje naplate poreskih i neporeskih potraživanja.[4]

Javni prihodi u prvom kvartalu 2016. godine iznosili su 318,2 mil. € ili 8,5% procijenjenog BDP-a (3.762,2 mil. €). U odnosu na uporedni kvartal 2015. godine prihodi su veći za 25,9 mil.€ ili 8,9 %, najvećim dijelom kao rezultat povećanja prihoda od poreza za 21,6 mil.€, odnosno za 12,0%. U ovoj kategoriji najviše su povećani prihodi od: PDV-a za 7,8 mil.€, poreza na dohodak fizičkih lica 6,3 mil.€ i poreza na dobit pravnih lica 5,5 mil.€. Takođe, značajno su povećani i doprinosi za 6,3 mil.€. U odnosu na plan, prihodi su veći za 16,3 mil.€ ili 5,4%.[5]

Poreski dug je na dan 20.07.2016. godine iznosio 777.607.069,36€ i predstavlja dug obveznika koji imaju iskazana dugovna salda na analitičkim računima. U ovom iznosu duga sadržana je i kamata za neblagovremeno plaćanje u iznosu od 146.582.871,83 €. Međutim, u navedenom iznosu duga postoji evidentiran dug koji faktički ne postoji, ili onaj koji realno nije naplativ.

Evidentirani dug koji faktički ne postoji odnosi se na državne organe. Radi se o dugu koji po osnovu poreza i doprinosa na plate koji su nekada prijavili Poreskoj upravi pojedini državni organi i u momentu prijavljivanja nije plaćen. Kasnije, je obaveza za plaćanje poreza i doprinosa prešla na drugi državni organ. Zbog navedenog razloga, određeni državni organi imaju trenutno evidentiran dug od 106.001.805,17€, a na drugoj strani približno je evidentiran isti iznos pretpate kod drugih organa. Ovdje se radi o dugu, koji faktički ne postoji, već ga treba računovodstveno usaglasiti i izvršiti kompenziranje iskazanih dugova i pretplata.

Dug jedinica lokalne samouprave je iskazan u visokom iznosu, ali je reprogramiran na dugi period, te se u ovoj godini ne može očekivati značajnija naplata. S obzirom da je period reprograma 20 godina, iznos odloženog duga od 68.316.617,33 € u ovom trenutku ne predstavlja dospjeli dug. Određen iznos duga će biti umanjen u kratkom roku, a radi o priznatom poreskom kreditu pojedinim obveznicima, koji će biti iskorišćen za plaćanje drugih dospjelih poreskih obaveza, te isti trenutno ima status kao nerealizovani preusmjer, a koji treba da bude izvršen u iznosu od 5.000.669,48.

[4] Proljećna analiza makroekonomskih kretanja i strukturnih reformi – 2016, Ministarstvo finansija, jun 2016.g.

[5] Analiza javnih finansija – I kvartal 2016, Ministarstvo finansija

Izuzimanjem navedenih kategorija obveznika dug se umanjuje za sljedeće iznose:

1. Dug državnih organa 106.001.805,17;
2. Reprogram opštinama 68.316.617,33;
3. Nerealizovani preusmjeri 5.000.669,48;
4. Odložena plaćanja 1.145.200,16;

Umanjenjem utvrđenog duga na dan 20.07.2016. godine u iznosu od 777.607.069,36 €, za naprijed navedene kategorije duga dobija se dug u iznosu od **596.430.395,84 €.**

Naredna tabela predstavlja pregled kretanja poreskog duga po godinama počev od 31.12.2012. godine do 20.07.2016. godine. U ovom slučaju je data dinamika duga, koji je utvrđen po prethodno opisanom kriterijumu, odnosno evidentiranom dugu, iz kojeg je isključen dug državnih organa, jedinica lokalne samouprave i nerealizovana preusmjerenja.

Tabela 1: **Struktura poreskog duga:**

VRSTA PRIHODA	31.12.2012.g.	31.12.2013.g.	31.12.2014.g.	31.12.2015.g.	19.07.2016.g.
POREZI I DOPRINOSI NA DOHODAK FIZIČKIH LICA	263.954.579,29	209.850.379,26	334.749.371,31	347.604.071,52	335.417.748,37
DOBIT	19.380.167,95	24.461.249,04	24.909.371,55	28.827.062,91	32.912.764,12
PROMET NEPOKRETNOSTI	33.335.562,94	44.730.112,74	39.787.965,77	48.253.712,79	49.199.503,56
AKCIZE	20.857.996,14	23.889.217,79	20.869.757,75	nema podataka o stanju duga	nema podataka o stanju duga
PDV	84.170.603,66	118.118.203,73	107.776.642,64	135.148.603,82	151.410.252,72
KONCESIJE	14.874.075,04	21.930.950,19	17.592.026,20	20.359.606,01	20.954.162,94
OSTALO	5.424.701,41	7.193.631,28	6.239.934,30	7.495.794,13	6.535.964,13
UKUPNO	**441.997.686,43**	**450.173.744,03**	**551.925.069,52**	**587.688.851,18**	**596.430.395,84**

U navedeni dug **nije uključen dug po osnovu akciza** koji je na dan 31.12.2015. godine iznosio **20.869.757,75€**. S obzirom da shodno članu 62 stav 1 Zakona o akcizama[6] kontrolu obračunavanja i plaćanja akcize vrši carinski organ u skladu sa ovim zakonom i zakonom kojim je uređen carinski postupak[7], DRI je tražila podatke Upravi carina o stanju duga po osnovu akciza na dan 31.12. 2015. godine.

U Izjašnjenju[8] Uprava carina navodi da "vrši evidenciju svih potraživanja akciznih obveznika, na osnovu akciznih prijava, kao i kontrolu priliva i pravilno raspoređivanje istih. Glavna knjiga i završni račun su kompletno nove aktivnosti koje je preuzimanje Akciznog sistema donijelo carinskoj službi. Uprava carina nema u svojoj evidenciji izvedeno stanje akciznog duga na dan 31.12.2015. godine. Od datuma preuzimanja 15.02.2015. godine nijesmo identifikovali nove dugove po akciznim prijavama koje smo primili nakon tog datuma."

[6] ("Sl. list RCG", br. 065/01, 012/02, 076/05, Sl. list CG", br. 076/08, 050/09, 078/10, 040/11, 061/11, 028/12, 038/13, 045/14, 008/15)

[7] Članom 62 stav 2 Zakona o akcizama propisano je da ako obveznik akcize ne podnese obračun akcize ili ga podnese u nepotpunom obliku ili ako carinski organ utvrdi da akcizna obaveza nije pravilno obračunata, primjenjuje se zakon kojim je uređen poreski postupak.

[8] br. D-11294/5, od 13. 09. 2016. godine

- Dakle, ukoliko se uključi stanje duga po osnovu akciza ukupan poreski dug na dan 20.07.2016. godine, iznosi **798.476.827,11€.**

Takođe, naplativim dugom se ne može smatrati dug obveznika u stečaju, kao i dug obveznika kojima je prestala registracija. Iz navedenih razloga je iz evidentiranog duga isključen određeni dug i to:

1. Dug obveznika u stečaju 103.968.211,49;
2. Dug pravnih lica kojima je prestala registracija 35.760.507,09;
3. Dug fizičkih lica kojima je prestala registracija 60.284.557,26;
4. **Ukupno** ..... **200.013.275,84.**

Umanjenje iznosa duga od 596 miliona za navedeni iznos dobija se dug u iznosu od 396.417.120,00 €. Međutim, iz navedenog iznosa duga treba izdvojiti i dug po osnovu poreza na promet nepokretnosti koji na dan 20.07.2016. godine iznosi 49.201.073,63 €. Ovaj dug je specifičan po tome što se najvećim dijelom odnosi na fizička lica koja nijesu poreski obveznici u kontinuitetu, gdje se među obveznicima nalazi veliki broj nerezidentnih lica koja nijesu dostupna poreskom organu. Veliki dio ovog duga je nastao u periodu više od pet godina unazad. Problem naplate i utvrđivanja poreza je naročito bio prisutan prije uvođenja notarske prakse, te objektivno postoji problem naplate duga, a pogotovo duga starijeg od pet godina. Od navedenog iznosa na kamatu se odnosi 18.189.522,53 €. Navedene činjenice ukazuju da problem naplate duga po ovom osnovu treba posebno posmatrati. Ostaje naravno opravdana kritika žašto su poreski organi tolerisali u predhodnim godinama poreski dug u ovim kategorijama koje su za posljedicu imale enorman dug koji danas nije naplativ.

Umanjenjem iskazanog duga za ovaj iznos dobija se iskazani dug od 347.216.046,36 €, ali je i ovaj iznos određenim dijelom teško naplativ.

Realno naplativ dug je je utvrđeni dug poreskih obveznika koji obavljaju privrednu djelatnost, ali je među istima i veliki broj obveznika koji imaju dug iz ranijih godina, ali faktički ne obavljaju djelatnost. Takva kategorija obveznika nema aktivan status, ne ostvaruje prihode, nema imovinu i realno se ne može očekivati naplata poreza, osim u nekim sporadičnim situacijama. Zbog toga je izuzet dug obveznika u pasivnom statusu, a kao kriterijum za iste uzete su činjenice o tome kako prijavljuju i plaćaju poreske obaveze. Obveznicima koji u poslednjih dvanaest mjeseci nijesu podnijeli nijednu poresku prijavui i nijesu izvršili nijednu uplatu za bilo koju vrstu poreza, dodijeljen je status pasivnog obveznika.

- **Dug obveznika u aktivnom statusu** utvrđen je u iznosu od **236.551.392,40€** i ovaj iznos se može smatrati realno naplativim dugom po ocjeni Poreske uprave.

Lista obveznika u aktivnom statusu se odnosi isključivo na obveznike, koji obavljaju privrednu djelatnost uz isključivanje sljedećih kategorija obveznika:

- obveznici koji u poslednjih dvanest mjeseci nemaju prijavljenu nijednu poresku obavezu, niti bilo koje plaćanje u istom periodu (obveznici u pasivnom statusu),
- obveznici u postupku stečaja,
- obveznici kojima je prestala registracija.

Prema tome, po ocjeni Poreske uprave iznos od 236.551.392,40€ može se smatrati poreskim dugom za koji je cjelishodno preduzimati mjere naplate.

Izmjenama i dopunama **Zakona o poreskoj administraciji**[9], učinjen je dobar korak u pravcu poboljšanja naplate prihoda i povećanja fisklane discipline.

DIO II UTVRĐENO ČINJENIČNO STANJE

Nakon sprovedenog postupka revizije "Efikasnost Poreske uprave u sprovođenju mjera naplate poreskog duga", (broj 40116-023-17/18, od 09. 06. 2015. godine) Državna revizorska institucija (DRI) je utvrdila da Centrala Poreske uprave **nije stvorila neophodne uslove za efikasno sprovođenje mjera naplate poreskih potraživanja** od strane područnih jedinica, te da nije u mogućnosti da sa postojećim modelom naplate poreskog duga i raspoloživim ljudskim resursima obezbijedi efikasnu naplatu poreskog duga.

Nadležni Kolegijum je sačinio pregled osnovnih konstatovanih nepravilnosti i nedostataka i izradio preporuke u cilju njihovog otklanjanja. Predmetnom revizijom izvršena je kontrola realizacije preporuka datih u Konačnom izvještaju revizije uspjeha "Efikasnost Poreske uprave u sprovođenju mjera naplate poreskog duga", (broj 40116-023-17/18, od 09. 06. 2015. godine).

U cilju poboljšanja efikasnosti sprovođenja mjera naplate poreskog duga predmetnom subjektu revizije je **dato osam preporuka**.

- Poreska uprava je u zakonom predviđenom roku, u skladu sa članom 15 stav 3 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji[10], dopisom broj 03/1-17832/1-15, od 01.12.2015. godine i dopunom izjašnjenja br. 03/1-17832/2-15, od 31. 05. 2016.g. i br. 03/1-12931/2-16, od 05.09. 2016. godine, obavijestila DRI o sprovedenim aktivnostima na realizaciji datih preporuka.

[9] "Sl. list RCG", br. 65/01, 80/04, 29/05, "Sl. list Crne Gore", br. 73/10, 20/11, 28/12, 08/15

[10] "Sl. list CG" broj 28/04, 27/06 i 78/06 i "Sl. list CG", br. 17/07, 73/10, 40/11 i 31/14

Nakon sprovedene kontrolne revizije DRI je utvrdila sljedeće:

Preporuka br. 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"*

Utvrđeno činjenično stanje za preporuku br.1:

Revizijom je utvrđeno da su Procedure o radu Sektora za obradu poreskih prijava i poreskih uplata, Odlukom Direktora Poreske uprave izrađene i usvojene dana 24.11.2015. godine i iste su dostavljene svim područnim jedinicama na dalje postupanje. Na taj način je omogućeno svim zaposlenim koji se bave poslovima naplate jedinstven pristup u postupku naplate poreskih potraživanja.

Svim područnim jedinicama Poreske uprave dostavljen je nalog za postupanje, kojim je zahtijevano poštovanje procedura rada filijala za obradu poreskih prijava i poreskih uplata, s posebnim akcentom na preduzimanje preventivnih mjera naplate, poštovanje rokova u dijelu preduzimanja mjera naplate, blagovremeno donošenje rješenja o utvrđenim poreskim obavezama.[11]

Službenici Sektora za obradu poreskih prijava i poreskih uplata izvršili su kontrolu poštovanja procedura rada filijala za obradu poreskih prijava i poreskih uplata u svim područnim jedinicama Poreske uprave, o čemu su sačinjeni izvještaji. Procedure o radu, koje se odnose na oblast naplate, su usvojene i primjenjuju se u svim područnim jedinicama.

- Kontrolnom revizijom utvrđeno je da je **preporuka br. 1** od strane subjekta revizije **u potpunosti realizovana.**

[11] (nalog za postupanje broj 03/1-9611/1-16, od 06. juna 2016. godine).

Preporuka br. 2

*„Poreska uprava treba da izradi i implementira procedure (kontrole) i **unaprijedi svoj informacioni sistem** sa ciljem da se obezbijedi:*

- *da evidencija obaveza po osnovu poreskog duga bude jedinstvena, ažurna i sistematična;*
- *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".*

Utvrđeno činjenično stanje za preporuku br. 2:

Ministarstvo finansija je, na inicijativu Poreske uprave, formiralo međuinstitucionalni Radni tim, čiji su članovi profesori Elektrotehničkog i Prirodno-matematičkog fakulteta Univerziteta Crne Gore, predstavnici Ministarstva za informaciono društvo, Ministarstva finansija i Poreske uprave. Radni tim je pripremio akcioni plan i okvir u kome će se definisati dalji pravci rada na projektu „Jedinstven, ažuran i sistematičan informacioni sistem Poreske uprave". Poreska uprava je intenzivno radila na izradi dokumenta „SP_04-ANALIZA I STRATEGIJA IS PU 2015-2019",[12] koji, u kome je prikazano trenutno stanje sistema i date smjernice za budući razvoj i održavanje. Isti je usaglašen sa Poslovnom strategijom, novim okolnostima i preporukama EK (DGTAXUD).

U cilju unapređenja postojećih IT sistema, sprovedene su slijedeće aktivnosti[13]:

- Unaprijeđeni, izmijenjeni i optimizovani podsistemi koji se odnose na Naplatu i Stanje duga („Stari sistem")
- Optimizacija i korigovanje procedura za obračun i korekciju kamate. Urađena je ponovna obrada produkcionih podataka radi tačnog obračuna i korekcije kamate, kao i korekcija početnog stanja
- Aktivnosti na poboljšanju performansi analitičkih kartica obveznika i osiguranika
- Nova funkcionalnost Elektronski karton fizičkog lica (EKFL) i
- Modul za inspekcijski nadzor - produkcija 18.07.2016.godine
- IT podsistem za Analizu rizika - produkcija 01.08.2016. godine

U cilju unapređenja rada filijala za inspekcijski nadzor i Odsjeka za velike poreske obveznike, realizovane su aktivnosti na prilagođavanju i unapređenju softverskog rješenja "Revizija". Zaključen je Sporazum o učešću Crne Gore u programu Fiscalis 2020.[14]

[12] Odlukom Direktora usvojen dana 14.09.2015. godine
[13] Shodno dopisu broj: 03/1-17832/2-15, od 31. maja 2016.g.
[14] Izvještaj Evropske komisije o Crnoj Gori za 2015, , Brisel, 10.11.2015.g.

Kontrolnom revizijom je utvrđeno:

- da je službenicima naplate otežan postupak utvrđivanja poreskog duga, jer je pored uvida u izvještaj (individualni analitički račun poreskog obveznika) o stanju duga iz IT sistema, prilikom utvrđivanja pravog stanja duga, potrebno izvršiti dodatne provjere.[15]

- Pored toga ne postoji mogućnost da se iz IT sistema dobije izvještaj o poreskim obveznicima čiji je ukupan iznos duga (npr.) iznad 1.000,00€ To znatno usporava postupak sprovođenja naplate. U izvještaju TADAT se takođe naglašava da su identifikovane značajne slabosti koje su i dalje prisutne u najvažnijim oblastima poreske administracije, kao i da postoje jasni dokazi da informacione tehnologije ne podržavaju na adekvatan način poslovne procese. Kompleksnost informacionog sistema Poreske uprave, uslovila je detaljnu analizu istog. Pored toga, izvršena je i revizija kontrole i povraćaja PDV-a.

Poreska uprava, u izjašnjenju[16] na preliminarni izvještaj DRI, **navodi:**

"U IT sistemu postoji aplikativno rješenje "Izvještaj o stanju na analitičkim računima" sa mogućnošću zadavanja kriterijuma >= ili <= od određenog iznosa, što znači da se može dobiti izvještaj o poreskim obveznicima čiji je ukupan iznos duga iznad ili ispod određenog iznosa. Tokom revizije je prezentovan segment stanja duga sa svim postojećim funkcionalnostima, novonastalim izmjenama i unapređenjima koji su dostupni krajnjim korisnicima u Poreske uprave. Izvještaj se može dobiti za niz različitih parametara."

Dobar sistem za upravljanje poreskim dugom, treba da ima indikatore kojima se kategorišu ukupne nezimirene obaveze na različite komponente, koje daju iznos neto naplativih neizmirenih obaveza. Stoga, upravljanje dugom podrazumjeva automatizovan sistem za upravljanje prijavama i klasifikovanje duga po različitim parametrima, kako bi se sagledalo pravo stanje dospijelih, a neizmirenih poreskih obaveza, zbog precizne procjene naplativosti poreskog duga Imajući u vidu važnost tačnosti podataka kojima Poreska uprava raspolaže, izvršena je revizija informacionog sistema. Radi adekvatnog sagledavanja IT sistema PU korišćeni su: Izvještaj Radne grupe za nezavisnu reviziju IT sistema Poreske uprave,[17] Analiza i strategija informacionog sistema Poreske uprave 2015-2019, TADAT izvještaj MMF-a, izvještaj DG TAXUD misije EK I izvještaji o radu IT sektora za 2013, 2014 I 2015. godinu. Detaljan opis stanja informacionog sistema Poreske uprave priložen je u **Anexu II**.

Čl. 10, tačka 4 Zakona o budžetu za 2015. godinu definisano je da će Vlada u 2015. godini, potpisati kreditni aranžman sa Svjetskom bankom za

[15] Navedeno se odnosi na poreske obveznike koji imaju rješenja o odloženom plaćanju ili nerealizovana rješenja o preusmjeravanju sredstava
[16] Br. 03/1-17515/2-16 od 19.10.2016.g.
[17] Br.03/ 1-2262/2 -13-2014, od 22. marta 2013. g.

projekat "Unapređenja poreske administracije", u iznosu do 20.000.000,00€. Planirano je da će se ovim projektom je obuhvaćena analiza uvođenja integrisanog softvera za upravljanje prihodima, koji bi u potpunosti zamijenio postojeće IT sisteme u Poreskoj upravi. Informacije vezane za predmetni projekat nalaze se u **Anexu III.**

Kontrolnom revizijom su evidentirane **nepravilnosti u dijelu evidencija o poreskim potraživanjima** za koje PU utvrđuje obavezu i odgovorna je za njihovu naplatu, a prihod su državnog budžeta, što je prikazano u **Anexu I,** te s tim u vezi DRI subjektu revizije **dodatno preporučuje:**

- Potrebno je da Ministarstvo finansija **izvrši izmjene i dopune** Pravilnika o poreskom knjigovodstvu[18] u dijelu preciznijeg normiranja i uređenja pomoćnih evidencija za sve poreske obveznike;
- Potrebno je izvršiti izmjenu Zakona o budžetu i fiskalnoj odgovornosti (član 68 tačka 9) na način da se iza riječi u tački 9 "izvještaj o svim poreskim i neporeskim potraživanjima" **briše nastavak** "iz člana 12 ovog Zakona"

- Kontrolnom revizijom utvrđeno je da je **preporuka br. 2** od strane subjekta revizije **djelomično realizovana.**

Preporuka br. 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 trebalo bi da doprinese boljoj iskorišćenosti ograničenih resursa".*

Utvrđeno činjenično stanje za preporuku br. 3:

Poreska uprava je pripremila i u januaru 2016. godine dostavila Ministarstvu finansija Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji Poreske uprave, kojim je predviđeno formiranje Odjeljenja za upravljanje rizicima, čiji je cilj postizanje većeg stepena poreske discipline, veća naplata poreskih obaveza i kontinuirana izgradnja sistema upravljanja rizikom.

Osnovni zadatak ovog Odjeljenja će biti procjena postojećeg rizika i prepoznavanje izvora rizika kod plaćanja poreza. Osnovni prepoznati izvori rizika su:

1. Izbjegavanje poreske registracije i registracije za PDV
2. Nepodnošenje poreskih prijava
3. Podnošenje netačnih poreskih prijava i
4. Rizik naplate poreskih potraživanja.

[18] "Službeni list Republike Crne Gore", br. 081/06 od 29.12.2006

Navedene aktivnosti imaju za cilj izmirenje obaveza, poboljšanje poreske discipline poreskih obveznika i obezbjeđenje naplate poreskih obaveza u redovnom postupku.

Odeljenje za upravljanje rizicima će, kao osnovni zadatak, imati analizu nedisciplinovanih poreskih obveznika i njihovu selekciju za inspekcijsku kontrolu. Do usvajanja Pravilnika određen je jedan broj najiskusnijih službenika Poreske uprave da obavljaju ove poslove i oni aktivno rade na poslovima analize rizika u svim poslovnim procesima u cilju poboljšanja efikasnosti naplate. U tom smislu su urađeni operativni planovi rada u predsezoni i sezoni u primorskim opštinama, po kojima su već angažovani poreski inspektori u inspekcijskim nadzorima poreskih obveznika, koji su prepoznati kao rizični. Završen je tenderski postupak za pružanje usluga nadogradnje postojećeg IT sistema za analizu rizika, kako bi isti u najskorijem roku bio pušten u produkciju, čime će se steći uslovi za kvalitetniju analizu rizika.

Tokom juna i jula 2016. godine, intenzivno se radilo na programskom rješenju ''Analiza rizika''. U navedenom periodu preduzete su sve neophodne akivnosti na prilagođavanju programa aktuelnim poreskim propisima i unapređenju sistema za identifikaciju i analizu rizika usklađenih sa potrebama Poreske uprave. Novi model analize rizika omogućiće Poreskoj upravi segmentaciju poreskih obveznika kroz određivanje prioriteta u kontrolama poreskih obveznika.

Kontrolnom revizijom je utvrđeno da:

- navedeni program "Analiza rizika" je nakon izvršenog testiranja u produkcionom radu. U okviru predmetnog programa moguće je upotrijebiti 98 kriterijuma za kombinovanje, ali je funkcionalno 88 kriterijuma
- u predmetnom programu nijesu umreženi podaci Uprave carina, što onemogućava kvalitetno određivanje rizika u dijelu kontrole PDV-a.

- Kontrolnom revizijom utvrđeno je da je **preporuka br. 3** od strane subjekta revizije **realizovana.**

Poreska uprava, u izjašnjenju na preliminarni izvještaj DRI, **navodi:** " U sklopu projekta Analize rizika obuhvaćeni su kriterijumi koji su usko vezani sa carinskim deklaracijama i PDV podacima. Dostavljen je testni skup podataka za 3 mjeseca koji je služio za testiranje softverskih funkcionalnosti, a u toku je ponovna priprema podataka od strane Uprave carina. Novi set podataka je modifikovan u odnosu na prvobitni i odnosiće se na veći vremenski period. Zaposlenim Poreske uprave je dostupan segment aplikacije Uprave carina, koji im omogućava uvid u pojedinačne podatke za poreske obveznike".

Preporuka br. 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".*

Utvrđeno činjenično stanje za preporuku br. 4:

Poreska uprava je krajem 2015. i u prvom kvartalu 2016. godine obavila kontrole rada svih područnih jedinica. Utvrđeno je da je poslednja kontrola rada Područne jedinice Podgorica izvršena u martu 2010. godine i da nakon toga nije bilo kontrola.

Donošenjem novog Pravilnika o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji Poreske uprave, planirano je formiranje se Odjeljenja za unutrašnju kontrolu i integritet, koje će se baviti i kontrolom rada svih organizacionih cjelina, kao i svih službenika Poreske uprave.

Revizijom je utvrđeno:

- da su službenici Centrale Poreske uprave izvršili nadzor nad radom područnih jedinica, nakon čega su sačinjeni zapisnici - izvještaji o sprovedenim kontrolama rada područnih jedinica i poštovanju propisanih procedura rada.
- područne jedinice Poreske uprave, kontinuirano i u preciziranim rokovima (nedeljno/mjesečno) Centrali Poreske uprave dostavljaju izvještaje o preduzetim mjerama naplate i ostvarenim rezultatima, na osnovu kojih se prati aktivnost područnih jedinica i daju smjernice za efikasniji rad.

- Kontrolnom revizijom utvrđeno je da je **preporuka br. 4** od strane subjekta revizije **realizovana.**

Kontrolnom revizijom obuhvaćena je i **kontrola obračuna i povraćaja PDV**, što je prezentirano u **Anexu IV Izvještaja**.

Imajući u vidu da je kontrolnom revizijom kontrole i obračuna PDV utvrđeno da Poreska uprava ne raspolaže sa dovoljno kvalitetnih eksternih i internih informacija koje su potrebne za kvalitetnu kontrolu PDV, iako se otpočelo sa preduzimanjem određenih aktivnosti, te u cilju **unapređenja kvaliteta kontrola PDV**, DRI daje sledeće **dodatne preporuke:**

- potrebno je izraditi dodatnu analizu planiranja i izvršenja kontrola PDV-a, te na osnovu iste definisati korake u cilju brzog i jednostavnog pristupa potrebnim informacijama **od drugih državnih organa**, finansijskih i drugih institucija;

- uvesti dodatne evaluacije procesa kontrole PDV-a u cilju poboljšanja efikasnosti i efektivnosti izvještavanja;
- izvršiti reviziju dokumentacije (zapisnika o izvršenoj kontroli i ostale propratne dokumentacije) na osnovu koje su donijeta rješenja o opravdanosti zahtjeva za povraćaj /preusmjer PDV od 2012 godine;
- potrebno je donijeti i realizovati program obuke za kontrolu i obračun PDV, radi unapređenja znanja i vještina zaposlenih i razmotriti mogućnosti za formiranje Odjeljenja za poreske prevare;

Preporuka br. 5

„DRI preporučuje subjektu revizije da razmotri (u smislu zakonskih ograničenja, načina kako će poreski organ pratiti aktivnosti naplate) ***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 ne bi prodrazumijevalo angažovanje dodatnih budžetskih sredstava".*

Utvrđeno činjenično stanje za preporuku br. 5:

Revizijom je utvrđeno da je Poreska uprava ostvarila saradnju sa predsjednikom Udruženja javnih izvršitelja, te se na predlog Ministarstva pravde uključila sa predlozima za izmjenu i dopunu Zakona o izvršenju i obezbjeđenju.[19] S tim u vezi, preduzete su i aktivnosti u smislu davanja inicijative za izmjene Zakona, koje se odnose na dopunu člana 18 stav 1 tačka 3, koji je u navedenoj normi regulisao samo "ugovorenu hipoteku", sa predlogom da se doda i "zakonska hipoteka", koja je propisana Zakonom o poreskoj administraciji. Međutim Inicijativa Poreske uprave za izmjenu Zakona o izvršenju i obezbjeđenju, koja se odnosila na dopunu člana 18 stav 1 tačka 3, koji je u navedenoj normi regulisao samo "ugovorenu hipoteku", sa predlogom da se doda i "zakonska hipoteka", koja je propisana Zakonom o poreskoj administraciji, nije prošla zakonsku proceduru.

Imajući u vidu navedeno DRI potrebnim da Poreska uprava imenuje poreske izvršitelje i sprovodi zakonom propisan postupak plenidbe. Pravila Zakona o poreskoj administraciji o prinudnoj naplati[20] predstavljaju *lex specialis* u odnosu na Zakon o izvršenju i obezbjeđenju, pa je primjena ovog drugog zakona u poreskoj materiji supsidijarna - ukoliko pojedina pitanja iz domena prinudne naplate poreza nijesu posebno uređena u ZPA, odnosno ukoliko ZPA upućuje na Zakon o izvršenju i obezbijeđenju (kao u slučaju uređivanja stvari i prava *per legem* izuzetih od prinudne naplate).[21] Takođe su i supsidijarna i pravila Zakona o opštem upravnom postupku, koja uređuju materiju izvršenja.

[19] "Sl. list CG" br. 36/11, 28/14 i 20/15
[20] Postupak prinudne naplate - glava X ZPA
[21] Ukoliko pojedina pitanja nijesu uređena ZPA, odnosno ukoliko ZPA upućuje na ZIO

Poreska uprava će u zaključku posebnom tačkom dispozitiva opredijeliti predmete i sredstva prinudne naplate, ne ulazeći u pojedinačno određivanje. Naime, stav je doktrine da zaključak (rješenje) o izvršenju ne mora da sadrži izričite odredbe o pojedinačno određenim predmetima koje treba zahvatiti izvršenjem: stvari koje zatekne u državini poreskog dužnika popisuje službeno lice – poreski izvršitelj, koje neposredno preduzima pojedine radnje izvršenja. Pokretanje postupka prinudne naplate ima za posledicu naplatu poreza i sporednih davanja iz cjelokupne imovine poreskog dužnika, osim imovine i prihoda izuzetih od izvršenja shodno Zakonu o izvršenju i obezbijeđenju.

Bliži način prodaje imovine propisan je Pravilnikom o načinu prodaje imovine poreskog obveznika u postupku prinudne naplate.[22] U pogledu izuzeća, postupka obezbjeđenja, popisa imovine i drugih pitanja vezanih za prinudnu naplatu, a koja nijesu posebno uređena ovim zakonom, shodno se primjenjuju odredbe zakona kojim je uređeno izvršenje i obezbjeđenje.

Anex-om V je bliže prezentiran postupak prinudne naplate imovinom.

- Kontrolnom revizijom utvrđeno je da je **preporuka br. 5** od strane subjekta revizije **realizovana.**

Kontrolnom revizijom dodatno je utvrđeno:

- da se u pojedinim poreskim obveznicima odobrava **istovremeno** plaćanje poreza u ratama i zaključuju se ugovori o plaćanju dijela poreskog duga imovinom;
- da pojedini poreski obveznici, kojima je odobreno odloženo plaćanje poreza, **nijesu poštovali utvrđenu dinamiku plaćanja**;
- da se u prosjeku naplati svega polovina dospjelih dugovanja po osnovu odloženog plaćanja poreza (opširnije u **Aneksu VI**).

Anex-om VI dat je pregled preduzetih mjera naplate poreskog duga i pregled odloženog plaćanja poreskog duga. DRI u cilju dalje nadgradnje postupka subjektu revizije daje slijedeće **dodatne preporuke**:

- Potrebno je da **Ministarstvo finansija dopuni i izmjeni** sljedeće pravilnike i iste usaglasi sa novim **Zakonom o poreskoj administraciji:**
  - Pravilnik o o načinu prodaje imovine poreskog obveznika u postupku prinudne naplate;[23]
  - Pravilnik o bližem sadržaju evidencije o oduzetoj imovini i zapisnika o preuzimanju imovine;[24]
  - Uredbu o visini troškova prinudne naplate poreskih obveznika;[25]

[22] "Sl. list RCG", br. 036/05, 073/05 i 033/06
[23] "Sl. list RCG", br. 036/05, 073/05, 033/06
[24] "Sl. list Crne Gore", br. 62/09.
[25] "Sl. list RCG", br. 24/05;

- Potrebno je da Ministarstvo finansija **izradi i objavi** Pravilnik o načinu utvrđivanja početne vrijednosti zaplijenjene nepokretnosti poreskog obveznika (početna vrijednost zaplijenjene nepokretnosti koja nije upisana u odgovarajući registar, u postupku prinudne naplate poreske obaveze iz te nepokretnosti poreskog obveznika);

- Potrebno je da **Poreska uprava**:
  - **koristi sva sredstva za naplatu poreskog duga** koja su joj stavljena na raspolaganje pozitivnim propisima (zaloga, zaplijena i prodaja oduzete pokretne i nepokretne imovine);
  - ukoliko je poreskom obvezniku odobreno odloženo plaćanje poreza, a isti nije ispoštovao utvrđenu dinamiku plaćanja, potrebno je **ukinuti rješenje i preduzeti mjere prinudne naplate**;
  - **obezbjedi skladišta** u kojima bi čuvala zaplijenjenu imovinu;
  - **izrađuje analize** koje bi obuhvatale sve bitne informacije za identifikaciju slabih tačaka (uzroka) sa prijedlozima za poboljšanja[26] u cilju pružanja pravovremene informacije menadžmentu, kako bi isti adekvatno i blagovremeno donosio odluke.
  - razmotriti potrebu **donošenja procedura postupanja sa zaplijenjenom imovinom**.

Preporuka br. 6

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

Utvrđeno činjenično stanje za preporuku br. 6:

Revizijom je utvrđeno da je Ministarstvo finansija na inicijativu Poreske uprave, formiralo Komisiju[27] za izradu modela za utvrđivanje kriterijuma i procedura za identifikaciju, način klasifikacije i evidencije nenaplativog poreskog duga. Zadatak Komisije je razmatranje zakonskih propisa i mogućnosti za izradu modela za identifikaciju nenaplativog poreskog duga i otpisa nenaplativih poreskih potraživanja. Ministarstvo finansija je dostavilo[28] Poreskoj upravi tumačenje zakonskih propisa za utvrđivanje nenaplativog poreskog duga, na osnovu kojih je urađen Nalog za postupanje svim područnim jedinicama, sa uputstvom o načinu rada i kriterijumima za utvrđivanje nenaplativog poreskog duga.

[26] Koristiti metodologiju RISK ANALYSIS IN TAX DEBT MANAGEMENT (IOTA)
[27] Br.04-14377/1, od 09.11. 2015. g.
[28] dana 20.11.2015. godine

Poreska uprava je pokrenula inicijativu za utvrđivanje naplativog poreskog duga, kao i mjerama za njegovu efikasniju naplatu. Precizirane su aktivnosti koje Poreska uprava treba da preduzme u narednom periodu kako bi iznos poreskog duga bio naplaćen.

Na zahtjev Poreske uprave, u periodu od 14-27.09.2016. godine, u okviru pružanja pomoći iz sredstava Višekorisnička IPA, u Poreskoj upravi boravili su konsultanti MMF-a sa zadatkom pružanja ekspertske pomoći na temu ''upravljanje poreskim dugom'',.

Ministarstvu finansija upućena je inicijativa[29] za donošenje Strategije upravljanja poreskim dugom - strateškog dokumenta, kojim bi se postigla transparentnost Plana naplate poreskog duga, ostvarenje potrebne dinamike punjenja državnog budžeta, predvidivost konkretnih sredstava obezbjeđenja i metode plaćanja, obezbjeđenje neophodne organizacione logistike i obuke, obezbjeđenje indikatora uspješnosti i monitoring cjelokupnog procesa, obezbjeđenje tačnog i blagovremenog izvještavanja.

- Kontrolnom revizijom utvrđeno je da je **preporuka br. 6** od strane subjekta revizije, u dijelu njene nadležnosti, **djelimično realizovana**. Medjutim, ista od strane Ministarstva finansija nije do kraja sprovedena tako da nije došlo do očekivanih suštinskih efekata.

Preporuka br. 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"*

Utvrđeno činjenično stanje za preporuku br. 7:

Otpis predstavlja jedan od načina prestanka poreske obaveze kada ona nije namirena. Otpisuje se neplaćena poreska obaveza (osim po osnovu doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje) poreskog obveznika – pravnog lica nad kojim je pravosnažnim rješenjem zaključen stečajni postupak bankrotstvom, osim ako: radi njene naplate nije upisano založno pravo u javnim knjigama ili registrima ili ako za njeno ispunjenje nije odgovorno drugo lice.

Revizijom je utvrđeno da Poreska uprava:

- **nije precizno utvrdila nenaplativi iznos dugovanja** koji bi trebalo otpisati, odnosno prenijeti u posebnu evidenciju, (koja bi se koristila u slučaju da se eventualno stvore mogućnosti za naplatu određenog iznosa).
- **nije izvršila** otpisivanje zastarelih utvrdjenih poreskih potraživanja.

[29] Br.03/1-14257/1-16, od 22.08.2016-g.

DRI ukazuje na pravni stav Vrhovnog suda vezan za rok zastarelosti "podnijeti zahtjev je trebalo cijeniti u smislu člana 103 Zakona o poreskoj administraciji a ne člana 101 stav 3 istog Zakona, pri tome vodeći računa kada je poreska obaveza nastala. Naime, treba imati u vidu da je za nastupanje apsolutnog roka zastarelosti u smislu citiranog člana 103, bez uticaja činjenica što je u okviru tog roka jednom ili više puta prekidani radnjama poreskog organa."[30]

DRI smatra da je potrebno izvršiti izmjene i dopune Zakona o poreskoj administraciji u smislu ovlašćenja poreskog organa da vrši otpis poreza.

Poreska uprava rešenjem će otpisati dug po osnovu poreza i sporednih poreskih davanja kada se steknu uslovi propisani zakonom.

Kontrolnom revizijom je utvrđeno da je Poreska uprava preduzela niz aktivnosti u cilju realizacije predmetne preporuke, ali da još uvijek nije izvršila otpisivanje zastarelih poreskih potraživanja opisanih u **Anex-u VI**.

DRI je u okviru kontrolne revizije izvršila i dodatno istraživanje vezano za uzroke povećanja poreskog duga privrednih subjekata u stečaju, što je prezentirano u **Anex-u VII**.

- Kontrolnom revizijom utvrđeno je da je **preporuka br. 7** od strane subjekta revizije **nije realizovana.**

U izjašnjenju na preliminirani izvještaj **Poreska uprava navodi**: "Poreska uprava nema zakonski osnov da izvrši otpisivanje zastarjelih utvrđenih poreskih potraživanja, sa razloga što isti nije propisan Zakonom o poreskoj administraciji. Naime u članu 6 navedenog zakona, u kojem su propisana ovlašćenja poreskog organa, nije navedeno ovlašćenje za otpis poreskog duga. "

Preporuka br. 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, orjentisanosti na potrebe obveznika i transparentnosti".*

Utvrđeno činjenično stanje za preporuku 8:

Revizijom je utvrđeno da je Poreska uprava otpočela sa sprovođenjem preventivnih mjera, kojima utiče na poreske obveznike da uredno izmiruju svoje obaveze. Tokom novembra 2015. godine sprovedeno je više aktivnosti na jačanju mjera naplate poreskog duga, u okviru kojih je urađena i analiza poreskog duga velikih poreskih obveznika, advokata, javnih izvršitelja i notara, tako da su, nakon ovih mjera, navedeni poreski obveznici uplatili

[30] Vrhovni sud Crne Gore, Uvp. br. 223/15

određene iznose poreskog duga. Takođe, direktor Poreske uprave je, u okviru posjeta područnim jedinicama, održao radne sastanke sa gradonačelnicima Glavnog grada i Prijestonice i predsjednicima svih opština u Crnoj Gori, tokom kojih je ukazano "na značaj redovnog izmirenja poreskih i drugih obaveza lokalnih samouprava, a posebno opština koje imaju zaključene ugovore o reprogramu poreskog duga sa Ministarstvom finansija".

Po nalogu Direktora Poreske uprave, izvršena je analiza o ustanovljenim zalogama na nepokretnim stvarima, kako bi se pokrenuo postupak prinudne naplate poreskog duga iz nepokretnosti opterećene hipotekom. U toku je postupak dostavljanja obavještenja o dospjelosti obaveze i početku namirenja duga. U postupku obavještavanja poreskih obveznika kojima je ustanovljena hipoteka, određeni broj njih je zatražio da dobrovoljno izmiri poreski dug. Takođe, Poreska uprava je intenzivirala aktivnosti na uvođenju preventivnih mjera, na način što je organizovala Poreski karavan čiji je cilj upoznavanje sa izmjenama poreskih propisa i edukacija poreskih obveznika i dvosmjerna komunikacija, a sve u cilju podsticanja dobrovoljnog poštovanja propisa od strane poreskih obveznika i unapređenja stepena poreske discipline na dugoročnom nivou. Poreska uprava je u prethodnom periodu ostvarila saradnju sa brojnim državnim organima (Uprava za inpekcijske poslove, Uprava za nekretnine...), lokalnim samoupravama, Privrednom komorom Crne Gore, Unijom poslodavaca, kao i brojnim udruženjima u cilju iznalaženja mogućnosti za razmjenu podataka i unapređenja buduće saradnje.

U Izvještaju o ocjeni učinaka Ekspertskog tima MMF-a[31] čiji je najvažniji zaključak "da će biti potreban profesionalan, posvećen menadžment za kreiranje i sprovođenje sveobuhvatnog programa reforme Poreske uprave, kao i da prvi strateški cilj mora da bude popravljanje nedostataka u osnovnim funkcijama poreske administracije, uključujući informacioni sistem", Poreska uprava je definisala prioritete u reformi i unapređenju radau tu svrhu formirane komisije:

- Komisija za analizu velikih i srednjih poreskih obveznika,
- Komisija za analizu i sistematizaciju ključnih nedostataka registracione baze CROO,
- Komisija za unakrsnu razmjenu podataka,
- Komisija za izradu komunikacione strategije,
- Komisija za izradu sitema za mjerenje učinka zaposlenih u Poreskoj upravi,
- Međuresorski radni tim za analizu IT sistema Poreske uprave,
- Komisija za izradu Etičkog kodeksa službenika i namještenika Poreske uprave.

Početkom 2016. godine, nastavljena je saradnja MMF-a i Poreske uprave, u cilju jačanja administrativnih kapaciteta. Posebno su istaknute oblasti u kojima je u narednom periodu potrebna tehnička pomoć MMF-a, a to su: upravljanje dugom, analiza rizika, veliki poreski obveznici, plan poštovanja poreskih obavez i eprijave, sa posebnim osvrtom na PDV.

[31] Tim MMF boravio je u Poreskoj upravi u periodu od 26.10. do 10.11.2015. godine

Poreska uprava svoju osnovnu djelatnost - naplatu državnih prihoda obavlja sa 600 zaposlenih. Kako bi taj posao obavljali na što kvalitetniji način, u prethodnom periodu izvršenja je analiza prisustva na poslu zaposlenih u Poreskoj upravi za devet mjeseci 2015. godine i utvrđeno je da je zabrinjavajući broj službenika duži vremenski period na bolovanju. Analizom je utvrđeno da je u Područnoj jedinici Podgorica, koja ostvaruje 54,37% ukupnih prihoda u državi, na bolovanju bilo 39,61% ukupnog broja zaposlenih; u Područnoj jedinici Nikšić, koja ostvaruje 9,67% ukupnih prihoda u državi, na bolovanju je bilo 33,90% ukupnog broja zaposlenih; u Područnoj jedinici Budva, koja ostvaruje 7,44% ukupnih prihoda u državi, na bolovanju je bilo 31,71% ukupnog broja zaposlenih; a u Područnoj jedinici Bar, koja ostvaruje 4,18% ukupnih prihoda u državi, na bolovanju je bilo 18,42% ukupnog broja zaposlenih.

Nakon ove analize upućeni su dopisi Ministru zdravlja, direktorima domova zdravlja Podgorica i Budva, kojima se zahtijeva ispitivanje osnovanosti izvještaja o privremenoj spriječenosti za rad službenika Poreske uprave, koje su izdali doktori ovih domova zdravlja u 2015. godini i zatražili dostavljanje povratnih informacija o istim.

Podaci su traženi da bi Poreska uprava obavijestila Fond za zdravstveno osiguranje Crne Gore o potrebi preduzimanja mjera u skladu sa članom 30 Zakona o zdravstvenom osiguranju[32], koji predviđa da "u slučaju dužeg trajanja privremene spriječenosti za rad prouzrokovane bolešću ili povredom, a najkasnije po isteku 10 mjeseci neprekidne spriječenosti za rad, odnosno po isteku 12 mjeseci u toku kojih je bilo ukupno 10 mjeseci spriječenosti za rad sa prekidima, Fond je dužan da zaposlenog sa potrebnom medicinskom dokumentacijom uputi nadležnom organu za ocjenu radne sposobnosti, odnosno invalidnosti prema propisima o penzijskom i invalidskom osiguranju".

Ministarstvo finansija je usvojilo Akcioni plan za realizaciju Strategije Poreske uprave 2014-2019, za 2016. godinu. Poreska uprava je, u januaru 2016. godine, predlog Pravilnika o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta dostavila Ministarstvu finansija na dalje postupanje i isti još uvijek nije usvojen. Pravilnikom je predviđeno formiranje devet novih organizacionih cjelina i to:

- Sektor za ljudske resurse
- Odjeljenje za unutrašnju kontrolu i integritet
- Odjeljenje za upravljanje rizicima
- Odjeljenje za razvoj poreskog sistema
- Odsjek za međunarodnu saradnju
- Odsjek za elektronske poreske prijave
- Područna jedinica Kotor sa Ekspoziturom Tivat
- Ekspozitura Petnjica i
- Ekspozitura Gusinje.

[32] "Sl. list RCG", br. 39/04...29/05 i "Sl. list CG", br. 12/07...36/13)

Pored naloga za postupanje područnih jedinica u dijelu preduzimanja preventivnih mjera naplate (slanje obavještenja, telefonski kontakt, direktni kontakt na terenu) i kontinuiranog praćenja ostvarenih rezultata nakon preduzetih mjera, Centrala Poreske uprave je u drugoj polovini avgusta počela sa pilot projektom ''CALL centar naplate'', koji je smješten u Sektoru za obradu poreskih prijava i poreskih uplata. Iz istog će se pozivati poreski obveznici nepodnosioci poreskih prijava i poreski obveznici koji imaju dug na analitičkoj evidenciji.

Preduzimanje preventivne mjere naplate – telefonski kontakt iz Sektora za obradu poreskih prijava i poreskih uplata, vršiće se za poreske obveznike iz svih područnih jedinica.

- Kontrolnom revizijom utvrđeno je da je **preporuka br. 8** od strane subjekta revizije **realizovana.**

DIO III ZAKLJUČNE KONSTATACIJE

Na bazi sprovedene **kontrolne revizije**, utvrđenog činjeničnog stanja i izjašnjenja subjekata revizije (Poreske uprave), a u skladu sa članom 12 Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji (DRI) 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 održanoj 24.10.2016. godine usvojio je:

KONAČNI IZVJEŠTAJ
o kontrolnoj reviziji

EFIKASNOST PORESKE UPRAVE U SPROVOĐENJU MJERA NAPLATE PORESKOG DUGA

ZAKLJUČNA OCJENA

Aktivnostima koje je subjekt revizije preduzeo u cilju realizacije preporuka DRI može se konstatovati da su preduzete ozbiljne i sveobuhvatne mjere koje su počele da daju pozitivne rezultate, te je napredak evidentan, ali je potrebno preduzeti dodatne aktivnosti koje će direktno uticati na bolje ostvarivanje prihoda budžeta.

U cilju poboljšanja efikasnosti sprovođenja mjera naplate poreskog duga predmetnom subjektu revizije DRI je dala **osam preporuka**, od kojih je subjekt revizije:

- **realizovao:** pet preporuka;
- **djelimično realizovao:** dvije preporuke;
- **nije realizovao:** jednu preporuku.

DRI je prilikom sprovođenja kontrole revizije dala i **set dodatnih preporuka**.

Potrebno je da Poreska uprava okonča aktivnosti na realizaciji preporuke koja nije realizovana, odnosno preporuka koje su djelimično realizovane, kao i dodatnih preporuka koje su date u okviru kontrolne revizije i o tome u roku od 6 mjeseci izvjesti DRI.

DRI smatra cjelishodnim da Vlada razmotri pitanje budućeg organizacionog i institucionalnog pozicioniranja Poreske uprave u sistemu javne uprave u Crnoj Gori (tačka 1.1. aneksa I).

Sa utvrđenim nepravilnostima i nedostacima u realizaciji preporuka DRI će kroz upućivanje Konačnog izvještaja o reviziji, upoznati Vladu i nadležni odbor Skupštine Crne Gore.

Rukovodilac Kolegijuma DRI

Dr Branislav Radulović
Senator DRI

DIO IV ANEKSI

Aneks I - **Poreski završni račun**

Poreska uprava, shodno Zakonu o poreskoj administraciji i Pravilniku o poreskom knjigovodstvu, vodi knjigovodstvene evidencije o porezima, doprinosima i drugim javnim prihodima i sastavlja završni račun za prethodnu godinu. Sva evidentiranja se vrše na osnovu vjerodostojne dokumentacije, odnosno poreskih prijava i poreskih rješenja i izvoda Centralne banke Crne Gore. Promjene se knjiže hronološkim redom, a iz sprovedenih knjiženja se može utvrditi iznos poreskog zaduženja, iznos uplate, iznos obračunate kamate po svakom poreskom obliku pojedinačno, rok dospjeća zaduženja odnosno vrijeme izvršenja uplate. Finansijski iskazi se unose u sistem ali se ne evidentiraju u poresko knjigovodstvo. U poreskom knjigovodstvu vrši se evidentiranje stanja i promjena koje se odnose na prenos početnog stanja iz predhodne godine, tekuća zaduženja, uplate javnih prihoda, kamate i raspoređivanje javnih prihoda. Poreska zaduženja su povezana sa uplatama koje ih pokrivaju i sa kamatama koje su obračunate na odredjeni dug u slučaju nepravovremenog placanja poreske obaveze.

Osnovne knjigovodstvene evidencije su glavna i pomoćne knjige. Knjigovodstvene evidencije se vode za svaku fiskalnu godinu posebno. Glavna knjiga je osnovna knjiga dvojnog knjigovodstva u kojoj se knjiže sve promjene na računima i sastoji se od računa i dnevnika. Dnevnik je knjiga u kojoj se promjene unose hronološkim redom. Pomoćne knjige predstavljaju analitička evidencija stanja i promjena na individualnim računima poreskih obveznika. Individualni računi poreskih obveznika, koji se vode pojedinačno po vrstama javnih prihoda. Knjiženje javnih prihoda vrši se prema kontnom (računskom) planu. Kontni plan se sastoji od konta po vrstama prihoda. Konta su razvrstana na klase, kategorije, grupe, sintetička konta, analitička konta i subanalitička konta. U kontnom planu svi nivoi konta imaju šestocifrene oznake.

Kontni plan Poreske uprave je grupisan u tri klase i to:

- Klase "1" – novčana sredstva
- Klasa "3" – obveznici
- Klasa "7" – javni prihodi

Konta klase '1' i klase '7' su sintetička konta i služe za knjiženje promjena u glavnoj knjizi. Konta klase '3' su i sintetička i analitička konta i služe za knjiženje promjena i u glavnoj knjizi i u pomoćnim knjigama. Na kontima klase "1" se evidentira priliv i odliv novčanih sredstava na uplatnim računima koje prati Poreska uprava. Takođe sadrži i konta koja se odnose na kompenzacije, cesije i uplate CDA.Na kontima klase "3" se evidentiraju sve promjene koje se odnose na poreske obveznike. Kontni plan na klasi 3 sadrži konta za svaku vrstu javnih prihoda. Kada je u pitanju objedinjena naplata poreza i doprinosa od fizičkih lica poreske obaveze su zastupljene sa kontim planom prema grupama osnova za obračun. Kontni plan za svaku

vrstu javnih prihoda je napravljen tako da odgovara uplatnom računu javnog prihoda. Uplatni računi koje su u nadležnosti Poreske uprave su u okviru računa '820' i za svaku vrstu javnih prihoda je otvoren podračun koji ima petocifren broj koji je isti kao i broj subanalitičkog konta na koji se knjiže promjene. Razlika je samo u prvoj cifri koja zavisi od klase konta. Za jedan uplatni račun može da postoji samo jedan konto klase '1'.

Sva sredstva koja dospiju na jedinstveni račun u toku jednog dana šalju se Prihodnom izjavom Državnom trezoru sledećeg radnog dana. Znači, šalju se i sredstva koja su raspoređena na računima obveznika i osiguranika i ona sredstva koja nijesu raspoređena već se nalaze na kontu poreskog kredita na analitičkoj kartici poreskog obveznika. Sredstva koja su prispjela na jedinstvenom računu a obveznik nije prepoznat ne smiju se zadržavati na računu već se šalju prihodnom izjavom zajedno sa ostalim naplaćenim sredstvima. Na kraju godine, poslije knjiženja svih promjena knjigovodstvene evidencije se zaključiju sa stanjem na dan 31. 12. godine za koju se vrše knjiženja. Računi glavne knjige klase '1', '3' i '7' zaključuju se tako što se pojedinačno sabiraju dugovna i potražna strana, a saldo se upisuje u kolonu sa manjim iznosom. Individualni analitički računi poreskih obveznika zaključuju se tako što se pojedinačno sabira dugovna i potražna strana, a saldo se upisuje u kolonu sa manjim iznosom. Individualni analitički računi osiguranika se vode izvještajno i zato se ne zaključuju na kraju na na dan 31.12. Saldo sintetičkih i analitičkih konta klase '1', '3' i '7' koji je upisan na dan 31.12. predhodne godine prenosi se kao početno stanje na dan 01.01. tekuće godine.

Završni poreski račun sačinjava se na osnovu prometa i salda svih računa glavne knjige klasa '1', '3' i '7' ostvarenih u godini za koju se sačinjava završni račun. Sastavlja se nakon isteka godine i dostavlja Ministarstvu finansija CG do 31.marta tekuce za predhodnu godinu. On time postaje sastavni dio zavrsnog računa Budzeta CG.

Zatvaranje poslovne godine je definisano Pravilnikom o poreskom knjigovodstvu. Na 31.12. moraju se upariti svi podaci i izvršiti obračun i zaduženje kamate za obaveze koje su dospjele do tog dana.

Revizijom Poreskog završnog računa za 2015. godinu je utvrđeno da način vođenja knjigovodstvene evidencije o javnim prihodima, način zaključivanja knjigovodstvenih evidencija i otvaranja početnih stanja nije usklađen sa Pravilnikom o poreskom knjigovodstvu. Poreski završni račun ne obezbjeđuje pouzdanu informaciju o iznosu poreskog duga i iznosu pretplaćenih sredstava na 01.01.2015. godine i na 31.12.2015. godine. U skladu sa utvrđenim nalazom revizije, Državna revizorska institucija, kao i u prethodnim godinama, preporučuje Ministarstvu finansija - Poreskoj upravi da obezbijedi knjigovodstvenu evidenciju usaglašenu s Pravilnikom o poreskom knjigovodstvu.[33]

[33] IZVJEŠTAJ O REVIZIJI PREDLOGA ZAKONA O ZAVRŠNOM RAČUNU BUDŽETA CRNE GORE ZA 2015. GODINU broj: 40111/16-011-81/143

- Kontrolnom revizijom je utvrđeno da je Poreski organ je sastavio Završni poreski račun za 2015. godinu, za period od 01.01.2015. godine do 31.12.2015. godine, koji je dostavljen Ministarstvu finansija aktom broj 03/1-7719/1-16 od 06.05.2015. godine, što nije u skladu s članom 19 Pravilnika o poreskom knjigovodstvu, kojim je utvrđeno da je Poreski organ dužan da završni poreski račun dostavi Ministarstvu finansija do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu.

Članom 68 tačka 9 Zakona o budžetu i fiskalnoj odgovornosti[34] propisan je sadržaj završnog računa budžeta, u okviru kojeg je predviđeno da isti mora sadržati i izvještaj o poreskim i neporeskim potraživanjima iz člana 12 ovog zakona[35].

- potrebno je **izvršiti izmjenu** Zakona o budžetu i fiskalnoj odgovornosti (član 68 tačka 9) na način da se iza riječi u tački 9 "izvještaj o svim poreskim i neporeskim potraživanjima" briše nastavak "iz člana 12 ovog Zakona"

- **potrebno izvršiti izmjene i dopune** Pravilnika o poreskom knjigovodstvu[36] koji je donijet 2006. godine, na osnovu člana 6 stav 2 Zakona o poreskoj administarciji ("Službeni list RCG", br. 65/01 i 80/04).[37]

Međunarodne organizacije poput Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), Međunarodnog monetarnog fonda (IMF) i Ujedinjenih nacija (UN), kao i strukovna udruženja razvijenih zemalja započele su raspravu oko prednosti primjene načela nastanka događaja, što je podstaklo i razvoj Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor utemeljenih na obračunskoj osnovi.

Pored nacionalnih stručnih organizacija, harmonizaciji državnih računovodstvenih sistemai njihovom usmjerenju na primjenu koncepta nastanka događaja pridonijeli su i zahtjevi međunarodne statistike državnih finansija (engl. Government Finance Statistics - GFS) u pogledu prikupljanja finansijskih informacija o sektoru države. Pristupi zemalja EU reformi državnog računovodstva su različiti, a različita je i dinamika te kvalitet promjena.

U Prijedlogu nacrta Direktive o zahtjevima za budžetske okvire zemalja članica EU (2010/2011)[38] od strane Evropske komisije nalagalo se uvođenje obveze za države članice EU u pogledu primjene obračunske osnove u državnim računovodstvenim sistemima te usvajanja i primjene MRSJS.

---

[34] "Službeni list Crne Gore", br. 020/14 od 25.04.2014, 056/14 od 24.12.2014

[35] Koji se odnosi na odlaganje naplate poreskih i neporeskih potraživanja koja pripadaju budžetu države, odobravanje plaćanje u ratama i kapitalizovanje poreskih i neporeskih potraživanja za namjene regionalnog razvoja, prestrukturiranje privrednih subjekata, kao i za druge namjene, u skladu sa propisom koji donosi Vlada.

[36] "Službeni list Republike Crne Gore", br. 081/06 od 29.12.2006

[37] Zakon o poreskoj administraciji je od tada preprpio četitri izmjene i dopune

[38] engl. Proposal for a Council directive on requirements for budgetary frameworks of the Member States (COM (2010)0523 – C7 – 0397/2010 – 2010/0277(NLE)), 2010.

Direktiva Savjeta[39] o zahtjevima za budžetske okvire zemalja članica EU[40] objavljena je 23. 11. 2011. godine u službenom listu EU i sastavni je dio regulatornog okvira za ekonomsko upravljanje u Uniji. Direktiva Savjeta predstavlja izmijenjenu i konačnu verziju Prijedloga nacrta Direktive. U istoj se nalaže primjena obračunske osnove, ali i daljnje ispitivanje prednosti usvajanja MRSJS. Rezime ispitivanja kojeg je za Eurostat sprovela konsultantska kuća Ernst&Young[41] objavila je Evropska komisija u decembru 2012. godine[42].

U zaključcima istraživanja ističe se da zemlje članice (EU 27), koje su u svojim sistemima državnog računovodstva usvojile i primijenile obračunsku osnovu, ujedno i koriste IPSAS ili kao referentne standarde u izradi nacionalnih računovodstvenih standarda za javni sektor ili su smjernice IPSAS implementirale u nacionalne računovodstvene propise. Imajući u vidu sprovedeno istraživanje, Evropska komisija je u martu 2013. godine objavila dokument pod nazivom Izvještaj Evropske komisije za Evropski savjet i Evropski parlament[43], u kojem se zaključuje da je potreban dalji razvoj MRSJS i uklanjanje nedostataka u vezi primjene istih kako bi isti predstavljali solidnu bazu i čvrstu referencu za budući razvoj harmonizovanih računovodstvenih standarda za javni sektor u Evropskoj uniji - EPSAS[44].

Budući evropski međunarodni standardi za javni sektor (EPSAS) će se pored primjene u sistemu finansijskog izvještavanja subjekata države primjenjivati i u budžetiranju, odnosno i u procesu pripreme i izvršavanja budžeta. Riječ je dakle o nastavku procesa harmonizacije računovodstvenih osnova na kojima se zasniva budžet pojedine zemlje, odnosno o reformi sistema državnog računovodstva i budžetiranja s ciljem potpune usklađenosti ciljeva financijskog izvještavanja s prihvaćenim budžetom.

Članom 7 Pravilnika o načinu sačinjavanja i podnošenja finansijskih izvještaja budžeta, državnih fondova i jedinica lokalne samouprave[45] definisano je da Budžet Crne Gore, potrošačke jedinice, državni fondovi i opštine sačinjavaju finansijske izvještaje u okvirima Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na gotovinskoj i modifikovanoj gotovinskoj osnovi izvještavanja o novčanim tokovima, na obrascima iz člana 2 ovog pravilnika. Budžet Crne Gore, potrošačke jedinice, državni fondovi i opštine sačinjavaju finansijske izvještaje u skladu sa Pravilnikom o

[39] (engl. European Council)
[40] engl. Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States, Official Journal of the European Union, L306/41-47,Volume 54, 23.11.2011.
[41] Ernst&Young (2012), Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, Prepared for Eurostat, Final Report.
[42] European Commission, Eurostat, Directorate D Government Finance Statistics (GFS), Unit D-4: GFS quality management and government accounting (2012): Public consultation - Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses, Luxemburg, prosinac, 2012.
[43] European Commission (2013): Report to the European Council and the European Parliament, 6.3.2013. http://www.epsas.eu/documents/1_EN_ACT_part1_v5.pdf
[44] Više na: http://www.publicfinanceinternational.org/news/2013/03/ipsas-indisputable-reference-for-potentialeu-wide-standards/
[45] "Službeni list Crne Gore", br. 023/14 od 30.05.2014

jedinstvenoj klasifikaciji računa za budžet Crne Gore, budžete vanbudžetskih fondova i budžete opština[46].

Nivo primjene MRSJS tek predstoji jasno odrediti i objaviti. Dinamiku transformacije državnog računovodstva u Crnoj Gori stoga treba sagledavati u kontekstu buduće primjene MRSJS za obveznike Zakona o budžetu, ali i u kontekstu trendova u razvoju državnog računovodstva na međunarodnom nivou te u kontekstu uključenja Crne Gore u evropske integracione procese i njenog budućeg članstva u Evropskoj uniji.

- Sva buduća rješenja trebaju poći od računovodstva na obračunskoj osnovi i njegove pune primjene u računovodstvu i finansijskom izvještavanju. Navedenim rješenjima u prilog ide i smjernica Direktive Vijeća o zahtjevima za budžetske okvire zemalja članica EU (2011) prema kojoj države članice moraju imati uspostavljene državne računovodstvene sisteme, primjenjujući obračunsku računovodstvenu osnovu te sveobuhvatno i dosledno obuhvaćajući sve podsektore države kao što je definisano Uredbom (EZ) br 2223/96 (ESA 95).

Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor je objavio 32 MRSJS. Za 29 standarda kao primjer su poslužili standardi koje srećemo u privatnom sektoru (MRS, MSFI), a prilagođeni su specifičnostima javnog sektora.

Tri standarda su specifična za poslovanje sektora države:

a) MRSJS 22 – Objavljivanje finansijskih informacija o sektoru države,
b) MRSJS 23 – Prihodi od nerazmjenskih transakcija i
c) MRSJS 24 - Objavljivanje budžetskih informacija u finansijskim izvještajima.

Potpune i pouzdane računovodstvene informacije svih sektora države preduslov su za proizvodnju kvalitetnih statističkih podataka koji su nadalje uporedivi u svim državama članicama EU -ESA sistem.[47] U cilju jačanja fiskalne transparentnosti, i primjene EPSAS[48] potrebno je primjeniti navedene standarde.

S obzirom da je revizijom utvrđeno da u ZRB[49] I u ZPR[50] ne postoji adekvatna evidencija poreskih potraživanja, a imajući u vidu da je planirano uvođenje obračunske osnove, DRI upućuje Ministarstvu finansija predlog da u okviru prelaska na obračunsku osnovu pripremi Uputstvo o primjeni MRS-JS 23 - prihodi od transakcija koje nijesu transakcije razmjene.

Primjenom MRS JS 23 sva nastala poreska potraživanja knjiže se u glavnoj knjizi trezora u korist prihoda i trebalo bi ih prepoznati u glavnim knjigama na isti način kao i sva druga potraživanja. Evidentiranje nastalih poreskih potraživanja vrši se u zavisnosti od perioda nastanka potraživanja:

[46] "Službeni list RCG", br. 37/05, 81/05 i 2/13
[47] Uredba (EZ) br 2223/96 (ESA 95)
[48] European Public Sector Accounting Standards
[49] Završnom računu budžeta
[50] Završni poreski račun

- za potraživanja koja su nastala u ranijem izvještajnom periodu (početna stanja) zadužuje se odgovarajuće konto poreskih potraživanja (dugoročna, kratkoročna, dio dugoročnih potraživanja koja na naplatu dospijevaju u periodu od godinu dana I sl. potraživanja), a odobrava konto finansijski rezultat ranijih godina;
- za potraživanja koja su nastala u izvještajnom periodu zadužuje se odgovarajući konto poreskih potraživanja, a odobrava konto ostali prihodi obračunskog karaktera…

Cilj MRS-JS 23 je da propiše uslove za izvještavanje o prihodima koji ne ispunjavaju uslove da budu klasifikovani kao prihodi iz transakcija razmjene. MRS-JS 23 se odnosi na računovodstveni obuhvat prihoda koji nijesu transakcije razmjene, već se uglavnom ostavruju na osnovu određenih poreskih I drugih fiskalnih propisa (tzv. javni prihodi, porezi, takse, kazne, naknade i sl.). Poresko potraživanje nastaje kada je nastala poreska obaveza poreskog obveznika prema Budžetu CG.

DRI smatra da bi bilo svrsishodno da MF u okviru prelaska na obračunsku osnovu donese Uputstvo o primjeni MRS-JS 23 - prihodi od transakcija koje nijesu transakcije razmjene.

Pored navedenog, DRI ukazuje na potrebu implementiranja uputstva OECD-a u vezi transfernih cijena, koja se odnose na evaziju poreskih obaveza i potrebu donošenja novih smjernica u ovoj oblasti. Međunarodne kompanije često izbjegavaju zakonska poreska opterećenja koristeći se sistemom transfernih cijena u prekograničnim transakcijama. One sele profit, putem ovog mehanizma, u državu gdje su poreske stope niže, kako bi plaćale manji porez na dobit preduzeća. OECD je dao niz preporuka[51] koje treba sprovesti, a odnose se na: davanje većeg ovlašćenja poreskim vlastima vezano za uvid u bankarske informacije; jačanje pravila vezanih za izvještavanje o stranim investicijama; ukidanje poreskih ugovora sklopljenih sa poreskim oazama i obezbjeđivanje efikasnije razmjene informacija, itd.

1.1. Organizaciono pozicioniranje Poreske uprave

Poreska uprava je organ u sastavu Ministarstva finansija, čime je izgubila status samostalnog državnog organa, a time i autonomiju u izvršenju budžeta, upravljanju ljudskim resursima i ovlašćenje da definiše sopstvenu organizacionu strukturu.

Ovakvo pozicioniranje Poreske uprave je u suprotnosti sa trendovima u zemljama OECD—a i podriva sposobnost poreske uprave da ostvari svoje ciljeve[52]. Fragmentiranje procesa dovodi do neefikasnosti i umanjuje učinkovitost kontrole ispunjavanja poreskih obaveza.

Poreska uprava, u svom Izjašnjenju (br. 03/1-17832/2-15, od 31. 05. 2016. godine), između ostalog ukazuje da: „Veliki problem za nesmetano obavljanje osnovne funkcije - naplate javnih prihoda predstavlja trenutni organizacioni status Poreske uprave, koja je organ u sastavu Ministarstva finansija. Naime, Poreska uprava nema organizacione cjeline neophodne za

[51] Preporuke Vladi Crne Gore za ekonomsku politiku u 2016. godini
[52] „Procjena Poreske uprave Crne Gore"- dokument Svetske banke, decembar 2013. g. str. 2

nesmetano funkcionisanje (Služba za matrerijalno finansijske i računovodstvene poslove, Služba za javne nabavke, Služba za opšte, pravne i tehničke poslove, Odjeljenje za unutrašnju reviziju i sl.). Poreska uprava, zbog takve organizacije, u ovom trenutku, usled kašnjenja u postupcima javnih nabavki koje sprovodi Ministarstvo finansija (koje ima pet organa u sastavu sa oko 2.000 zaposlenih), nema zakonskih mogućnosti za nabavku određenih roba i usluga (kancelarijski materijal, gorivo, osiguranje lica, popravka vozila, nabavka avio karti i sl.), **tako da je dovedeno u pitanje dalje funkcionisanje i obavljanje osnovne djelatnosti - naplate državnih prihoda**. Mišljenja smo da, uz ovakvo organizaciono uređenje Poreske uprave, nije moguće kvalitetno obavljanje osnovne funkcije, a jedini način za rješavanje ovog problema je izmjena Uredbe o organizaciji i načinu rada državne uprave[53] čime bi Poreska uprava postala samostalan organ, kao što je to bila i do juna 2012. godine".

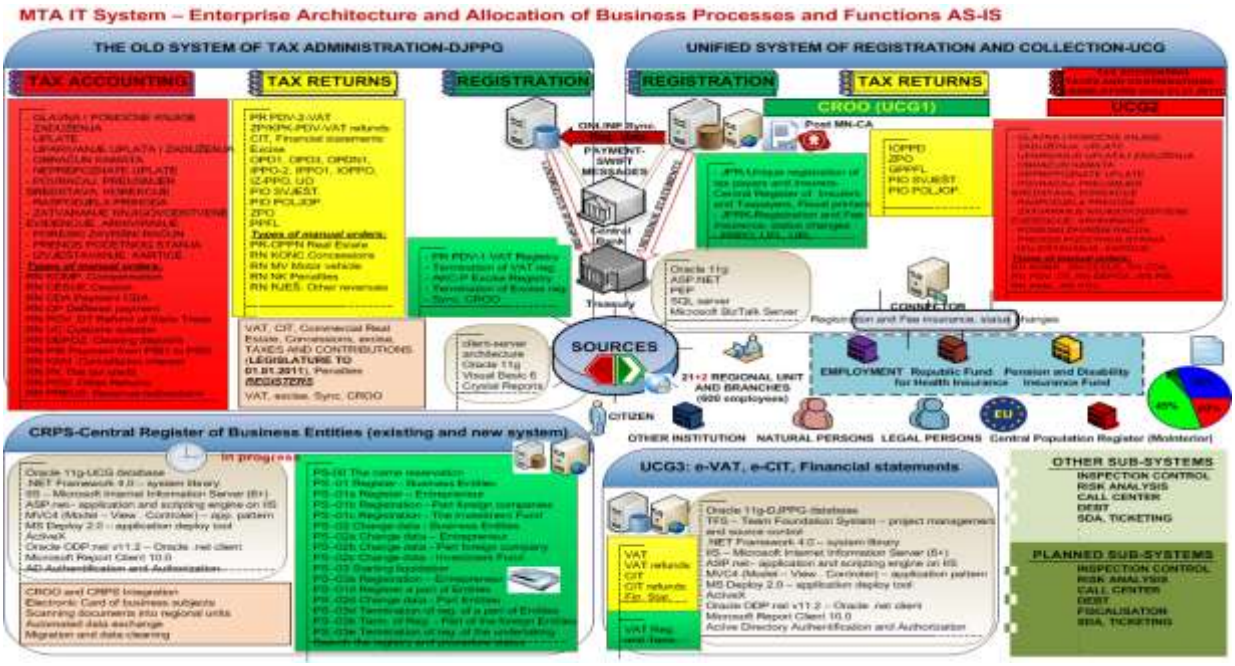
- DRI cjeni da bi Vlada trebala **razmotriti mogućnost izmjene** Uredbe o organizaciji i načinu rada državne uprave, shodno kojoj je Poreska uprava organ u sastavu Ministarstva finansija.

[53] "Sl. list CG" br. 05/12, 25/12, 44/12, 61/12, 20/13, 17/14 i 06/15

Aneks II - **Informacioni sistem Poreske uprave**

Imajući u vidu važnost tačnosti podataka kojima Poreska uprava raspolaže, izvršena je revizija informacionog sistema. Radi adekvatnog sagledavanja IT sistema PU korišćeni su: Izvještaj Radne grupe za nezavisnu reviziju IT sistema Poreske uprave,[54] Analiza i strategija informacionog sistema Poreske uprave 2015-2019, TADAT izvještaj MMF-a, izvještaj DG TAXUD misije EK I izvještaji o radu IT sektora za 2013, 2014 I 2015. godinu.

Slika 1: IS PU Arihitektura i alokacija poslovnih procesa i funkcija



Informacioni sistem PU se sastoji iz sljedećih cijelina:

1. UCG – Objedinjeni sistem registracije poreskih obveznika i naplate poreza i doprinosa
2. UCG3 – Sistem za registraciju PDV obveznika i prijem i obradu PDV, prijava za dobit i finansijskih izvještaja
3. DJPPG – „stari sistem", je sistem koji je bio u upotrebi od 2003 do uvođenja novih sistema (UCG, UCG3) koji su preuzeli određene funkcionalnosti ovog sistema. Sistem je i dalje u upotrebi u dijelu obrade i kniženja PDV i prijava za dobit kao i registracije PDV obveznika.
4. CRPS – Centralni registar privrednih subjekata.
5. Analiza rizika, Inspekcijska kontrola, Stanje duga, Naplata...

Razvoj Informacionog sistema Poreske uprave započeo je 1992. godine. DJPPG – „stari sistem", je sistem koji je bio u upotrebi od 2003 do uvođenja novih sistema (UCG, UCG3) koji su preuzeli određene funkcionalnosti ovog sistema. Sistem je i dalje u upotrebi u dijelu obrade i kniženja PDV i prijava za dobit kao i registracije PDV obveznika. Ministarstvo finansija je zaključilo

[54] Br.03/ 1-2262/2 -13-2014, od 22. marta 2013. godine

Ugovor o nabavci i ugradnji informacionih sistema sa Hermes Softlab-om (pravni sljedbenik Com Trade), Ug. broj 01-8953/1 od 20.12.2006. godine, za realizaciju Projekta „Objedinjena registracija i naplata" (UCG1) i Projekta za poresko knjigovodstvo (UCG2) Ug. broj 01-9557 od 28.12.2007. godine, UCG3 (online i podnošenje prijava za PDV, Dobit, finansijskih iskaza i povraćaja PDV-a[55]).

U cilju adekvatnog sagledavanja stanja u ovoj oblasti na zahtjev direktora PU, u 2013. godini prvi put je izvršena analiza postojećeg stanja IT sistema, nakon čega je radna grupa[56] dala zaključne ocjene i preporuke u Izvještaju o nezavisnoj reviziji IT sistema Poreske uprave[57]

U okviru navedenog izvještaja radna grupa je iznijela sljedeće **konstatacije**:

Kada je u pitanju koncept sistema, navedeno je da je razvoj informacionog sistema PU je sprovođen bez jasne koncepcije, strategije i cilja, da Poreska uprava, suštinski, nema jedan već ČETIRI informaciona sistema, dva osnovna nedovoljno integrisana sistema (DJJPG I UCG), jedan spoljni (CRPS) i jedan u izradi (UCG3), te da umjesto jednog objedinjenog sistema PU faktički ima tri odvojena sistema za registraciju i dva za knjigovodstvo.

Nakon analize arhitekture sistema, utvrđeno je da iako koristi napredne tehnike i alate sistem je predimenzioniran i napravljen neobično heterogeno Nedopustivo je postojanje dva tehnološki različita informaciona sistema ("stari" i "novi") u okviru iste firme i konstatuje se da su se morali uložiti dodatni napori da se sistemi potpuno integrišu u jedan. Iz tih razloga, neopravdana je namjera uvođenja trećeg nesrodnog podsistema. Ovakav pristup rezultirao je kompleksnom mrežom softvera i tehnologija, koju je teško kontrolisati i održavati. Dalje se navodi da je hardversko-komunukaciona infrastruktura razvijana u različitim fazama i primjetna je određena nekompatibilnost i nepostojanje sistematičnog cjelokupnog koncepta i menadžmenta. Ne postoje propisane procedure rada, ne postoji primjena niti jednog međunarodnog standarda iz relevantnih oblasti. Ne postoji detaljan pregled softvera, licenci, ugovora i sl, ne postoji mogućnost nadgledanja performansi sistema i mreže, ne postoje procedure neophodne za upravljanje infrastrukturom kao što su procedure kojima se uređuju i upravlja: pravilima pristupa, mrežom, promjenama, opremom, incidentima, zaštitom podataka, bazama podataka i sl. ne postoji dovoljno jasna i izdiferencirana podjela odgovornosti zaposlenih.

Kada je u pitanju bezbjednost informacionog sistema, navednim izvještajem su konstatovani krupni propusti u bezbjedonosnoj kulturi i politici, postojanje prakse prilično slobodnog pristupa centralnim resursima – bazama podataka i kodu određenoj grupi korisnika, a dodatno zabrinjava nedostatak praćenja pristupa (tzv. log.). Veoma je zabrinjavajući direktan pristup serveru baze podataka (čak i iz inostranstva) preko VIN-a (virtuelne

[55] Iako su traženi navedeni ugovori nijesu dostavljeni DRI do zaključenja predmetne revizije
[56] Navedeni izvještaj je izradila radna grupa u sastavu prof. dr Predrag Stanišić (Prirodno-matematički fakultet), mr Goran Šuković (Prirodno-matematički fakultet), dr Saša Vujošević (Ekonomski fakultet), Dejan Abazović (Centralna banka), Savo Medenica (Elektroprivreda CG) i Predrag Škijević dipl. ing. el (Infostream d.o.o.).
[57] Br.03/ 1-2262/2 -13-2014, od 22. marta 2013. godine

privatne mreže), o kome se ne vodi nikakva evidencija. Dodatno zabrinjava činjenica da ovakav pristup omogućava izvršavanje ad hoc upita, kojima se mogu proizvoljno mijenjati podaci u glavnim bazama podataka. Nisu definisane procedure za zamjenu i čuvanje lozinki.

Zaposleni nisu mogli precizno da saopšte ko sve zna lozinke, spoljni saradnici imaju praktično neograničen pristup glavnim resursima bazama podataka i to bez evidencije radnji, te je ocjenjeno da je IT sistem PU sa bezbjedonosnog aspekta ozbiljno ugrožen.

U dijelu kadrovske strukture primjećene su nedosljednosti u sistematizaciji u pogledu prilično neadekvatnog obrazovanje (npr. ekonomskog fakulteta ili studija primjenjenog računarstva) na najvažnijim pozicijama koje suštinski zahtjevaju tehničko znanje višeg nivoa.

Zbog heterogenosti sistema održavanje i razvoj su podijeljeni na održavanje zasebnih podsistema – DJPPG, UCG, CRPS I UCG-3, a osnovni problem u svakom od ovih podsistema je nepostojanje propisane radne procedure naručivanja i implimentacije održavanja, izmjena i proširenja funkcionalnosti sistema. Za ovako kompleksan informacioni sistem ovo je veoma kritično.

Radna grupa je ocijenila da sistem ima krupne probleme u funkcionisanju. Kontatovano je da IT ima nedovoljan broj izvještaja, od kojih veliki broj ne radi, a dio izvještaja nije pouzdan, pa se veliko vrijeme troši na njihovu provjeru (kao posljedica pogrešnog rada sistema, IT sektor dobija oko 20 zahtjeva sedmično na osnovu kojih se manuelno mijenjaju podaci u bazi. Ovakve radnje kompromituju konzistentnost baza podataka i ozbiljno bezbjedonosno ugrožavaju sistem. Posljedica nedovoljnog poznavanja sistema, čestih manuelnih izmjena podataka, loše komunikacije sa timom za razvoj – održavanje, nepostojanje radnih procedura I dokumentacije – jeste generalno nepoznato ponašanje sistema u raznim situacijama.

Treba napomenuti da su i eksperti MMF-a[58] ukazali da se najveća slabost PU se tiče IT sistema, te da je potrebno hitno angažovati tehničke eksperte i razviti pristup za jačanje informacionih tehnologija. Potrebne su ulazne informacije za IT kako bi se izradio krajnji set izvještaja u kompjuterskom sistemu za potrebe redovnog izvještavanja. Promjeniti propise kako bi se omogućilo PU da ukine obavezu da se kompanija prvo briše iz registra privrednih društava prije nego što se može trajno izbrisati iz registra poreskih obveznika. Kompletirati projekat revizije otpisa i proslijediti ga MF na kumulativno potpisivanje malih iznosa dugova koji imaju veliku starost.

Nakon naprijed navedenih alarmantnih podataka iz Izvještaja iz 2013. g. formiran je Radni tim za izradu studije izvodljivosti i opravdanosti jedinstvenog informacionog sistema Poreske uprave Crne Gore[59] sa zadatkom da pripremi projektni zadatak i akcioni plan, kojim će se definisati pravci rada na projektu Jedinstvenog informacionog sistema Poreske uprave, koja je sačinila Izvještaj za izradu studije izvodljivosti i opravdanosti jedinstvenog informacionog sistema Poreske uprave Crne Gore[60].

[58] Procjena Poreske uprave Crne Gore"- dokument Svetske banke, decembar 2013.g
[59] Rješenjem br. 04-15290 od 20. 11. 2015. godine,
[60] Mart 2016.g.

Radni tim je i u ovom izvještaju konstatovao da je evidentno da u svim segmentima Poreske uprave postoje nedovoljno jasne specifikacije poslovnih ciljeva, zahtjeva i potreba, kao i nedovoljno iskustvo vlasnika procesa u njihovom modelovanju i upravljanju promjenama, kao i da su pojedini ključni procesi dezintegrisani i duplirani.

Što se tiče analize stanja i nivoa razvoja postojećeg informacionog sistema Poreske uprave, Međuresorski radni tim ocjenjuje da već pomenuta raspoloživa dokumentacija daje dovoljno jasnu sliku trenutnog stanja Informacionog sistema Poreske uprave, da je u priličnom stepenu konzistentna i da stoga nije potrebno njene nalaze ponavljati, već da je potrebno pažnju usmjeriti na determinaciju strategije razvoja informacionog sistema, uz definisanje ključnih elemenata projektnog zadataka odnosno akcionog plana.

U cilju donošenja najboljih zaključaka i preporuka, nakon sveobuhvatne analize i klasifikacije poslovnih procesa u PU, analize stanja i stepena razvoja informacionog sistema PU, kao i analize pokrivenosti prepoznatih poslovnih procesa u postojećem informacionom sistemu, uz uočavanje prednosti i nedostataka, uz dodatne aktivnosti na sagledavanju iskustava sličnih poreskih uprava iz regiona, kao i upoznavanja sa izvještajem radnog tima MMF-a, Međuresorski radni tim je utvrdio tri moguća glavna strateška pravca daljeg razvoja Informacionog sistema Poreske uprave:

Strategija 1. Implementacija gotovog komercijalnog rješenja

Strategija 2. Konsolidacija postojećeg informacionog sistema sa razvojem ili nabavkom novih modula

Strategija 3. Razvoj novog informacionog sistema

Radni tim se saglasio da pravac daljeg razvoja informacionog sistema treba da bude saglasan strategiji 3, koja podrazumijeva razvoj novog informacionog sistema Poreske uprave pod njenom punom kontrolom i učešćem. Na taj način se ne samo da olakšava migracija podataka sa postojećeg sistema, već Poreskoj upravi ostaje kompletan kod, procedure, cjelovita dokumentacija, iskustvo zaposlenih sa radom na razvojnim platformama. Ključna prednost je puna kontrola daljeg održavanja ako se spriječi potencijalna opasnost u vidu odliva značajnog kadra. Glavni nedostaci ove strategije su nedostatni kadrovski potencijal koji bi sve realizovao u sklopu Poreske uprave i nepoznavanje poslovnih procesa PU. Međuresorski radni tim je stekao utisak da, zbog prethodne činjenice, korisnici imaju veoma različita viđenja u pogledu šta informacioni sistem treba da sadrži. Strategija 3 podrazumijeva potencijalno ulaganje u postojeći kadar i njegovo zadržavanje u IT sektoru, uz eventualno zapošljavanje novih ljudi, čime bi PU značajno unaprijedila svoje potencijale i ljudske resurse u ovom sektoru. To je od presudnog i strateškog interesa za buduću reformu poreskog sistema, zakonske regulative, poslovnih procesa i procedura.

Sagledavajući prethodno, Međuresorski radni tim predlaže:

1. Preporučuje se razvoj novog informacionog sistema po standardnoj metodologiji životnog ciklusa softverskih sistema, a koja uključuje sljedeće faze: idejni projekat, glavni projekat, implementacija uz migraciju podataka, testiranje, operacionalizaciju i optimizaciju.
2. Razvoj jedinstvenog informacionog sistema mora biti dio Projekta reforme poreske administracije koji je kandidovan za finansiranje od strane Svetske banke, jer su njegovi rezultati na poboljšanju kadrovskog potencijala, preciziranju procedura, efikasnijem sistemu i potrebnim materijalnim sredstvima preduslov za uspjeh razvoja jedinstvenog informacionog sistema.
3. Razvoj jedinstvenog informacionog sistema ne može podržati trenutni IT sektor Poreske uprave, što podrazumijeva angažman dodatnog ljudstva visokih kompetencija i velikog iskustva u izradi tehničkih specifikacija i razvoju informacionih sistema sličnih obima i važnosti. Modalitet angažmana kadra (proširenje IT sektora Poreske uprave ili angažovanje pojedinačnih eksternih eksperata odnosno kadra softverskih kompanija) od presudne je važnosti za uspješnost predloženog koncepta.
4. Preporučuje se postepeni razvoj jedinstvenog informacionog sistema Poreske uprave sa homogenom i skladnom arhitekturom, u kojoj će svi elementi biti dobro poznati zaposlenima u IT sektoru Uprave. Imajući u vidu potrebu najoptimalnijeg načina za realizaciiju ovog zadatka, a prije svega sa aspekta materijalnih i ljudskih resursa neophodnih za njegovu realizaciju, posebno se mora uzeti u obzir što je u Poreskoj upravi do sada realizovano a što može biti integrisano u jedinstveni informacioni sistem.
5. Sistem se mora razvijati paralelno sa održavanjem i neophodnim razvojem postojećeg sistema, do njegove potpune zamjene.
6. Novi informacioni sistem će na cjelovit način modelovati sve poslovne procese u PU, obezbijediti bezbjednost i konzistentenost sistema, sadržati jedan registracioni podsistem i jedan računovodstveni sistem. Sistem mora biti skalabilan, modularan i fleksibilan tako da lako nože prihvati nove poreske obaveze i promjene u postojećim.
7. Novi sistem mora biti razvijen na način da njegovo održavanje i unapređivanje bude dugoročno stabilno i održivo. To podrazumijeva veoma pažljivo propisivanje i uvođenje jasnih procedura i pravila o načinu kodiranja, pristupa izvornom kodu i načinima izmjene koda, pristupu bazama podataka i izmjeni podataka u njima i drugim relevantnim elementima. Ovo se odnosi i na zaposlene u Poreskoj upravi i spoljne subjekte koji bi eventualno bili uključeni u ovaj proces.
8. Radni tim preporučuje razmatranje korišćenja open-source tehnologija.

- Vlada – Ministarstvo finansija se odlučilo za Strategiju 1, koja će se realizovati kroz projekat "Reforma poreske administracije" i pored predloga Radnog tima za usvajanje Strategije 3.

Aneks III - Projekat "Reforma poreske administracije"

Na osnovu čl. 50 stav 6 Zakona o budžetu i fiskalnoj odgovornosti i čl. 10 i 11 Zakona o budžetu Crne Gore za 2016. godinu, Vlada Crne Gore, je na sjednici od 29. januara 2016. godine, donijela Odluku o zaduživanju i davanju garancija Crne Gore za 2016. godinu[61], kojom je precizirano da će za navedeni projekat, u 2016. godini postati efektivno 10.000.000,00€, dok će efektivnost preostalih sredstava biti definisana kroz godišnje zakone o budžetu. Ukupna vrijednost Projekta, koji treba da se realizuje u naredne četiri godine, predviđena je u iznosu od 14 miliona eura, od čega je za IRMS (integrisani poreski sistem) predviđeno 10 miliona eura kroz kredit Svjetske banke, dok je za modernizaciju poslovnih procesa predviđen iznos od 4 miliona eura, kroz kofinasiranje.[62]

Ovim projektom je obuhvaćena analiza uvođenja integrisanog softvera za upravljanje prihodima, koji bi u potpunosti zamijenio postojeće IT sisteme u Poreskoj upravi. U Ministarstvu finansija su u toku završne aktivnosti na realizaciji ovog Projekta. **Poreska uprava je** vezano za implementaciju navedenog projekta uputila dopis Ministarstvu finansija u kojem je **izrazila neslaganje** sa izmjenama u projektu koje se tiču poslovnih procesa i navela da iste "mogu uticati i na implementaciju samog IRMS-a. Ovo mišljenje je u skladu sa preporukom MMF-a (datom nakon sprovedene TADAT procjene stanja u Poreskoj upravi) da implementacija novog IT sistema nema smisla i nije svrsishodna bez potpune optimizacije poreskog sistema, tj poslovnih procesa (poresko zakonodavstvo, usluge poreskim obveznicima, kontrola).

Imajući u vidu da navedeni projekat Svetske banke predstavlja gotovo komercijalno rješenje, koje nije podržano od članova radnog tima i rukovodstva Poreske uprave, postoji zabrinutost zbog izazova sa kojima će se suočiti Poreska uprava zbog sledećih navoda međuresorske radne grupe:

- Izrada novog informacionog sistema nema smisla ukoliko se ne sprovede sveobuhvatna analiza i optimizacija poreskog sistema, zakonske regulative, poslovnih procesa i procedura. Neke od ovih stavki ne zavise samo od Poreske uprave što je konstatovano poslednjim preporukama MMF-a;
- Nema sumnje da će se raditi o veoma kompleksnom projektu trajanja od 3 do 5 godina što povlači za sobom veoma ozbiljne izazove za obezbjeđivanje odgovarajućih materijalnih resursa;
- Poreska uprava trenutno nema adekvatan kvalifikovani kadar koji bi mogao realizovati projekat razvoja jedinstvenog informacionog sistema. Ovakav projekat zahtijeva puni radni angažman, što u ovom momentu nije moguće zbog obima posla održavanja postojećeg Informacionog sistema. Ovo je veoma zabrinjavajuće sa stanovišta budućeg održavanja;
- Postojeći Pravilnik o sistematizaciji i unutrašnjoj organizaciji ne predviđa neophodna radna mjesta za rad ali i praćenje projekta ovakve složenosti i važnosti;

[61] "Službeni list Crne Gore", br. 010/16 od 16.02.2016
[62] Odlukom nije precizirana namjena preostalih 6.000.000,00€

- Rizik odlivanja kadra iz IT sektora tokom trajanja projekta ili po njegovom završetku je kritičan;
- Veliki rizik je nedovoljno iskustvo, znanje, motivacija i posvećenost vlasnika poslovnih procesa. Postoji velika vjerovatnoća nedovoljno jasnih specifikacija poslovnih ciljeva, zahtjeva i potreba koje moraju obuhvatiti i opisati sve poslovne (pod)procese;
- Prilikom izrade projektne dokumentacije mora se predvidjeti svaki detalj (npr. svaka ranija zakonska izmjena, izmjena prijave, stope…) što je veliki izazov;
- Poreska uprava ne posjeduje kadrovske resurse koji mogu preuzeti odgovornost upravljanja programima/projektima ovakvog obima ili značaja što potencijalno može voditi opstrukciji, izbjegavanju odgovornosti ili delegiranju odgovornosti.

Pored toga, Radni tim je istakao da: "nabavka i implementacija gotovog komercijalnog rješenja, mora biti prilagođena poreskom sistemu Crne Gore i poslovnim procesima Poreske uprave. Proces prilagođavanja (customisation) je ovdje od presudne važnosti i njega obavljaju subjekti ovlašćeni od strane proizvođača. Korisniku sistema (u ovom slučaju Poreskoj upravi) će biti dozvoljena manja podešavnja. U ovom slučaju neće biti dostupan izvorni kod, niti drugi detalji implementacije, naročito ne na bazičnom tehničkom nivou. Glavna prednost ovog pristupa je što se nabavlja sistem koji je već razvijen i testiran, čije su karakteristike poznate i u skladu sa međunarodnim standardima. Takođe, ovaj pristup je najjednostavniji u smislu finansiranja faza nabavke i inicijalne implementacije.

Međutim postojaće i očigledna ozbiljna ograničenja koja proizilaze iz činjenice da u ovom pristupu ne postoji mogućnost intervencije izuzev u površinskom sloju sistema, postoje i dodatni značajni rizici. Kao prvo, nerealno je očekivati da na tržištu postoji sistem koji po svojim karakteristikama i funkcionalnostima u potpunosti odgovara poslovnim procesima Poreske uprave, odnosno poreskom sistemu Crne Gore. Realnije je očekivati da se na ovaj način može pokriti samo određeni broj procesa, uz nepredvidljiv nivo dodatnog rada, posebno na migraciji podataka. Treba istaći da ovaj pristup, u određenoj mjeri paradoksalno, inherentno vodi prilagođavanju poreskog sistema informacionom sistemu a ne obrnuto. Ovakvi sistemi se konstruišu tako da podržavaju različite poreske koncepte iz različitih poreskih sistema, čime dobijaju na opštosti, ali nužno istovremeno postaju kompleksniji i teži i za prilagođavanje i za razvoj"navodi se u materijalu Radnog tima[63].

[63] Radni tim za izradu studije izvodljivosti i opravdanosti jedinstvenog informacionog sistema Poreske uprave Crne Gore

Aneks IV - **Kontrola obračuna i povraćaja PDV**

Shodno članu članu 73 ZPA[64] inspekcijski nadzor je postupak provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje poreskog obveznika i drugih lica, koju provodi poreski organ u skladu sa ovlašćenjima iz zakona kojim se uređuju pojedine vrste poreza.

Porez na vijednost predstavlja najznačajniji oblik opšteg poreza na promet u savremenom svijetu. Opšti porez na promet, uveden u svim fazama prometnog ciklusa tako da plaćen u jednoj fazi, ulazi u osnovicu za obračun poreza u sledećoj fazi- tzv. kumulativni svefazni porez na promet.

Preliminarni konsolidovani javni prihodi u 2015. iznosili su 1.525,8 mil.€ ili 42,4 % BDP-a (3.595,0 mil.€). U odnosu na plan prihodi su bili veći za oko 5,0 mil.€ ili 0,3 %. Značajno povećanje u odnosu na plan ostvareno je kod doprinosa (19,8 mil.€), naknada (15,3 mil.€) i lokalnih poreza (9,4 mil.€). U odnosu na ostvarenje u 2014. godini javni prihodi su niži za 24,0 mil.€, ili 1,5 %, na šta je najviše uticao pad PDV za 40,5 mil.€, odnosno za 8,1%, kao posljedica pada naplate uvoznog PDV-a u 2015. godini pri čemu je ostvaren značajan rast uvoza. Jedan od razloga smanjene naplate PDV-a na uvoz je uvoz građevinske opreme za potrebe kompanija koje su angažovane na izgradnji autoputa, a koje su oslobođene plaćanja PDV-a. Takođe, na pad prihoda uticalo je i smanjenje doprinosa za oko 7 mil.€, ostalih prihoda za 5,7 mil.€ i taksi za 2,4 mil.€.[65]

Imajući u vidu evidentan pad neto naplate PDV-a u 2015 godini, uz značajan rast uvoza, a istovremeno povećanje duga po osnovu istog koji je na dan 19. 07. 2016. godine iznosio151.410.252,72€, DRI je kontroli obračuna I povraćaja PDV-a posvetila posebnu pažnju.

Tabela 2: Poreski dug po osnovu PDV po godinama

Vrsta poreza	31.12.2012.g.	31.12.2013.g.	31.12.2014.g.	31.12.2015.g.	19.07.2016.g.
Dug po osnovu PDV-a	84.170.603,66	118.118.203,73	107.776.642,64	135.148.603,82	151.410.252,72

Mnogo je faktora koji utiču na efikasnost prikupljanja PDV-a, a jedan od njih je i efikasnost i efektivnost rada kontrolnih organa u Poreskoj upravi, nadležnih za ispitivanje i utvrđivanje grešaka u poreskim prijavama poreskih obveznika.

Shodno članu 109 Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost[66] povraćaj poreza po poreskoj prijavi se vrši:

(1) Poreskom obvezniku koji u poreskom periodu ima pravo na odbitak pretporeza, a čiji je iznos veći od njegove poreske obaveze razlika se priznaje kao poreski kredit za naredni period ili na njegov zahtjev vraća u roku od 60 dana od dana podnošenja obračuna PDV.

[64] Zakon o poreskoj administraciji ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/01, 080/04, 029/05, Službeni list Crne Gore", br. 073/10, 020/11, 028/12, 008/15)

[65] Proljećna analiza makroekonomskih kretanja i strukturnih reformi – 2016, Ministarstvo finansija, jun 2016.g.

[66] ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/02 od 29.11.2002, 013/03 od 10.03.2003, 059/04 od 23.09.2004, 079/05 od 23.12.2005, 016/06 od 16.03.2006, Službeni list Crne Gore", br. 064/08 od 27.10.2008, 030/13 od 28.06.2013, 032/15 od 26.06.2015)

(2) Poreskom obvezniku, pretežnom izvozniku i poreskom obvezniku koji u više od tri uzastopna obračuna PDV iskazuje višak pretporeza, razlika PDV se može vratiti u roku od 30 dana od dana podnošenja obračuna PDV.
(3) Pretežnim izvoznikom iz stava 2 ovog člana smatra se poreski obveznik čiji prihodi iz inostranstva čine više od 51% njegovih ukupnih prihoda. Član 110 navedenog pravilnika reguliše povraćaj PDV licima koji nemaju sjedište u Crnoj Gori.

Postupak povraćaja sredstava obveznicima i osiguranicima se ogleda u tome da Poreska uprava utvrđuje da li obveznik ili osiguranik imaju pravo na povraćaj sredstava. Ukoliko je zahtjev opravdan Poreska uprava donosi rješenje[67] u kojem je iskazan iznos povraćaja kao i žiro račun na koji se sredstva vraćaju.

- Kontrolnom revizijom je konstatovano da se kontrola na osnovu zahtjeva za povraćaj PDV-a vrši kao i redovna kontrola, na način da poreski inspektor u toku kontrole koristi podatke iz poreske prijave, dokumentacije i izjave poreskog obveznika i dokumentacije i podataka koje je prikupio poreski organ.[68] Kontrolu ispravnosti postupka inspekcijskih radnji vrše kontrolor kvaliteta i supervizor.

- Revizijom je utvrđeno da se povećava realizacija povraćaja PDV-a, što se može utvrditi iz priloženog tabelarnog prikaza.

Tabela 3: Prikaz izvršenog povraćaja PDV po godinama

I REALIZOVANI PDV OD STRANE PORESKE UPRAVE				
	01.01.2016.-13.09.2016.	**2015**	**2014**	**2013**
POVRAĆAJ PDV-a	7.834.883,79	10.495.617,41	9.755.340,65	10.880.442,85
PREUSMJER PDV-a	6.112.731,80	4.440.741,12	2.409.666,53	3.699.848,48
PREUSMJER UPRAVI CARINA	852.085,89	2.617.546,50	2.698.062,57	1.799.696,14
UKUPNO	**14.799.701,48**	**17.553.905,03**	**14.863.069,75**	**16.379.987,47**
II REALIZOVANI PDV od strane Državnog trezora (povraćaj i preusmjer)				
	01.01.2016.-31.08.2016.	*2015*	*2014*	*2013*
	36.741.349,36	75.027.416,34	49.103.038,29	38.625.076,77
UKUPNO (I+II)	**51.541.050,84**	**92.581.321,37**	**63.966.108,04**	**55.005.064,24**

- Kontrolnom revizijom je konstatovano da se po svim zahtjevima za povraćaj PDV-a, kojima se odlučuje u roku od 30, odnosno 60 dana, vrši inspekcijski nadzor, nakon čega se odlučuje o opravdanosti zahtjeva poreskog obveznika. O preduzetim mjerama po navedenim zahtjevima dostavljaju se nedeljni izvještaji Direktoru Poreske uprave.

[67] Član 114 Pravilnika o primjeni zakona o porezu na dodatu vrijednost ("Sl.list RCG", br. 065/02, 013/03, 059/04, 079/05, 016/06, "Službeni list Crne Gore", br. 064/08, 030/13, 032/15)
[68] Poreska kontrola se vrši shodno Procedurama inspekcijskih kontrola, koje su usvojene u januaru 2016.g.

Tabela 4: Pregled broja izvršenih kontrola na osnovu zahtjeva za povraćaj PDV

Godina	2013	2014	2015
Broj kontrola po zahtjevu za povraćaj PDV-a.	121	170	223
Iznos korekcije iz naznačenih kontrola(€)	182.407,20	4.015.728,00	1.997.237,30

DRI je kroz reviziju ZRB[69] konstatovala da se **inspekcijski nadzor** osnovanosti zahtjeva ne vrši kod svih zahtjeva za povraćaj, već se povraćaj vrši na osnovu uvida u analitičku karticu poreskog obveznika koja nakon izvršenja inspekcijskog nadzora bude često korigovana. Iz Poreske uprave navode da zbog zakonske nemogućnosti kontrole opravdanosti zahtjeva za povraćaj PDV-a, koji je nastao u periodu prije pet i više godina, zbog čega se ne može obuhvatiti inspekcijskim nadzorom, dat je nalog da filijale za obradu poreskih prijava i poreskih uplata područnih jedinica sprovode prvostepeni upravni postupak, u cilju utvrđivanja osnovanosti zahtjeva za povraćaj, nakon čega se isti dostavlja filijali za inspekcijski nadzor područne jedinice.

DRI ukazuje da je potrebna bolja kontrola obračuna i povraćaja PDV, imajući u vidu brojne načine izbjegavanja plaćanja PDV-a.[70]

- Kontrolnom revizijom je konstatovano da Poreska uprava u okviru kontrola PDV-a nema saradnju sa Upravom carina (podaci nijesu umreženi, a saradnja nije organizovana ni u drugom obliku, npr. dostava dokumentacije po zahtjevu).
- Poreska uprava nema saradnje sa INTERPOL radi traženja podataka o inostranim firmama koje posluju u Crnoj Gori

Dakle, **nije osigurana dostupnost podataka o ulaznim i izlaznim fakturama poreznih obveznika u elektronskoj formi.**

Pored toga, utvrđeno je da se ne održavaju obuke iz područja važnih za kvalitetan rad u kontroli PDV-a, a sredstva i mogućnosti za motivaciju su ograničeni.

Iz naprijed navedenih razloga DRI smatra da je potrebno razmotriti mogućnost formiranja **Odjeljenja za poreske prevare.** Jačanje PDV sistema uprkos prevari je jedan od ključnih ciljeva u reformi komisije PDV sistema (vidi IP/11/1508).

Osim toga, Akcioni plan EU protiv utaje poreza[71] takođe definiše PDV kao jednu od oblasti u kom treba preduzeti konkretne mere da bi se suzbila prevara (vidi IP/12/1325). Uobičajeni metod prevare je uvoz robe iz ostalih članica EU bez plaćanja PDV-a i prodaja proizvoda maloprodajnim lancima

[69] Izvještaj o reviziji završnog računa budžeta CG za 2012. godinu, broj: 40111-01-149/ Podgorica, 30.09. 2013. godine

[70] Sistem zakidanja države organizovan je tako da se naprave fiktivni papiri o izvozu robe iz CG, a potom se upiše da je roba izašla iz države iako ona nikada nije prešla granicu. (Nakon toga se podnosi zahtjev za povraćaj poreza).

[71] ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_en.htm

preko niza posredničkih kompanija, pri čemu se PDV dodaje na svaku transakciju, a razlika stavlja u džep.[72] Prevara se zasniva na falsifikovanoj papirologiji, te je potrebno upozoriti snabdjevače i prodavce da budu oprezni kako ne bi bili smatrani saučenicima. Smatra se da su kružne prevare najteži oblici PDV-prevara u EU-u. Kružna prevara ili carousel fraud jedan je od najznačajnijih oblika tzv. MTIC fraud[73], prevara na PDV-u u EU-u.[74]

Crna Gora treba, takođe, da osigura fukcionalnost specijalne šeme za elektronske usluge, radi interkonektivnosti sa EU sistemima, uključujući i povraćaj PDV na način predviđen direktivom Savjeta broj 2008/9/EC. Interooperabilnost i interkonektivnost IT sistema na nivou države i sa IT sistemima koji podržavaju razmjenu informacija koje su releventne za EU i ostale međunarodne aktere je jedno od najvažnijih horizontalnih sredstava za povećanje efikasnosti implementacije poreske politike u Crnoj Gori.[75]

Treba napomenuti da postoji i zakonita poreska evazija kada poreski obveznik umanjuje poresku obavezu, kada nelegitimno minimizuje poresku obavezu, što je neprihvatljivo u smislu da, iako zakon nije prekršen, dolazi do onemogućavasnja ostvarivanja ciljeva radi kojih je donijet.[76]

[72] Rojters prenosi procjene Europola, policijske agencije EU, da se zbog prevara sa PDV-om u 27-članom bloku svake godine izgubi 100 milijardi eura.

[73] Engl. missing trader – intra community fraud: prevara unutar zajednice putem trgovca koji nestaje.

[74] Podlipnik, 2012:458

[75] Program reforme upravljanja javnim finansijama 2016 – 2020, Ministarstvo finansija, novembar, 2015

[76] OECD Work on Tax Avoidance and Evasion. Summary of the work of the OECD-s Committee on Fiskal Affairs on Combatting Tax avoidance and evasion, IBFD, Amstrerdam 1981, str 13

Aneks V – **Postupak prinudne naplate imovinom**

Cilj prinudne naplate poreza i sporednih poreskih davanja jeste unovčavanje predmeta izvršenja, kako bi se uplatom na odgovarajući račun javnih prihoda namirila poreska obaveza. Dospjelost u poreskom pravu predstavlja svojstvo poreskog duga da mu je nastupio rok za ispunjenje. Od dana pada u docnju dužnik plaća zateznu kamatu. Drugo, protiv poreskog obveznika pokreće se postupak prinudne naplate poreza u kojem se pored glavne poreske obaveze ima podmiriti dugovna kamata[77], troškovi prinudne naplate i novčana kaza. Uslov koji se mora ispuniti prije donošenja zaključka o prinudnoj naplati sastoji se u obavezi Poreske uprave da poreskom obvezniku koji je pao u docnju pošalje opomenu. Treće, odmah po dospjelosti poreza Poreska uprava može upisati založno pravo u regisre založnih prava: ona postupak ustanovljavanja založnog prava u korist CG pokreće rješenjem. Zaloga[78] se može uspostaviti na pokretnim stvarima, nepokretnostima, novčanim sredstvima na računu, te novčanim i nenovčanim potraživanjima poreskog dužnika. Zaključak[79] o pokretanju postupka zaloge postaje izvršan danom dostavljanja poreskom dužniku.

Zaključak je potrebno dostaviti i ovlašćenom službenom licu(poreskom izvršitelju), banci, dužniku poreskog dužnika, založnim registrima koji treba da izvrše upis zaloge i to: Registru zaloga Privrednog suda[80] (zaloga na pokretnim stvarima, novčanim i nenovčanim potraživanjima), Upravi za nekretnine (zaloga na nepokretnostima - zemljišne, odnosno intabulacione knjige), Centralnoj banci (zaloga na novčanim sredstvima poreskog dužnika).

U pogledu zaloge na novčanim sredstvima na računu poreskog obveznika i zaloge[81] na potraživanjima (novčanim i nenovčanim), nalog za upis u registar u načelu se odmah izvršava. Za izvršenje naloga za upis u registar zaloge potrebno je da prethodno bude izvršen popis. Zapisnik o popisu Poreska uprava dostavlja založnom registru pokretnih stvari, odnosno nepokretnosti, zajedno sa zaključkom kojim nalaže upis zaloge. Zalog traje do namirenja poreskog duga ili poništenja poreskog akta (npr. po žalbi ili u sudskom sporu). Poreska uprava nakon namirenja poreske obaveze, podnosi zahtjev za brisanje zaloge, odnosno hipoteke i obavještava banku i dužnike poreskog dužnika o prestanku važenja zaključka o ustanovljavanju zaloge. Poreska uprava obavještava i poreskog dužnika o prestanku važenja rješenja o prinudnoj naplati poreza. U postupku prinudne naplate poreske obaveze, radi obezbjeđenja poreskog potraživanja, može se zaključiti ugovor o fiducijarnom prenosu prava svojine na imovini

[77] Član 95 ZPO na iznos neplaćenog ili manje plaćenog poreza, plaća se kamata po stopi od 0,03% dnevno, počev od narednog dana od dana dospjelosti.
[78] Član 60 ZPA
[79] Poreski akt, član 21 stav 3 ZPA
[80] Zakon o zalozi kao sredstvu obezbjeđenja potraživanja("Službeni list Republike Crne Gore", br. 038/02 od 26.07.2002, Službeni list Crne Gore", br. 001/14 od 09.01.2014, 014/14 od 22.03.2014)
[81] Član 60 ZPA

poreskog dužnika uz prethodnu saglasnost Vlade Crne Gore[82]. PU *ex lege* nema osnova za počinjanje postupka prinudne naplate u slučaju koji je definisan Zakonom o stečaju[83]. Ako je stečajni postupak zaključen bankrotstvom, ovakav poreski dug se otpisuje.

Sredstva prinudne naplate su metode kojima organ koji sprovodi izvršenje prinudno ostvaruje poresko potraživanje: riječ je o skupu izvršnih radnji preduzetih da bi se realizovala naplata poreza.[84]

Prinudna naplata se sprovodi na:

- Novčanim sredstvima poreskog dužnika - prenosom sredstava sa računa poreskog dužnika na uplatni račun javnih prihoda.
- Novčanim potraživanima – prenosom potraživanja na uplatni račun javnih prihoda
- Zaradi, naknadi zarade, odnosno penziji – zaplenom na određenom dijelu tog primanja i nalogu isplatioca da novčani iznos, za koji je određeno izvršenje obustavlja i uplaćuje na uplatni račun javnih prihoda
- Nenovčanim potraživanjima poreskog dužnika - zabranom, prenosom potraživanja i popisom sa procjenom, zaplenom i prodajom predmeta potraživanja
- Gotovom novcu i hartijama od vrijednosti – popisom i zaplenom
- Pokretnim stvarima- zaplenom i prodajom
- Nepokretnostima- zaplijenom (samo ako nepokretnost nije upisana u registar), utvrđivanjem početne vrijednosti i prodajom.

Pod prinudnom naplatom poreske obaveze iz imovine poreskog obveznika podrazumjeva se plenidba i prodaja imovine (pokretne ili nepokretne) poreskog obveznika i korišćenje sredstava dobijenih prodajom ili drugim postupkom za naplatu poreske obaveze. Imovina poreskog obveznika koja se može zaplijeniti i prodati uključuje imovinu i imovinska prava koja pripadaju poreskom obvezniku, bilo da tu imovinu fizički posjeduje on ili neko drugo lice. Zaključak o prinudnoj naplati se dostavlja poreskom obvezniku čija se imovina plijeni, odnosno drugom licu ako to lice posjeduje imovinu poreskog obveznika ili mu je dužno po nekom drugom osnovu[85].

Članom 64 Zakona o poreskoj administraciji je jasno definisano da plenidbu vrši ovlašćeno službeno lice (poreski izvršitelj) u prisustvu dva svjedoka. Poreski obveznik ima pravo da prisustvuje postupku plenidbe. Plenida se sastoji od popisa i procjene imovine. Svako lice koje posjeduje imovinu koja se plijeni dužno je predati ili platiti iznos te imovine ovlašćenom službenom licu na njegov zahtjev. U slučaju kada se kod nekog lica nalazi imovina poreskog obveznika koja je predmet plenidbe, imovina se može zaplijeniti samo na osnovu sudskog rješenja koje se donosi u izvršnom postupku. Za donošenje rješenja poreski organ će, uz zahtjev sudu, dostaviti i dokaze o postojanju poreskog duga, da lice posjeduje gotovinu ili druga sredstva iz kojih bi se mogao naplatiti porez, te da je pokušaj naplate bio neuspješan.

---

[82] Član 60a

[83] Član 90 Zakona o stečaju - Procesnopravne posljedice otvaranja stečajnog postupka - U trenutku nastupanja pravnih posljedica otvaranja stečajnog postupka prekidaju se svi sudski i upravni postupci u odnosu na stečajnog dužnika i njegovu imovinu.

[84] Poresko pravo, prof. dr. Dejan Popović, str 141

[85] Član 63 ZPA

Postupak plenidbe traje dok se ne izmiri poreska obaveza, odnosno obustavi postupak prinudne naplate[86]. O provedenom postupku plenidbe poreski inspektor sastavlja zapisnik. Blagovremeno podnošenje izlučne tužbe sudu odlaže plenidbu i prodaju popisane pokretne imovine na koju se tužba odnosi do okončanja spora, a ta imovina ostavlja se na čuvanje poreskom obvezniku. Poreski obveznik je dužan da imovinu sačuva u nepromijenjenom stanju do okončanja spora po izlučnoj tužbi. Ako se po izlučnoj tužbi utvrdi da podnosilac izlučne tužbe nije sopstvenik, a poreski obveznik otuđi, uništi ili ošteti imovinu, podnijeće se krivična prijava nadležnom tužilaštvu.

Poreski organ snosi odgovornost za imovinu koja je zaplijenjena.[87] Ukoliko se zaplijene novčana sredstva, poreski organ će ih deponovati na odgovarajući račun budžeta, u roku od jednog radnog dana od dana plenidbe. Poreski organ koji je sproveo plenidbu imovine, u roku od pet dana od dana plenidbe, objavljuje oglas o prodaji imovine u sredstvima javnog informisanja i na oglasnoj tabli poreskog organa. Na javnom nadmetanju ne mogu učestvovati, direktno ili indirektino službenici poreskog organa, bračni drug, preci i potomci službenika, te preci i potomci njegovog bračnog druga. Poreski obveznik čija je imovina, zaplijenjena u skladu sa ovim zakonom može, prije prodaje imovine, izmiriti poresku obavezu i troškove plenidbe. Poreski organ će zaplijenjenu imovinu vratiti poreskom obvezniku narednog dana od dana izmirenja obaveze. U slučaju kada je zaplijenjena roba kvarljiva ili kad poreski organ ocijeni da postoje izuzetno važne okolnosti koje opravdavaju neodložnu prodaju, prodaja se može izvršiti neposrednom pogodbom. Sredstva ostvarena od prodaje zaplijenjene imovine koriste se za izmirenje poreske obaveze prema redosljedu iz člana 51 ZPA.

[86] Član 64 ZPA
[87] Član 71 ZPA

Aneks VI - **Naplata po osnovu zaljučaka o prinudnoj naplati**

Revizijom je utvrđeno da je PU u okviru aktivnosti sprovođenja mjera prinudne naplate donijela u 2013. godini 3817 zaključaka o prinudnoj naplati, u 2014. g. 4577 zaključaka, dok je u 2015 godini donijela 4424 zaključka. Zaključak o prinudnoj naplati (obavještenje) je akt kojim se pokreće postupak prinudne naplate i kojim se poreskom obvezniku ostavlja rok od 10 dana za dobrovoljno izvršenje dospjele poreske obaveze, koja je navedena u dispozitivu zaključka po vrstama poreza i doprinosa. Ostavljanjem roka od 10 dana, poreskom obvezniku se daje mogućnost da uplati dospjele obaveze ili da dokaže da je obavezu uplatio. Tokom roka od 10 dana, prinudna naplata "miruje". Navedenim Zaključkom se poreskom obvezniku stavljaju u izgled mjere prinudne naplate, koje će biti preduzete protiv njega ukoliko u ostavljenom roku, dobrovoljno, ne izmiri svoju obavezu.[88]

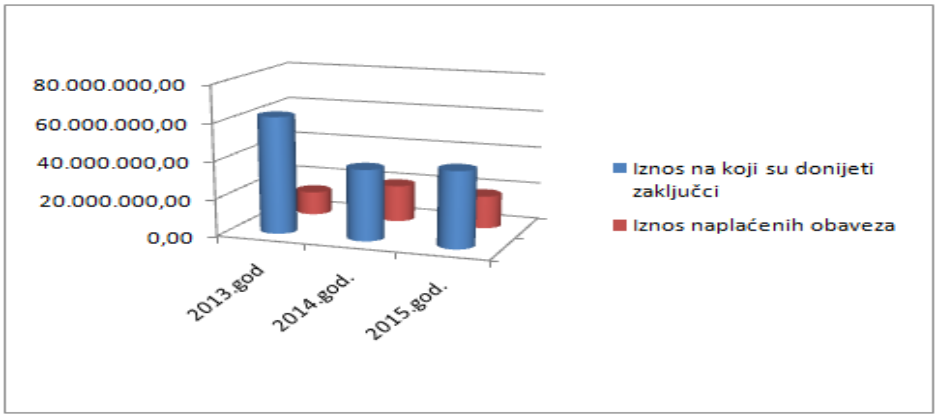
Tabela 5: Pregled ostverene naplate na osnovu zaključaka o prinudnoj naplati 2013-2015

Godina	Broj zaključaka o prinudnoj naplati	Iznos na koji su donijeti zaključci	Iznos naplaćenih obaveza	% naplate
1	2	3	4	5
2013.god	3817	62.529.640,29	12.644.472,60	20%
2014.god.	4577	38.036.910,76	19.678.652,15	52%
2015.god.	4424	40.790.461,46	17.519.930,44	43%

Izvor: Poreska uprava

Na osnovu donesenih zaključaka u 2013.godini naplaćeno je samo 20% od iznosa sredstava na koji su donijeti zaključci, u 2014. godini naplaćeno je 52% od iznosa sredstava na koji su donijeti zaključci, dok je u 2015. godini naplaćeno 43% od iznosa sredstava na koji su donijeti zaključci.

Grafik 1: pregled ostvarene naplate na osnovu zaključaka o prinudnoj naplati 2013-2015



[88] Protiv ovog Zaključka može se izjaviti žalba koja se dostavlja Ministarstvu finansija-drugostepenom organu u roku od 3 dana od dana prijema zaključka. Žalba se predaje preko nadležne područne jedinice i taksira administrativnom taksom u odgovarajućem iznosu.Žalba protiv ovog zaključka ne odlaže njegovo izvršenje.

- Revizijom je utvrđeno da Poreska uprava nema skladišta u kojima bi čuvala zaplijenjenu imovinu.

6.1. Prinudna naplata po osnovu hipoteke

PU je donijela zaključke o ustanovljavanu založnog prava na nepokretnostima, ali nije preduzela nijedan postupak prodaje nepokretnosti na kojima je ustanovila založno pravo.

- Revizijom je utvrđeno da je Poreska uprava u 2013, 2014 I 2015 godini donosila zaključke o obezbjeđenju poreskog potraživanja putem hipoteke, ali nije preduzela nijedan postupak prodaje nepokretnosti na kojima je ustanovila založno pravo, odnosno nije koristila zakonom propisane mehanizme za naplatu iz imovine. Slijedi tabelarni prikaz o broju i iznosu na koji su donijeti zaključci o obezbjeđenju poreskog potraživanja putem hipoteke.

Tabela 6: Pregled broja zaključaka o obezbijeđenju poreskog potraživanja putem hipoteke

Godina	Broj zaključaka o obezbjeđenju poreskog potraživanja putem hipoteke	Iznos	Iznos naplaćenih obaveza
2013.god	1059	24.328.959,21	0,00
2014.god.	809	22.102.853,02	0,00
2015.god.	1110	10.451.849,45	0,00

Izvor: Poreska uprava

U toku revizije, Poreska uprava je izvršila analizu o ustanovljenim zalogama na nepokretnim stvarima, nakon čega je upućen nalog područnim jedinicama da otpočnu postupak namirenja poreskih obaveza iz založne nepokretnosti, na način što će poreskim dužnicima dostavljati obavještenja o početku namirenja duga. Slijedi tabelarni pregled hipoteka, i iznosa po PJ PU za period od 2006 godine do dana dospjeća posljednje ustanovljene hipoteke u 2016. godini.

Tabela 7: Pregled broja hipoteka i iznosa po PJ PU

Područne jedinice/ekspoziture	Broj hipoteka	Iznos duga po hipotekama
Ulcinj	237	1.607.017,88
Bar	482	7.662.510,34
Podgorica	436	10.955.341,75
Nikšić	215	5.327.347,65
Pljevlja	65	259.795,25
Berane	92	2.486.405,54
Bijelo Polje	79	1.910.707,34
Herceg Novi	372	15.663.890,43
Budva	119	17.202.171,42
Tivat	202	1.611.208,70
Kotor	613	2.724.684,29
Ukupno	**2912**	**67.411.080,59**

Izvor: Poreska uprava

- Ustanovljeno je 2912 zaloga na nepokretnim stvarima u iznosu od 67.411.080,59€.

6.2. Odloženo plaćanje poreskog duga

Shodno Zakonu o budžetu i fiskalnoj odgovornosti[89] i Uredbi o uslovima za odlaganje naplate poreskih i neporeskih potraživanja[90] Ministarstvo finansija može donijeti rješenje o plaćanju poreskog duga u ratama. Ministarstvo finansija rješenje o plaćanju poreskog duga u ratama dostavlja Sektoru za obradu poreskih prijava i poreskih uplata. U rješenju je naznačena dinamika plaćanja poreskog duga, pod uslovom da poreski obveznik redovno izmiruje tekuće obaveze kao i da Poreskoj upravi - nadležnoj područnoj jedinici dostavi mjenicu kao sredstvo obezbjeđenja poreskog duga. Dakle odlaganje naplate poreskih obaveza, može se odobriti poreskom obvezniku ako je Poreskoj upravi dostavio mjenicu kao sredstvo obezbjeđenja poreskog duga. Mjenica koju poreski obveznik samo potpisuje i ovjerava svojim pečatom (blanko mjenica) služi kao sredstvo izmirenja poreskog duga u ratama. Mjenica je arhivirana kod nadležne područne jedinice i ukoliko poreski obveznik u rokovima predviđenim rješenjem ne izmiruje poreske obaveze, popunjava se do iznosa duga poreskog obveznika i prosljeđuje na naplatu kod banke kod koje poreski obveznik ima račun.

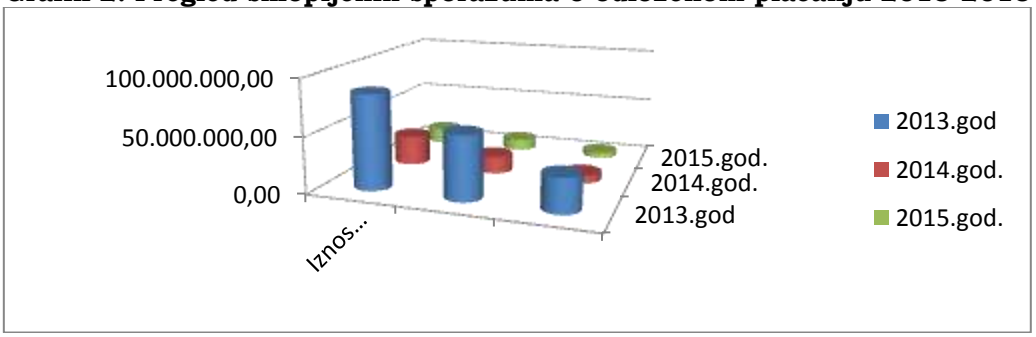
- U okviru revizija završnog računa budžeta, DRI je utvrdila da je Ministarstvo finansija odobravalo plaćanje poreskog duga u 12 mjesečnih rata ili do 6 mjeseci.Kontrolom rješenja, na odabranom uzorku, kod Poreske uprave utvrđeno je da je dio odlaganja poreskog duga odobravan bez instrumenata obezbjeđenja u visini neplaćenih obaveza, što nije u skladu s članom 2 tačka 8 Uredbe o uslovima za odlaganje naplate poreskih i neporeskih potraživanja.[91]

Tabela 8: Pregled sporazuma o odloženom plaćanju

GODINA	Broj sklopljenih sporazuma o odloženom plaćanju	Iznos odloženih obaveza	Iznos dospjelih obaveza	Iznos naplaćenih obaveza
2013.god	151	84.976.565,81	57.337.139,15	30.722.845,97
2014.god.	64	26.856.152,90	15.608.087,45	7.240.864,97
2015.god.	63	14.098.909,85	10.217.717,04	5.009.367,50

Izvor: Poreska uprava

Grafik 2: Pregled sklopljenih sporazuma o odloženom plaćanju 2013-2015



[89] "Sl. list CG" br. 56/14 od 24.12.2014. godine
[90] „Službeni list Crne Gore", br. 033/16 od 27.05.2016
[91] IZVJEŠTAJ O REVIZIJI PREDLOGA ZAKONA O ZAVRŠNOM RAČUNU BUDŽETA CRNE GORE ZA 2015. GODINU broj: 40111/16-011-81/143

Sagledavajući predmetne podatke, može se konstatovati da se procenat naplate odloženih poreskih obaveza kreće nešto ispod 50%..

Revizijom je utvrđeno da od 13 VPO[92]. kojima je odobren zahtjev za odloženo plaćanje poreskog duga, 4 poreska obveznika su pored ostvarene naplate poreskog duga imovinom, ostvarili I mogućnost odloženog plaćanja poreskog duga. (D.O.O „ROKŠPED", PODGORICA, A.D „POBJEDA", PODGORICA, CIJEVNA KOMERC D.O.O. PODGORICA, MARTEX D.O.O. CETINJE).

Nakon što je Ustavni sud je donio Odluku kojom se ukida Uredba o uslovima za odlaganje naplate poreskih i neporeskih potraživanja[93] koju je donijela Vlada CG[94] zbog neusaglašenosti sa Zakonom o budžetu i fiskalnoj odgovornosti[95] koji je stupio na snagu 3. maja 2014. godine, Ministarstvo finansija je donijelo novu Uredbu o uslovima za odlaganje naplate poreskih i neporeskih potraživanja.[96]

Revizijom je utvrđeno sljedeće:

- analize koje sprovodi Poreska uprava je potrebno unaprijediti, te je u tom cilju potrebno zatražiti učešće u seminarima koje organizuje IOTA, ili pomoć eksperata MMF.
- potrebno je ukinuti Uredbu o odloženom plaćanju poreza na dobit pravnih lica ("Sl. list Crne Gore", br. 23/10 od 29.04.2010). Skupština je donijela novi Zakon o budžetu i fiskalnoj odgovornosti koji je stupio na snagu 3. maja 2014. godine. Odredbama člana 87 Zakona utvrđeno je da će se propisi za njegovo sprovođenje donijeti u roku od devet mjeseci od dana njegovog stupanja na snagu i da će se do njihovog donošenja primjenjivati propisi donijeti na osnovu Zakona o budžetu. Kako je rok za donošenje propisa za sprovođenje ovog zakona istekao 3. februara 2015. godine, a uredba nije usaglašena sa Zakonom o budžetu i fiskalnoj odgovornosti, navedena uredba nije u saglasnosti sa Ustavom i zakonom u cjelini, te je potrebno istu ukinuti, kao i sve podzakonske akte koji nijesu usaglašeni sa Zakonom o budžetu i fiskalnom odgovornošću.

[92] Prema važećoj listi VPO (http://www.poreskauprava.gov.me/rubrike/Veliki_poreski_obveznici) /datum objave 06.11.2015. god./

[93] "Sl.list CG ", br. 67/09, 23/10, 62/10 i 53/13

[94] "Sl.list CG", br. 24/16

[95] "Službeni list Crne Gore", br. 20/14. i 56/14.

[96] "Službeni list Crne Gore", br. 033/16 od 27.05.2016

Aneks VII - **Prestanak poreske obaveze**

Do prestanka poreske obaveze dolazi kada u realnom životu nastupe činjenice kojima objektivno pravo priznaje snagu da mogu da dovedu do tog prestanka.

Prestanak poreske obaveze može biti relativan (sukcesija[97]), i apsolutan. Apsolutan prestanak poreske obaveze dolazi u slučaju smrti obveznika(ako nije došlo do sukcesije), stečaj, likvidacija, poresko oslobođenje, propast predmeta, prekid radnog odnosa, prestanaka prava na koje se plaća porez i dr. Odredbe ZPA nijesu dosledne u razlikovanju prestanka poreske obaveze od gašenja poreskog duga: u oba slučaja upotrebljava se izraz "prestanak poreske obaveze"[98],. "Poreska obaveza" u smislu člana 71 ZPA može da prestane na više načina i to:

1) naplatom poreza;
2) zastarjelošću poreza;
3) na drugi zakonom propisani način.

Kod zastarelosti se podrazumijeva prestanak nekog prava zbog njegovog nevršenja u zakonom određenom periodu. ZPA uređuje nastupanje zastarelosti prava:

- **Zastarjelost prava na utvrđivanje poreza** (pravo na utvrđivanje poreske obaveze zastarijeva u roku od pet godina od isteka godine u kojoj je tu obavezu trebalo utvrditi).[99]
- **Zastarjelost prava na naplatu poreza** (pravo na naplatu poreza zastarijeva u roku od pet godina od isteka godine u kojoj je porez utvrđen, kao što I zastarijeva pravo na naplatu kamate i troškova postupka. Rok zastarjelosti prava naplate poreza prekida se bilo kojom službenom radnjom preduzetom od strane poreskog organa. Rok zastarjelosti ne teče za vrijeme dok traje postupak kod suda ili za slučaj da se poreski obveznik fizičko lice nalazi izvan Crne Gore neprekidno u trajanju dužem od šest mjeseci. U slučaju da je poreski obveznik u postupku stečaja, rok zastare iz stava 1 ovog člana se produžava za šest mjeseci od dana završetka postupka. Ukoliko se poreskom obvezniku odobri produžnje roka za izmirenje poreske obaveze, rok zastarjelosti prava na naplatu produžava se za taj period).[100]
- **Zastarjelost prava na povraćaj poreza** (Pravo na povraćaj više plaćene poreske obaveze zastarijeva u roku od tri godine od isteka godine u kojoj je izvršena preplata. Pravo na povraćaj poreskog kredita zastarijeva u roku od godinu dana od dana brisanja poreskog obveznika iz registra poreskih obveznika).[101]
- **Zastarjelost pokretanja i vođenja prekršajnog postupka za poreske prekršaje** (prekršajni postupak ne može se pokrenuti ni voditi ako proteknu tri godine od dana kada je prekršaj izvršen).[102]

[97] Sukcesija- prelazak subjektivnih prava i obaveza sa jednog subjekta(pravnog prethodnika) na drugog subjekta (pravnog sledbenika)
[98] Član 71a ZPA
[99] Član 100 ZPA
[100] Član 101 ZPA
[101] Član 102 ZPA
[102] Član 102a ZPA

- **Apsolutni rok zastarjelosti** (pravo na utvrđivanje, naplatu i povraćaj poreza uvijek zastarjeva u roku od 10 godina od isteka godine u kojoj je porez trebalo utvrditi, naplatiti, odnosno u kojoj je izvršena preplata).[103]

Zastarelost prava na utvrđivanje poreza i sporednih poreskih davanja počinje da teče od prvog dana naredne godine od godine u kojoj je trebalo utvrditi porez, odnosno sporedno poresko davanje, a zastarelost prava na naplatu poreza i sporednih poreskih davanja od prvog dana naredne godine u godini u kojoj je obaveza poreskog dužnika dospjela za plaćanje.

Zastarelost se prekida svakom radnjom PU preduzetom protiv poreskog dužnika u cilju utvrđivanja i naplate poreza. Posle prekida zastarelost počinje da teče ispočetka, a vrijeme koje je proteklo ne računa se u zakonom određeni rok za zastarelost. Na zastarelost Poreska uprava pazi po službenoj dužnosti. Po isteku roka apsolutne zastarelosti (10 godina), donosi se rješenje o prestanku poreske obaveze.

[103] Član 103 ZPA

Aneks VIII - **Dug obveznika koji su u stečaju**

Imajući u vidu evidentan rast duga poreskih obveznika kod kojih je pokrenut stečajni postupak, kontrolnom revizijom je obuhvaćen dug obveznika koji su u stečaju. Poreski dug koji je evidentiran na dan 31.12. 2015. godine iznosio je 587.688.851,18€ a odnosio se na dug po osnovu:

1. Objedinjene napate poreza i doprinosa (novi sistem) - **151.770.505,77€;**
2. Obaveza koje se uplaćuju na pojedinačne račune (stari sistem) **435.918,345,31€.**

U iznos poreskog duga je uračunat iznos duga obveznika kod kojih se ne mogu sprovoditi mjere naplate ili je taj postupak otežan u iznosu od **195.292.325,44€.** Radi se o dugu obveznika koji su u stečaju, obveznika koji su prestali sa obavljanjem djelatnosti nakon okončanog stečajnog postupka kao i iznos duga obveznika kojima je izvršen prestanak registracije (fizička lica). Ukupan dug preduzeća u stečaju (aktivni + prestali) iznosi **139.623.581,34€** od kojeg je osnovni dug **117.322.295,95€** a kamata **22.301.285,39€.** Podjela navedenog duga je data u sledećoj tabeli.

Tabela 9: Dug preduzeća u stečaju (aktivni + prestali)

UKUPAN DUG	**POJEDINAČNI RAČUNI**	**435.918,345,31**
	JEDINSTVENI RAČUN	**151.770.505,77**
	UKUPNO	**587.688.851,18**
Dug – Stečaj	Osnovni dug	91.702.379,66
– aktivni	kamata	15.252.998,00
	Ukupno	**106.955.377,66**
Dug - Stečaj	Osnovni dug	25.619.916,29
– prestanak registracije	kamata	7.048.287,39
	Ukupno	**32.668.203,68**
Dug - fizička lica...	Osnovni dug	34.658.259,83
– prestanak registracije	kamata	20.990.484,27
	Ukupno	**55.648.744,10**

Izvor: Poreska uprava

Ukoliko je nad poreskim obveznikom pokrenut stečajni postupak, stečajni sudija donosi rješenje o otvaranju stečajnog postupka i određuje stečajnog upravnika. Privredni sud po službenoj dužnosti dostavlja CRPS-u[104] rješenje o otvaranju stečajnog postupka, koji nakon unošenja podataka o istom, dostavlja akta CROO-u, na dalju nadležnost.[105] Nova „izmijenjena" rješenja (opšta, odnosno PDV registracija), uručuju se stečajnom upravniku ili licu koje on ovlasti.

[104] Centralni registar privrednih subjekata

[105] Evidentiranje stečaja u CROO, preko aplikacije za registraciju (promjene/dopune podataka), vrši se unošenjem podataka o stečaju (naziv organa, datum pokretanja stečajnog postupka, broj registarskog uloška, ime i prezime i JMBG stečajnog upravnika), kao i izmjenom u samom nazivu poreskog obveznika, gdje se dodaje riječ „U STEČAJU".

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o privrednim društvima[106], Poreska uprava preuzela registraciju privrednih subjekata, vođenje registra privrednih društava kao i arhivu CRPS, koji je bio osnovan pri Privrednom sudu u Podgorici.

- Kontrolnom revizijom je nakon analize podataka traženih od CRPS-a **evidentiran tendencija rasta broja privrednih subjekata koji su izbrisani iz registra po skraćenom postupku likvidacije** (u 2015 - 1119 privrednih subjekata), što se može utvrditi iz tabelarnog prikaza.

Godina	Broj privrednih subjekata koji su izbrisani iz registra po postupku skraćene likvidacije	Broj privrednih subjekata koji su izbrisani iz registra nakon sprovedenog stečajnog postupka	Ukupan broj privrednih subjekata koji su izbrisani iz CRPS	Ukupan broj privrednih subjekata koji su registrovani u CRPS
2013	808	356.	2432	3797.
2014	735	401.	3051	3730.
2015	1119	316	920	3642.

Izvor: CRPS

Kod dužnika kod kojih je pokrenut stečajni i likvidacioni postupak, dug je često nenaplativ, a postupci na sudu traju i po više godina. Kod zastupanja pred nadležnim sudovima u likvidacionim i u stečajnim postupcima ostvarena je zadovoljavajuća saradnja između PU I Zaštitnika imovinsko pravnih interesa CG[107], u smislu blagovremene razmjene podataka. Zakon o privrednim društvima[108], u članu 24a, propisuje da se dobrovoljna likvidacija može sprovesti po skraćenom postupku, ako poslije donošenja odluke o dobrovoljnoj likvidaciji svi akcionari daju na sudu ovjerene izjave da su izmirene sve obaveze društva prema povjeriocima, uključujući i obaveze prema zaposlenima.

- Kontrolnom revizijom je konstatovano da postoji **mogućnost zloupotrebe** člana 24a Zakona o privrednim društvima, kao i mogućnost zloupotrebe instituta stečaja[109], u smislu da je uočena česta pojava kod poreskih obveznika koji su u stečaju da osnivaju novu firmu.

„Poreski obveznik koji je prestao sa obavljanjem djelatnosti dužan je da nadležnoj područnoj jedinici podnese prijavu JPR, sa naznakom- prestanak opšte poreske registracije, dostavi odgovarajuće rješenje (potvrdu) o prestanku obavljanja djelatnosti, izdato od nadležnog organa za vođenje registra i vrati original rješenje/potvrdu o registraciji (opšta, PDV, akcizna) koje mu je izdao poreski organ.

[106] "Sl. list CG",broj 36/11 od 27.07.2011. godine

[107] Zaštitnik imovinsko - pravnih interesa zastupa CG, njene organe i javne službe čiji je osnivač država, a nemaju svojstvo pravnog lica, pred sudovima i drugim državnim organima zastupa Zaštitnik imovinsko - pravnih interesa Crne Gore

[108] "Službeni list Republike Crne Gore", br. 006/02 od 08.02.2002, Službeni list Crne Gore", br. 017/07 od 31.12.2007, 080/08 od 26.12.2008, 040/10 od 22.07.2010, 036/11 od 27.07.2011, 040/11 od 08.08.2011

[109] ZAKON O STEČAJU "Službeni list Crne Gore", br. 001/11 od 11.01.2011

Ukoliko je poreski obveznik bio registrovan za PDV i akciznu registraciju, neophodno je prvo odraditi te prestanke, kako bi se onda sproveo postupak prestanka opšte poreske registracije.

Nadležna područna jedinica Poreske uprave je dužna da u roku od 5 radnih dana od dana prijema obavještenja od nadležnog organa za vođenje registara, odnosno prijema prijave JPR od poreskog obveznika, izvrši promjene u CROO, odnosno da u roku od 30 dana donese rješenje o prestanku opšte poreske registracije".

- navedeno predstavlja jedan od uzroka širenja nelikvidnosti, pa tako i Privredna komora ukazuje na činjenicu je da više privrednih društava istog osnivača imaju i isto lice kao izvršnog direktora, te su sugerisali sprovođenje prioritenih mjera za sprečavanje zloupotreba u ovoj oblasti.

- potrebno razmotriti cjelishodnost pokretanja procedure donošenja **Zakona o privremenom ograničenju prava obavljanja privrednih i drugih djelatnost**i, kojim bi se utvrdili osnovi za privremeno ograničenje prava domaćeg ili stranog, fizičkog ili pravnog lica, na sticanje i vršenje članskih prava, sticanje svojstva preduzetnika, registraciju upravljačkog prava, prava nadzora, prava zastupanja i prava obavljanja privredne djelatnosti, u privrednom društvu, javnom preduzeću, ogranku i predstavništvu stranog privrednog društva, preduzetniku ili drugom pravnom licu koje obavlja privrednu delatnost u skladu sa zakonom i koje je registrovano u CRPS, predmet, sadržina, postupak i način vođenja Registra lica sa privremenim ograničenjem prava u privrednom subjektu, pravne posledice registracije, način upotrebe i korišćenja podataka iz Registra, kao i druga pitanja od značaja za privremeno ograničenje prava u privrednom subjektu.

- za slučaj donošenja navedenog zakona, **potrebno je da CRPS formira listu diskvalifikovanih** privrednih subjekata čime će se podići nivo pravne sigurnosti i spriječiti zloupotrebe i poslovne prevare.

Jedinstvena elektronska baza podataka CRPS obezbijediće uslove da se, po prvi put, na jednom mjestu, mogu sagledati informacije o nivou poslovne i profesionalne pouzdanosti i odgovornosti privrednih subjekata kao i da se, u neposrednoj budućnosti, ovi podaci mogu razmijeniti sa srodnim privrednim registrima u regionu i Evropi. Direktiva Evropskog Parlamenta i Savjeta o uslugama na unutrašnjem tržištu 2006/123/EC propisuje odredbe o administrativnoj saradnji država i ohrabrivanje razvoja pravila ponašanja po određenim pitanjima, a najprije razmjenu podataka o dobroj reputaciji davalaca usluga (preduzeća). Ovo se prije svega odnosi na disciplinske, adminstrativne ili krivične sankcije i odluke koje se tiču bankrotstva ili nesolvetnosti, a koje su direktno relevantne za kompetentnost davaoca usluge ili njegovu profesionalnu pouzdanost.

Registracija poreskih obveznika, obveznika doprinosa i osiguranika u Centralni registar obveznika i osiguranika (CROO) uređena je: Zakonom o objedinjenoj registraciji i sistemu izvještavanja o obračunu i naplati poreza i doprinosa (''Sl. list RCG'', br. 29/05 i «Sl. list CG», br. 75/10 i 40/11) i podzakonskim aktom donesenim za provođenje tog Zakona: Pravilnik o obliku i sadržini jedinstvene prijave za registraciju poreskih obveznika, obveznika doprinosa i osiguranika u Centralni registar (''Službeni list Crne Gore'', br. 10/10 i 32/10), kao i Zakonom o poreskoj administraciji ("Sl. list RCG", br. 65/01 i 80/04 i "Sl. list CG", br. 20/11 i 28/12), Zakonom o privrednim društvima ("Sl. list RCG", br. 06/02 i "Sl. list CG", br. 17/07...40/11) i Zakonom o opštem upravnom postupku ("Sl. list RCG", br. 60/03 i "Sl. list CG", br. 32/11).

Pored navedenih propisa u postupku registacije poreskih obveznika, obveznika doprinosa i osiguranika, primjenjuju se i odredbe sljedećih zakona: Zakon o radu ("Sl. list CG", br. 49/08...66/12), Zakon o penzijskom i invalidskom osiguranju ("Sl. list RCG", br. 54/03...47/07 i "Sl. list CG", br. 12/07...38/13), Zakon o zdravstvenom osiguranju ("Sl. list RCG", br. 29/04...29/05 i "Sl. list CG", br. 12/07...36/13), Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje ("Sl. list RCG", br. 13/07...62/13), Zakon o zapošljavanju i radu stranaca (''Sl.list CG '',br. 22/08 i 32/11),Zakon o sprječavanju nelegalnog poslovanja ("Sl. list CG", br. 22/13)i dr.

Registracija poreskih obveznika, obveznika doprinosa i osiguranika, u skladu sa Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji Poreske uprave, vrši se u organizacionoj cjelini Poreske uprave–Sektor za usluge i registraciju (Odsjek za registraciju poreskih obveznika, obveznika doprinosa i osiguranika - CROO) i u 8 Područnih jedinica (Filijala za pružanje usluga poreskim obveznicima i registraciju) sa pripadajućim ekspoziturama (13), za ukupno 23 opštine. Za novoosnovane opštine u Crnoj Gori: Petnjica i Gusinje, registracija se, do daljeg, vrši u opštinama Berane (za Petnjicu) i Plav (za Gusinje).

Dakle, Poreska uprava se, kao i ostali učesnici u privednom prometu, suočava sa problemom otežane naplate potraživanja od kompanija koje zbog nelikvidnosti i nesolventnosti nijesu u mogućnosti da redovno izvršavaju svoje finansijske obaveze. U skladu sa legislativom koja reguliše oblast stečajnog postupka, obaveze stečajnog dužnika prema svim povjeriocima, uključujući i Poresku upravu, miruju do okončanja stečajnog postupka. Poreska uprava očekuje da će jedan dio obaveza koje duguju kompanije kod kojih je u toku stečajni postupak, a koje posjeduju pokretnu i nepokretnu imovinu, biti naplaćen okončanjem istog, odnosno prodajom stečajne mase. S druge strane, kod poreskih obveznika koji ne posjeduju imovinu, mogućnost naplate potraživanja ne postoji. Radi se o dijelu teško naplativog ili potpuno nenaplativog duga od preduzeća koja se nalaze na crnoj listi Poreske uprave, jer se nakon prodaje imovine preduzeća u stečaju u najvećem broju slučajeva jedva isplate potraživanja radnika, obično u minimalnim iznosima, dok država, čija se potraživanja svrstavaju u drugi isplatni red, kao i povjerioci iz trećeg isplatnog reda i manjinski akcionari, najčešće ne uspijevaju da naplate potraživanja zbog nedostatka novca.

8.1. Lični indentifikacioni broj

Sagledavajući stanje u javnim finansijama DRI cjeni da bi u sklopu reforme državne uprave bilo svrsishodno i donošenje Zakona o ličnom identifikacionom broju čime bi se započeo postupak uvođenja ličnog identifikacionog broja (LIB-a) u pravni sastav Crne Gore.

Cilj uvođenja LIB-a bio bi stavaranje jedinstvenog identifikatora osoba, koji bi bio zakonski prihvaćen od strane svih javnopravnih tijela Crne Gore.

Stvaranjem jedinstvenog identifikatora osoba u svim službenim evidencijama posljedično se stvaraju i preduslovi za informatičku razmjenu podataka između javnopravnih tijela. Jedino informatičkom razmjenom podatka javnopravna tijela ekonomično i efikasno razmjenjuju potrebne podatke iz službenih evidencija za blagovremenuo i dosljedno sprovođenje svih upravnih, poreskih i kaznenih postupaka. S obzirom na navedeno LIB je prepoznat kao jak instrument koji će kroz brzu razmjenu podataka:

- omogućiti pravedan poreski sistem koji će upoređivanjem prijavljenih prihoda i primitaka uz nabavku imovine ili utroškom sredstava za potrošnju ukazivati na realnost prijavljivanja poreskih obaveza,
- omogućiti praćenje neprijavljenih, a oporezivih transakcija, te navedenim stvoriti pravni sistem utemeljen na pravednosti i povjerenju poreskih obveznika i građana u efikasan poreski i pravni sistem Crne Gore.
- stvoriti pravedan sistem socijalnih davanja utemeljen ne samo na dohodovnom već i na imovinskom cenzusu, te time omogućiti otkrivanje nelegalnih zahtjeva za socijalnim naknadama,
- omogućiti sistemsku borbu protiv korupcije poređenjem trenutnog sticanja imovine te postojećih opravdanih izvora sredstava za njezino stjecanje

Poreska uprava bi bila **tijelo nadležno za dodjelu** LIB-a i upis LIB-a.

- Puna primjena LIB-a predstavlja sinonim za brzu, ekonomičnu i efikasnu informatičku razmjenu podataka, koja zamjenjuje "put papira" koje stranke inače dostavljaju u postupcima. Za valjanu informatičku razmjenu podataka utemeljenu na zakonskim propisima, potrebno je stvoriti i pravni okvir za takvu razmjenu podatka. Stoga bilo bi **potrebno donijeti izmjene i dopune** Zakona o poreskoj administraciji propisujući dokumente, kao i uslove za informatičku razmjenu podataka.

Poreska uprava, polazeći od novog načina informatičke razmjene podataka, uspostavila bi sistem informatičke razmjene podataka s nosiocima podataka o imovini. Imovina ima veliko značenje u nizu poreznih postupaka:

1. Izvršenje - mjera naplate primjerena iznosu duga, obuhvaćena sva imovina;
2. Nadzor - obuhvat povezanih društava;
3. Procjena dohotka - poređenjem nabavke imovine i sredstava za potrošnju s prijavljenim prihodima i primicima;
4. Utvrđivanje poreza na dohodak i poreza na dobit - praćenje iskazivanja poresko dopustivih troškova (automobili, stan...);
5. Takse- izdavanje potvrda za oslobođenje od sudskih i javnobilježničkih taksi, odlučivanje o oslobođenju od plaćanja upravnih taksi;
6. Porez na promet nekretnina - utvrđivanje prava na oslobođenje .

Na osnovu preuzimanja podataka o osnivačima/članovima društava bilo bi potrebno da Poreska uprava izradi programska rješenja za praćenje povezanih društava te povezanih lanaca upravo radi mogućnosti praćenja poslovnih odnosa između društava.

Nadalje, uspostava informatičke razmjene podataka omogućuje dvosmjernu komunikaciju između Poreske uprave i povezanih evidencija:

1. evidencije signaliziraju poresko zanimljive događaje Poreskoj upravi čim se isti dogode (Poreska uprava za nekoliko sekundi raspolaže potrebnim informacijama), i
2. Poreska uprava postavlja upit po LIB-u za potrebe sprovođenja poreskih postupaka (izvršenje, nadzor, i dr.), institucije dostavljaju odgovor o imovini uredno upisanoj u nadležne institucije unutar roka od nekoliko sekundi.

Sva komunikacija odvija se bez "puta papira", bez troškova dostave, bez čekanja odgovora te bez odlaska u institucije koje raspolažu potrebnim podacima, a sve u okviru nekoliko sekundi. Upravo takva razmjena podataka omogućava da poreskii postupci budu brzi i efikasni jer se:

- ne gubi bespotrebno vrijeme na pisanje dopisa o dostavi podataka te na prikupljanje podataka, a čime se smanjuju operativni troškovi, pojednostavljuje administracija,
- omogućava obrađivanje daleko većeg broja predmeta,
- isključuje diskreciono pravo u sprovođenju poreskih postupaka, s obzirom da sistem prepoznaje poreske obveznike kod kojih se javlja nesrazmjer između prijavljenih prihoda i primitaka te sticanja imovine i trošenja sredstava,
- omogućuje efikasno izvršenje pravovremenim saznanjem o sticanju imovine i
- omogućuje pravovremeno raspolaganje podacima o imovini osobe.

Puna primjena LIB-a će se odraziti i u dijelu borbe protiv korupcije s obzirom na mogućnost Poreske uprave da u trenutku sticanja imovine upoređuje vrijednost sticanja sa opravdanim izvorima sticanja imovine te zavisno od toga pokreće vezujuće postupke. Novi način sprovođenja naplate na novčanim sredstvima postavljen na LIB-u kao ključnom identifikatoru u pronalaženju podataka o računima, a time i novčanim sredstvima kojima obveznik raspolaže.

Jednoznačnim upisom osoba putem LIB-a te postojanjem baze objedinjenih stalno ažurnih podataka o osobama (evidencija o LIB-u u Poreskoj upravi) omogućiće da sva javnopravna tijela, u skladu sa zakonskim ovlastima, mogu stalno ažurirati svoje evidencije. Time se osigurava, osim uspješnog i pravilnog sprovođenja postupaka (uručenje na ispravne adrese, pokretanje postupka odmah po rješenju o nasljeđivanu, brisanju), i dugoročno prevazilaženje dosadašnjih problema (izostanak središnje vezujuće baze podataka, neefikasna, periodična i greškama sklona razmjena podataka).

Za poreske obveznike, ovakav sistem bi pojednostavio administraciju, omogućio efikasne mehanizme revizije ostvarenih prava, poboljšao usluge poreskim obveznicima i građanima te doprinio povjerenju u poreski i pravni system Crne Gore.

Sobzirom da je u toku projekat "Reforma poreske administracije" a uzimajući u obzir činjenicu da je i Ministarstvo za informaciono društvo i telekomunikacije u Programu rada za 2016. godinu[110] identifikovalo sljedeće ciljeve: sprovođenje i unapređenje propisa u upravnim oblastima, unapređenje informatičke infrastrukture državnih organa i organa uprave, unapređenje institucionalne saradnje, **da je LIB potrebno uvesti radi standardizacije u informatizaciji državne uprave i službenih evidencija ustanova s javnim ovlaštenjima** i u vezi sa stim DRI **predlaže** da Vlada razmotri potrebu izrade:

- Zakona o privremenom ograničenju prava obavljanja privrednih i drugih djelatnosti i
- Zakona o ličnom identifikacionom broju.

[110] koje se temelji na obavezama koje proizilaze iz: Ustava Crne Gore, zakona i drugih propisa iz nadležnosti Ministarstva, Programa rada Vlade za 2016. godinu, Zaključaka Vlade, Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju, obaveza iz Pregovaračkog poglavlja 10 - Informatičko društvo i mediji