



**GLAVNA SLUŽBA
ZA REVIZIJU JAVNOG SEKTORA
REPUBLIKE SRPSKE**

78000 Banja Luka, Vuka Karadžića 4
Republika Srpska, BiH
Tel: +387(0)51/247-408
Faks: +387(0)51/247-497
e-mail: revizija@gsr-rs.org

**Izveštaj revizije učinka
POSEBNI NAČINI NAPLATE PORESKOG DUGA**

Broj: RU002-17

Banja Luka, maj 2018. godine

SADRŽAJ

LISTA SKRAĆENICA	1
PREDGOVOR	2
REZIME.....	4
1. UVOD.....	6
1.1. Pozadina i motivi revizije	6
1.2. Svrha revizije i revizorska pitanja.....	7
1.3. Dizajn i metodološki okvir.....	7
1.3.1. Obim revizije i ograničenja	7
1.3.2. Izvori revizijskih dokaza.....	8
1.3.3. Metode prikupljanja i analize revizijskih dokaza	8
1.3.4. Kriterijumi revizije	9
1.4. Sadržaj i struktura izvještaja.....	9
2. OPIS PREDMETA REVIZIJE	11
2.1. Opis predmeta revizije	11
2.2. Pravna regulativa karakteristična za oblast.....	11
2.3. Uloge, nadležnosti i odgovornosti institucija	13
3. NALAZI.....	14
3.1. Uslovi za provođenje mjera odgođenog plaćanja poreskog duga.....	14
3.2. Efikasnost uspostavljenih mjera odgođenog plaćanja poreskog duga17	
3.2.1. Primjena odgođenog plaćanja poreskog duga.....	17
3.2.2. Provođenje i praćenje naplate po odobrenim rješenjima	20
3.2.3. Doprinos odgođenog plaćanja smanjenju poreskog duga	24
3.3. Nadzor i izvještavanje o provedenim mjerama odgođenog plaćanja poreskog duga.....	25
4. ZAKLJUČCI.....	30
5. PREPORUKE	32
5.1. Preporuke za Ministarstvo finansija:.....	32
5.2. Preporuke za Poresku upravu Republike Srpske.....	33
6. PRILOZI UZ IZVJEŠTAJ	34

POSEBNI NAČINI NAPLATE PORESKOG DUGA

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske je na osnovu Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske, a u skladu sa ISSAI okvirom revizije za javni sektor koji je relevantan za reviziju učinka, provela reviziju učinka „Posebni načini naplate poreskog duga“.

Osnovna svrha ove revizije je da ispita da li Ministarstvo finansija i Poreska uprava Republike Srpske efikasno provode mjere odgođenog plaćanja poreskog duga i na osnovu provedenog ispitivanja ponude preporuke čijom implementacijom je moguće unaprijediti efikasnost odgođenog plaćanja poreskog duga. Revizija je ispitivanja obavila u Ministarstvu finansija i Poreskoj upravi Republike Srpske. Rezultati ispitivanja prikazani su u ovom izvještaju.

Ovom revizijom obuhvaćen je vremenski period od pet godina, 2013–2017. godina.

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske, u skladu sa odredbama Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske, je dostavila Nacrt izvještaja Ministarstvu finansija i Poreskoj upravi Republike Srpske.

Na Nacrt izvještaja Poreska uprava Republike Srpske je dostavila primjedbe. U Izvještaju revizije nije bilo korekcija u odnosu na Nacrt izvještaja iz razloga što primjedbama nisu ponuđeni novi argumenti, niti protivargumenti na temelju kojih bi revizija mogla izvršiti korekcije u nalazima revizije, a što bi uticalo na konačne zaključke i preporuke.

Provedena revizija pokazala je da postoji prostor i potreba za unapređivanjem postupka odgođenog plaćanja poreskog duga u pogledu efikasnosti i efektivnosti, kako bi na taj način ono bilo u funkciji ispunjavanja ciljeva postavljenih u ekonomskim politikama i ciljeva utvrđenih u zakonima koji se odnose na materiju poreskog duga.

Konačan izvještaj je dostavljen svim institucijama kojim se, u skladu sa Zakonom o reviziji javnog sektora Republike Srpske, ovakav izvještaj treba uputiti. Izvještaj će biti dostupan javnosti putem internet stranice Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske, www.gsr-rs.org.

Izvještaj sadrži preporuke upućene Ministarstvu finansija i Poreskoj upravi Republike Srpske. Implementacijom ovih preporuka moguće je unaprijediti efikasnost provođenja odgođenog plaćanja poreskog duga.

Glavni revizor Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske donio je Odluku da se provede ova revizija učinka. Reviziju je proveo revizorski tim u sastavu mr Bojan Dragišić, vođa revizorskog tima, Veliborka Lalić, član revizorskog tima i Momir Crnjak, član revizorskog tima.

Zamjenica glavnog revizora

Božana Trninić

LISTA SKRAĆENICA

RS	Republika Srpska
BiH	Bosna i Hercegovina
NS RS	Narodna skupština Republike Srpske
Vlada RS	Vlada Republike Srpske
VRI	Vrhovna revizorska institucija
GSRJS RS	Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske
MF	Ministarstvo finansija
PURS	Poreska uprava Republike Srpske
PC	Područni centri Poreske uprave Republike Srpske
PC BL	Područni centar Banja Luka
PC BJ	Područni centar Bijeljina
PC PD	Područni centar Prijedor
PC IS	Područni centar Istočno Sarajevo
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions (Međunarodni standardi Vrhovnih revizijskih institucija)
RN	Redovna naplata
PN	Prinudna naplata
IOB 6A	Analitički izvještaj o prinudnoj naplati
IOB 6B	Sintetički izvještaj o prinudnoj naplati
IOB 7A	Izvještaj o izmirenju poreskog duga po rješenjima Ministarstva finansija o odgođenom plaćanju
IOB 7B	Izvještaj o izmirenju poreskog duga po rješenjima Poreske uprave Republike Srpske o odgođenom plaćanju
KM	Konvertibilna marka

PREDGOVOR

Prema ISSAI okviru revizije, revizija javnog sektora podrazumijeva tri vrste revizije: finansijsku reviziju (reviziju finansijskih izvještaja), reviziju usklađenosti i reviziju učinka.¹

Revizije učinka koje provode VRI su nezavisna, objektivna i pouzdana ispitivanja vlade, vladinih i drugih institucija javnog sektora, odnosno programa, aktivnosti i procesa u nadležnosti vlade i vladinih institucija u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Principi ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti mogu se definisati na sljedeći način:²

- Princip ekonomičnosti podrazumijeva svođenje troškova resursa na najmanju moguću mjeru. Korišćeni resursi trebaju biti na raspolaganju pravovremeno, u odgovarajućoj količini i uz odgovarajući kvalitet, te po najboljoj cijeni.
- Princip efikasnosti podrazumijeva najbolje moguće iskorištavanje raspoloživih resursa. Vezan je za odnos korištenih resursa i izlaznih vrijednosti ostvarenih u pogledu količine, kvaliteta i rokova.
- Princip efektivnosti odnosi se na ispunjavanja postavljenih ciljeva i postizanje predviđenih rezultata.

Revizija učinka često obuhvata analizu uslova koje je neophodno obezbijediti kako bi se mogli poštovati principi ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Ti uslovi mogu obuhvatati praksu i postupke dobrog upravljanja kojima se obezbjeđuje ispravno i pravovremeno obavljanje usluga.

Pored termina revizija učinka, u teoriji i praksi revizije pojavljuju se i drugi termini, kao revizija uspjeha/uspješnosti, revizija ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti (revizija 3E) i revizija vrijednosti za novac. Pomenuti termini u revizijskoj terminologiji suštinski imaju isto značenje.

U osnovi, revizijom učinka daje se odgovor na sljedeća pitanja:

- da li se rade pravi poslovi;
- da li se poslovi rade na pravi način.

Revizija efektivnosti daje odgovor na pitanje da li se rade pravi poslovi, a revizija ekonomičnosti i efikasnosti da li se poslovi rade na pravi način.

„Osnovni cilj revizije učinka je promocija ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Ona takođe doprinosi odgovornosti i transparentnosti.“
ISSAI 300

Mandat revizije učinka po pravilu je regulisan zakonom koji tretira reviziju javnog sektora. Pravni osnov za provođenje revizije učinka sadržan je u odredbama Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske. U odredbama Zakona o reviziji javnog sektora Republike Srpske regulisano je da je Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske obavezna da vrši:

- finansijsku reviziju;
- reviziju učinka;
- druge specifične revizije.

¹ ISSAI 100 paragraf 22

² ISSAI 300 paragraf 11

U dijelu koji se odnosi na reviziju učinka Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske reguliše sljedeće:

„Glavna služba za reviziju, u skladu sa ovim zakonom i standardima revizije za javni sektor, sprovodi reviziju učinka, a na osnovu nadležnosti iz člana 13. ovog zakona.

Revizija učinka je aktivnost Glavne službe za reviziju koja podrazumijeva ispitivanje procesa, programa i projekata u nadležnosti Vlade Republike Srpske i institucija javnog sektora u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Rezultate revizije učinka Glavna služba za reviziju prezentuje posredstvom konačnog izvještaja o sprovedenoj reviziji učinka.

Vlada i revidirane institucije obavezni su da u roku od 60 dana od dana prijema konačnog izvještaja o sprovedenoj reviziji učinka sačine Akcioni plan za sprovođenje preporuka revizije učinka i da ga dostave Glavnoj službi za reviziju i nadležnom skupštinskom odboru radi praćenja sprovođenja datih preporuka.“

Odredbe zakona koje se odnose na planiranje i pristup reviziji, provođenje revizije, ovlašćenja za prikupljanje podataka i informacija i izvještavanje o reviziji, primjenjuju se kako na finansijsku reviziju tako i na reviziju učinka.

Institucije javnog sektora (Vlada RS, ministarstva, vladine agencije, jedinice lokalne samouprave, javna preduzeća, javne ustanove i drugi) u izvršavanju osnovnih funkcija utvrđenih zakonima i drugim propisima angažuju raspoložive resurse (personalne, materijalne, finansijske i druge).

Institucije javnog sektora koje izvršavaju povjerene im funkcije imaju javnu odgovornost za svoj rad prema Narodnoj skupštini Republike Srpske i javnosti uopšte. Javna odgovornost podrazumijeva da Narodna skupština Republike Srpske i javnost imaju pravo i potrebu da budu informisani o radu institucija javnog sektora. Narodna skupština Republike Srpske i javnost ispoljavaju interesovanje da li su resursi koje su institucije javnog sektora angažovale obavljajući osnovne funkcije, uključujući i budžetska sredstva, korišćeni uz uvažavanje principa ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Na ovaj zahtjev Narodne skupštine Republike Srpske i javnosti odgovor ne može u potpunosti dati finansijska revizija, te je u cilju ispunjavanja zahtjeva Narodne skupštine Republike Srpske i javnosti, potrebna revizija učinka. Ova revizija će nezavisno i profesionalno utvrditi da li se institucije javnog sektora prilikom izvršavanja osnovnih funkcija pridržavaju principa ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Izvještaji revizije učinka, kao osnovni proizvod revizijskog procesa, su dobra osnova za promjene u organizaciji, načinu funkcionisanja i upravljanju resursima, zatim kvalitetnijim i korisnički orjentisanim uslugama, kao i za podizanje javne odgovornosti na viši nivo. Izvještaji revizije učinka su i u funkciji promovisanja dobrog upravljanja i javnosti rada institucija javnog sektora.

Upravljanje javnim sektorom podrazumijeva i unapređenje efikasnosti i efektivnosti rada javnih institucija. Reviziju učinka treba posmatrati kao institucionalni instrument upravljanja javnim sektorom. U uslovima kada raspoložimo oskudnim resursima i kada je evidentan jaz između raspoloživih resursa i potreba, a posebno u uslovima reformi u mnogim segmentima i strukturama javnog sektora, revizija učinka posebno dobija na značaju.

REZIME

GSR JS RS je provela reviziju učinka pod nazivom „Posebni načini naplate poreskog duga”. Predmet ove revizije je odgođeno plaćanje poreskog duga kao jedini u kontinuitetu prisutan poseban način naplate poreskog duga. Osnovna svrha ove revizije jeste da ispita da li MF i PURS efikasno provode mjere odgođenog plaćanja poreskog duga i na osnovu provedenog ispitivanja ponude preporuke čijom implementacijom je moguće unaprijediti efikasnost odgođenog plaćanja poreskog duga.

Rezime nalaza, zaključaka i preporuka ove revizije dajemo u nastavku.

Vlada RS je u kontinuitetu predlagala i donosila zakonske i podzakonske propise kako bi njihovom primjenom s jedne strane olakšala funkcionisanje privrednih društava i preduzetnika a s druge strane omogućila bolju naplatu poreskog duga. Međutim, timu koji je proveo reviziju nisu prezentovane analize o stanju, strukturi i kretanju poreskog duga, rizicima koji se odnose na naplatu poreskog duga, potrebi preduzimanja određenih mjera i procjeni uticaja tih mjera na funkcionisanje poreskih dužnika, njihov finansijski položaj i uticaj na stanje i kretanje poreskog duga u budućnosti, kao osnova za utvrđivanje posebnih načina izmirenja poreskog duga.

Postupak odobravanja zahtjeva za odgođeno plaćanje poreskog duga je u značajnom broju slučajeva trajao mnogo duže nego što je predviđeno propisima koji regulišu poreski postupak ili upravni postupak. U postupku odlučivanja po zahtjevima poreskih dužnika značajan je broj neurednih, neblagovremenih i neosnovanih zahtjeva poreskih dužnika. Njihov broj se smanjivao u posmatranom periodu ali njihova vrijednost je varirala tokom posmatranog perioda. U periodu 2013-2016. godine, odbačeno je oko 700 zahtjeva za odgođeno plaćanje poreskog duga. Osnovni uzrok odbacivanja zahtjeva je bio neblagovremeno podnošenje i nekompletnost dokumentacije, dok je zanemariv broj odbačen zbog neosnovanosti zahtjeva.

Revizijom su utvrđene različite prakse i postupanja u pogledu ukidanja rješenja o odgođenom plaćanju u uslovima kada poreski dužnici ne izmiruju dug u utvrđenim rokovima. U situacijama kada poreski dužnici nisu izmirivali poreski dug u rokovima utvrđnim anuitetnim planom, rješenja o odgođenom plaćanju poreskog duga nisu ukidana u zakonom predviđenim rokovima. Utvrđeno je da su rješenja ukidana nakon dvije pa sve do 14 neplaćenih anuiteta. Postupajući na taj način, nadležne institucije nisu omogućile efikasnost postupka u funkciji ostvarivanja postavljenih ciljeva, i otežavale buduću naplatu poreskog duga na druge načine kod ovih poreskih dužnika.

Naplata poreskog duga nakon ukidanja rješenja o odgođenom plaćanju nije bila pravovremena i zadovoljavajuća. Analiza naplate nakon ukidanja rješenja pokazuje da je procedura pokretanja postupka PN dugo trajala, a u trenutku provođenja revizije skoro trećina ukinutih rješenja nije bila obuhvaćena PN. Nadalje, za svako deseto ukinuto rješenje postupak PN nije pokrenut iz razloga donošenja novog rješenja o odgođenom plaćanju. Postupci PN su trajali dugo, a naplata je tek nešto veća od petine iznosa duga na koji su pokrenuti postupci. Svaki sedmi postupak PN je okončan naplatom cijelog iznosa poreskog duga.

Dospjeli a neplaćeni dug se višestruko uvećao u posmatranom periodu, što je direktna posljedica nedostataka identifikovanih u provođenju postupaka odgođenog plaćanja poreskog duga.

Izveštaji o naplati poreskog duga su manjkavi u pogledu sadržaja i strukture i ne obezbjeđuju potpune i pouzdane podatke o naplati poreskog duga putem odgođenog plaćanja i ne omogućavaju utvrđivanje uspješnosti PURS u cjelini i PC u pogledu odgođenog plaćanja poreskog duga.

Timu koji je proveo reviziju nisu prezentovane analize i vrednovanja MF i PURS koje se odnose na efekte primjene Zakona o posebnim načinima izmirenja poreškog duga i Zakona o odgođenom plaćanju poreškog duga, a posebno u pogledu uticaja postignutih rezultata na ispunjenost opštih ciljeva utvrđenih ekonomskim politikama i posebnih ciljeva utvrđenih navedenim zakonima.

Na osnovu nalaza revizije, generalni zaključak je da postoji značajan prostor za unapređenje efikasnosti odgođenog plaćanja poreškog duga. U skladu sa nalazima revizije, utvrđeni su sljedeći zaključci:

- Važeća regulativa (zakonski i podzakonski akti) kojom je uređeno odgođeno plaćanje poreškog duga ne obezbjeđuje u potpunosti efikasno postupanje nadležnih institucija.
- Postupci donošenja rješenja o odgođenom plaćanju poreškog duga u značajnom broju slučajeva traju višestruko duže od propisima predviđenih rokova.
- MF i PURS nisu pravovremeno pokretali postupke ukidanja rješenja za poreske dužnike koji ne ispunjavaju utvrđene obaveze.
- Provođenje mjera i postupanje po ukinutim rješenjima o odgođenom plaćanju poreškog duga unutar PURS nije uspostavljeno na efikasan način.
- Izvještavanje o rezultatima provođenja mjera odgođenog plaćanja poreškog duga u dobroj mjeri je manjkavo, nepotpuno i nepouzđano te kao takvo nije u funkciji sagledavanja stanja poreškog duga, mjerenju uspješnosti primjene donesenih propisa, vršenju nadzora, kao i u poboljšanju efikasnosti i efektivnosti naplate poreškog duga.

Na osnovu prezentovanih nalaza i utvrđenih zaključaka, revizija daje preporuke MF i PURS u skladu sa njihovim ulogama, nadležnostima i odgovornostima u pogledu odgođenog plaćanja poreškog duga.

U cilju uspostavljanja pretpostavki za povećanje efikasnosti i efektivnosti naplate poreškog duga mjerama odgođenog plaćanja, preporučuje se MF da:

- u koordinaciji sa PURS i drugim nadležnim institucijama izvrši analizu primjene poreskih i drugih propisa koji se odnose na upravljanje poreškim dugom.
- U okviru postojećih kapaciteta MF intenzivirati aktivnosti na planu analize i evaluacije upravljanja poreškim dugom.

U cilju efikasnijeg provođenja mjera odgođenog plaćanja poreškog duga i poboljšanja naplate poreškog duga, preporučuje se PURS da:

- Unaprijedi upravljačke, organizacione i proceduralne pretpostavke za efikasno provođenje mjera odgođenog plaćanja poreškog duga.
- Analizira pristupe i prakse rada PC i obezbijedi jedinstven i jednoobrazan pristup u radu svih PC i jednako postupanje prema svim poreškim dužnicima.
- Unaprijedi sistem interne kontrole nad provođenjem mjera odgođenog plaćanja poreškog duga i izvještavanja o provedenim mjerama i njihovim rezultatima.

1. UVOD

1.1. Pozadina i motivi revizije

Poreska uprava predstavlja stub svake moderne države i kroz uspješnost njenog rada u velikoj mjeri se ogleda stepen uređenosti svakog društva. Pored toga, od rezultata rada poreske uprave zavisi stepen naplate javnih prihoda i funkcionisanje javnog sektora, kako na republičkom tako i na lokalnom nivou.

Pitanje poreskog duga je jedno od aktuelnih pitanja u RS i kao takvo je u stalnom fokusu Vlade RS. Obzirom da visok nivo poreskog duga predstavlja jedan od glavnih rizika u oblasti fiskalne politike, Vlada RS je u proteklih nekoliko godina pokušavala raznim mjerama da pomogne poreskim obveznicima koji imaju problem da plate poreske obaveze.

Na samom početku mandata, aktuelna Vlada RS je u Ekonomskoj politici za 2015. godinu istakla kao jedan od prioriteta ciljeva unapređenje procesa naplate svih javnih prihoda. Na taj način Vlada RS je stavila ovu oblast u fokus interesovanja, ali i istakla potrebu za povećanjem efikasnosti i efektivnosti u ovoj oblasti.

Da postoje brojni problemi u provođenju mjera za naplatu poreskog duga vidljivo je i iz izvještaja finansijske revizije. Godinama unazad u izvještajima o provedenoj finansijskoj reviziji Konsolidovanog godišnjeg finansijskog izvještaja za korisnike budžeta RS i izvještajima o provedenoj finansijskoj reviziji PURS identifikovani su brojni nedostaci prilikom naplate poreskog duga.

Poreska dugovanja su oblast koja je u stalnom fokusu javnosti, kako sa aspekta visine duga tako i sa aspekta provođenja mjera za njegovo smanjenje. Brojni pisani i elektronski mediji bavili su se ovom temom, analizirajući stanje poreskog duga, primjenu mjera za smanjenje poreskog duga, ali i prenoseći izjave zvaničnika i predstavnika poslovne zajednice na ovu temu, čime su pitanje poreskog duga stavili u fokus interesovanja javnosti.

Pitanje poreskog duga predstavlja važno pitanje za efikasno funkcionisanje PURS i sistem naplate javnih prihoda u nadležnosti RS. Prije svega, visoka dugovanja po osnovu javnih prihoda znatno utiču na funkcionisanje budžeta, vanbudžetskih fondova i drugih institucija koje se finansiraju iz javnih prihoda prikupljenih putem PURS. Pored toga, značajan dio resursa PURS koristi kako bi obavljala poslove vezane za naplatu poreskog duga, umjesto da iste resurse usmjeri na aktivnosti koje bi dovele do povećanja naplate redovnim putem i poboljšanje poreske discipline poreskih obveznika.

Zakonom o odgođenom plaćanju poreskog duga³ propisana je mogućnost i uslovi odgađanja plaćanja dospjelih poreskih obaveza. U proteklom periodu postojale su druge mogućnosti za plaćanje poreskog duga na poseban način, ali te mjere nakon odluka Ustavnog suda RS više nisu na snazi (plaćanje cijelog duga jednokratno uz otpis kamata i pretvaranje poreskog duga u vlasnički udio). Pored toga, posebnim načinom plaćanja poreskog duga može se smatrati i poreski dug plaćen obveznicama⁴ i poreski dug plaćen putem multilateralne kompenzacija⁵.

³ Zakon o odgođenom plaćanju poreskog duga, Službeni glasnik Republike Srpske broj 94/15.

⁴ Uredba o izmirenju poreskih obaveza putem obveznica RS, Službeni glasnik Republike Srpske broj 74/12.

⁵ Zakon o Jedinostvenom sistemu za multilateralne kompenzacije i cesije, Službeni glasnik Republike Srpske broj 20/14 i 33/16.

1.2. Svrha revizije i revizorska pitanja

Predmet ove revizije učinka, odnosno revizijski problem, je odgođeno plaćanje poreskog duga kao jedini u kontinuitetu prisutan poseban način naplate poreskog duga.

Svrha ove revizije učinka je da se ispita da li MF i PURS efikasno provode mjere odgođenog plaćanja poreskog duga i na osnovu provedenog ispitivanja ponude preporuke čijim provođenjem je moguće unaprijediti efikasnost odgođenog plaćanja poreskog duga.

Pristup u ovoj reviziji učinka je kombinovani i predstavlja kombinaciju pristupa orijentisanog na problem i pristupa orijentisanog na rezultate.

Osnovno revizijsko pitanje na koje se traži odgovor u ovoj reviziji učinka je:

Da li se odgođeno plaćanje poreskog duga provodi efikasno i da li daje doprinos smanjenju poreskog duga?

Da bi se dobio odgovor na osnovno revizijsko pitanje, ključna revizijska pitanja su:

1. Da li su obezbijeđeni svi potrebni preduslovi za efikasno provođenje odgođenog plaćanja poreskog duga?
2. Da li nadležne institucije efikasno upravljaju uspostavljenim mehanizmima odgođenog plaćanja poreskog duga?
3. Da li su aktivnosti na planu praćenja, nadzora i izvještavanja u funkciji poboljšanja efikasnosti i efektivnosti odgođenog plaćanja poreskog duga?

1.3. Dizajn i metodološki okvir

1.3.1. Obim revizije i ograničenja

Ova revizija tokom glavne studije je bila fokusirana na odgođeno plaćanje poreskog duga, i to one mjere koje su obuhvaćene propisima koji regulišu ovu oblast i čije je provođenje u nadležnosti MF i PURS.

Mjere koje su bile propisane odredbama Zakona o posebnim načinima izmirenja poreskog duga a koje više nisu na snazi nisu bile predmet ove revizije. Pretvaranje duga u vlasnički udio i jednokratno plaćanje cijelog duga uz otpis kamata su mjere čija je primjena kratko trajala i za to vrijeme nije značajnije uticala na smanjenje ukupnog poreskog duga.

Osim toga, izmirenje poreskog duga obveznicama je način plaćanja koji je ograničen na poreski dug nastao do 31.12.2007. godine. Obzirom na ograničenje u pogledu perioda obuhvata revizije, ali i činjenicu da ova mjera u poslednjih nekoliko godina nije značajnije zastupljena u ukupnoj naplati poreskog duga, revizija se u glavnoj studiji nije bavila istom.

Takođe, izmirenje poreskog duga u postupcima multilateralne kompenzacije i cesije nije bilo obuhvaćeno ovom revizijom, iz razloga malog učešća u ukupnoj naplati poreskog duga.

Fokus revizije bio je usmjeren na aktivnosti MF i PURS, od same pripreme zakonskih rješenja, utvrđivanja posebnih načina izmirenja poreskog duga, planova, provođenja mjera odgođenog plaćanja poreskog duga, praćenja, analize i izvještavanja o provođenju odgođenog plaćanja poreskog duga. Generalni podaci su korišćeni za prikazivanje podataka o naplati poreskog duga, dok je revizorski tim pojedina pitanja razmatrao na određenom uzorku. Uzorak poreskih dužnika određen je tokom glavne studije. Ovo je doprinijelo kraćem vremenu provođenja revizije, a izabrani uzorak je zadovoljio sve relevantne kriterijume kako bi preporuke revizije bile primjenjive. Kriterijumi za izbor uzorka bili su iznos ukupnog poreskog duga, poreski dug koji se izmiruje odgođenim plaćanjem, učestalost ponavljanja naplate duga odgođenim plaćanjem, vrsta djelatnosti poreskog dužnika, forma organizovanja poreskog dužnika, regionalna zastupljenost poreskih dužnika, kao i drugi kriterijumi primjereni za ovu reviziju.

Uvažavajući uloge, nadležnosti i odgovornosti PURS kao i kompleksnu organizacionu i funkcionalnu strukturu revizija je određena ispitivanja provela i u tri PC PURS: PC Banja Luka, PC Prijedor i PC Bijeljina i imala je određene kontakte, komunikacije i razmjenu dokumentacije sa PC Istočno Sarajevo. PC PURS izabrani su uvažavajući kriterijume administrativno-teritorijalnog i regionalnog razmještaja, broja poreskih obveznika, broja predmeta i vrijednost poreskog duga koji se naplaćuju putem odgođenog plaćanja, kriterijume postojanja različitih praksi i rezultata tih praksi.

Revizija je posmatrala period od 5 godina, i to: 2013, 2014, 2015, 2016 i 2017. godinu. Analize stanja poreskog duga i efekata provođenja mjera odgođenog plaćanja poreskog duga uglavnom su bazirane na podacima za 2016. godinu, iz razloga što PURS evidencije i baze podataka rješenja o odgođenom plaćanju poreskog duga vodi kumulativno, tako da su podaci iz prethodnih godina uključeni u izvještaje za 2016. godinu. Podaci za 2017. godinu (tekuću u vrijeme provođenja glavne studije) uključeni su u analizu, osim u dijelu poređenja pokazatelja po godinama, iz razloga što podaci nisu bili uporedivi jer nisu bili konačni. Podaci za 2017. godinu prikazani su do 30.09.2017. godine u dijelu naplate te aktivnih i ukinutih rješenja, dok je status ukinutih rješenja u postupku PN posmatran do 30.11.2017. godine.

1.3.2. Izvori revizijskih dokaza

Potrebni podaci, informacije i dokumenta radi dobijanja odgovora na postavljena revizijska pitanja prikupljeni su od MF i PURS.

Neposredni izvori podataka za provođenje ove revizije su:

- Zakonski i podzakonski propisi koji se odnose na navedenu oblast ili koji služe za stvaranje pretpostavki za izvršavanje poslova naplate poreskog duga posebnim načinima,
- Poslovna dokumentacija institucija javnog sektora koje su obuhvaćene ovom revizijom (planovi, zahtjevi i rješenja o odgođenom plaćanju, baze podataka, evidencije, izvještaji, informacije, analize i druga dokumentacija),
- Istraživanja nevladinih, međunarodnih i drugih organizacija u vezi sa predmetom revizije,
- Regulativa i praksa država u okruženju,
- Izvještaji o provedenoj finansijskoj reviziji MF i PURS,
- Izvještaji o provedenoj finansijskoj reviziji Konsolidovanih finansijskih izvještaja za korisnike budžeta Republike Srpske,
- Drugi relevantni izvori (naučna i stručna literatura, naučne i stručne konferencije, internet prezentacije i drugo).

1.3.3. Metode prikupljanja i analize revizijskih dokaza

Metode prikupljanja podataka u ovoj reviziji su brojne i raznovrsne, zavisno od revizijskog pitanja, ali i vrste podataka i informacija koje su prikupljane. Potrebne podatke i informacije revizori su prikupljali primjenom opšte poznatih metoda u reviziji učinka:

- Inspekcijom – pregledom dokumentacije,
- Upitnicima,
- Intervjuima,
- Proučavanjem strategija, politika i mjera finansijskog i fiskalnog karaktera, zakonskih i podzakonskih propisa, planova, informacija i izvještaja institucija, dostupnih analiza i procjena o stanju poreskog duga, stručnih i javnih rasprava,
- Proučavanjem internih pravila, postupaka i procedura institucija,
- Proučavanjem izvještaja finansijske revizije GSRJS RS,
- Proučavanjem propisa i praksi država u okruženju,
- Studijom slučaja.

Značajne informacije o razumijevanju odgođenog plaćanja poreskog duga revizija je dobila putem intervjua i konsultacija sa licima iz MF i PURS. U toku revizije obavljeno je preko 25 intervjua i konsultacija sa licima na različitim pozicijama u institucijama javnog sektora.

Analiza i vrednovanje prikupljenih podataka i informacija izvršena je primjenom metoda kompatibilnih sa karakterom predmeta revizije – revizijskog problema i vrstama prikupljenih podataka i informacija. Analiza i vrednovanje prikupljenih podataka i informacija izvršena je primjenom sljedećih metoda:

- Metoda analize i sinteze,
- Kvalitativna analiza sadržaja dokumentacije, intervjua i upitnika,
- Analiza strategija, streteških, razvojnih i planskih dokumenata, politika, planova i programa rada, izvještaja i informacija institucija,
- Analiza zakonskih i podzakonskih propisa,
- Analiza studija slučaja,
- Analitičko-deduktivna metoda,
- Metoda dokazivanja,
- Metoda kompilacije i
- Komparativne metode.

Utvrđivanjem i primjenom navedenog obima revizije, izvora i načina prikupljanja potrebnih podataka i informacija i njihovom analizom pribavljeni su dovoljni, relevantni i pouzdani revizijski dokazi, i korišćenjem definisanih kriterijuma formirani nalazi i zaključci revizije.

1.3.4. Kriterijumi revizije

Kriterijumi revizije formirani su u skladu sa vrstom, prirodom i karakterom revizijskog problema koji je predmet revizije. Kriterijumi bazirani na opštim zahtjevima za dobro upravljanje – upravljanje orjentisano na učinak i identifikovanim dobrim praksama:

- Utvrđeni su jasni i mjerljivi ciljevi koji se žele postići primjenom mjera odgođenog plaćanja poreskog duga zasnovani na sveobuhvatnim analizama i procjenama stanja i kretanja poreskog duga.
- Primjenom zakonskih i podzakonskih propisa postignuta je jednoobraznost u radu PC PURS i efikasno postupanje u odgođenom plaćanju poreskog duga.
- Odlučivanje po zahtjevima poreskih dužnika i donošenje rješenja o odgođenom plaćanju se vrše u rokovima utvrđenim zakonskim propisima.
- MF i PURS kontinuirano i sistematski preduzimaju sve predviđene aktivnosti na najbolji mogući način kako bi se poreski dug efikasno naplatio.
- Uspostavljeni sistem nadzora i izvještavanja je u funkciji poboljšanja efikasnosti i efektivnosti naplate poreskog duga.
- Dobre prakse identifikovane tokom revizije.

1.4. Sadržaj i struktura izvještaja

Izveštaj revizije učinka strukturiran je u pet odvojenih, ali međusobno povezanih poglavlja. U prvom, uvodnom poglavlju, predstavljeni su opšti motivi, razlozi i indikatori za planiranje i provođenje ove revizije učinka, dizajn i metodološki okvir revizije učinka.

U drugom poglavlju opisan je predmet revizije, odnosno sistem upravljanja odgođenim plaćanjem poreskog duga, institucionalne uloge, nadležnosti i odgovornosti i pravna regulativa karakteristična za ovu oblast.

U trećem poglavlju prezentovani su nalazi revizije zasnovani na relevantnim, dovoljnim i pouzdanim revizijskim dokazima.

U četvrtom poglavlju prezentovani su zaključci revizije zasnovani na nalazima revizije.

U petom poglavlju prezentovane su preporuke revizije koje proizilaze iz nalaza i zaključaka revizije. Preporuke su osmišljene i prezentovane u skladu sa institucionalnim ulogama u pogledu odgođenog plaćanja poreskog duga.

Izveštaj sadrži i priloge koji omogućavaju bolje razumijevanje odgođenog plaćanja poreskog duga kao i bolje razumijevanje nalaza, zaključaka i preporuka ove revizije učinka.

2. OPIS PREDMETA REVIZIJE

2.1. Opis predmeta revizije

Pod pojmom poreskog duga u ovoj reviziji smatra se obaveza plaćanja koju je poreski obveznik bio dužan da plati u korist budžeta Republike Srpske, budžeta gradova, opština i fondova koja predstavlja prinudno davanje a obuhvata poreze, doprinose, takse i naknade. Subjekti pod poreskom vlašću ili poreski dužnici, su pravna i fizička lica koja su dužna izvršiti obavezujuću radnju iz poreskopavnog odnosa u zakonskim rokovima. Ukoliko se utvrđene poreske obaveze ne izmiruju u određenim, propisima definisanim rokovima iste prerastaju u poreski dug.

Po Zakonu o odgođenom plaćanju poreskog duga vođenje upravnog postupka po navedenoj stvari podijeljeno je tako da MF vodi skraćeni upravni postupak za vrijednosti osnovnog poreskog duga u iznosu preko 30.000 KM, dok PURS vodi skraćeni upravni postupak za vrijednost duga do 30.000 KM. Skraćeni upravni postupak vodi se na zahtjev stranke (poreskog dužnika), i o istom odlučuje ministar odnosno direktor PURS.

Zakonom o odgođenom plaćanju poreskog duga definisano je da se isti može izmiriti:

- odgađanjem plaćanja poreskog duga jednokratno najduže do godinu dana i
- odgađanjem plaćanja poreskog duga u jednakim mjesečnim anuitetima najduže do 60 mjeseci.

Po istom zakonu odgođeno plaćanje poreskog duga može se odobriti poreskom dužniku kojem je poreski dug utvrđen poreskom prijavom ili poreskim rješenjem, uz ispunjavanje sljedećih uslova:

- da je poreski dug dospio za plaćanje najkasnije u godini koja prethodi godini u kojoj se podnosi zahtjev za odgađanje plaćanja,
- da je poreski dug obezbijeđen i
- da su izmirene pojedinačne dospelje obaveze po osnovu doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje za zaposlene kojima u periodu trajanja odgode dospijeva neko od prava iz penzijskog i invalidskog osiguranja.

Nakon podnošenja zahtjeva za odgođeno plaćanje poreskog duga, nadležni organi utvrđuju da li je zahtjev osnovan i u skladu sa propisima, te da li je poreski dug adekvatno obezbijeđen. Ukoliko su ispunjeni svi uslovi, donosi se rješenje kojim se poreskom dužniku odobrava odgođeno plaćanje poreskog duga. Sastavni dio rješenja je i anuitetni plan plaćanja poreskog duga. Donesena rješenja se prosljeđuju u nadležne PC PURS, a poreski dug čije je plaćanje odloženo se tretira kao RN sve dok se obveznik pridržava iznosa i rokova za plaćanje utvrđenih rješenjem.

Ukoliko poreski dužnik podnese zahtjev za odgađanje plaćanja poreskog duga koji nije u skladu sa propisima (nepotpuni zahtjevi, propušteni rokovi, bez sredstava obezbjeđenja i slično), takav zahtjev se odbacuje kao nedopušten ili neosnovan.

U slučaju da poreski dužnik ne plaća redovno anuitete predviđene rješenjem, odnosno anuitetnim planom, postupajući službenici PC PURS o tome obavještavaju direktora PURS ili ministra finansija, koji su obavezni takvo rješenje da ukinu.

Na poreski dug iz ukinutih rješenja se pokreće postupak PN, iz sredstava obezbjeđenja ili na drugi efikasniji način. Poreski dužnik kojem je ukinuto rješenje o odgođenom plaćanju ne može ponovo ostvariti pravo na odgađanje plaćanja istog poreskog duga.

2.2. Pravna regulativa karakteristična za oblast

U skladu sa opredjeljenjima iskaznim u ekonomskim politikama i Programu ekonomskih reformi Vlada RS i druge nadležne institucije preduzimale su niz mjera i aktivnosti u

domenu funkcionisanja poreskog sistema uključujući i odgođeno plaćanje poreskog duga. U okviru tih mjera i aktivnosti su i aktivnosti na planu uspostavljanja pravnog okvira za odgođeno plaćanje poreskog duga. Primjena pravnog okvira imala je za cilj olakšanje finansijskog položaja privrednih subjekata, održanje tekuće likvidnosti, podsticanje zapošljavanja u privredi i bolju naplatu poreskog duga. Pravni okvir karakterističan za odgođeno plaćanje poreskog duga hronološki posmatrano može se predstaviti:

- Zakonom o poreskom postupku⁶ iz 2011. godine predviđena je mogućnost da se poreskom obvezniku plaćanje dospjele poreske obaveze može u cjelosti ili djelimično odgoditi pod određenim uslovima. Istim zakonom predviđeno je da uslove i način odgađanja plaćanja dospjelih poreskih obaveza propisuje Vlada RS uredbom, na prijedlog MF.
- Na osnovu Zakona o poreskom postupku Vlada RS, 2012. godine, donosi Uredbu o uslovima, načinu i postupku odgađanja plaćanja poreskih obaveza.⁷
- Zakonom o posebnim načinima izmirenja poreskog duga⁸ iz 2013. godine bliže se uređuju posebni načini i postupak izmirenja poreskog duga. Poreski dug se na osnovu ovog zakona može izmiriti:
 - odgađanjem plaćanja poreskog duga jednokratno najduže do godinu dana ili jednakim mjesečnim anuitetima do 60 mjeseci,
 - pretvaranje poreskog duga u vlasnički udio,
 - izmirenjem cjelokupnog iznosa duga plaćanjem u novcu, uz otpis kamate.

Ovaj zakon izmjenjen je 2014. godine Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o posebnim načinima izmirenja poreskog duga.⁹

Ustavni sud Republike Srpske je u decembru 2014. godine donio odluku kojom se utvrđuje da pretvaranje poreskog duga u vlasnički udio i otpis kamata uz izmirenje glavnog poreskog duga u cijelosti nisu u saglasnosti sa Ustavom Republike Srpske.

NS RS, na prijedlog Vlade RS, 2015. godine donosi Zakon o odgođenom plaćanju poreskog duga¹⁰, čije odredbe su identične onima iz Zakona o posebnim načinima izmirenja poreskog duga u dijelu koji tretira odgođeno plaćanje.

Pored navedenih zakonskih i podzakonskih propisa nadležne institucije (MF i PURS) u postupku odgođenog plaćanja poreskog duga rukovode se drugim poreskim zakonskim i podzakonskim propisima kao i Zakonom o opštem upravnom postupku, jer postupak odgođenog plaćanja poreskog duga ima karakter upravnog postupka. Da postupak odgođenog plaćanja poreskog duga ima karakteristike poreskog i upravnog postupka proističe iz Zakona o odgođenom plaćanju poreskog duga, gdje je u članu 4. definisano: „...na postupak izmirenja poreskog duga propisanog ovim Zakonom shodno se primjenjuju odredbe Zakona kojim se uređuje poreski postupak i opšti upravni postupak“. Zakon o poreskom postupku u članu 3. propisuje da: „...na poreski postupak primjenjuju se odredbe ovog Zakona, a ako ovim Zakonom neko pitanje nije propisano, primjenjivaće se odredbe propisa kojim se uređuje opšti upravni postupak“.

Podzakonskim propisima MF i PURS regulisana je organizacija, postupci i procedure u postupku rješavanja zahtjeva poreskih dužnika o odgođenom plaćanju poreskog duga, uključujući i praćenje realizacije rješenja, kontrole i izvještavanja.

Od podzakonskih propisa posebno su karakteristični Metodološko uputstvo o planiranju i izvještavanju PURS iz 2010. godine i Pravilnik o formi, načinu i uslovima izrade i

⁶ Službeni glasnik Republike Srpske broj 102/11

⁷ Službeni glasnik Republike Srpske broj 13/12

⁸ Službeni glasnik Republike Srpske broj 66/13

⁹ Službeni glasnik Republike Srpske broj 52/14

¹⁰ Službeni glasnik Republike Srpske broj 94/15

objavljivanja izvještaja o radu PURS iz 2012. godine. Primjena navedenih podzakonskih propisa u najvećoj mjeri opredjeljuje planiranje i izvještavanje kao bitne aktivnosti u pogledu efikasnosti provođenja mjera odgođenog plaćanja poreskog duga i efikasnosti rada PURS.

2.3. Uloge, nadležnosti i odgovornosti institucija

Institucionalne uloge, nadležnosti i odgovornosti u poslovima vezanim za naplatu poreskog duga putem odgođenog plaćanja propisane su važećim pravnim okvirom.

U Zakonu o republičkoj upravi su navedene nadležnosti i poslovi MF koji između ostalog podrazumijevaju i nadležnosti i poslove iz područja poreske politike i poreskog sistema. Prema odredbama zakona, MF obavlja upravne i druge stručne poslove koji se odnose na sistem poreza, taksu i doprinosa, kao i izradu zakonskih i podzakonskih akata iz nadležnosti Ministarstva.

Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta MF, pitanja koja se odnose na poreski dug u nadležnosti su Resora za fiskalni sistem, odnosno u nadležnosti Odjeljenja za poreze i Odjeljenja za pravne poslove iz oblasti javnih prihoda. Odjeljenje za poreze između ostalih poslova učestvuje u pripremi zakonskih i podzakonskih propisa kojima se uređuje oporezivanje u RS i BiH, prati primjenu akata iz oblasti poreza, predlaže mjere i aktivnosti za poboljšanje poreskog sistema, prati i analizira dinamiku izmirenja poreskih obaveza s ciljem poboljšanja i mjenjača poreskog sistema u RS.

Odjeljenje za pravne poslove između ostalih poslova obavlja stručne upravno-pravne i normativno-pravne poslove izrade nacrtu i prijedloga zakonskih i podzakonskih propisa i drugih opštih i pojedinačnih akata kojima se uređuje fiskalni sistem i fiskalna politika, vrši normativnu obradu opštih akata iz nadležnosti PURS, vrši upravno-pravne poslove vođenja drugostepenog postupka po žalbama na upravne akte PURS. Odjeljenje za pravne poslove obavlja i upravno-pravne poslove po zahtjevima za restrukturiranje poreskog duga privrednih subjekata u RS.

Zakonom o republičkoj upravi utvrđeni su i poslovi u nadležnosti PURS.

PURS, kao republička uprava u sastavu MF, prema istom zakonu, između ostalog obavlja upravne i druge stručne poslove koji se odnose na utvrđivanje obaveza obveznika na osnovu njihovih poslovnih knjiga i evidencija kao i drugih dokaza, obavještava obveznika na njihov zahtjev o postojećim porezima, postupcima i uslovima plaćanja poreza, PN i druge poslove u skladu sa zakonom.

Uloge, nadležnosti i odgovornosti po gorenavedenim poslovima unutar PURS, određeni su Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta. Po navedenom pravilniku PC kao osnovne organizacione jedinice PURS sa statusom sektora, obavljaju upravne i druge stručne poslove koji se između ostalog odnose na: praćenje redovnosti plaćanja poreskih obaveza i nalaganje plaćanja u slučaju kašnjenja, PN poreza kod svih poreskih obveznika, usaglašavanje stanja poreskih obaveza, izradu operativnih planova rada i periodičnih izvještaja o radu, itd.

S druge strane, MF, na način utvrđen Pravilnikom o formi, sadržaju, načinu i uslovima izrade i objavljivanja izvještaja o radu PURS, vrši nadzor nad istim i na taj način ostvaruje potpunu kontrolu nad izvršavanjem ovih poslova. Direktor PURS vrši nadzor nad radom PC putem Sektora za praćenje naplate poreskog duga.

3. NALAZI

3.1. Uslovi za provođenje mjera odgođenog plaćanja poreskog duga

Problem poreskog duga u RS je dugoročni problem i prisutan je još od perioda kada PURS nije ni bila uspostavljena u obliku u kome danas funkcioniše. PURS iz godine u godinu bilježi nominalan rast naplaćenih javnih prihoda iz svoje nadležnosti, ali uz istovremeni rast poreskog duga koji je u 2013. godini bio za oko 124 miliona ili 9% veći u odnosu na stanje poreskog duga u 2012. godini. U Godišnjem izvještaju o radu PURS za 2013. godinu navodi se da je plan naplate poreskog duga čije je plaćanje odgođeno u 2013. godini realizovan sa 70%, dok je u odnosu na prethodnu godinu (2012. godina) naplaćeno 16% manje ovih obaveza, sa izraženim varijacijama u pogledu naplativosti po rješenjima MF i rješenjima PURS. Određeni problemi sa naplatom poreskog duga odgođenim plaćanjem konstatovani su u godišnjim izvještajima o radu PURS za 2012 i ranije godine.

Iz godišnjih izvještaja o radu PURS vidljivo je da naplata poreskog duga nije na nivou planirane i da je manja u odnosu na prethodne godine, te je potrebno preduzimati određene mjere i aktivnosti kako bi se dugoročno posmatrano poboljšala naplata poreskog duga i kako bi se kroz poboljšanje finansijskog položaja a posebno likvidnosti poreskih dužnika osigurala naplata poreskog duga i kontinuirano plaćanje tekućih poreskih obaveza.

Godišnji izvještaji o radu PURS nakon primjene mjera utvrđenih navedenim zakonima pokazuju da je u posmatranom periodu poreski dug smanjen sa oko 1,5 milijardi KM u 2013. godini na oko 1,2 milijarde u 2016. godini. Međutim, podatke o kretanju poreskog duga treba uzeti sa rezervom, jer u ovaj iznos nisu uključene obaveze obuhvaćene rješenjima o odgođenom plaćanju poreskog duga i reprogrami koje je Vlada RS odobrila odlukama iz ranijeg perioda.

Kada su u pitanju rješenja o odgođenom plaćanju, odnosno iznos poreskog duga obuhvaćen rješenjima o odgođenom plaćanju, njihova vrijednost je značajno rasla u proteklih nekoliko godina, a tek u 2016. godini došlo je do zaustavljanja njihovog rasta.

Vlada RS, imajući u vidu stanje i tendencije u stanju poreskog duga u traženju rješenja koja se odnose na poreski dug, je 2013. godine predložila Zakon o posebnim načinima izmirenja poreskog duga čija primjena u praksi je trebalo da olakša poziciju poreskih dužnika u pogledu plaćanja poreskog duga.

Zakonski propisi koji se odnose na posebne načine izmirenja poreskog duga, kao i mjere i aktivnosti MF i PURS na planu naplate poreskog duga proističu iz opredjeljenja koje su vlasti RS iskazale u ekonomskim politikama posmatranog perioda. U ekonomskoj politici za 2014. godinu jedan od ciljeva je stabilnost javnih finansija i stvaranje uslova za smanjenje nelikvidnosti privrede. Donošenje Zakona o posebnim načinima izmirenja poreskog duga i kasnije Zakona o odgođenom plaćanju poreskog duga i njihova primjena u funkciji je ostvarivanja navedenog cilja i drugih ciljeva utvrđenih ekonomskim politikama u posmatranom periodu.

Suština i smisao navedenih zakonskih rješenja i njihove primjene je da se s jedne strane pomogne poreskim dužnicima u pogledu poboljšanja njihovog finansijskog položaja, posebno likvidnosti, a s druge strane da se omogući bolja naplativost poreskog duga. Ovim zakonima definisani su i posebni i pojedinačni ciljevi koje treba postići njihovom primjenom:

- Olakšavanje finansijskog položaja privrednih subjekata,
- Održavanje tekuće likvidnosti,
- Podsticanje zapošljavanja u privredi,
- Bolja naplativost poreskog duga.

Vlada RS je u kontinuitetu predlagala i donosila zakonske i podzakonske propise kako bi njihovom primjenom s jedne strane omogućila nesmetano funkcionisanje privrednih društava i preduzetnika a s druge strane omogućila bolju naplatu poreskog duga. Kao karakteristične promjene u navedenom periodu izdvojili smo promjene u pogledu načina izmirenja poreskog duga i promjene poreske kamatne stope. Promjene su prikazane u Tabeli 1.

Tabela 1. Promjene uslova za odgađanje plaćanja poreskog duga

Poreska kamatna stopa		Vrijeme odgađanja plaćanja poreskog duga	
Period	%	Period	Način
do 2012.	0,06	do avgusta 2013.	Jednokratno odgađanje – do godinu dana U jednakim mjesečnim anuitetima najduže do 36 mjeseci
do polovine 2013.	0,04	do jula 2014.	Jednokratno odgađanje – do godinu dana U jednakim mjesečnim anuitetima, najduže do 60 mjeseci
od 2013.	0,03	do novembra 2015.	Pored postojećih načina i U jednakim mjesečnim anuitetima do 60 mjeseci, uz grejs period do godinu dana
		od novembra 2015.	Jednokratno odgađanje – do godinu dana U jednakim mjesečnim anuitetima, najduže do 60 mjeseci

Izvor: Zakonska regulativa koja se odnosi na predmet revizije

Iz tabele se da primjetiti da su nakon donošenja Zakona o poreskom postupku (2011. godina) učestale promjene zakonske regulative kako bi se utvrdila najpovoljnija rješenja za poreske obveznike i da bi se institut odgođenog plaćanja poreskog duga učinio dostupnijim poreskim dužnicima koji ispunjavaju propisane uslove. Posmatrajući odgođeno plaćanje poreskog duga mogu se utvrditi promjene koje se odnose na:

- Povećanje perioda odgođenog plaćanja poreskog duga sa 36 mjeseci (2012. godina) na 60 mjeseci (2013-2017. godina).
- Umanjenje poreske kamatne stope sa 0,06% (2012. godina), na 0,04% (2013. godina) i 0,03% nakon 2013. godine.
- Promjene u vrijednosti hipoteke kao načina osiguranja poreskog duga u odnosu 3 : 1 u odnosu na vrijednost poreskog duga (2009. godina), odnosa 1 : 1 (2012. godina).
- Poreskim dužnicima koji su pogođeni poplavama i po tom osnovu pretrpjeli posljedice omogućen je grejs period od godinu dana u pogledu plaćanja poreskog duga.

Vlada RS kao jedan od odgovora na ublažavanju posljedica poplava iz 2014. godine reaguje Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o odgođenom plaćanju kako bi se olakšala finansijska pozicija poreskih obveznika pogođenih poplavama. Uvodi se novi način izmirenja poreskog duga, odgođenim plaćanjem do 60 mjeseci uz grejs-period od godinu dana.

Aktivnosti na planu donošenja zakonskih propisa izvršene su na transparentan način u pogledu uključivanja svih zainteresovanih strana i zainteresovane šire javnosti. MF je u skladu sa zaključcima NS RS, a u saradnji sa Privrednom komorom RS provodilo javne

rasprave o nacrtima Zakona o posebnim načinima izmirenja poreskog duga i Zakona o odgođenom plaćanju poreskog duga. Prema podacima MF o prijedlozima navedenih zakona organizovano je po šest javnih rasprava na cijelom prostoru RS. Zainteresovanost za javne rasprave, odnosno prijedloge zakonskih propisa je bila zadovoljavajuća.

U javnim raspravama pored predstavnika MF učestvovali su predstavnici Privredne komore RS, privrednih društava i preduzetnika, sindikalnih organizacija, lokalnih uprava, nevladinih organizacija i građani. Učesnici u javnoj raspravi su na ovaj način bili u mogućnosti da svojim primjedbama, prijedlozima i komentarima utiču na kreiranje zakonskih propisa a samim tim i da utiču na utvrđivanje načina, uslova i postupaka o posebnim načinima izmirenja poreskog duga. Osnovni komentari koji su se odnosili na ponuđena zakonska rješenja odnosili su se na: rokove za odgođeno plaćanje poreskog duga, rokove za podnošenje zahtjeva za odgođeno plaćanje poreskog duga, otpis kamata poreskog duga, stopu poreske kamate i odnos vrijednosti poreskog duga i hipoteke kao sredstva obezbjeđenja poreskog duga. Na ovaj način omogućeno je da se u postupak kreiranja zakonskih propisa uključe sve relevantne i zainteresovane strane i na taj način obezbijede kvalitetna i prihvatljiva rješenja.

Tokom provođenja revizije nisu nam prezentovane analize o stanju, strukturi i kretanju poreskog duga, rizicima koji se odnose na naplatu poreskog duga, potrebi preduzimanja određenih mjera i procjenom uticaja tih mjera na funkcionisanje poreskih dužnika, njihov finansijski položaj i uticaj na stanje i kretanje poreskog duga u budućnosti, kao osnova za utvrđivanje posebnih načina izmirenja poreskog duga.

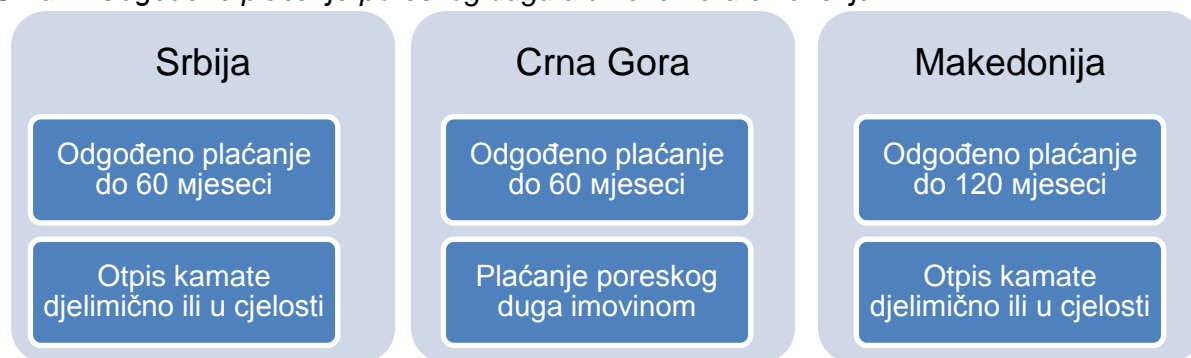
U kreiranju rješenja na planu odgođenog plaćanja poreskog duga uglavnom se polazilo od podataka i informacija sadržanih u polugodišnjim i godišnjim izvještajima PURS, u dijelu koji se odnosi na upravljanje poreskim dugom. Iz analize regulative i mjera odgođenog plaćanja poreskog duga proističe da je donošenje Zakona o posebnim načinima izmirenja poreskog duga i Zakona o odgođenom plaćanju poreskog duga izraz potrebe da se ova materija uredi putem zakona¹¹. Navedenim zakonima utvrđeni su uslovi, način i postupak izmirenja poreskog duga.

S obzirom da su Zakonom o poreskom postupku jasno definisane nadležnosti PURS u pogledu naplate poreza i drugih davanja, kao i da su regulativom propisani uslovi, načini i postupak odgođenog plaćanja poreskog duga, nije jasno zašto su nadležnosti u donošenju rješenja ostale podijeljene između MF i PURS. Navedenom pravnom normom gubi se drugostепенost upravnog postupka. Navedeno pravno normiranje možemo posmatrati kao posljedicu inercije koja potiče od prvih reprograma poreskog duga, koje je Vlada RS odobravalala po diskrecionom pravu.

Problem poreskog duga nije izražen samo u RS. Sa problemom poreskog duga susreću se i države u okruženju i traže odgovarajuća rješenja koja se odnose na poreski dug. Države u okruženju su zakonskim i podzakonskim propisima koji se odnose na poresku administraciju i poreski postupak tražile određena rješenja a jedno od njih je i odgođeno plaćanje poreskog duga. Na narednoj slici su prikazani načini odgođenog plaćanja poreskog duga u nekim od država u okruženju (Slika 1.).

¹¹ Prva odgođena plaćanja poreskog duga odobravalala je Vlada RS po diskrecionom pravu, na prijedlog resornog ministarstva i uz zahtjev poreskog obveznika. Na takav način postupano je sve do 2006. godine, kada je Vlada RS utvrdila opšta pravila na osnovu kojih se odobravalalo odgođeno plaćanje poreskog duga, sa naglašenom ulogom MF. Zakonom o poreskom postupku utvrđena je nadležnost MF da odobrava rješenja preko 5.000 KM i direktora PURS do 5.000 KM.

Slika 1. Odgođeno plaćanje poreskog duga u državama u okruženju



Izvor: Zakonska regulativa navedenih država

Karakteristično je da su se navedene države u okruženju opredijelile za odgođeno plaćanje poreskog duga. U zakonima koji regulišu ovu materiju primjetne su razlike koje se odnose na uslove za odgođeno plaćanje poreskog duga, nadležnosti u pogledu odlučivanja o zahtjevima poreskog dužnika, sredstvima obezbjeđenja i odnosu između poreskog duga i sredstava obezbjeđenja itd.

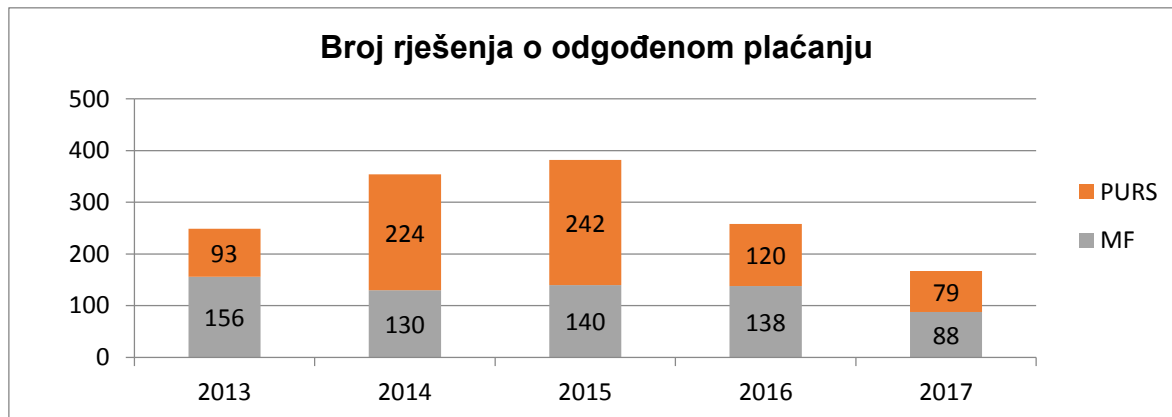
3.2. Efikasnost uspostavljenih mjera odgođenog plaćanja poreskog duga

U ovom poglavlju biće prikazani nalazi revizije koji se tiču primjene mjere odgođenog plaćanja poreskog duga u praksi, i to: odlučivanje o zahtjevima poreskih dužnika za odgođeno plaćanje poreskog duga, provođenje i praćenje naplate po odobrenim rješenjima, postupanja u slučaju nepridržavanja odredaba iz rješenja, kao i doprinos odgođenog plaćanja smanjenju poreskog duga.

3.2.1. Primjena odgođenog plaćanja poreskog duga

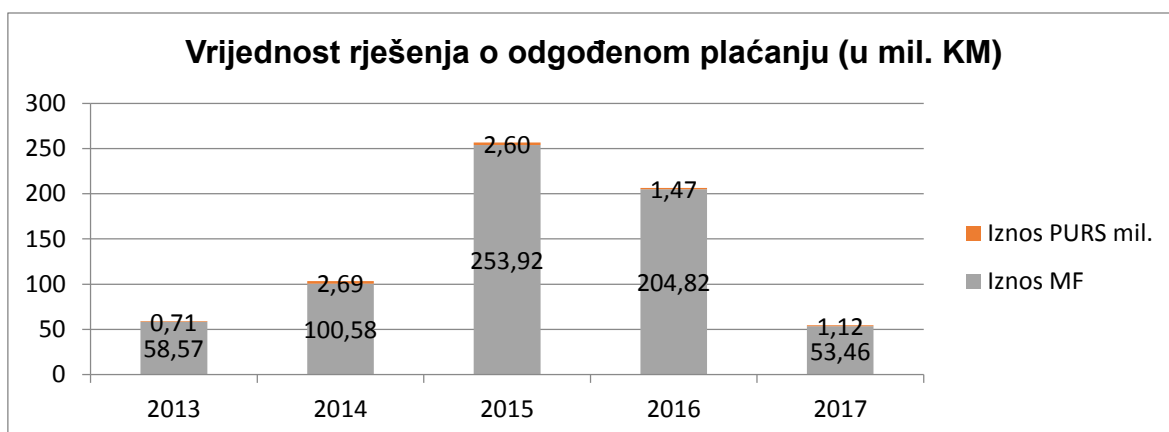
Iako je odgođeno plaćanje poreskog duga ostao jedini način naplate poreskog duga koji se primjenjuje u praksi, u 2017. godini je došlo do značajnog smanjenja broja rješenja, kao i iznosa poreskog duga za koji je obveznicima odobrena odgoda plaćanja. Smanjenje je evidentno i kada su u pitanju rješenja MF i rješenja PURS. U periodu nakon stupanja na snagu Zakona o posebnim načinima naplate poreskog duga broj rješenja, kao i vrijednost poreskog duga obuhvaćenog rješenjima o odgođenom plaćanju, imali su trend rasta. Međutim, taj trend nije bio konstantan, pa već nakon 2015. godine dolazi do smanjenja i broja rješenja i vrijednosti poreskog duga po rješenjima o odgođenom plaćanju, što je vidljivo iz sledećih grafikona.

Grafikon 1. Broj rješenja - odgođeno plaćanje 2013-2017. Godine



Izvor: Dokumentacija PURS i MF

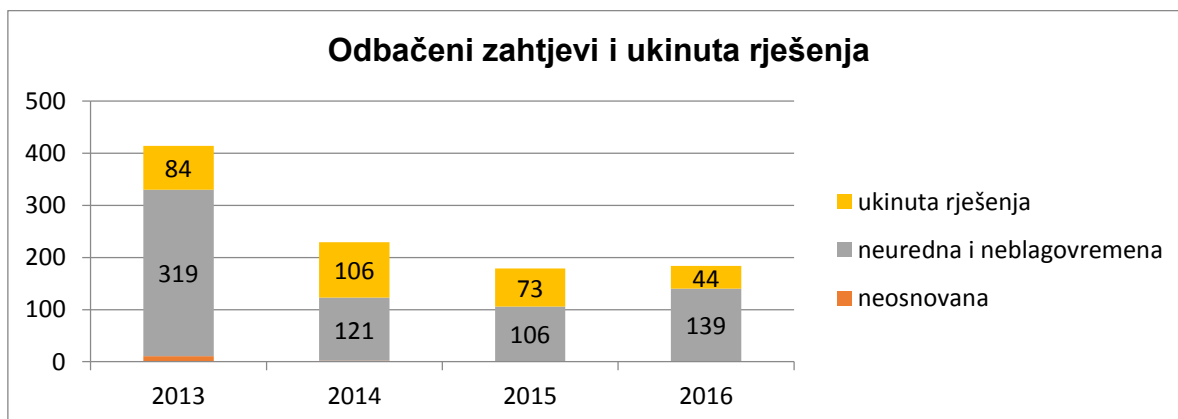
Grafikon 2. Vrijednost rješenja-odgođeno plaćanje 2013-2017. Godine



Izvor: Dokumentacija PURS i MF

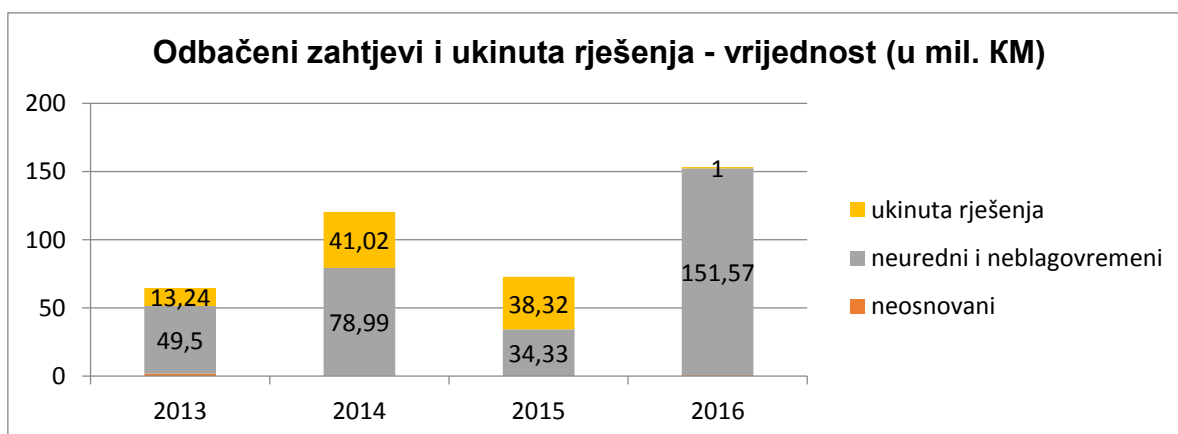
Pored odobrenih rješenja o odgođenom plaćanju, značajan broj neurednih, neblagovremenih i neosnovanih zahtjeva je odbačen ili odbijen. Njihov broj se takođe smanjivao u posmatranom periodu, ali njihova vrijednost je varirala tokom posmatranog perioda, što je pokazatelj da ukupan iznos poreskog duga čije je plaćanje odgođeno ne zavisi od broja zahtjeva (Grafikon 3. i 4.).

Grafikon 3. Odbačeni zahtjevi i ukinuta rješenja 2013-2016. godine



Izvor: Dokumentacija PURS i MF

Grafikon 4. Odbačeni zahtjevi i ukinuta rješenja (u mil. KM) 2013-2016. godine



Izvor: Dokumentacija PURS i MF

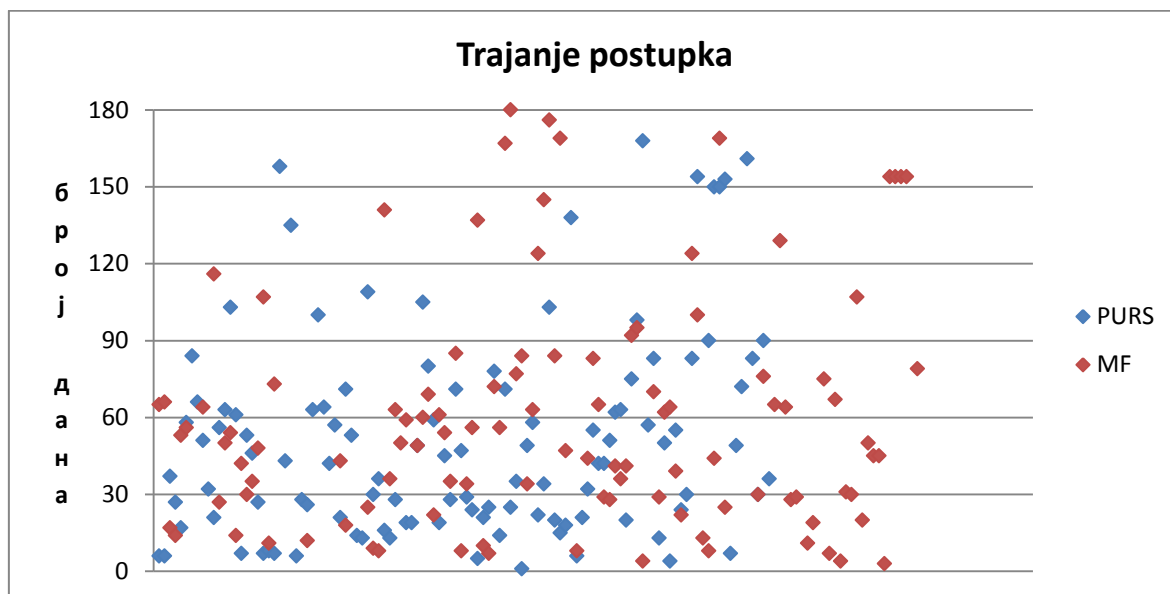
U periodu 2013-2016. godine, odbačeno je oko 700 zahtjeva za odgođeno plaćanje poreskog duga. Osnovni razlog odbacivanja zahtjeva je bio neblagovremeno podnošenje i nekompletnost dokumentacije, dok je zanemariv broj odbačen zbog neosnovanosti zahtjeva. Iako se neblagovremenost podnošenja zahtjeva i nekompletnost dokumentacije može dovesti u vezu sa informisanošću poreskih obveznika o uslovima i načinima odgađanja plaćanja poreskog duga, ta odgovornost se ne može pripisati MF i PURS. Kako je već rečeno u poglavlju 3.1., već prilikom pripreme propisa bilo je obezbijeđeno aktivno učešće poslovne zajednice, koja je i na taj način informisana o uslovima i načinima odgađanja plaćanja poreskog duga. Pored toga, PURS ima obavezu da odgovara na pitanja i daje uputstva poreskim obveznicima, na zahtjev korisnika, što znači da su poreski obveznici imali kontinuiranu mogućnost da dobiju sve potrebne informacije prije podnošenja zahtjeva za odgođeno plaćanje poreskog duga. Takođe, prema izjavama odgovornih lica u PURS, lica zaposlena u računovodstvima poreskih obveznika tokom kontinuiranih edukacija za održavanje licence sertifikovanog računovođe su veoma dobro upoznata sa poreskim propisima i njihovom primjenom, te možemo osnovano pretpostaviti da su poreski obveznici i na taj način mogli i trebali da budu informisani o uslovima i načinima odgođenog plaćanja poreskog duga.

Broj odbačenih zahtjeva se u posmatranom periodu smanjivao, dok je vrijednost odbačenih zahtjeva imala trend rasta i u 2016. godini je tri puta veća nego u 2013. godini. Podaci o odbačenim zahtjevima i ukinutim rješenjima prikazani su samo za onaj dio rješenja koje donosi MF, dok u PURS ne raspolažu podacima o strukturi i razlozima odbacivanja zahtjeva.

S obzirom na to da je za naplatu svih poreskih obaveza, u skladu sa propisima kojima se uređuje poreski postupak, isključivo nadležna PURS, ne postoji logično objašnjenje podjela nadležnosti u odlučivanju o odgođenom plaćanju između PURS i MF. Štaviše, u praksi se pokazalo da se na ovaj način sam postupak na neki način komplikuje. Naime, u slučaju kada poreski obveznici podnose zahtjeve MF, oni prilažu potrebnu dokumentaciju po svom izboru, odnosno za onaj dio duga za koji oni žele, a ne poresko uvjerenje ili drugi dokument koji bi prikazao stanje njihovog ukupnog dugovanja. MF nema uvid u poreske kartice poreskih obveznika i po datom zahtjevu odlučuje samo u dijelu za koji se obveznik obratio. Česti su slučajevi da se nakon donošenja rješenja o odgođenom plaćanju od strane MF utvrdi da je obveznik imao dug po još nekom osnovu ili da je dio sredstava već plaćen (u RN ili PN), te PURS nije u mogućnosti provoditi dato rješenje ili se pokreće postupak prinudne naplate po drugom osnovu. U takvim slučajevima se pristupa donošenju izmjenjenog rješenja, što dovodi do dodatnih poslova i produženja trajanja samog postupka. U posljednje vrijeme službenici MF vrše neformalne provjere podnesenih zahtjeva sa PURS, ali su se i na taj način poslovi duplirali ili nepotrebno komplikovali. Naplatu poreskog duga vodi PURS i odgovorna je za efikasnost iste, ali istovremeno ne može uticati da se ukidaju rješenja donesena od strane ministra. Da bi MF, na zahtjev PURS, konstatovalo izvršnost određenog rješenja koje je donio ministar, ono mora o tome biti obaviješteno od strane PURS koja je za to nadležna.

Sam postupak odobravanja zahtjeva za odgođeno plaćanje poreskog duga je u značajnom broju slučajeva trajao mnogo duže nego što je predviđeno propisima koji regulišu poreski postupak, odgođeno plaćanje poreskog duga ili upravni postupak (Grafikon 5.).

Grafikon 5. Trajanje postupka donošenja rješenja o odgođenom plaćanju poreskog duga 2013-2016. godine



Izvor: Dokumentacija PURS i MF

Razlozi dužeg trajanje postupka od propisanog su uglavnom nekompletnost zahtjeva poreskih obveznika, naročito izraženi u dijelu potrebnih sredstava obezbjeđenja. Jasno je da ponekad upisivanje hipoteke ili procjena i upis pokretne imovine kao sredstva obezbjeđenja predstavlja složen posao i može da potraje duže od propisanih rokova, ali za čekanje ponekad i do godinu dana na kompletiranje zahtjeva ne može se opravdati objektivnim okolnostima. Kako danom podnošenja zahtjeva za odgođeno plaćanje poreskog duga PURS prekida sve pokrenute postupke naplate poreskog duga za koji je zahtjev podnešen, produženje vremena potrebnog za donošenje rješenja otežava kasniju naplatu poreskog duga, naročito u slučajevima kada se ukine rješenje o odgođenom plaćanju.

3.2.2. Provođenje i praćenje naplate po odobrenim rješenjima

Rješenjem o odgođenom plaćanju poreskog duga definisani su: poreski dug koji se odgođeno plaća, broj rata, iznosi rata, kamate na dug koji se plaća na ovaj način i anuitetni plan, odnosno rokovi za uplatu pojedinačnih rata. U situaciji kada se poreski obveznici pridržavaju dinamike i rokova definisanih rješenjem o odgođenom plaćanju sistem funkcioniše na način da se ostvaruju ciljevi definisani Zakonom o odgođenom plaćanju poreskog duga. Problem nastaje u situacijama kada poreski obveznici počnu da kasne ili prestanu sa plaćanjem.

Zakonska rješenja u revidiranom periodu nalažu da rješenja o odgođenom plaćanju poreskog duga u vrijednosti osnovnog duga do 30.000 KM donosi PURS, a preko navedenog iznosa MF. U oba slučaja donesenim rješenjima se određuje uslov da ukoliko poreski obveznik ne plati jednu ratu (anuitet) ministar, odnosno direktor PURS po službenoj dužnosti ukida to rješenje i pokreće postupak PN aktiviranjem sredstava obezbjeđenja ili na drugi efikasniji način. Zakonodavac je odredio rok od jedne neplaćene rate (anuiteta) zbog principa jednake primjene prava (rok za plaćanje redovne obaveze je 30 dana). Navedeni rok je utvrđen kao maksimalno vrijeme čekanja naplate poreza od poreskog obveznika, a da se istovremeno ne ugrožava princip efikasnosti i efektivnosti pri naplati poreskih obaveza. Zbog navedenog, mjera ukidanja rješenja ustanovljena je kao izričita norma, a ne kao mogućnost.

Praćenje naplate poreskog duga (vođenje kartica poreskih obveznika) od strane PURS predstavlja kontinuiranu aktivnost i jednu od bitnih pretpostavki za efikasno provođenje naplate poreskog duga. PURS obavještava MF o naplati poreskog duga po rješenjima izdatim od strane istog, što predstavlja osnovni preduslov za ukidanje rješenja poreskim obveznicima koji ne izmiruju redovno utvrđene obaveze. Vođenje upravnog postupka po zahtjevu poreskih obveznika za odgađanje plaćanja poreskog duga u MF vodi se u resoru za fiskalni sistem, dok se u PURS isti posao obavlja u odjeljenjima za RN po PC PURS, a kontrola se vrši u sektoru za naplatu u Upravi. Ukinuta rješenja se šalju na dalje postupanje u odjeljenja PN pripadajućih PC.

Analizom ukinutih rješenja u dva PC PURS iz uzorka, utvrđeno je da su rješenja ukidana nakon dvije pa sve do 14 neplaćenih rata. Postupajući na taj način, nadležne institucije ne samo da nisu postupale u skladu sa važećim propisima, već su i otežavale buduću naplatu poreskog duga na druge načine kod ovih poreskih obveznika.

Ispitujući razloge ovakvog postupanja identifikovana je različita praksa MF i PURS kod ukidanja rješenja zbog neplaćanja¹². MF je ukidalo rješenja u rasponu od 2 do 14 neplaćenih rata, dakle bez ujednačenih kriterijuma, a oko 40% rješenja je ukinuto nakon 6 ili više neplaćenih rata. S druge strane, PURS je u skoro svim slučajevima to činila u rasponu od 3 do 5 neplaćenih rata, s tim da dominiraju četiri neplaćene rate kao najčešći razlog ukidanja rješenja. Analizom ukinutih rješenja, kao i intervjuima sa licima zaduženim za rješenja o odgođenom plaćanju u PURS, utvrđeno je da je preovlađujuća praksa od 4 neplaćena anuiteta kao osnov za ukidanje rješenja o odgođenom plaćanju, te da se ovaj kriterijum primjenjivao jer je smatrano da će na taj način naplata poreskog duga putem odgođenog plaćanja biti efikasnija.

Međutim, poređenjem broja neplaćenih anuiteta kod poreskih obveznika kojima je rješenje ukinuto sa aktivnim rješenjima, evidentno je da nisu primjenjivani isti kriterijumi na sve obveznike jednako¹³.

Analizom rješenja koje je donijelo MF je utvrđeno da je u određenom broju aktivnih rješenja broj dospjelih a neplaćenih rata veći od broja neplaćenih rata koji je bio osnov za ukidanje većine rješenja. Ovaj nesrazmjer je znatno izraženiji nego u slučaju rješenja donesenih od strane PURS. Kada je u pitanju postupanje po istom osnovu od strane PURS, iz analize opažamo da su kriterijumi za ukidanje rješenja dosta ujednačeniji. Ako izuzmemo nekoliko aktivnih rješenja koji po broju dospjelih a neplaćenih rata premašuju ukinuta rješenja, uočava se pravilan odnos kada su u pitanju neplaćene rate ukinutih i aktivnih rješenja.

Odstupanje od definisanog vremenskog uslova za ukidanje datih rješenja od strane obje institucije, kao i njihovo različito postupanje, nije posmatrano samo sa pozicija usklađenosti, već sa pozicija problema i motiva koji su doveli do utvrđenog stanja. Problemi se odnose na vođenje upravnog postupka po navedenoj stvari u dvije institucije, na administrativno složen, spor način upravljanja naplatom poreskog duga u samoj PURS i na neefikasan institut PN. Neefikasnost PN u dobroj mjeri je prouzrokovana neadekvatnim obezbjeđenjima po odobrenim rješenjima. Naime, radi se o zakonskoj normi da obezbjeđenje po odobrenom rješenju može biti ručni zalog (95 % od obezbjeđenja ukupnih rješenja u PURS) u vrijednosti najmanje od iznosa odobrenog rješenja, kao i hipoteka na nepokretnosti u istom iznosu. PURS i MF ni na koji način nisu mogli uticati na procjene navedene imovine, pa su sredstva obezbjeđenja kontrolisana samo sa formalnog aspekta. Gorenavedeni problemi su doveli do pozicije da je ukidanje rješenja veći problem od tolerisanja neplaćanja dospjelih rata po odobrenim rješenjima.

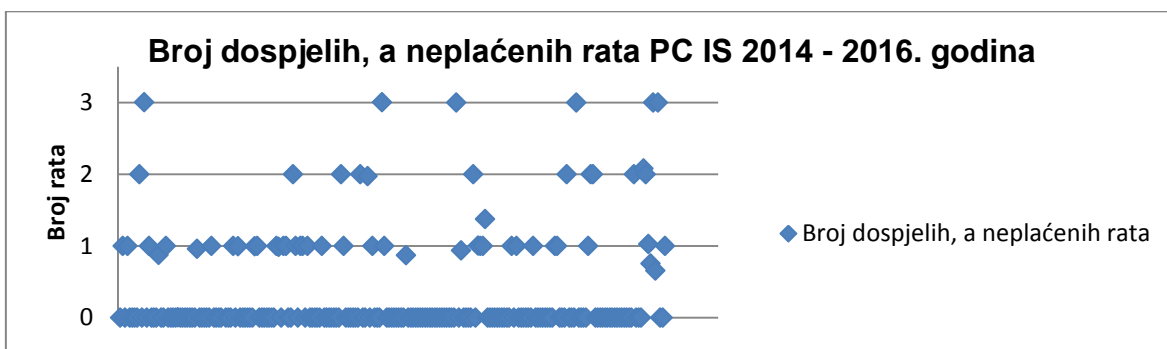
¹² Prilog br. 3

¹³ Prilog br. 4

Poreski obveznici koji koriste mogućnost odgođenog plaćanja poreskog duga imaju isti tretman (sa pozicija rizika) od strane PURS i MF kao i poreski obveznici koji redovno izmiruju poreske obaveze. Ovdje ne mislimo na jednaku primjenu prava koja je obavezujuća za sve, već na posebne mjere koje se kod istih nisu provodile, a koje pozitivni zakonski okvir omogućava. Kada govorimo o posebnim mjerama onda prevashodno mislimo na mogućnost prinudnog naplaćivanja izvršenjem na novčanim sredstvima u iznosu jedne neplaćene rate.

Revizori su intervjuima sa službenicima u sjedištu PURS utvrdili da je na navedeni način u revidiranom periodu postupano u PC IS. Sagovornici su istakli da nisu sigurni da je navedeno postupanje u skladu sa pravnim okvirom koji reguliše predmetnu oblast. Iz tog razloga nisu dali instrukcije da se identično postupa u svim PC, ali istovremeno nisu ni osporavali postupanje u PC IS. Ovdje se konkretno radi o problemu, prema mišljenju intervjuisanih osoba u sjedištu PURS, da ne mogu istovremeno koegzistirati i Rješenje o odgođenom plaćanju i Rješenje o PN. Bez namjere da se ulazi u raspravu o pravnom osnovu ovakve prakse, revizija će prikazati rezultate i posljedice primjene ovog načina naplate dospjelih a neplaćenih rata u PC IS (Grafikon 6.). Istovremeno, stoji konstatacija da su PC PURS u revidiranom periodu postupali na različite načine u predmetnoj oblasti, na osnovu čega su postizali i različite rezultate (Grafikon 7.).

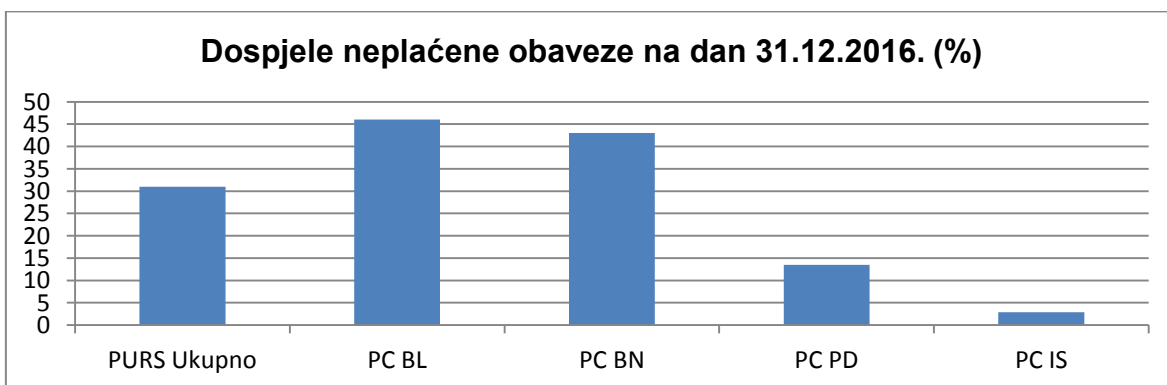
Grafikon 6. Broj dospjelih a neplaćenih rata, aktivna rješenja PC IS 2014-2016. godine



Izvor: PURS, PC IS

Iz datih podataka jasno je vidljivo da je u PC IS broj dospjelih, a neplaćenih rata aktivnih sporazuma o odgođenom plaćanju, odobrenih od strane MF i PURS, dosta manji u odnosu na istu pojavu na nivou kompletne PURS. Navedeno je direktna posljedica aktivnosti koje je preduzimao PC IS, a koje se tiču prinudnog naplaćivanja izvršenjem na novčanim sredstvima u iznosu jedne neplaćene rate. Navedenim mjerama izmirenje poreskog duga nametnuto je kao prioritet u ukupnim plaćanjima poreskih dužnika, a rezultat toga jasno je vidljiv u narednom grafikonu (Grafikon 7.).

Grafikon 7. Dospjele neplaćene obaveze na dan 31.12.2016. godine (u %)



Izvor: PURS

Navedeni podaci pokazuju da su na dan 31.12.2016. godine ukupno dospjele a nenaplaćene obaveze u odnosu na ukupno dospjele obaveze U PC IS deset puta manje u odnosu na isti omjer na nivou PURS, te višestruko manje u odnosu na druge PC sa različitim praksom postupanja.

Kao što je već napomenuto, sistem odgođenog plaćanja poreskog duga dizajniran je da se postavljeni ciljevi ispunjavaju samo kroz RN, odnosno kada obveznici kojima je odobreno odgođeno plaćanje svoje obaveze izmiruju na način i u rokovima definisanim rješenjem. U slučaju kada se obveznici ne pridržavaju obaveza definisanih rješenjem PURS bi trebala da ima na raspolaganju efikasne mehanizme za naplatu poreskog duga na druge načine.

Efikasnost naplate poreskog duga nakon ukidanja rješenja o odgođenom plaćanju analizirali smo na uzorku ukinutih rješenja u periodu 2013-2017. godine, sa ukupnim iznosom duga od preko 32 miliona KM i otprilike podjednako zastupljenim rješenjima PURS i MF¹⁴.

Analiza pokazuje da do novembra 2017. godine postupak naplate po ukinutim rješenjima nije niti pokrenut kod 30% poreskih obveznika kojima je rješenje o odgođenom plaćanju ukinuto. Nakon ukidanja rješenja zaposleni u RN PURS ažuriraju karticu poreskog obveznika i predmet prosljeđuju u PN radi pokretanja postupka. U praksi, česta je situacija da kretanje predmeta iz redovne u PN traje značajno duže nego što bi to bilo očekivano, kao i da predmeti stižu u PN bez prethodnog ažuriranja kartice poreskog obveznika. U takvim situacijama nije bilo moguće pokrenuti postupak PN, već se predmet vraća nazad na doradu u RN. Posljedica postupanja na ovaj način jeste odlaganje pokretanja PN poreskog duga, u nekim slučajevima i preko jedne godine od dana ukidanja rješenja¹⁵.

U toku provođenja ove revizije PURS je bila u fazi promjene unutrašnje organizacije, koja bi trebala doprinijeti boljoj koordinaciji i komunikaciji između organizacionih jedinica PURS i postupaka RN i PN, na taj način i efikasnijem postupanju u naplati poreskog duga po ukinutim rješenjima. U određenom broju slučajeva postupak PN nije pokretan zbog nemogućnosti sređivanja kartica poreskih obveznika usljed prelaska na novi informacioni sistem. Kao i u prethodnom slučaju, ove okolnosti bi trebalo da budu eliminisane potpunom implementacijom informacionog sistema i njegovim efikasnim funkcionisanjem, pod uslovom da se ovaj proces završi kako je i planirano.

Svako deseto ukinuto rješenje nije naplaćeno u postupku PN iz razloga donošenja novog rješenja o odgođenom plaćanju, nakon čega je postupak PN obustavljen, u slučaju da je bio pokrenut do tada. Ova pojava je naročito bila izražena nakon stupanja na snagu Zakona o izmjenama i dopunama zakona o posebnim načinima izmirenja poreskog duga nakon poplava iz 2014. godine, jer su nove odredbe omogućavale povoljnije uslove za poreske obveznike koji su pretrpili štetu. Oni su koristili mogućnost koje su im izmjene propisa dale i mijenjali stara rješenja novim, povoljnijim za njih. Međutim, iako važeći propisi (član 10. stav 4 Zakona o odgođenom plaćanju poreskog duga) ne dozvoljavaju da se jednom odgođene obaveze ponovo odgode, osim u već pomenutom slučaju, dio obveznika je nakon ukidanja rješenja zbog neplaćanja podnio zahtjev i dobio nova rješenja koja su obuhvatala i već jednom odgođene obaveze.

Skoro polovina postupaka PN pokrenutih u posmatranom periodu nakon ukidanja rješenja je bila aktivna u novembru 2017. godine. Poreski dug u značajnom broj ovih predmeta nije naplaćen ni nekoliko godina nakon pokretanja postupka¹⁶. Razlog za nemogućnost naplate poreskog duga u postupku PN je bio, prije svega, neefikasan institut sredstava

¹⁴ Prilog br. 5

¹⁵ Prilog br. 6

¹⁶ Prilog br. 6

obezbjeđenja. Naime, tim koji je provodio reviziju se uvjerio da su dužnici u velikoj većini slučajeva kao sredstvo obezbjeđenja davali zaloge na pokretnoj imovini čijom prodajom ne bi moglo da se naplati ni dio duga. Važno je napomenuti da PURS nije imala ni tehničke ni organizacione mogućnosti da izuzme ovakvu imovinu u velikom broju slučajeva, dok bi u nekim slučajevima to proizvelo veće troškove za PURS od koristi prodajom navedene imovine. Pored toga, dešavalo se da poreski obveznici prometuju zaloge date kao sredstva obezbjeđenja, ili da su kao sredstvo obezbjeđenja upisivane hipoteke višeg reda iz kojih ne bi bilo moguće izvršiti naplatu. Zbog toga su službenici postupali rukovodeći se načelom ekonomičnosti i efikasnosti prilikom naplate poreskog duga i nisu niti aktivirali sredstva obezbjeđenja. Posljedica svega navedenog jeste da je sredstvo obezbjeđenja aktivirano u zanemarivom broju slučajeva, dok je naplata poreskog duga putem sredstava obezbjeđenja iznosila oko 2% od ukupno naplaćenih sredstava (manje od 1% od ukupnog duga obveznika iz uzorka)¹⁷.

Podatak koji najbolje oslikava efikasnost PURS u naplati poreskog duga nakon ukidanja rješenja o odgođenom plaćanju jeste taj da je samo 16% postupaka PN pokrenutih u posmatranom periodu okončano naplatom cijelog iznosa poreskog duga. Ukupna naplata poreskog duga nakon ukidanja rješenja o odgođenom plaćanju, uzimajući u obzir i okončane i predmete koji su još aktivni u PN, je tek nešto više od jedne petine (22%) iznosa duga za koji je pokrenut postupak PN ili oko 9% od vrijednosti poreskog duga po ukinutim rješenjima.

3.2.3. Doprinos odgođenog plaćanja smanjenju poreskog duga

Vrijednost poreskog duga po aktivnim rješenjima na kraju svake godine u posmatranom periodu, je značajno rasla, sa 86 miliona KM na kraju 2013. na preko 280 miliona KM na kraju 2016. godine. U ovaj iznos nisu uključene vrijednosti ukinutih rješenja, jer PURS evidenciju o odgođenom plaćanju poreskog duga vodi samo za aktivna rješenja. Dakle, vrijednost poreskog duga po aktivnim rješenjima na kraju godine za samo četiri godine uvećala se za preko 3 puta. Ova promjena predstavlja pozitivan korak u smislu smanjenja poreskog duga, što je i bio cilj donošenja propisa koji regulišu ovu oblast. Naime, što je veći obuhvat iznosa poreskog duga u odgođenom plaćanju veća je i vjerovatnoća da će on biti i naplaćen, i to na način koji neće predstavljati veliko opterećenje poreskim obveznicima.

Istovremeno, uvećavao se i iznos plaćenih obaveza koje su dospjele za plaćanje po rješenjima o odgođenom plaćanju, ali u znatno manjoj mjeri nego što je to slučaj sa iznosom poreskog duga čije je plaćanje odgođeno (Tabela 2.).

Tabela 2. Bazni indeks vrijednosti duga na 31.12., plaćenih i neplaćenih dospjelih obaveza 2013-2016. godine

Godina	Iznos duga	Dospjelo plaćeno	Dospjelo neplaćeno
2013	100	100	100
2014	138	91	258
2015	326	104	273
2016	324	121	345

Izvor: IOB 7A i 7B

Dospjele plaćene obaveze, kao što vidimo iz navednih podataka, su neznatno rasle u odnosu na rast ukupno obuhvaćenog poreskog duga. Kategorija koja je imala najveći trend rasta u posmatranom periodu jeste iznos dospjelih a neplaćenih obaveza, koji je u

¹⁷ Prilog br. 5

2016. godini 3,5 puta veći nego u 2013. godini. Ako tome dodamo i iznos duga po ukinutim rješenjima, koje PURS ne uključuje u ove izvještaje, jasno je da iznos dospjelog a neplaćenog duga višestruko premašuje iznos dospjelog plaćenog duga.

Kao što je već rečeno u poglavlju 2. ovog Nacrta izvještaja, faktori koji utiču na naplatu poreskog duga su mnogobrojni i kompleksni, a na neke od njih PURS nema i ne može imati značajan uticaj. Ipak, na osnovu prethodnih nalaza revizije, moguće je identifikovati određene nedostatke u radu PURS i MF koji su značajno doprinijeli ovakvom stanju naplate poreskog duga. Osnovni uzroci smanjene efikasnosti naplate poreskog duga na ovaj način su, prije svega, činjenica da PURS nije koristila sve propisane i dozvoljene mehanizme za naplatu poreskog duga u dovoljnoj mjeri. Pored toga, nedostaci identifikovani u unutrašnjoj organizaciji i poslovnim procesima unutar PURS, kao i neadekvatna sredstva obezbjeđenja poreskog duga čije je plaćanje odgođeno su takođe uticali da stanje naplate bude ovakvo kao što je prikazano.

3.3. Nadzor i izvještavanje o provedenim mjerama odgođenog plaćanja poreskog duga

U ovom poglavlju su prikazani nalazi revizije koji se tiču nadzora nad primjenama mjera odgođenog plaćanja poreskog duga u praksi, kao i izvještavanja o istom.

Opšte posmatrano izvještavanje o radu PURS, kao i izvještavanje o odgođenom plaćanju poreskog duga može se posmatrati kao interno u okviru PURS i eksterno na relaciji PURS – MF - Vlada RS.

PURS je 2010. godine u cilju jednoobraznog postupanja organizacionih jedinica PURS prilikom izrade planova i izvještaja, dobijanja informacija o ostvarenim rezultatima rada i kvalitetnijeg utvrđivanja zadataka i aktivnosti za naredni period donijela Metodološko uputstvo za planiranje i izvještavanje o radu PURS. Metodološkim uputstvom utvrđene su vrste, sadržaj i struktura izvještaja, organizacione jedinice učesnici u izvještavanju, rokovi izrade i dostavljanja izvještaja, načini dostavljanja izvještaja i uloge organizacionih jedinica u pogledu kontrole, analize pojedinačnih izvještaja i izrade sintetičkih izvještaja. Navedenim Metodološkim uputstvom predviđeno je i izvještavanje o promjenama nastalim po osnovu odgođenog plaćanja poreskog duga u izvještajima IOB 7. Na ovaj način uređuje se interno izvještavanje u okviru PURS kao pretpostavka kvalitetnog, pouzdanog i pravovremenog eksternog izvještavanja.

MF je 2012. godine donijelo Pravilnik o formi, sadržaju, načinima i uslovima izrade i objavljivanja izvještaja o radu Poreske uprave RS. Pravilnik prepoznaje godišnje, polugodišnje i pojedinačne izvještaje PURS koji podrazumijevaju informacije o izvršenju planiranih zadataka i aktivnosti iz nadležnosti PURS u toku izvještajnog perioda. Na ovaj način uređuje se eksterno izvještavanje PURS prema MF i kompletirana podzakonska regulativa o izvještavanju u PURS.

3.3.1 Interno izvještavanje u PURS

Aktivnosti na planu praćenja svih promjena od nastanka do izmirenja poreskog duga vršene su svakodnevno na nivou PC, kao i na nivou Uprave. PC svakodnevno prate realizaciju odgođenog plaćanja poreskog duga i kontinuirano obavještavaju PURS i/ili MF zavisno u čijoj nadležnosti je donošenje rješenja o odgođenom plaćanju poreskog duga. Navedene aktivnosti su osnov za sačinjavanje izvještaja PC koje se upućuju Upravi.

Izvještavanje o radu PC prema Upravi, na osnovu navedenog Metodološkog uputstva, vršeno je na mjesečnom, kvartalnom i godišnjem nivou, i isto je činilo osnovu za sačinjavanja sintetičkih izvještaja o radu na nivou PURS. Izvještavanje o odgođenom plaćanju poreskog duga podrazumijeva izvještavanje putem izvještaja IOB 7A i IOB 7B.

Metodološko uputstvo je mijenjano i usklađivano sa odredbama Zakona o poreskom postupku i Zakona o posebnim načinima izmirenja poreskog duga kako bi obezbijedilo potpunije izvještavanje o odgođenom plaćanju poreskog duga. Kao rezultat usklađivanja umjesto jedinstvenog izvještaja IOB 7, nastala su dva nova izvještaja IOB 7A i IOB 7B. Novi izvještaji IOB 7A i IOB 7B su po formi, sadržaju i strukturi identični formi, sadržaju i strukturi izvještaja IOB 7.

Izvještaj IOB 7A odnosi se na izvještavanje o odgođenom poreskom dugu po rješenjima koje donosi MF, a izvještaj IOB 7B odnosi se na izvještavanje o odgođenom poreskom dugu po rješenjima koje donosi PURS. Izvještaj IOB 7A i izvještaj IOB 7B su identične forme, sadržaja i strukture. Navedeni izvještaji sadrže podatke o odgođenom plaćanju poreskog duga: osnovne podatke o poreskom obvezniku, osnovne podatke o rješenju o odgođenom plaćanju (broj, datum, iznos, broj rata, iznos rate), podatke o realizaciji odgođenog plaćanja po rješenju (broj dospjelih rata, broj plaćenih rata, poreski dug dospio za plaćanje, naplaćen poreski dug, dospjeli a nenaplaćeni poreski dug, obračunate i naplaćene kamate) i podaci o sredstvima obezbjeđenja poreskog duga.

Osnovna manjkavost navedenih izvještaja je nesadržajnost podataka koja se odnose na poreski dug po ukinutim rješenjima, odnosno što ne sadrže podatke o dospjelom a neplaćenom dugu po ukinutim rješenjima. Imajući u vidu navedenu manjkavost, nedostatak podataka kvalitativnog karaktera postojeći interni izvještaji ne obezbjeđuju podatke potrebne za utvrđivanje uspješnosti PC, a i PURS u cjelini u pogledu odgođenog plaćanja poreskog duga.

Ovi izvještaji su po svom karakteru kumulativni izvještaji, jer se podaci koji se odnose na prethodne godine kumuliraju na dan izvještavanja. Prednost navedenog načina izvještavanja ogleda se u tome da je moguće pratiti kretanje poreskog duga za vrijeme trajanja rješenja, dok se manjkavosti ogledaju u nedostatku bitnih podataka za dati izvještajni period. Izvještaji sadrže podatke koliko je kumulativno dospjelo duga, koliko je kumulativno naplaćeno ili nenaplaćeno ali samo za aktivna rješenja, bez podataka o poreskom dugu poreskih obveznika po ukinutim rješenjima.

S obzirom na to da su izvještaji kumulativni, **studijom slučaja** na primjeru izvještaja IOB 7A (rješenja MF) za 2016. godinu prikazaćemo navedene nedostatke ovog načina izvještavanja.

Prema navedenom izvještaju, na dan 31.12.2016. godine dospjelo je za plaćanje oko 39 miliona KM, od čega je plaćeno oko 31 milion KM. Izvještaj urađen na ovaj način daje sliku naplate dospjelih obaveza oko 80%.

Tokom 2016. godine ukinuto je 44 rješenja o odgođenom plaćanju, od čega osam rješenja na zahtjev poreskog obveznika (uglavnom radi isplate duga jednokratno) a jedno rješenje jer nije postojao osnov za donošenje. Ostalih 35 rješenja je ukinuto jer poreski obveznici nisu plaćali obaveze utvrđene rješenjem.

Iznos poreskog duga po ovim rješenjima iznosio je 13.548.863 KM, dok je ostatak duga po istim iznosio 13.348.804 KM (oko 200.000 KM je plaćeno prije ukidanja rješenja). Navedeni dug nije na kraju izvještajnog perioda evidentiran kao dospjeli a neplaćeni dug, već se u izvještaju prikazao na način da su se dospjele a neplaćene obaveze i ostatak duga vodili kao nula (0).

Takođe, poreski dug po jednokratnim rješenjima kojima je istekao rok za plaćanje (ne ukidaju se, već im je istekao rok za plaćanje) iznosio je više od 25 miliona KM u 2016. godini. Ni ovaj iznos nije na kraju izvještajnog perioda prikazan kao dospjeli a neplaćeni dug, iako on po svojim karakteristikama to jeste.

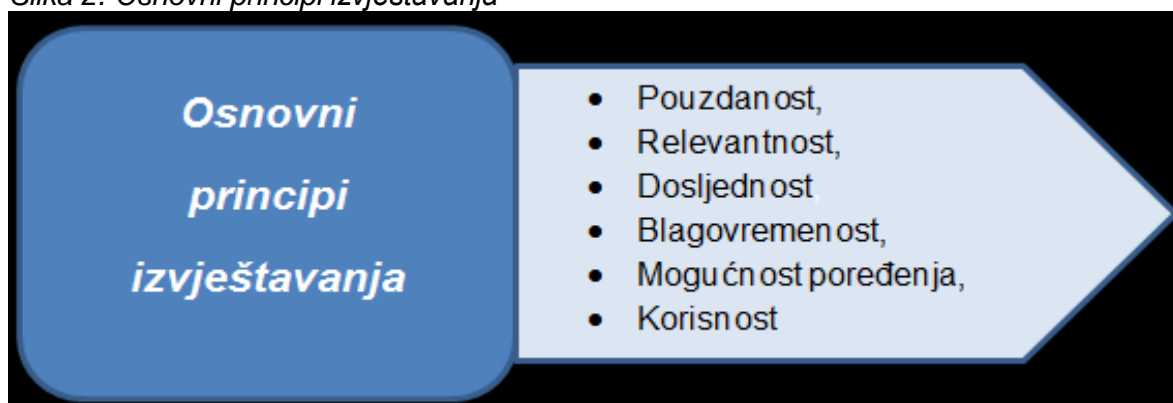
Ukoliko bi izvještaji o dospjelom a neplaćenom poreskom dugu čije je plaćanje odgođeno rješenjem MF uključili i gorenavedeni dospjeli a neplaćeni poreski dug, procenat naplativosti bi bio značajno manji od onog prikazanog u izvještajima.

Još jedna manjkavost postojećeg načina izvještavanja doprinosi stvaranju pogrešne slike o efikasnosti naplate poreskog duga odgođenim plaćanjem. Podatak o naplaćenim iznosima (izvještajni i prethodni period) u sebi sadrži primljene avanse, iako je članom 52. stav 2. Zakona o poreskom postupku RS propisano da se poreske uplate izvršene unaprijed ne smatraju plaćenim prije dana dospijeća obaveze za koju je plaćanje izvršeno. PURS je u potpunom revidiranom periodu avanse koji su se odnosili na plaćanje obaveza sa dospijećem u budućem periodu u svojim izvještajima prikazivala kao uplaćene u izvještajnom periodu¹⁸.

Posljedica navedenog načina izvještavanja je bitna nelogičnost, a to je da ostatak duga nije jednak razlici iznosa po rješenju umanjenog za iznos sredstava dospjelih za naplatu. Takođe, u ovim slučajevima iznosi uplaćeni avansno ostali su da se vode kao da dospijevaju za naplatu u budućem periodu, ali je nejasno koji saldo će biti umanjen jer je saldo ostatak duga već umanjen za uplaćene avanse. Razlika koje se pojavljuje u navedenoj godini iznosi oko 6,7 miliona KM.

Na osnovu svega navedenog proizilazi da izvještaji o naplati poreskog duga odgođenim plaćanjem nisu prikazivali realnu sliku naplate poreskog duga, na način da su dospjele neplaćene obaveze potcijenjene a dospjele plaćene obaveze precijenjene, dok stepen naplate dospjelih obaveza nije realno prikazan. Navedeni način izvještavanja nije bio u skladu sa definisanim osnovnim principima izvještavanja, utvrđenim u Metodološkom uputstvu za planiranje i izvještavanje o radu PURS.

Slika 2. Osnovni principi izvještavanja



Izvor: Metodološko uputstvo za planiranje i izvještavanje, doneseno od strane PURS

Sektor za upravljanje naplatom poreza imao je obavezu da izvrši kontrolu dostavljenih izvještaja PC, te da po izvršenoj kontroli sačini sintetičke izvještaje (IOB 7A i 7B), koji su osnova za izradu polugodišnjih i godišnjih izvještaja PURS.

Prema Metodološkom uputstvu PC su pored redovnih mjesečnih, kvartalnih i godišnjih izvještaja obavezni dostavljati Upravi i kvartalne i godišnje analize rada PC. U toku revizije nisu nam prezentovane kvartalne i godišnje analize rada PC kao izvor kvalitativnih podataka i informacija o uspješnosti rada PC. Umjesto analiza, PC su Upravi pored izvještaja IOB 7 dostavljali dodatne izvještaje. Ovi dodatni izvještaji pored podataka koji sadrži izvještaj IOB 7 sadrže i pokazatelje o naplati poreskog duga odgođenim plaćanjem u odnosu na planiranu naplatu poreskog duga. Navedeni izvještaji u sadržajnom i suštinskom smislu nisu mogli nadomjestiti nedostatak pomenutih analiza.

¹⁸ Prilog br. 8

3.3.2 Eksterno izvještavanje

PURS o svom radu izvještava MF putem polugodišnjih i godišnjih izvještaja o radu a u skladu i na osnovu Pravilnika o formi, sadržaju, načinu i uslovima izrade i objavljivanja izvještaja o radu PURS, donesenom od strane MF¹⁹. Osim navedenih obavezujućih izvještaja, PURS je redovno obavještavala MF o svim uplatama po osnovu rješenja o odgođenom plaćanju koja je MF donijelo. Izvještaji o radu PURS čine sastavni dio izvještaja o radu MF koji se dostavljaju Vladi RS.

Izvještaji o radu PURS u posmatranom periodu su identični po svom sadržaju i u skladu su sa sadržajem propisanim navedenim Pravilnikom. U kontekstu odgođenog plaćanja poreskog duga najbitniji i najinteresantniji dio Godišnjeg izvještaja je dio koji se odnosi na upravljanje naplatom poreza u okviru koga je dio koji se odnosi na odgođeno plaćanje poreskog duga.

Dio Godišnjeg izvještaja koji se odnosi na odgođeno plaćanje poreskog duga sadrži informacije o broju donesenih rješenja i iznosu poreskog duga, broju ukinutih rješenja i iznosu poreskog duga, broju rješenja o odbijanju/odbacivanju zahtjeva poreskih obveznika o odgođenom plaćanju poreskog duga i iznosu poreskog duga, pokazateljima naplativosti poreskog duga u odnosu na prethodni izvještajni period i pokazateljima naplativosti poreskog duga u odnosu na plan naplate poreskog duga.

Iz sadržaja dijela Godišnjeg izvještaja koji se odnosi na odgođeno plaćanje poreskog duga evidentno je da PURS koristi dva pokazatelja u pogledu uspješnosti odgođenog plaćanja poreskog duga i to: odnos naplaćenog poreskog duga u izvještajnom periodu u odnosu na prethodni izvještajni period i odnos naplaćenog poreskog duga u odnosu na planiranu naplatu poreskog duga. Navedeni pokazatelji su propisani kao obavezujući po Pravilniku o formi, sadržaju, načinu i uslovima izrade i objavljivanja izvještaja o radu PURS.

Godišnji izvještaji PURS pokazuju da je naplata poreskog duga odgođenim plaćanjem po rješenjima MF u svakoj posmatranoj godini viša u odnosu na naplatu u prethodnoj godini, a naplata poreskog duga po rješenjima PURS je u 2013 i 2014. godini bila manja u odnosu na prethodne godine, a u 2015 i 2016. godini veća u odnosu na prethodne godine. Kada je riječ o naplati poreskog duga odgođenim plaćanjem u odnosu na plan naplate, Godišnji izvještaji PURS pokazuju da je naplata bila viša u odnosu na plan po rješenjima MF u svim posmatranim godinama izuzev 2016. godine, a po rješenjima PURS izuzev 2013 i 2014. godine.

Na kvalitet godišnjih izvještaja PURS, a posebno u dijelu odnosa između naplate poreskog duga u izvještajnom periodu u odnosu na prethodni izvještajni period, utiču manjkavosti postojećeg Pravilnika, Metodološkog uputstva i manjkavosti internog izvještavanja u okviru PURS. Postojeći Pravilnik nije predvidio da se kao pokazatelji uspješnosti koriste pokazatelji naplaćenog i dospjelog poreskog duga, odnosno pokazatelji nenaplaćenog i dospjelog poreskog duga kao i pokazatelji naplaćenih i nenaplaćenih rata prema dospjelim ratama. Podaci o naplaćenom i nenaplaćenom poreskom dugu su bez podatka o naplaćenom i nenaplaćenom poreskom dugu po ukinutim rješenjima što je posljedica manjkavosti u internom izvještavanju u okviru PURS. Godišnji izvještaji PURS nisu sadržali podatke o vremenu trajanja skraćenog upravnog postupka, odnosno rješavanju predmeta po zahtjevima poreskih obveznika, problemima koji se odnose na pravovremenost podnošenja zahtjeva poreskih obveznika, kompletnosti zahtjeva, informisanosti poreskih obveznika i druge relevantne podatke za poreski postupak.

¹⁹ Sl. gl. RS br. 96/12

Kada je riječ o odnosu naplate i planirane naplate, nismo se mogli uvjeriti u pouzdanost ovih pokazatelja obzirom da nam tokom revizije nisu prezentovani realni pokazatelji koji su bili osnova za planiranje. Naime, planiranje naplate poreskog duga odgođenim plaćanjem vršeno je procjenom odgovornih lica u PC. Tim koji je proveo reviziju nije se uvjerio da je planiranje vršeno na bazi realnih pokazatelja, kao što su aktivna rješenja i poreski dug koji dospijeva za naplatu u narednoj godini, planirani broj novih rješenja i poreski dug koji dospijeva za naplatu u narednoj godini, pokazatelji naplate iz prethodnih godina i slično. Utvrđivanjem Plana naplate poreskog duga na odgođeno plaćanje zasnovanom na analizi rizika, utvrđivanjem pojedinačnih ciljeva naplate poreskog duga u skladu sa opštim i posebnim ciljevima, i njegovo korišćenje u utvrđivanju pokazatelja uspješnosti omogućilo bi dodatne pokazatelje za praćenje uspješnosti.

Sadržajno obogaćivanje izvještaja sa novim pokazateljima, kao što su odnos plaćenog/neplaćenog poreskog duga u odnosu na dospjeli dug, broj plaćenih/neplaćenih rata u odnosu na broj dospjelih rata, uključivanje podataka o nenaplaćenom a dospjelom dugu po ukinutim rješenjima, načinima naplate poreskog duga omogućilo bi praćenje efikasnosti i efektivnosti rada po PC, organizacionim jedinicama i funkcijama PURS-a (RN i PN), PURS u cjelini, rezultatima i ishodima primjenjenih mjera i aktivnosti i bilo bi u funkciji odlučivanja od strane MF i Vlade RS.

Tokom revizije nisu nam prezentovane analize i vrednovanja MF i PURS koje se odnose ne efekte primjene Zakona o posebnim načinima izmirenja poreskog duga i Zakona o odgođenom plaćanju poreskog duga, a posebno u pogledu uticaja postignutih rezultata na ispunjenost opštih i posebnih ciljeva.

U revidiranom periodu, po Zaključku NS RS broj 06.07/012-1827-1/17 od 06.09.2017. godine, MF je izradilo prvu analizu odgođenog plaćanja poreskog duga. Informacija o tome dostavljena je NS RS, a odnosila se na efekte reprogramiranih obaveza po osnovu doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje osiguranika. Po navedenom Zaključku NS RS, Vlada RS je obavezana da bez odlaganja raskida ugovore o reprogramu uplata doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje, ukoliko se isti ne uplaćuju redovno. Osim navedene, nisu vršene druge analize i vrednovanja odgođenog plaćanja poreskog duga a koje bi bile u funkciji preduzimanja mjera i aktivnosti MF i Vlade RS u pogledu efikasnijeg upravljanja naplatom poreskog duga.

Navedene aktivnosti Vlade RS iziskivale su angažovanje značajnih ljudskih i materijalnih resursa u dužem periodu, naročito u MF i PURS, a pokazatelje o njihovoj uspješnosti u naplati poreskog duga treba da obezbjede interni i eksterni izvještaji. Navedeno se posebno odnosi na bitne pokazatelje o uspješnosti RN, iz razloga što se postavljeni ciljevi realizuju isključivo putem RN. Uspješnost izmirenja poreskog duga putem odgođenog plaćanja u RN, predstavlja pokazatelj ostvarenja postavljenih ciljeva tj. efektivnosti primjene donesenih propisa.

4. ZAKLJUČCI

Pitanje poreskog duga je jedno od važnih pitanja funkcionisanja poreskog sistema, koje se reflektuje na finansijsku poziciju i posebno likvidnost poreskih obveznika. Pored toga, poreski dug utiče i na funkcionisanje budžetskog sistema i bitan je pokazatelj efikasnosti i efektivnosti rada poreskih organa. U posmatranom periodu došlo je do ekspanzije odgođenog plaćanja poreskog duga, kako u pogledu broja zahtjeva tako i u pogledu iznosa poreskog duga čije je plaćanje odgođeno rješenjima MF i PURS.

Vlada RS je kreiranjem propisa o odgođenom plaćanju poreskog duga stvorila formalno-pravnu osnovu za odgođeno plaćanje poreskog duga, kako bi se ispunili ciljevi i opredjeljenja iz ekonomskih politika u posmatranom periodu. Primjena propisa je trebala da doprinese olakšavanju finansijskog položaja privrednih subjekata, održavanje tekuće likvidnosti, podsticanje zapošljavanja u privredi i boljoj naplati poreskog duga.

Dugo vrijeme trajanja postupka donošenja rješenja o odgođenom plaćanju, podijeljene nadležnosti na odobravanju odgođenog plaćanja poreskog duga, nejednako postupanje po donesenim rješenjima o odgođenom plaćanju i nemogućnost PURS da naplati dug nakon ukidanja rješenja, izvještavanje koje nije potpuno i pouzdano i nedostatak analiza koje bi identifikovale nedostatke u postupku odgođenog plaćanja poreskog duga ukazuju da postoji prostor za unapređenje efikasnosti odgođenog plaćanja poreskog duga.

Na osnovu nalaza revizije, prezentovanih u prethodnim poglavljima, revizija učinka je utvrdila sledeće zaključke:

4.1 Važeća regulativa (zakonski i podzakonski akti) kojom je uređeno odgođeno plaćanje poreskog duga ne obezbeđuje u potpunosti efikasno postupanje nadležnih institucija.

Iako je regulativa koja se odnosi na poreski dug i poreski postupak pružila dobru osnovu za smanjenje poreskog duga, tokom provođenja ove revizije učinka identifikovani su određeni nedostaci koji onemogućavaju efikasno postupanje u pojedinim postupcima odgađanja plaćanja poreskog duga. Najznačajniji od njih su podijeljene nadležnosti između institucija u odobravanju rješenja o odgođenom plaćanju poreskog duga, nedorečenost pojedinih odredbi koja dovodi do nejednakog postupanja, te nedostaci u internom i eksternom izvještavanju.

4.2 Postupci donošenja rješenja o odgođenom plaćanju poreskog duga u značajnom broju slučajeva traju višestruko duže od propisima predviđenih rokova.

Dugo trajanje postupka odobravanja odgođenog plaćanja poreskog duga povećava rizik od neefikasnosti kasnije naplate, naročito u situacijama ukidanja rješenja zbog neplaćanja, što je prema nalazima revizije čest slučaj. Iako su identifikovane objektivne otežavajuće okolnosti koje djelimično utiču na dugo trajanje postupka, ono je posljedica nedostataka u organizaciji poslova, koordinaciji i internim procedurama institucija koje administrativno provode postupak donošenja rješenja o odgođenom plaćanju poreskog duga.

4.3 MF i PURS nisu pravovremeno pokretali postupke ukidanja rješenja za poreske obveznike koji ne ispunjavaju utvrđene obaveze.

Revizija je pokazala da postoje različite prakse u MF i PURS u pogledu ukidanja rješenja poreskim dužnicima koji ne ispunjavaju utvrđene obaveze. Različite prakse postoje i u okviru PURS između PC, posebno u postupanju PC u uslovima kada poreski obveznici ne izvršavaju obaveze utvrđene rješenjem o odgođenom plaćanju poreskog duga. Različita postupanja PC imala su za posledicu i različite rezultate u pogledu naplate poreskog

duga, ali i različit tretman poreskih dužnika. U značajnom broju slučajeva rješenja nisu ukidana nakon više neplaćenih rata, a pritom nisu preduzimane sve moguće i dozvoljene mjere i radnje za naplatu poreskog duga.

4.4 Provođenje mjera i postupanje po ukinutim rješenjima o odgođenom plaćanju poreskog duga unutar PURS nije uspostavljeno na efikasan način.

Nalazi revizije pokazuju da nakon ukidanja rješenja o odgođenom plaćanju u značajnom broju slučajeva protekne i nekoliko mjeseci do pokretanja postupka PN, u pojedinim slučajevima i preko godinu dana. Navedeno je posljedica neefikasne organizacije, odnosno kretanja predmeta iz Odjeljenja za RN u Odjeljenje za PN.

Pored toga, sredstva obezbjeđenja poreskog duga se veoma rijetko aktiviraju nakon ukidanja rješenja o odgođenom plaćanju. Ovo je posljedica djelimično neadekvatnih sredstava obezbjeđenja, ali i preopterećenosti PN, gdje službenici usljed velikog broja predmeta teže samo pokretanju postupka na najjednostavniji način.

4.5 Izvještavanje o rezultatima provođenja mjera odgođenog plaćanja poreskog duga u dobroj mjeri je manjkavo, nepotpuno i nepouzđano te kao takvo nije u funkciji sagledavanja stanja poreskog duga, mjerenju uspješnosti primjene donesenih propisa, vršenju nadzora, kao i u poboljšanju efikasnosti i efektivnosti naplate poreskog duga.

Izvještavanju o odgođenom plaćanju poreskog duga se nije pridavao značaj u dovoljnoj mjeri, te zbog toga nije ni došlo do neophodne korekcije izvještaja koje je sačinjavao PURS. Unutar PURS-a takođe nisu s dužnom pažnjom pristupali sačinjavanju i korišćenju dobijenih izvještaja od strane PC. Pojedinačni izvještaji o poreskom dugu (IOB 7A i 7B) koje PC upućuju Upravi ne sadrže sve potrebne podatke i informacije o stanju i kretanju poreskog duga poreskih obveznika i ne sadrže pokazatelje za utvrđivanje uspješnosti na planu naplate poreskog duga putem odgođenog plaćanja. Manjkavost pojedinačnih izvještaja PC o poreskom dugu reflektuje se i na izvještaje koje PURS upućuje MF.

MF i PURS nisu prezentovali analize i evaluacije o procjeni uspješnosti preduzetih mjera i aktivnosti na planu odgođenog plaćanja poreskog duga, a posebno u pogledu uticaja preduzetih mjera i aktivnosti na ispunjavanje ciljeva utvrđenih ekonomskim politikama i ciljeva definisanih zakonima, kako bi se mogle preduzimati mjere i aktivnosti u cilju unapređenja efikasnosti.

5. PREPORUKE

Na osnovu nalaza i zaključaka revizije, zasnovanih na relevantnim i pouzdanim revizijskim dokazima, kreirane su preporuke revizije. Provedena revizija pokazala je da postoji prostor i potreba za unapređivanjem postupka odgođenog plaćanja poreskog duga u pogledu efikasnosti i efektivnosti, kako bi na taj način ono bilo u funkciji ispunjavanja ciljeva postavljenih u ekonomskim politikama i ciljeva utvrđenih u zakonima koji se odnose na materiju poreskog duga.

Institucije koje imaju primarnu ulogu u upravljanju poreskim dugom su MF i PURS. U skladu sa utvrđenim ulogama, nadležnostima i odgovornostima, preporuke revizije kreirane su i upućuju se MF i PURS.

5.1. Preporuke za Ministarstvo finansija:

MF ima primarnu ulogu u pogledu kreiranja i uspostavljanja sistema odgođenog plaćanja poreskog duga. Posebna uloga MF odnosi se na kreiranje i predlaganje zakonskih i podzakonskih propisa koji uređuju postupke i procedure odgođenog plaćanja poreskog duga i provođenje nadzora nad primjenom zakonskih i podzakonskih propisa. U cilju uspostavljanja pretpostavki za povećanje efikasnosti i efektivnosti naplate poreskog duga mjerama odgođenog plaćanja, preporučuje se MF da:

1. u koordinaciji sa PURS i drugim nadležnim institucijama izvrši analizu primjene poreskih i drugih propisa koji se odnose na upravljanje poreskim dugom.

Analiza poreskih zakona se prije svega odnosi na analizu primjene Zakona o odgođenom plaćanju poreskog duga i Zakona o poreskom postupku u dijelu koji se odnosi na poreski dug. Analiza primjene poreskih zakona prvenstveno treba da se odnosi na uticaj primjene tih zakona na efikasnost postupka odgođenog plaćanja poreskog duga i efektivnost u pogledu postizanja rezultata koji su u funkciji ostvarivanja postavljenih ciljeva utvrđenih ekonomskim politikama i navedenim zakonima. Analiza podzakonskih propisa primarno se odnosi na analizu propisa koji regulišu planiranje i izvještavanje o odgođenom plaćanju poreskog duga.

U okviru ove analize, analizirati uticaj podijeljenih nadležnosti između MF i PURS u pogledu donošenja rješenja o odgođenom plaćanju poreskog duga na efikasnost ovog postupka. U skladu sa rezultatima analize utvrditi najbolje rješenje i predložiti eventualne promjene.

Na osnovu izvršene analize predložiti izmjene i dopune propisa. Primjena ovih propisa treba da obezbjedi jedinstveno postupanje svih organizacionih dijelova PURS-a, a za rezultat će imati efikasniji i efektivniji postupak odgođenog plaćanja poreskog duga.

2. U okviru postojećih kapaciteta MF, intenzivirati aktivnosti na planu analize i evaluacije upravljanja poreskim dugom.

Na osnovu podataka, informacija i izvještaja PURS, MF treba da provodi analize i evaluacije i sa istim upozna Vladu RS. Rezultate analiza i evaluacija koristiti za unapređenje postupaka i procedura odgođenog plaćanja poreskog duga i mjerenje uspješnosti rada PURS u pogledu odgođenog plaćanja poreskog duga.

Takođe, prilikom analize i evaluacije upravljanja poreskim dugom i provođenja mjera odgođenog plaćanja poreskog duga potrebno je vršiti procjenu uticaja provedenih aktivnosti na ostvarivanje ciljeva utvrđenih u ekonomskim politikama a relevantnim za poreski dug.

5.2. Preporuke za Poresku upravu Republike Srpske

PURS ima operativnu ulogu u provođenju postupaka i procedura odgođenog plaćanja poreskog duga. U cilju efikasnijeg provođenja mjera odgođenog plaćanja poreskog duga i poboljšanja naplate na ovaj način, preporučuje se PURS da:

1. Unaprijedi upravljačke, organizacione i proceduralne pretpostavke za efikasno provođenje mjera odgođenog plaćanja poreskog duga.

Provođenje mjera odgođenog plaćanja treba unaprijediti u pogledu organizacije i koordinacije poslova, kako bi se na taj način obezbijedilo pravovremeno pokretanje i rješavanje svih procedura u postupku (odlučivanje po zahtjevima poreskih dužnika i pokretanje postupka, praćenje izvršenja postupka, pokretanje postupka ukidanja rješenja, kretanje predmeta unutar PURS, pokretanje postupaka PN i slično).

Unapređenjem upravljačkih, proceduralnih i organizacionih pretpostavki za provođenje mjera odgođenog plaćanja poreskog duga potrebno je osigurati da se sve procedure pokreću i provode u zakonom definisanim rokovima. Na taj način trebalo bi eliminisati identifikovane pojave „uskih grla“ unutar institucije, kao što su: dugo vrijeme rješavanja zahtjeva poreskih dužnika, dugo vrijeme kretanja predmeta iz jedne organizacione jedinice u drugu, dugo vrijeme trajanja postupka PN i slične probleme koji utiču na neefikasno provođenje postupaka odgođenog plaćanja poreskog duga.

2. Analizira pristupe i prakse rada PC i obezbijedi jedinstven i jednoobrazan pristup u radu svih PC i jednako postupanje prema svim poreskim dužnicima.

Prilikom analize iskoristiti identifikovane različite prakse i postupanja utvrđene ovom revizijom učinka kao i identifikovane različite prakse identifikovane drugim oblicima nadzora i kontrole. Uspostavljanje jedinstvenih i jednoobraznih praksi treba prije svega da omogući da se unaprijedi efikasnost i efektivnost rada PC bez dovođenja u pitanje pravilnosti rada istih.

Dosljednom i jednoobraznom primjenom propisa kojima je regulisano odgođeno plaćanje poreskog duga trebalo bi smanjiti rizik od neefikasnosti provođenja postupaka i naplate poreskog duga. Takođe, ovo će obezbijediti jednako postupanje u svim organizacionim jedinicama PURS, razmjenu ideja, iskustava i promociju dobrih praksi.

3. Unaprijedi sistem nadzora nad provođenjem mjera odgođenog plaćanja poreskog duga i izvještavanja o provedenim mjerama i njihovim rezultatima.

Stalnim praćenjem u sjedištu PURS obezbijediti nadzor nad postupanjem svih organizacionih jedinica. Kontinuirano prikupljati sve relevantne informacije u postupku provođenja mjera odgođenog plaćanja i ugraditi ih u izvještaje. Analizirati dobijene informacije i identifikovati nedostatke i dobre prakse, te na osnovu njih unapređivati postupke i procedure.

Aktuelni obrasci koji čine strukturu izvještaja o poreskom dugu treba da se modifikuju u pogledu forme, sadržaja i strukture kako bi osigurali potpune, pouzdane i pravovremene informacije za donosioce odluka. Izvještaji treba da sadrže podatke i pokazatelje o uspješnosti provođenja odgođenog plaćanja poreskog duga i uspješnosti rada PURS u cjelini, kao i PC u pogledu upravljanja poreskim dugom.

PURS treba da nastavi sa praksom objavljivanja liste poreskih dužnika koja je bila prisutna u ranijem periodu, kao i da tu listu dopuni podacima o poreskim dužnicima koji poreski dug izmiruju odgođenim plaćanjem.

Vođa revizorskog tima
Mr Bojan Dragišić

6. PRILOZI UZ IZVJEŠTAJ

Prilog broj 1 – Popis referenci

1. Ekonomska politika Republike Srpske za 2013. godinu („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 113/12)
2. Ekonomska politika Republike Srpske za 2014. godinu („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 107/13)
3. Ekonomska politika Republike Srpske za 2015. godinu („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 119/14)
4. Ekonomska politika Republike Srpske za 2016. godinu („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 110/15)
5. Program ekonomskih reformi Republike Srpske za period 2017-2019. godina („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 116/16)
6. Akcioni plan za realizaciju Ekonomske poliike za 2016. godinu
7. Zakon o Vladi Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 118/08)
8. Zakon o poreskom postupku („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 102/11, 108/11, 67/13, 31/14, 44/16)
9. Zakon o odgođenom plaćanju poreskog duga („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 94/15)
10. Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 62/17)
11. Zakon o posebnom načinu izmirenja poreskog duga („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 66/13, 52/14)
12. Zakon o opštem upravnom postupku („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 13/02, 87/07, 50/10)
13. Zakon o republičkoj upravi („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 118/08, 11/09, 74/10, 86/10, 24/12, 121/12, 15/16, 57/16)
14. Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 121/12, 52/14, 103/15, 15/16)
15. Zakon o unutrašnjem dugu Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 1/12, 28/13, 59/13, 44/14)
16. Zakon o Jedinstvenom sistemu za multilateralne kompenzacije i cesije („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 20/14, 33/16)
17. Uredba o uslovima, načinu i postupku odgađanja plaćanja poreskih obaveza („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 13/12)
18. Uredba o izmirenju poreskih obaveza putem obveznica Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 74/12)
19. Odluka o načinu ispunjenja dospjelih poreskih obaveza („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj: 110/06)
20. Pravilnik o formi, sadržaju, načinu i uslovima izrade i objavljivanja izvještaja o radu Poreske uprave Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 96/12)
21. Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta u Ministarstvu finansija („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 14/12)
22. Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta u Poreskoj upravi Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 49/12, 111/13, 36/14, 83/14, 94/16, 67/17)

23. Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta u Poreskoj upravi Republike Srpske („Službeni glasnik Republike Srpske“, broj 116/17)
24. Metodološko uputstvo za planiranje i izvještavanje Poreske uprave Republike Srpske
25. Izvještaj o radu Poreske uprave Republike Srpske za 2012. godinu
26. Izvještaj o radu Poreske uprave Republike Srpske za 2013. godinu
27. Izvještaj o radu Poreske uprave Republike Srpske za 2014. godinu
28. Izvještaj o radu Poreske uprave Republike Srpske za 2015. godinu
29. Izvještaj o radu Poreske uprave Republike Srpske za 2016. godinu
30. Izvještaji o reviziji finansijskih izvještaja Poreske uprave Republike Srpske
31. Rješenja o odgođenom plaćanju poreskog duga odobrena od strane Ministarstva finansija i Poreske uprave Republike Srpske
32. Ostali podaci i informacije od strane Ministarstva finansija, Poreske uprave Republike Srpske
33. Zakonska, podzakonska regulativa i informacije zemalja u okruženju (Srbija, Crna Gora i Makedonija)
34. Novinski članci i ostalo.

Prilog broj 2

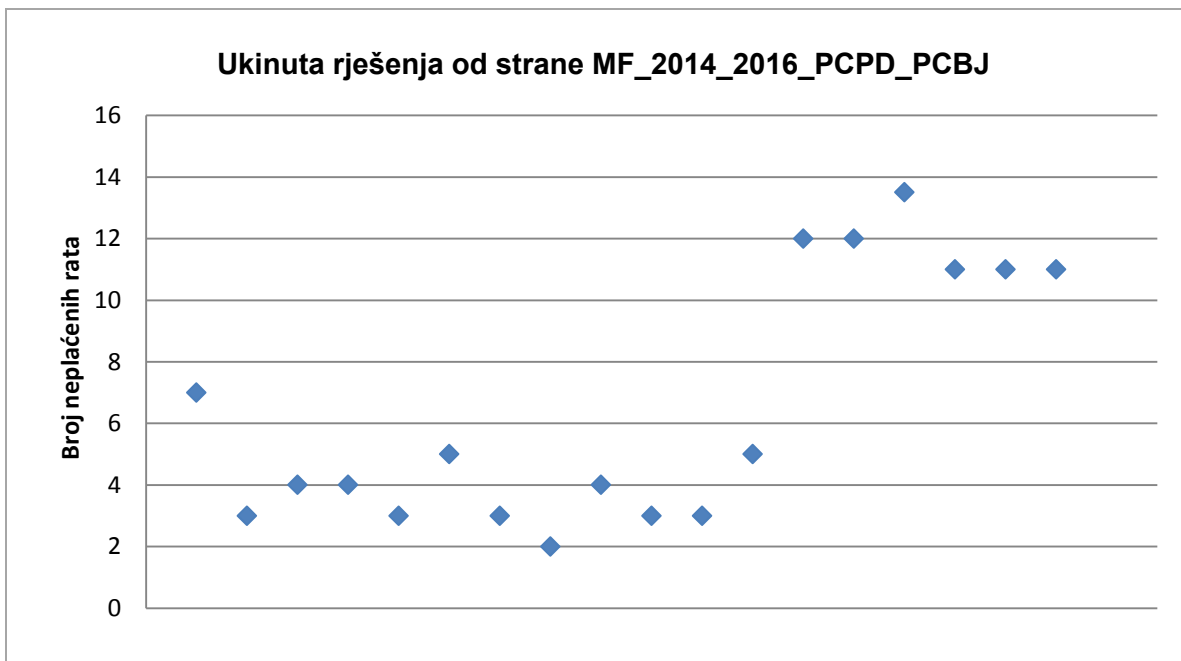
Tabela 1. Stanje duga i naplata javnih prihoda PURS 2013-2016. godina

Stanje duga i naplata JP_PURS		
Godina	Stanje duga (na dan 31.12.)	Naplata JP (01.01-31.12.)
	U milijardama KM	
2013	1,500	2,057
2014	1,435	2,136
2015	1,479	2,252
2016	1,184	2,164

Izvor: Godišnji izvještaji o radu PURS

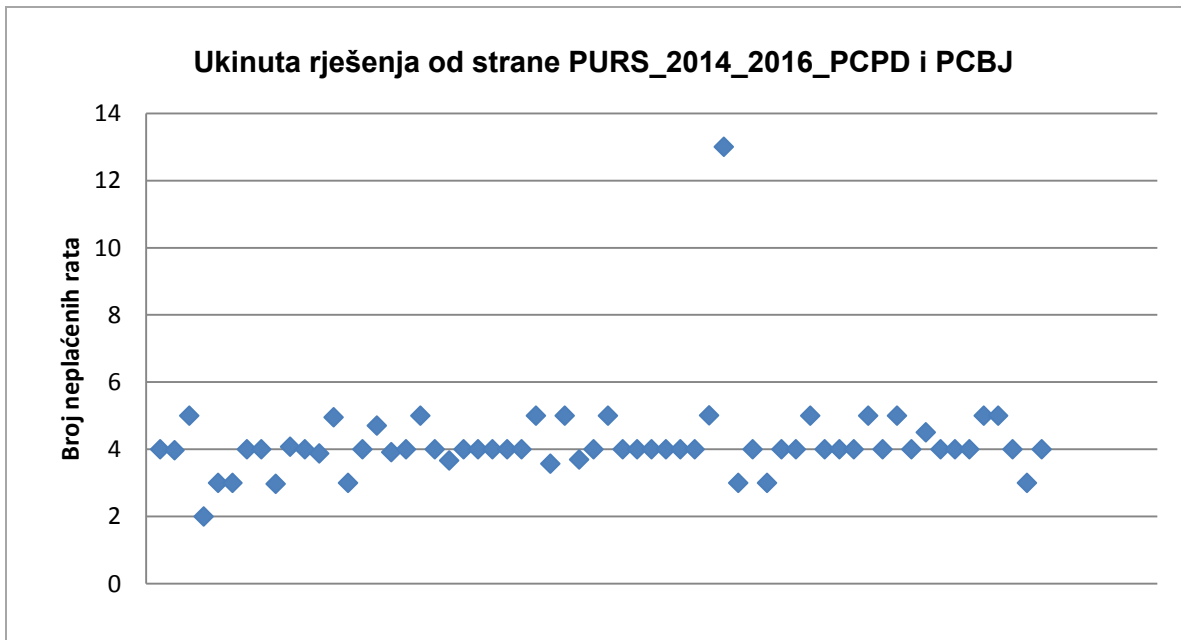
Prilog broj 3

Grafikon 1. Ukinuta rješenja MF 2014-2016. godina, PC Prijedor i Bijeljina



Izvor: Evidencija PURS i MF

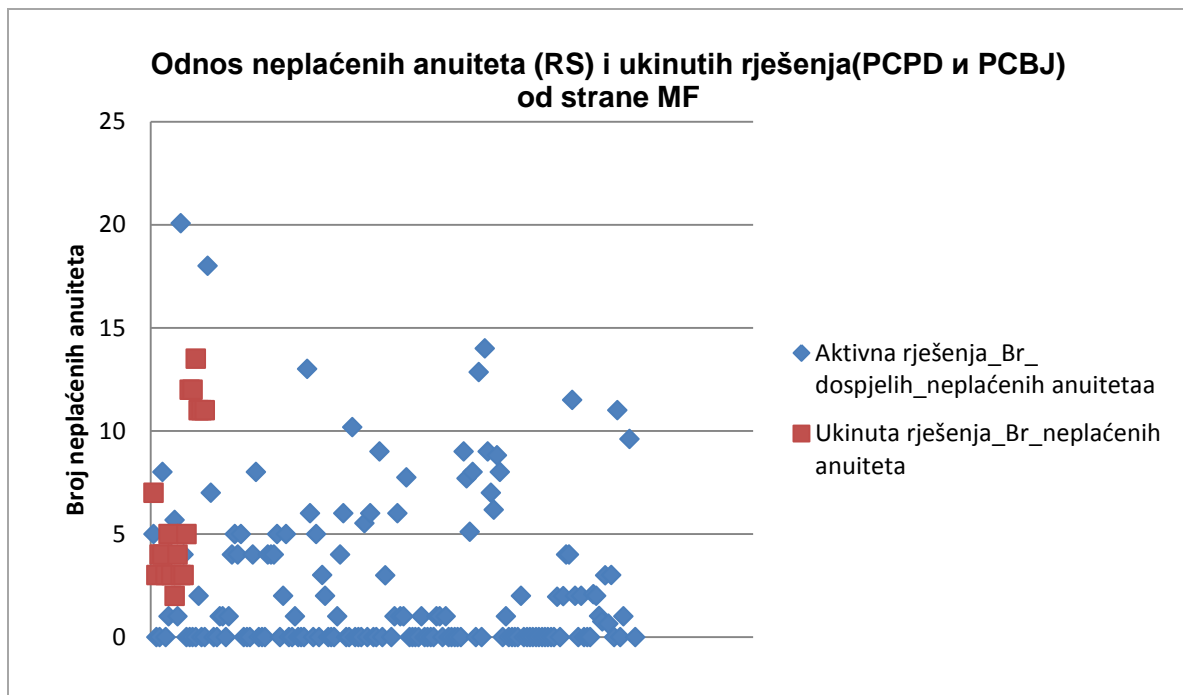
Grafikon 2. Ukinuta rješenja PURS 2014-2016. godina, PC Prijedor i Bijeljina



Izvor: Evidencija PURS

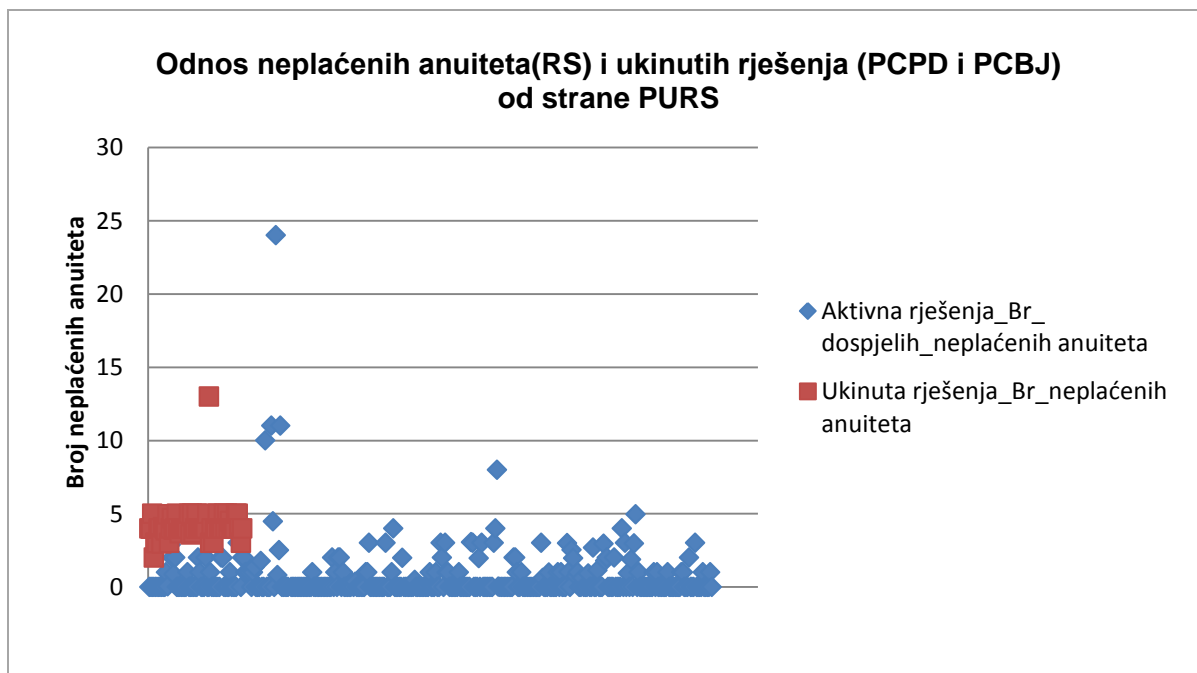
Prilog broj 4

Grafikon 1. Ukinuta rješenja MF 2014-2016. godina, PC Prijedor i Bijeljina



Izvor: Evidencija PURS i MF

Grafikon 2. Ukinuta rješenja PURS 2014-2016. godina, PC Prijedor i Bijeljina



Izvor: Evidencija PURS

Prilog broj 5

Tabela 1. Ukinuta rješenja 2013-2016. godina, uzorak

PC	Rješenja	Broj ukinutih rješenja	Aktivni predmeti u PN	Okončani predmeti u PN	Obustavljen postupak - novo rješenje	Nije pokrenut postupak PN
Banjaluka	MF	65	28	15	10	12
	PURS	30	17	6	0	7
Bijeljina	MF	35	12	4	5	14
	PURS	37	24	0	0	13
Prijedor	MF	27	14	5	8	0
	PURS	39	8	7	1	23
Ukupno:		233	103	37	24	69

Izvor: Evidencija PURS

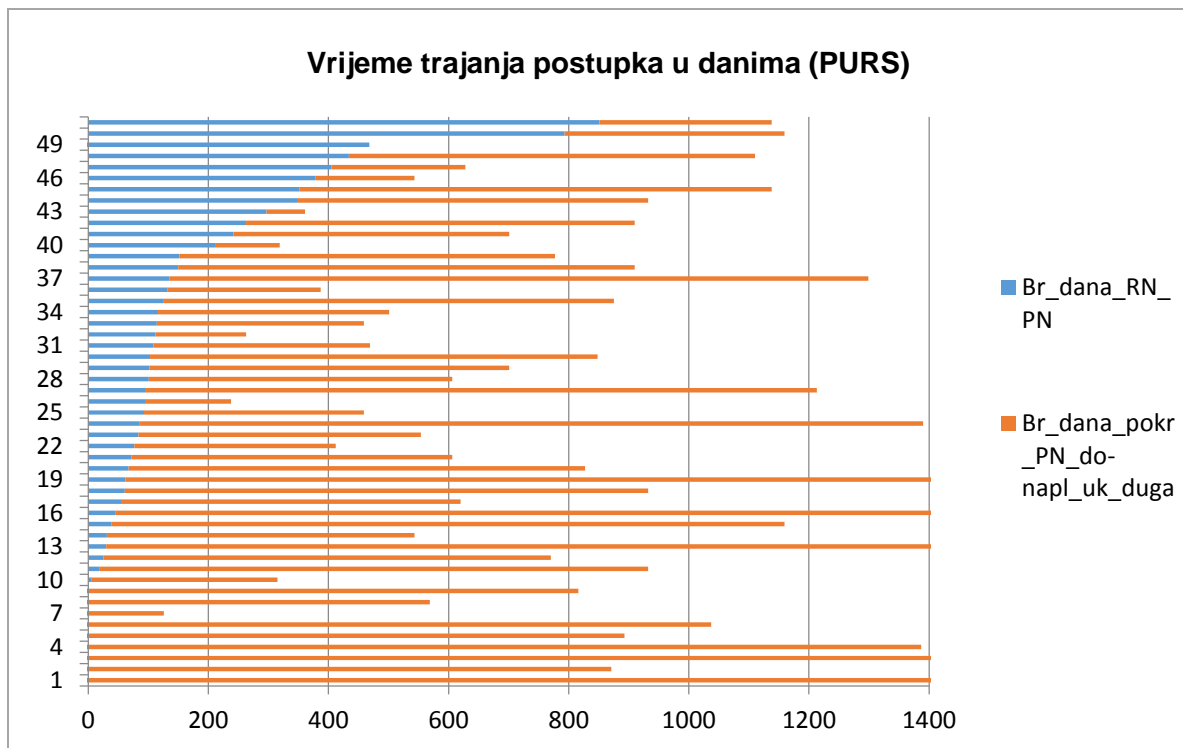
Tabela 2. Naplata po ukinutim rješenjima i pokrenutim postupcima PN 2013-2016. godina, uzorak

PC	Rješenja	Iznos duga po rješenjima	Iznos za koji je pokrenut postupak PN	Naplaćeno u postupku PN	Naplaćeno iz sredstva obezbjeđenja
Banjaluka	MF	20.574.576	6.589.018	1.906.245	202.488
	PURS	482.506	284.096	68.738	0
Bijeljina	MF	5.655.699	2.248.939	283.677	0
	PURS	453.662	250.556	15.263	0
Prijedor	MF	3.829.696	3.465.239	497.774	76.689
	PURS	632.250	151.675	99.419	0
Ukupno:		31.628.388	12.989.524	2.871.116	279.177

Izvor: Evidencija PURS

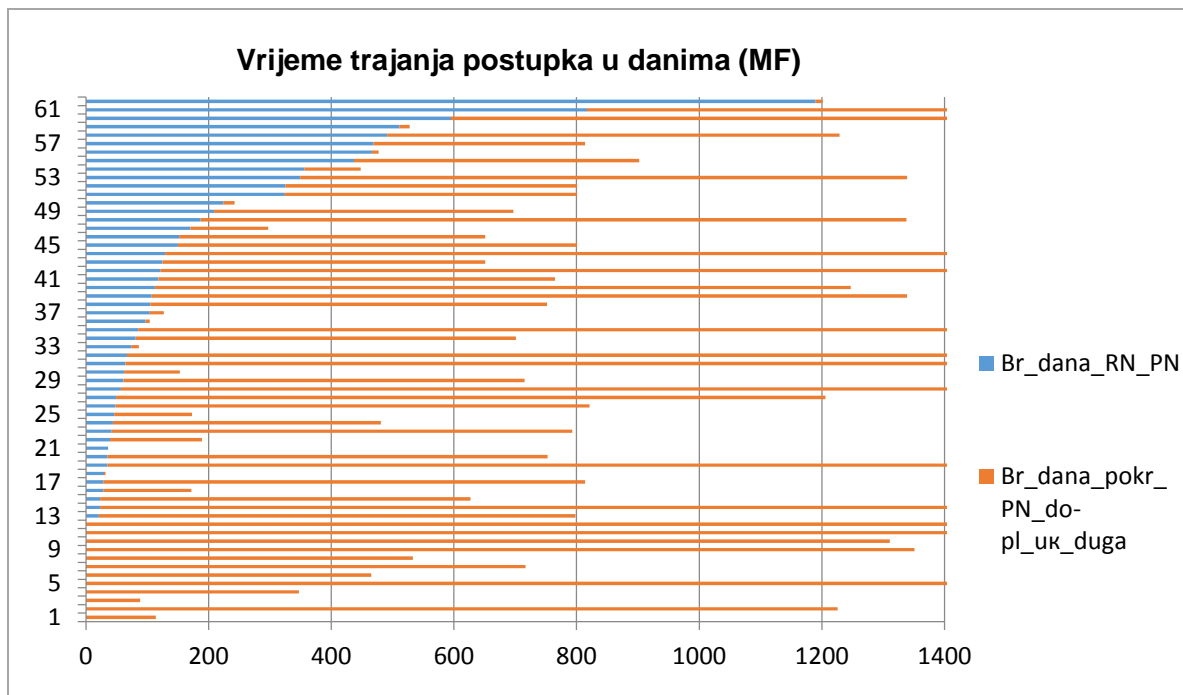
Prilog broj 6

Grafikon 1. Vrijeme trajanja postupka pokretanja PN i naplate ukupnog duga 2013-2016. godina, uzorak rješenja PURS



Izvor: Evidencija PURS

Grafikon 2. Vrijeme trajanja postupka pokretanja PN i naplate ukupnog duga 2013-2016. godina, uzorak rješenja MF



Izvor: Evidencija PURS

Prilog broj 7

Tabela 1. Djelimično evidentirnje ukinutih rješenja MF u IOB 7A za 2016. godinu

Iznos po Rješenju	Dospjelo, a neplaćeno	Dospjelo za plaćanje	Uplaćeno u prethodnom periodu	Uplaćeno u izvještajnom periodu	Ostatak duga
817.721	0	817.721	654.140	163.581	0

Izvor: Dokumentacija PURS i izvještaj IOB 7A

Prilog broj 8

Tabela 1. Dio izvještaja IOB 7A za 2016. godinu

Iznos po rješenju	Iznos rate	Broj dospjelih rata	Dospjelo za plaćanje	Uplaćeno u prethodnom periodu	Uplaćeno u izvještajnom periodu	Ukupno uplaćeno	Ostatak duga
6.796.842	113.280	16	1.812.491	5.990.327	780.333	6.770.660	26.182
1.113.886	20.184	35	706.435	544.965	568.922	1.113.886	0

Izvor: Dokumentacija PURS i izvještaj IOB 7A