

УНИВЕРЗИТЕТ „ЏОН НЕЗБИТ“
Правни факултет, Београд

Љиљана Ковачевић

**УПРАВЉАЊЕ КОНТРОЛОМ
ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ КОД ВЕЛИКИХ
ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА**

- докторска дисертација -

Београд, 2017.

JOHN NAISBITT UNIVERSITY
FACULTY OF LAW

Ljiljana Kovačević

**THE MANAGEMENT OF VALUE ADDED TAX AUDITS
OF LARGE TAXPAYERS**
- Doctorial Dissertation -

Belgrade, 2017

УНИВЕРЗИТЕТ ЦОН НЕЗБИТ
Правни факултет, Београд

УВОДНА РАЗМАТРАЊА

У савременим привредним системима јавни приходи имају значајну фискалну, економску и социјалну улогу. Порески систем посматран са аспекта учешћа појединих врста прихода у укупним јавним приходима, разликује се од земље до земље и зависи од од нивоа развоја државе и њеног друштвено-економског и политичког система.

Без обзира на многобројне разлике и промене у структури пореских система, две чињенице су заједничке заскоро све земље света. Прва је, дадоминантно место у структуријавних прихода заузимају порези и то, нарочито, порез на додату вредност, а друга, да се највећи део јавних прихода добија од релативно малог броја пореских обвезника.

Поред тога, један од циљева модерних пореских система је промена приступа у начину опорезивања. У том смислу, пореске администрације мењају своје круто административно понашање и усмеравају се на повећање стручног знања и професионалног понашања службеника усмерених на клијентски оријентисан приступ у комуникацији с пореским обвезницима.

У првој глави докторске дисертације потпуније је разрађен методолошки оквир истраживања предметне теме с тежиштем на формулацији проблема и одређењу предмета истраживања, постављању научних и друштвених циљева истраживања, утврђивању хипотеза и индикатора истраживања, одређивању начина проучавања, прибављања и обраде података, те димензионирању научне и друштвене оправданости обраде теме докторске дисертације. У овом делу дисертације научно су експлицирани кључни, категоријални појмови који су у директној вези са насловом теме докторске дисертације, као што су: опорезивање потрошње; порез на додату вредност (ПДВ); велики порески обвезник; пореска контрола; Центар за велике пореске обвезнике (ЦВПО).

Полазећи од улоге и значаја пореза у структури јавних прихода, нарочито висине прикупљених прихода од опорезивања потрошње, у другој глави докторске дисертације теоријско-методолошки су класификоване и научно објашњене врсте опорезивања потрошње пре и након увођења пореза на додату вредност, начин опорезивања порезом на додату вредност у савременим пореским системима, активности Европске уније ка стварању јединственог пореза на додату вредност, и ефекти његове примене у Републици Србији са степеном одрживости и могућности даљег унапређења.

У трећој глави докторске дисертације из теоријско-методолошког угла разграничени су стручни и научни појмови који су у вези са пореским обвезницима и пореском контролом, а затим теоријско-методолошки

класификоване и научно објашњене врсте пореских контрола, са тежиштем на контроли великих пореских обвезника у међународним пореским администрацијама и у Републици Србији.

Будући да међународна искуства показују да се модернизација пореске администрације најефикасније и најбрже може постићи кроз креирање високо развијеног модела опорезивања које спроводи посебан организациони део пореске администрације надлежан за контролу највећих пореских обвезника, у последњој глави докторске дисертације, четвртој по реду, из теоријско-методолошког угла, прво су класификоване и научно објашњене врсте пореских контрола у Републици Србији пре и након оснивања Центра за велике пореске обвезнике. Акцент је стављен на организацију Центра и специјализован начин управљања контролом пореза на додатну вредност код великих пореских обвезника. У овој, последњој глави докторске дисертације, научно су елаборирани одговори анкетираних великих пореских обвезника у спроведеном истраживању путем упитника, са тежиштем на степену задовољства пружених услуга пореским обвезницима од стране Центра, његовом професионалном интегритету и могућностима даљег унапређења рада.

Предметна тема дисертације је за државу била веома значајна и актуелна, а нови начина опорезивања, преко Центра за велике пореске обвезнике, недовољно проверен и истражен. Отуда се од резултата истраживања очекивало да научно објасни место и улогу Центра за велике пореске обвезнике у пореском систему, пореском и управном праву, те да се предложи савременији модел опорезивања са тежиштем на специјализованом приступу контроли пореза на додатну вредност као једном од фискално најиздашних облика опорезивања и да, у теоријском смислу, научно објасни његову примену, како би се унапредила пракса контроле пореза на додатну вредност и Република Србија приближила стандардима развијених земаља у тој области.

I

МЕТОДОЛОШКИ ОКВИР ИСТРАЖИВАЊА

1. ФОРМУЛИСАЊЕ ПРОБЛЕМА ИСТРАЖИВАЊА

1.1. Основна иницијална идеја од које се полази у истраживању

Порески систем је променљива категорија на чију структуру и развој утичу разнородни фактори. Разлике се јављају услед различитог историјског развоја, друштвено-економске ситуације, развијености привреде, величине земље, бројности њеног становништва, обичаја, односа политичких снага и многих других фактора.

Циљ сваке државе је да створи ефикасан порески систем који ће обезбедити довољан прилив јавних прихода за задовољење општих потреба и истовремено бити економски и друштвено прихватљив.

За примену односно реализацију пореског система задужена је пореска администрација која није надлежна за креирање пореске политике, али њеном добром организацијом и високо професионалним радом умногоме доприноси спровођењу исте.

Живимо у савременом свету који се убрзано мења. Оснивају се мултинационалне компаније које своје послове обављају у многим државама и подлежу различитим пореским системима. То од њих захтева одређено прилагођавање и промене како у погледу стратегије, тако и у погледу начина њеног спровођења, али и промене у погледу корпоративне културе. У циљу стицања већег профита неретко користе пореске погодности које су им на располагању у датом моменту. У ту сврху ангажују пореске саветнике, консултантске, рачуноводствене и ревизорске агенције.

У таквим околностима, нужна је структурална промена у делатности пореских администрација у смислу модификације и прилагођавања опорезивања и имплементације нових метода и техника како контроле пореза тако и односа према пореским обвезницима.

То је био један од главних разлога да за иницијалну истраживачку идеју у овој докторској дисертацији одаберемо управо нови приступ опорезивању, односно нови приступ контроле пореза на додату вредност који највише доприноси „пуњењу“ буџета Републике Србије.

1.1.1. Дефинисање проблема истраживања

Утврђивање нових стандарда контроле и опорезивања уопште има двојаки карактер. То је истовремено нови облик остваривања концептуално-теоријске замисли опорезивања у савременим државама и реализација новоутврђених стандарда.

Сходно томе, а полазећи од напред идентификоване истраживачке идеје, проблем истраживања у овој докторској дисертацији дефинисан је у облику питања: *да ли је неопходна специјализована контрола и посебан приступ у опорезивању порезом на додату вредност код великих пореских обвезника од стране посебног организационог дела пореске администрације?*

Полазећи од оваквог општег одређења проблема истраживања намеће се основнопитање: да ли се формирањем посебног дела пореске администрације стављају у повољнији положај велике компаније или се води рачуна о томе да мултинационалне компаније и велики економски системи, с једне стране, својим уплатама јавних прихода значајно доприносе државном буџету, док с друге стране, било који начин избегавања плаћања или утаје пореза доводи до огромне штете у националном буџету.

За мултинационалне компаније не постоје државне ни економске границе. Све компаније се оснивају ради стицања профита. Послују на светском тржишту, инвестирају и пласирају свој капитал тамо где су им услови најповољнији. Ни једној држави није у интересу да онемогући инвестирање и пословање на својој територији. Међутим, када је стратегија пословања компаније усмерена ка злоупотреби погодности која им се пружа и када то доводи до незаконитог умањења пореских давања, држава изналази начине за подизање ефикасности контроле којом открива овакве злоупотребе. Тај процес захтева редифинисање и поновно дефинисање стриктних контролних мера поштовања пореских прописа, успостављање пореске дисциплине и строжије санкционисање.

За очекивати је да ће се на путу изградње ефикасног система опорезивања испречити бројне препреке које ће државни органи, посебно пореска администрација, али и мултинационалне компаније морати да превазилазе. Најефикаснији начин превазилажења тих препрека јесте увођење стандарда, националних стратегија и акционих планова за њихову примену, уз ангажовање стручних потенцијала и експертских знања, како би се омогућила њихова правовремена и ефикасна имплементација.

Важан проблем истраживања у овој докторској дисертацији јесте и успостављање нових друштвених норми, јачање моралне свести и етичког кодекса понашања менаџера који управљају великим компанијама, у циљу ширења једне посебне корпоративне културе и одговорности да се ради за опште јавно добро и одрживи економски и друштвени развој.

Посебан проблем који је истраживан у овој докторској дисертацији била је специјализована контрола пореза на додату вредност код великих пореских обвезника у пореском систему Републике Србије.

1.2. Значај проблема истраживања

Полазећи од напред идентификоване истраживачке идеје и проблема истраживања, истраживање у овој докторској дисертацији даће одговор на постављено питање о непходности успостављања специјализоване контроле кроз посебан приступ у опорезивању пореза на додату вредност код великих пореских обвезника од стране посебног организационог дела поресеке администрације.

Посебан научни значај овако формулисаног проблема истраживања у докторској дисертацији огледа се у научном објашњењу посебне улоге и значаја специјализоване контроле великих пореских обвезника у пореском систему Републике Србије. На ову тему у Републици Србији, осим спорадичних стручних

радова који су рађени за потребе одређених ресора извршне гране власти, није било озбиљнијих научних истраживања. Отуда су у реализацији овог истраживања коришћена искуства других земаља у области специјализованог начина контроле пореза на додату вредност од стране посебног организационог дела државне управе задуженог за велике пореске обвезнике.

Из ових разлога, ово истраживање је првенствено засновано на сазнањима из опште и стручне литературе о порезима и пореском систему, резултатима предистраживања које је имало својства оријентационог истраживања и спроведеним упитницима. У том смислу ово истраживање је оригинално и код нас пионирско.

1.2.1. Научни значај истраживања

Научни значај овог истраживања произилази, пре свега, из нужне потребе за увођењем посебне јединице државне управе за велике пореске обвезнике и њеног места, улоге, функције и значаја у пореском систему, посебно пореском материјалном и процесном праву. Такође, научна оправданост истраживања повезана је са претпостављеним доприносом науци које имају верификаторни резултати истраживања контроле пореза на додату вредност од стране посебног организационог дела пореског органа. У том смислу, научна оправданост резултата истраживања може се изразити и као допринос научној теорији у области пореза, посебно у појединим фазама пореског управног поступка.

1.2.2. Друштвени значај истраживања

Друштвени значај истраживања специјализованих начина вршења контроле код великих пореских обвезника и његовог управноправног аспекта у систему реформе управних процедура изражава се у потреби сагледавања досадашње

праксе и постигнутих резултата, а ради предлагања и изналажења најадекватнијих решења за унапређење ове области као једног од кључних предуслова модернизације и професионализације државне управе и корените промене традиционалног изгледа пореске администрације као органа који делује искључиво принудом.

1.3. Повезаност иницијалне идеје са текућим сазнањима

На ову тему у овако идентификованој иницијалној истраживачкој идеји у нас, осим стручног материјала државних органа, није било научних истраживања. Међутим, у реализацији овог истраживања користила су се искуства других земаља из области специјализованог начина контроле од стране посебног организационог дела задуженог за велике пореске обвезнике, као и досадашња искуства везана за управљање контролом код великих пореских обвезника од стране Центра за велике пореске обвезнике у Пореској управи Републике Србије.

Из наведених и других разлога, ово истраживање заснивамо првенствено на:

- сазнањима из опште и стручне литературе о порезима и пореском систему;
- резултатима предистраживања које је имало својства оријентационог истраживања и
- резултатима спроведеног емпиријског истраживања.

2. ОДРЕЂЕЊЕ ПРЕДМЕТА ИСТРАЖИВАЊА

2.1. Теоријско одређење предмета истраживања

Предмет истраживања предложене докторске дисертације, најстрожије одређен, јесте управљање контролом пореза на додату вредност код великих пореских

обвезника, односно, утврђивање нових стандарда опорезивања, посебно анализа улоге специјализоване контроле пореза на додату вредност код великих пореских обвезника од стране посебног организационог дела пореске администрације.

Пореска политика Републике Србије данас, као и у претходним годинама реформе, иде у правцу стварања једнаких услова привређивања учесника у промету, ширења пореске основе, односно, равномерније расподеле фискалног оптерећења. Опредељење наше земље за стварање економског и пореског система који би био препознатљив и прихватљив за стране инвеститоре водило је ка имплементацији пореза на додату вредност (у даљем тексту ПДВ) у фискални систем Републике Србије. Опредељење за порез на додату вредност базирано је на предностима оваквог начина опорезивања добара и услуга, као и позитивних искустава из његове практичне примене у многим земљама. Као предности овог пореског облика наводе се, између осталог, да је порез на додату вредност ефикаснији у наплати, да утиче на смањење сиве економије, поспешује спољнотрговинску активност, нарочито извоз и да је буџетски далеко издешнији од његовог претходника пореза на промет.

Увођење пореза на додату вредност 1. јануара 2005. године, представља, између осталог, још један корак ка Европској унији. Република Србија се определила за ПДВ потрошног типа, са методом одбитка (односно, кредитног метода обрачуна) и за принцип дестинације. Досадашња искуства у вези са овим порезом у било којој земљи, без обзира на ниво привредне развијености или разлике у друштвено-економским системима, говоре да је за успешну примену ПДВ неопходна адекватна припрема пореске администрације. Томе у прилог иде и мишљење појединих експерата Међународног монетарног фонда (у даљем тексту: ММФ), да је пореска политика у суштини представљена кроз функционисање пореске администрације.

У предметној докторској дисертацији анализирани су предности и недостаци ове фискалне форме, као и основни ефекти који произилазе из примене ПДВ у Републици Србији (утицај на јавне финансије, цене, сиву економију, спољно-трговинску размену, итд).

Добром организацијом и високо професионалним радом пореског органа многоме се доприноси спровођењу установљене пореске политике, те се у том смислу испитују савремене околности и услови окружења који утичу на примену нових стандарда опорезивања, посебно стимулативни и дестимулативни фактори њихове успешне имплементације, са тежиштем на истраживању специјализованих начина контроле пореза на додату вредност код великих пореских обвезника. То је био основни разлог и научни изазов да за основну иницијалну истраживачку идеју у овој докторској дисертацији буде одабран феномен посебног организационог дела пореске администрације специјализован за контролу великих пореских обвезника.

Одређено место у докторској дисертацији посвећено је анализи активности међународних организација на плану утврђивању нових стандарда опорезивања.

Научно и практично је познато да су јавни приходи неопходан услов економског просперитета, социјалне сигурности и културног развоја и политичке стабилности савремене државе. Управо ефикасније прикупљање јавних прихода један је од битних сегмената предмета истраживања.

Научно проверена чињеница је, такође, да различит порески третман као и различита пореска оптерећења од државе до државе неретко доводе до премештање капитала и пребацивања добити у земље са мањом пореском стопом, већим олакшицама и повољнијим условима пословања. Међутим, борба против умањења прихода једне државе коришћењем пореских погодности друге кроз

напредне видове контроле као и међународна сарадња по овом питању није довољно истражена, те је то истински предмет истраживања у овој дисертацији.

Значајан предмет дисертације је анализирање елемената који би могли да допринесу даљој оптимизацији пореза на додату вредност у пореском систему Републике Србије. С обзиром да овај порески облик директно и индиректно утиче на бројне економске и тржишне токове, а посебно да је један од најзначајнијих извора прихода у буџету Републике, то су у овом раду анализирани елементи који би требало да допринесу даљем унапређењу ове фискалне форме, и то, пре свега, са аспекта јачања и осавремењивања контролне функције код фискално најиздашнијих обвезника и од стране специјализованог организационог дела пореске администрације за контролу великих пореских обвезника.

2.2. Појмовно категоријални систем у вези са истраживањем

Основни категоријални појмови у овој докторској дисертацији су: опорезивање потрошње; порез на додату вредност (ПДВ); велики порески обвезник; пореска контрола; Центар за велике пореске обвезнике (ЦВПО).

2.2.1. Опорезивање потрошње

Порези на добра и услуге или порези на потрошњу спадају у најстарије облике опорезивања. Најзначајнији облици ове врсте пореза су порез на промет и акцизе. Код пореза на промет предмет опорезивања је сваки промет добара и услуга, а код опорезивања акцизом само добро за које је прописано да подлеже опорезивању овим пореским обликом. Најзаступљенији облик пореза на промет је порез на додату вредност.

Припадају групи основних пореза и увек су посредни, с обзиром да индиректно погађају пореску снагу пореских обвезника. Карактерише их велика издашност и стабилност у прикупљању јавних прихода, веома мали отпор при плаћању од стране пореских обвезника, ниски трошкови наплате, али и регресивност јер терет опорезивања теже пада пореским обвезницима са нижим дохотком.

Сам појам *опорезивања потрошње* означава посредне пореске облике који индиректно погађају доходак пореског обвезника и код којих обавеза плаћања пореза настаје као последица промета, односно потрошње, одређених добара и услуга.

2.2.2. Порез на додату вредност (ПДВ)

Порез на додату вредност суштински представља један од облика пореза на промет. У основи, ради се оопштем, свефазном, нето порезу на промет добара и услуга. Општи је јер се њиме опорезује промет свих (или скоро свих) добара и услуга. Свефазни је из разлога што се обрачунава у свакој фази промета добара и услуга. Овај порески облик је „нето“ с обзиром да се, без обзира што се обрачунава у свакој фази промета, у крајем своди на опорезивање само нето додате вредности у свакој појединој фази промета, при чему се терет опорезивања преваљује на крајњег потрошача.

Полазећи од наведених карактеристика пореза на додату вредност, у класичној економској теорији преовладала је дефиниција појма *пореза на додату вредност*, по којој он представља јавни приход који се наплаћује у свакој фази прометног циклуса, али тако да погађа само ону вредност која је додата у тој фази промета.

2.2.3. Велики порески обвезник

Појам великог пореског обвезника се, као посебна категорија пореских обвезника, издвојио у новијој историји опорезивања. Наиме, појам *пореског обвезника* означава било које физичко или правно лице које је, по закону, обавезно да плати порез, док појам *великог пореског обвезника* представља пореског обвезника који је, по упанпред прописаним критеријумима,¹ издвојен у посебну групу.

Критеријуми се разликују од земље до земље и условљени су постављеним административним циљевима опорезивања. При томе, ни једна земља не користи само један критеријум за одређивање статуса великог пореског обвезника, већ комбинацију неколико различитих критеријума. Поред примарног критеријума који користе све пореске администрације, а који се односи на висину уплаћених јавних прихода, други најчешће коришћени критеријум се односи на укупно остварен годишњи промет пореског обвезника (79% земаља).²

Према томе, појам *великог пореског обвезника* подразумева фискално најиздашније пореске обвезнике са највећим износом остварених годишњих промета.

2.2.4. Пореска контрола

Под појмом контрола у најопштијем смислу, подразумевамо проверавање или управљање неким појединцем, организацијом, територијом или слично. У зависности од тога ко и шта се контролише, односно шта је предмет вршења контроле, разликујемо велики број посебних контрола.

Пореска контрола има за предмет „радње пореског обвезника из порескоправног односа, у погледу којих се испитује придржавање закона и других прописа“³. Путем ње се врши: контрола исказаних података у пореској пријави,

¹Законом или подзаконским актом

²Видети више: ИОТА, „*Definition of „Large taxpayer“*“, ИОТА Report for Tax Administrations, Будимпешта, 2008.

³Поповић Дејан, *Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Секос in, Београд, 2003. год, стр. 180.

веродостојност књиговодствених исправа, евиденција и пословних књига пореског обвезника, правилност примене пореских прописа, благовременост испуњавања пореских обавеза и других чињеница од значаја за висину пореске обавезе.

Појам *пореске контроле* у Републици Србији, дефинисан је Законом о пореском поступку и пореској администрацији. Сходно њему, „пореска контрола представља поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, који врши Пореска управа у складу са законом“⁴.

2.2.5. Центар за велике пореске обвезнике (ЦВПО)

Порески обвезници са највећим годишњим прометима и потенцијално највећим уплатама јавних прихода су веома значајни за буџетске приходе једне земље. Бројчано не учествују у великом проценту у укупном броју пореских обвезника, тако да у већини земаља, уплате јавних прихода мање од хиљаду великих приврених субјеката чине преко половине укупно уплаћених јавних прихода једне државе. С друге стране, избегавање плаћања пореза од стране ових пореских обвезника, лако може угрозити буџетску ликвидност. Из ових разлога је од велике важности да се пажљиво прати и подстиче пореска дисциплина ових пореских обвезника.

Међународна искуства указују на то да се контролисањем ограниченог броја фискално најзначајнијих пореских обвезника уз помоћ, исто тако, ограничених људских и материјалних ресурса, може контролисати велики део пореских

⁴Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016 и 108/16), чл. 116.

прихода. У ту сврху, пореске администрације успостављају специјализоване организационе јединице за контролу великих пореских обвезника (енгл. Large Taxpayer Office - LTO).

У Републици Србији, у складу са позитивним међународним искуствима,⁵ Закон о пореском поступку и пореској администрацији даје овлашћења да у оквиру Пореске управе функционише Центар за велике пореске обвезнике, који ће омогућити да се она правна лица чији је фискални потенцијал од посебног значаја за Републику подвргну специјалном третману у опорезивању и пореској контроли.⁵

На основу овог законског овлашћења, у Пореској управи Републике Србије, контрола великих пореских обвезника је у потпуности пренета на посебно основан организациони део Пореске управе - Центар за велике пореске обвезнике (ЦВПО).

У том смислу, под појмом *Центар за велике пореске обвезнике*, подразумева се посебна организациона јединица Пореске управе Републике Србије надлежна за вођење првостепеног пореског поступка, контролу, наплату, правну помоћ и пружање сервиса великим пореским обвезницима.

2.3. Операционално одређење предмета истраживања

За целовиту научну операционализацију предмета истраживања било је неопходно дефинисани предмет истраживања рашчланити на његове саставне структуралне чиниоце.

2.3.1. Структурални чиниоци предмета истраживања

⁵Поповић Дејан, *Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији*, *op.cit.*, стр. III

Први структурални чинилац предмета истраживања односи се методолошки оквир истраживања са тежиштем на формулисању проблема истраживања, одређење предмета, циљева, хипотетичког оквира, начина истраживања, као и научне и друштвене оправданости истраживања.

Други структурални чинилац предмета истраживања обухвата опорезивање потрошње пре и након увођења пореза на додату вредност са тежиштем на његовим карактеристикама, врстама, предностима и недостацима у односу на друге врсте опорезивања потрошње, тренутној ситуацији у сфери опорезивања овом фискалном формом у савременим пореским системима, активностима Европске уније ка успостављању заједничког пореза на додату вредност, увођењу и функционисању пореза на додату вредност у Републици Србији, ефекте његове примене, пре свега, на цене, сиву економију, спољнотрговинску размену и ефикасност пореског система, као и процена ефикасности пореског система Републике Србије пре и након увођења пореза на додату вредност и одрживости ове фискалне форме у пореском систему Републике Србије.

Трећи структурални чинилац предмета истраживања обухвата управљање контролом пореза на додату вредност код великих пореских обвезника са акцентом на појмовном одређењу пореског обвезника и пореског дужника, великог пореског обвезника, пореске контроле, врстама пореских контрола и контроле великих пореских обвезника у државама чланицама Европске уније и у Републици Србији.

Четврти структурални чинилац предмета истраживања односи се на научно објашњење улоге и значаја Центра за велике пореске обвезнике Републике Србије у контроли великих пореских обвезника, са акцентом на пореску контролу пре његовог оснивања, улози и значају међународних организација у модернизацији пореске администрације Републике Србије, начину управљања порезом на додату вредност код великих пореских обвезника, анализи резултата емпиријског

истраживања спроведеног са великим пореским обвезницима Републике Србије и предлогу модела контроле великих пореских обвезника у Републици Србији.

2.3.2. Просторно, временско и дисциплинарноодређење предмета истраживања

У просторном погледу, предмет истраживања обухвата простор Републике Србије, те простор Европе и других развијених земаља света, као и простор земаља у процесу транзиције с којима је могућ одређени вид компарације решења контроле пореза на додату вредност.

У временском погледу, истраживање обухвата период од 2001. године до данас. Поред утврђивања нових модела и стандарда вршења контроле пореза на додату вредност код великих пореских обвезника у Републици Србији у назначеном периоду истраживани су и нови приступи пореске администрације пореским обвезницима, као што су: превентивно деловање, јачање добровољног извршавања пореских обавеза и поштовање пореских прописа, клијентски однос, електронска комуникација, правна и техничка помоћ, поједностављење процедура, правна сигурност, правовремено и тачно информисање и други начини којима се пореским обвезницима олакшава извршавање пореских обавеза и остваривање њихових права. Истраживано је, истовремено, и како и колико ове мере доприносе ефикасности и економичности обезбеђења јавних прихода у буџету Републике Србије.

Дисциплинарно одређење предмета истраживања указује на његовуинтердисциплинарност. Због своје сложености, предмет истраживања припада научном пољу друштвенохуманистичких наука, научним областима правних и економских наука, ужим научним областима правнофинансијских наука, економских наука, делом организационих наука и науци о управљању.

Кроз интердисциплинарни приступ било је неопходно дефинисати јединствену правно-економску и организациону стратегију која ће створити погодно тло за утврђивање нових стандарда, модела и механизма пореске контроле и надзора њихове примене на регионалном и националном нивоу.

3. ЦИЉЕВИ ИСТРАЖИВАЊА

Ова докторска дисертација има сва битна својства теоријско-емпиријског истраживања, па као и сва оригинална научна истраживања има свој научни и друштвени циљ.

3.1. Научни циљеви истраживања

Први ниво научног циља обраде ове теме је научна *дескрипција са класификацијом и типологизацијом* опорезивања потрошње, посебно специјализоване контроле великих пореских обвезника којима се уводе нови јединствени стандарди опорезивања.

Други ниво научног циља јесте откриће нових елемената који би могли да допринесу даљој оптимизацији пореза на додату вредност као фискалне форме у нашем пореском систему. Ако се има у виду да порез на додату вредност утиче директно и индиректно на бројне економске и тржишне токове, у том смислу су анализирани елементи који би требало да допринесу даљем унапређењу ове фискалне форме, и то, пре свега, са аспекта јачања контролне функције у администрирању ове фискалне форме.

Трећи ниво научног циља јесте *научно откриће и научно објашњење* најбољих механизма и процедура примене стандарда опорезивања великих пореских обвезника. И сам опис и класификација контроле великих пореских обвезника дати у првом нивоу научног циља, сматрају се открићем, јер је предмет

истраживања на простору Републике Србије мало познат. Успостављањем формулисаних механизма, процедура и методских поступака бави се ограничени број стручњака у Републици Србији недовољно је познат широј стручној јавности те је из тог угла посматрано обрада ове теме покушај указивања на значај ове проблематике. Оригиналноост овог истраживања и његов научни допринос су у специфичности теме докторске дисертације дефинисане као "Управљање контролом пореза на додату вредност код великих пореских обвезника" чији су битни чиниоци делом већ остварени кроз Центар за велике пореске обвезнике, али се због различитих интереса и недовољног информисања јављају тешкоће и препреке њиховог пуног остварења.

Четврти ниво научног циља јесте прогноза утицаја специјализованог начина контроле кроз рад Центра за велике пореске обвезника на ефикасност и квалитет опорезивања у Србији.

3.2. Друштвени циљеви истраживања

Република Србија, на путу свеопште реформе коју је започела пре више од једне деценије, користи искуства развијених земаља у свим сегментима, а нарочито у онима који доприносе јачању тржишне привреде и савремене државне управе.

Управо у том смислу друштвени циљ ове докторске дисертације јесте да се изучавањем примене специјализоване пореске контроле у оквиру најразвијенијих земаља и земаља у транзицији идентификују стандарди, механизми и процедуре добре праксе, као и слабости и потешкоће које су имале при њиховом успостављању, а која би се могла користити за унапређење вршења контроле пореза на додату вредност и других јавних прихода код ових, али и код осталих пореских обвезника у Републици Србији.

Истовремено, друштвени циљ ове докторске дисертације јесте да допринесе изградњи научне основе новог приступа у опорезивању у ширем смислу, који би као такав допринео јачању државе и друштва у целини. Посебан друштвени циљ дисертације јесте анализа предности и недостатака ове фискалне форме, као и ефеката који произилазе из примене пореза на додату вредност и сагледавање могућности за даље унапређење његове примене у Републици Србији.

4. ХИПОТЕТИЧКИ ОКВИР ИСТРАЖИВАЊА

На основу дефинисаног предмета и утврђених циљева истраживања, хипотетички оквир истраживања обухвата једну генералну (општу), три посебне хипотезе истраживања и две појединачне хипотезе уз трећу посебну хипотезу.

4.1. Генерална (општа) хипотеза истраживања

Општа (генерална) хипотеза истраживања у овој докторској дисертацији гласи:

„Ако је порез на додату вредност подвргнут перманентној специјализованој контроли од стране јединице за велике пореске обвезнике, онда то доводи до повећања нивоа ефикасности целокупне пореске администрације“.

4.2. Посебне и појединачне хипотезе истраживања

Прва посебна хипотеза гласи: „Што су услови за унапређење привреде у Републици Србији бољи и развијенији, то су и услови за даљу оптимизацију пореза на додату вредност повољнији“.

Индикатори: искази теоријске и емпиријске грађе о порезу на додату вредност и пореској администрацији.

Друга посебна хипотеза гласи: „Што је ефикаснији рад пореске администрације у поступку контроле пореза на додату вредност, то је оптимализација ове фискалне форме, већа“.

Индикатори: искази теоријске и емпиријске грађе о контроли пореза на додату вредност и улози пореске администрације.

Трећа посебна хипотеза гласи: „Ако се уведе специјализована контрола за велике пореске обвезнике кроз посебан организациони део, то доводи до стварања добре стратегије за побољшање рада целе пореске администрације“.

Индикатори: искази теоријске и емпиријске грађе о контроли пореза на додату вредност и улози јединице за велике пореске обвезнике.

Појединачне хипотезе уз трећу посебну хипотезу истраживања, гласе:

1. „Што је јединица за велике пореске обвезнике више у функцији сервиса пореским обвезницима, то се се међу њима развија виши ниво поверења и професионалне сарадње, који у крајњем резултира већим степеном добровољног извршавања пореских обавеза“.

2. *“Успостављањем професионалног модела управљања ризицима код великих пореских обвезника кроз посебан организациони део пореске администрације, доприноси се ефикасносној контроли и наплати јавних прихода.“*

Индикатори: искази теоријске и емпиријске грађе о контроли пореза на додату вредност; статистички подаци о поверењу пореских обвезника у јединицу за контролу великих пореских обвезника; статистички подаци о ефикасности контроле и наплате јавних прихода.

5. НАЧИН ИСТРАЖИВАЊА

5.1. Методе које ће се применити у истраживању

Полазећи од дефинисаног проблема и предмета истраживања, формулисаних циљева и постављених хипотеза истраживања у изради докторске дисертације коришћене су:

А) Како се „основне методе сазнања и истраживања налазе у основи свих других научних метода и користе у истраживању“⁶, у дисертацији су, од основних *метода сазнања и истраживања*, примењено готово све основне аналитичке и синтетичке методе сазнања, али је нагласак био на: методама анализе и синтезе, генерализације и специјализације, као и на индуктивно-дедуктивној методи.

Посебан акценат је стављен на наведене методе, из разлога што се појединачно морају сагледати сви аспекти ове појаве на начин који ће омогућити увид у целину система пореза на додатну вредност и контроле над овим видом пореза.

Б) Из корпуса *општенаучних метода* коришћене су: Хипотетичко-дедуктивна метода, Метода моделовања, Компаративна метода и Статистичка метода.

Хипотетичко-дедуктивну методу смо применили у истраживању како би формирали постулативну основу евидентирањем разноврсних искустава стечених у поступку контрола великих пореских обвезника. Овом методом у истим и различитим ситуацијама уз више понавља упоређивали смо и констатовали истоветност суштине предмета.

⁶Видети више: Базић Миљојко, Даниловић Неђо, Нацрт научне замисли пројекта истраживања, *Мегатренд ревија*, Мегатренд универзитет, Београд, бр. 3 (2015), стр. 19.

Метода моделовања је примењена да би лакше објаснили појаву њеним поједностављењем, односно модалним представљањем структуре јединице за велике пореске обвезнике у оквиру пореског система. Формиран је модел који указује на везу истраживане појаве са потребама државе и привреде.

Компаративна метода је коришћена да бисмо дошли до сазнања о постојању сличности и различитости јединица за велике пореске обвезнике у разним временима и у разним просторима одређеним адекватним мерилима истоврсних или разноврсних појава у дефинисаном простору или времену, уз прецизно утврђене компарабиле за поређење.

Разлози за примену *статистичке методе* произилазе из чињеница постојања различитих форми и садржаја докумената и компетентних субјеката. Све то подразумева одређена пребројавања, односно квантификацију документата и квантитативних исказа. Добијени резултати анализирани су помоћу софтвера за статистичку анализу SPSS и STATA.

В) Од *метода за прикупљање података*, примењене су: Метода анализе садржаја докумената, Метода испитивања коришћењем технике анкетног испитивања и за ту сврху посебно припремљеног инструмента – Анкетног упитника.

Индикатори намећу посвећивање посебне пажње методи анализе садржаја докумената (правних прописа, службених аката и стручне грађе) и методи испитивања коришћењем технике анкетног испитивања.

Тежиште истраживања било је на Центру за велике пореске обвезнике у Републици Србији односно на његовом значају и улози коју има и коју ће имати у процесу модернизације пореске администрације и увођењу новог начина опорезивања.

5.2. Узорци истраживања

Узорак аргумената који је подвргнут анализи формиран је по правилима намерног узорка. У узорку су издвојени:

- Закон о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије
- Закон о порезу на додату вредност
- Подзаконски прописи који ближе уређују област истраживања
- Међународна стручна грађа из ове области
- Национална стручна грађа, такође из ове области
- Теоријска грађа о пореском систему и порезима

На основу идентификације основне садржине и својстава докумената, формирана је листа докумената који се подвргавају анализи, са образложењем. Сваки документ у листи садржи основне идентификационе податке о себи.

Први узорак испитаника обухвата доступне представнике пореских администрација региона и Европе, а анализом су обухваћени подаци о:

- постојању законске дефиниције појма великих пореских обвезника;
- критеријумима за одабир великих пореских обвезника;
- учесталост ажурирања испуњености критеријума и
- периоду пре губитка статуса у коме се толерише неиспуњавање критеријума.

Други део узорка испитаника чинило је 410 пореских обвезника који су у надлежности Центра за велике пореске обвезнике Републике Србије, и обухватао је податке о:

- општим подацима о пореском обвезнику и особи која одговара на упитник;

- времену од када су у надлежности Центра за велике пореске обвезника као и фреквентност комуникације;
- квалитету сарадње са Центром;
- могућности приступа информацијама, сарадњи са инспекторима, једноставности и ефикасност процеса и процедура;
- електронској комуникацији и
- пореској контроли и професионалном интегритету Центра за велике пореске обвезнике.

6. НАУЧНА И ДРУШТВЕНА ОПРАВДАНОСТ ИСТРАЖИВАЊА

6.1. Научна оправданост истраживања

Имајући у виду да рад обрађује порески облик који је у данашње време најраширенији облик опрезивања промета, сматрамо да ово истраживање даје допринос у целовитом разматрању ефеката примене пореза на додату вредност у Републици Србији, са тежиштем на његовом утицају на убирање јавних прихода, као и на цене, тржиште и сиву економију.

Научна оправданост овог истраживања изражава се, пре свега, кроз анализу и научно објашњењеместа, улоге и економских функција јединице за велике пореске обвезнике у систему пореских закона, са посебним освртом на порез на додату вредност и пореско процесно право.

Значајан научни допринос ове докторске дисертације огледа се и у провери примењених научних метода, техника и инструмената истраживања који су потврдили оригиналност примене и добре метријске карактеристике.

С обзиром да ова проблематика није, с научног аспекта, целовито обрађена, резултати истраживања у овај докторској дисертацији представљају добру основу

за наставак научних истраживања предметне теме и представљају научни допринос теорији и пракси управљања контролом на додату вредност код великих пореских обвезника.

6.2. Друштвена оправданост истраживања

Друштвена оправданост истраживања специјализованих начина вршења контроле великих пореских обвезника и његовог управноправног аспекта у систему реформе управних процедура изражава се у потреби сагледавања досадашње праксе и постигнутих резултата, а ради предлагања и изналажења најадекватнијих решења за унапређење ове области као једног од кључних предуслова модернизације и професионализације државне управе и корените промене традиционалног изгледа пореске администрације као органа који делује искључиво принудому савременији модел пореске администрације као сервиса пореских обвезника и поузданог инструмента контроле пореских обвезника.

Такође, резултати истраживања пружају добру платформу за даљу оптимизацију пореза на додату вредност као фискалне форме на пољу унапређења контролне функције у администрирању ове фискалне форме од стране пореских органа, као и даље усаглашавање са стандардима ЕУ.

II

ОПОРЕЗИВАЊЕ ПОТРОШЊЕ

1. ОПОРЕЗИВАЊЕ ПОТРОШЊЕ ПРЕ УВОЂЕЊА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

1.1. Порез на промет

1.1.1. Обележја и врсте пореза на промет

Порези на добра и услуге или порези на потрошњу су порези чија обавеза плаћања настаје као последица прометовања добара и услуга у земљи потрошње. Припадају групи основних пореза и увек су посредни, с обзиром да индиректно погађају пореску снагу пореских обвезника једном пореском стопом. Интересантно је код овог пореског облика, да га увек плаћа купац и то при свакој куповини робе, али је продавац одговоран за његово прикупљање и плаћање. Зато се овај порез сматра регресивним јер терет пореза теже пада, пропорционално гледано, пореским обвезницима са нижим дохотком, као коначним пореским платцима.

Предности ових пореза се огледају у њиховој издашности, еластичности, угодности при плаћању и једноставности прикупљања. Основни недостаци су његова регресивност и инфлаторни потенцијал. Најзначајнији облици пореза на потрошњу су порез на промет и акцизе.

Порези на потрошњу јавили су се доста рано, још у старој Грчкој, Египту, Риму, Кини и Индији. Модеран порез на промет настао је као ванредни порез у Првом светском рату, прво у Немачкој 1916. године, затим у Француској 1917. године и врло брзо, већ 1921. године у Краљевини Југославији. Приходи од овог пореза су коришћени за покривање војних расхода и разарања насталих услед ратних дејстава. У периоду између два светска рата, порез на промет прераста у редовни облик опорезивања.

У оквиру ОЕСД класификације потрошни порези, односно порези који за објекат опорезивања имају потрошњу, припадају групи 5000 – порези на добра и услуге. Деле се на порезе који погађају производњу, продају, трансфер, изнајмљивање или испоруку добара, пружање услуга и порезе који погађају употребу добара и дозволу да се употребљавају добра или обављају делатности.

Порез на промет је везан за чињеницу промета и односи се на сваки промет добара и услуга и то од произвођача до потрошача и „...разликује се према одређивању основице, броју пореских стопа и тачки убирања [броју опорезивих фаза – Љ.К.]“⁷.

Разликовање пореза на промет према *начину одређивања пореске основице* настаје у зависности од тога да ли се порез утврђује на јединицу производа или на новчано изражену вредност (тзв. *ad valorem* порез). Према *броју пореских стопа* прави се разлика у зависности од тога да ли се примењује јединствена пореска стопа на све производе (општи порез), или се за различите производе примењују различите пореске стопе (селективни порези).

Према *броју опорезивих фаза прометног циклуса* разликујемо једнофазни и вишефазни порез на промет. Једнофазни порез на промет (енгл. *single-stage*) је врста пореза на промет у којој се опорезивање врши само у једној од фаза промета (у фази производње, у фази трговине на велико или у фази трговине на мало). Порез на промет у фази производње је карактеристичан за земље у развоју. Он не даје могућност директног преваљивања пореза, има мали број учесника у промету и једноставан је за утврђивање. Међутим, број недостатака које се могу навести су бројне, а најзначајнија је његова кумулативност.⁸ Порез на промет у фази трговине на велико се односи на фазу промета пре малопродаје. Основна карактеристика овог пореза је кумулативност (истина, у много мањој мери него код пореза на промет у фази производње) и број учесника у промету (пореских обвезника) је мањи од броја учесника у промету у фази малопродаје.⁹ Порез на промет у малопродаји погађа промет производа на мало, али и произвођача и трговца на велико, уколико директно испоручују добра крајњим потрошачима. Ово је издашан порески облик, има ниже пореске стопе и мањи кумулативан утицај те је

⁷ Видети више: Кешнер-Шкроб, Марина, Порез на промет, *Финансијска теорија и пракса*, Загреб, бр. 29 (2005), стр. 317-319.

⁸ Видети више.: Due John: *Indirect taxation in developing economies*, The John Hopkins University press, Baltimore and London, 1970, стр. 95-110.

⁹ Due John: *op.cit.*, стр. 110-116

из ових разлога заступљенији у пореским системима који су се определили за опорезивање једнофазним порезом на промет. Вишефазни порез на промет (енгл. multi-stage) се може јавити као кумулативни (каскадни) или некумулативни вишефазни порез на промет. Кумулативни се јавља у свакој фази прометног циклуса, с тим да је основица за опорезивање у свакој фази промета пуна цена, односно цена која већ у себи садржи припадајући износ пореза. Са повећањем броја учесника, односно прометних фаза, повећава се кумулативни ефекат као и продајна цена производа.

Некумулативни вишефазни порез на промет или порез на додату вредност (енгл. VAT – Value Added Tax, GST – Good and Services Tax) представља вишефазни некумулативни порез на промет, те је, као такав, данас најраспрострањенији облик пореза на промет.

1.1.2. Ефекти примене пореза на промет

Ефекте примене пореза на промет можемо сврстати у непосредне и посредне. Преваљивост пореза на промет спада у непосредне ефекте овог пореског облика. Посредни ефекти се огледају у његовом деловању на однос понуде и потражње као и на релативне односе међу ценама.

Утицај пореза на промет условљен је околношћу да се порез, у начелу, убира у крајњој потрошњи. Зато је дејство пореза на промет на личну потрошњу директно, док се тек посредним путем одражава на производњу и на ниво произвођачких цена диференцираним пореским третманом.¹⁰

1.2. Селективни порези (акцизе)

¹⁰ Видети више: Ристић Жарко, *Порески систем и фискална реформа*, ИИЦ ССО Србије, Београд, 1991, стр. 154.

Сматрају се најстаријим обликом опорезивања потрошње. Назив акциза (енгл. excise tax) сусрећемо уXVI веку када су уХоландији посебним порезом опорезивани пиво, шећер, со и алкохолна пића. ПримерХоландије су следиле Немачка и Енглеска (укључујући иенглеске колоније), а затим и остале европске земље. У XIXвекуакцизе су биле део система општег пореза на добра и услуге који је од почетка XX века трансформисан у општи порез напотрошњу, односно од 1960-их, у порез на додату вредност.Данас су у готово свим савременим пореским системима посебнипорези.

За разлику од пореза на промет, код опорезивања акцизом није од утицаја промет производа, већ сам производ. Тако ће се обрачунати акциза на производ у моменту изласка из производње, акцизног складишта или на царини приликом увоза. С обзиром да спадају у индиректне порезе, терет опорезивања сноси потрошачи. Оне такође, доприносе расту цена акцизних производа с обзиром да су исти два пута опорезовани (први пут акцизама, а други пут порезом на промет или порезом на додату вредност).

И поред тога, пореске власти радо посежу за оваквим обликом опорезивања потрошње. На првом месту, разлог за то је што су приходи од акциза веома издашни, неретко и најиздашнији облик опорезивања. Приход од акциза у неким земљама Европске уније је висок (нпр. у Ирској, Португалији), а у неким земљама се готово не разликује од прихода који доносе порези на потрошњу. У неразвијеним земљама и земљама у транзицији имају већу улогу, тако да су га неке земље Азије и Африке задржале као једини облик опорезивања потрошње. То не чуди с обзиром на врло једноставно администрање и ниске трошкове ове фискалне форме. У прилог једноставности и лакшег праћења свакако иде и чињеница да су фирме које обављају акцизну делатност малобројне. Списак разлога за увођење акциза се чини неисцрпан. Њима се може утицати на смањење употребе производа који су штетни по здравље као што су дуван и алкохол, пребацивати јавне трошкове у вези са трошењем акцизних производа на

потрошаче и деловати на прерасподелу дохотка на терет потрошача луксузних производа.

Опорезивање акцизом је одавно присутно и на нашим просторима. Србија их је увела по стицању аутономности, а детаљније их обрадила почетком XX века. Трошарине је преузела и новоформирана држава Југославија (1919. године), и то као приход локалних органа. Тако нпр, град Београд је 1935. године имао трошаринску тарифу са 231 ставком.¹¹ Трошарина је постојала и у послератној Југославији до 1950. године, и то на робу (вино, ракија, шећер), права (обављање делатности на сајмовима и вашарима) и услугама (мерење, пијачне тезге и сл.). Поново се појављују у пореској структури, у склопу реализовања пореске реформе (1994. године). Регулисане су Законом о акцизама и порезу на промет¹², а од 1. априла 2001. године, Законом о акцизама.¹³

2. ОПОРЕЗИВАЊЕ ПОТРОШЊЕ ПОРЕЗОМ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ

Порез на додату вредност (енглески: VAT-Value Added Tax, француски: TVA-Taxe sur la Valeur Ajoutée, немачки: MWS-Mehrwertsteuer) је најраспрострањенији систем опорезивања промета добара и услуга у свету. „У литератури се његов настанак приписује Вилхелму фон Сименсу (Wilhelm von Siemens) који је 1919. године предложио његово увођење у Немачкој под именом *побољшани (префињени) порез на промет* (нем. Veredelte Umsatzsteuer)¹⁴. Ипак, директор француске пореске администрације, економиста Морис Лоре (Maurice Lauré) је онај који је увео ПДВ у порески систем. Под његовом управом, 10. априла 1954. године, Француска постаје прва земља на свету која је увела ПДВ. У почетку су ПДВ-ом опорезивана само пословања великих компанија, али је временом његово

¹¹ Видети шире: Петровић, Драган, Чланак: Акциза – утицај на куповну моћ потрошача, *Нова Трговина*, Београд (1998).

¹² Закон о акцизама и порезу на промет („Службени гласник РС“ бр. 43/94...42/98, 33/99 и 25/00).

¹³ Закон о акцизама („Службени гласник РС“ бр. 22/01, 73/01, 80/02 - др. закон, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 19/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 55/15, 103/15, 108/16).

¹⁴ Видети више: Милошевић Милош, *Докторска дисертација: Незаконита евазија пореза на додату вредност*, Правни факултет, Београд, 2012., стр. 5

деловање проширено и на остале привреднике, али и даље остаје порески облик којим се опорезује само потрошња. Након спроведене пореске реформе, 1968. године, шири се његова примена и на промет услуга. Примењује се у преко 140 земаља, које обухватају више од 70% светске популације. У неким земљама се јавља и под другачијим називима, нпр. у Уједињеном Краљевству, Канади, Новом Зеланду или Сингапуру је познат као порез на добра и услуге (енгл. *goods and services tax (GST)*), док је у Јапану познат као порез на конзумирање.

Данас се ПДВ примењује у скоро свим земљама Европе, у земљама у развоју, као и у свим земљама чланицама Европске уније и OECD, осим у САД. Примера ради, у наставку дајемо табеларни приказ броја пореских стопа и њихове висине као и године увођења пореза на додату вредност у земљама OECD:

Табела бр. 1:Преглед броја, висине стопа и године увођења ПДВ
од стране земаља чланица OECD

Земља	Екстра смањена стопа	Посебна стопа	Стандардна стопа	Међу стопа	Година увођења
Аустралија		10	20		2000.
Аустрија	-	10	20	13	1973.
Белгија	-	6	21	12	1971.
Канада		4,5	5		1991.
Чиле			19		1975.
Република Чешка	-	10	21	15	1992.
Данска	-	-	25	-	1967.
Естонија	-	9	20	-	1992.
Финска	-	10	24	14	1990.
Француска	2,1	5,5	20	10	1954.

Немачка	-	7	19	-	1968.
Грчка	-	6	23	13	1987.
Мађарска	-	5	27	18	1988.
Исланд	-	7	25.5	-	1990.
Ирска	4,8	9	23	13,5	1972.
Израел	-	-	16	-	1976.
Италија	4	5	22	10	1973.
Јапан	-	-	8	-	1989.
Кореја	-	-	10	-	1977.
Луксембург	3	8	17	14	1970.
Мексико	-	-	16	-	1980.
Холандија	-	6	21	-	1969.
Нови Зеланд	-	-	15	-	1986.
Норвешка	-	8	25	15	1970.
Пољска	-	5/8	23	-	1993.
Португалија	-	6	23	13	1986.
Словачка	-	10	20	-	1993.
Словенија	-	9,5	22	-	1998.
Шпанија	4	10	21	-	1968.
Швајцарска	-	6	25	12	1969.
Турска	1	8	18	-	1985.
В. Британија	-	5	20	-	1973.

Извор: Source: Tait Alan, Value Added Tax: International Practice and Problems, IMF, Washington, 1988, стр. 10-14; Value Added Taxation in Europe, Value IV, IBFD, Amsterdam, 1999; International Vat Monitor No 1, Amsterdam, 2000; Tax Handbook 2011, IBFD, 2011.

2.1. Карактеристике пореза на додату вредност

ПДВ је општи, свефазни, нето порез на промет добара и услуга. Реч је о синтетичком порезу, за разлику од акциза које су аналитичког карактера и којима се оптерећује промет одређених добара. Порезом на додату вредност се опорезује промет свих (или бар широког круга) добара и услуга. Свефазни је зато што се обрачунава у свакој фази промета добара и услуга које подлежу опорезивању, одн. при свакој опорезивој испоруци добара и услуга коју изврши субјект који је

регистрован као ПДВ обвезник, као и при сваком увозу добара. Напомињемо да, постоје примери залагања за увођење вишефазног¹⁵ или чак једнофазног пореза на додатну вредност. Додуше, овакви примери су реткост у пракси.¹⁶ ПДВ оптерећује само вишак вредности настао у датом промету, због чега се и зове порез на додатну вредност. Према томе, порез се плаћа у свакој фази прометног циклуса, с тим да кад год производ или услуга прелази из једне у другу фазу промета, плаћа се само порез на износ додате вредности у тој фази. Ово представља систем плаћања на бази одбитка претходног пореза. Захваљујући овом систему елиминисан је кумулативни ефекат опорезивања или плаћање „пореза на порез“ као што је то случај са порезом на промет.

ПДВ је економски неутралан порески облик. Принцип економске неутралности ПДВ је садржан у чл. 1 Директиве 2006/112/ЕС који прописује да се “на сваку трансакцију, порез обрачунава на цену добара или услуга по стопи која се примењује на поједине трошковне компоненте”¹⁷. Порез који је плаћен у претходној фази промета, захваљујући праву на одбитак претходног пореза, не представља трошак за обвезника, односно за њега је економски неутралан. „Овде имамо примену индиректне методе утврђивања ПДВ-а (метода фактуре или пореског кредита), код које порески обвезник не утврђује колико износи његова додатна вредност, већ до ње долази индиректно, тако што од пореза који дугује на испоруке добара и пружања услуга одбије порез плаћен приликом набавке добара услуга, док фискусу уплаћује разлику између укупног износа пореске обавезе и износа претходног пореза”¹⁸.

¹⁵Фриц Нојмарк је у свом извештају из 1962. године пропагирао принцип вишефазног пореза на додатну вредност искључујући из обухвата опорезивања фазу малопродаје.

¹⁶Бангладеш је порез на додатну вредност ограничио само на фазу производње.

¹⁷*Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of the value added tax*, OJ L 347 of 11 December 2006.

¹⁸Видети више: Поповић Дејан, Алексић Стеван, *Примена Закона о порезу на додатну вредност*, СЕКОСИН, Београд 2006, стр.236.

Предмет опорезивања ПДВ је промет производа и услуга који се обавља на територији једне државе, као и увоз или извоз производа у зависности од усвојеног принципа опорезивања спољнотрговинског промета: принципа дестинације или принципа порекла.

Према *принципу дестинације (одредишта)*, опорезивање укупне вредности оствареног промета у међународним трансакцијама се врши према прописима земље крајње потрошње, која је уједно и власник укупног пореског прихода, односно има надлежност пореске јурисдикције за убирање прихода.¹⁹ Извоз производа и услуга је ослобођен плаћања пореза, уз постојање права на повраћај претходног пореза. Увоз производа се опорезује и има исти порески третман као промет домаћих производа и услуга на домаћем тржишту. Опорезивање овим принципом погодује увозно оријентисаним државама. Применом овог принципа, пореско оптерећење робе из увоза нивелише се са домаћим и на тај начин не доводи до тржишних дисторзија, стога га правила ГАТТ-а (сада Светскотрговинске организације World Trade Organization) прописује у међународној трговини.²⁰

Недостатак овог принципа је што захтева појачане контроле од стране пореске администрације у циљу откривања евентуалних прекида ланаца опорезивих трансакција и стварања евазионих појава.

Сходно *принципу опорезивања према пореклу*, опорезивање укупне вредности оствареног промета у међународним трансакцијама се врши према прописима позитивног законодавства земље у којој су добра настала одн. према месту сталног боравка пружаоца услуге. Увоз производа и услуга је ослобођен плаћања пореза, док је извоз опорезован и нема никакве пореске олакшице. То даље значи, да се порез који је плаћен у земљи порекла не може повратити при извозу те на тај

¹⁹ Видети више: Keen Michael, Stephen Smith, The Future of Value Added Tax in the European Union, *Economic Policy*, Vol. 11, No. 23 (Oct., 1996), стр. 379.

²⁰ Поповић Дејан, Алексић Стеван, *op.cit.*, стр.5.

начин остаје трајни приход њеног буџета. У земљи одредишта (дестинације) опорезујесе само вредност додата за промет остварена њеној територији. Овај принцип одговара извозно оријентисаним земљама.

У практичној примени, опорезивање према принципу порекла, доводи до одређених компликација изазваних постојањем различитих пореских стопа у националним законодавствима држава порекла и држава одредишта. На примеру би то изгледало овако: испорука извозника се третира као и промет у земљи, увозник има право на одбитак претходног пореза у земљи одредишта, укупан порески приход се дели између земље порекла и земље одредишта, и то сразмерно вредности промета који је остварен на њиховим територијама. Уколико увозник не би био у могућности да у потпуности поврати порез обрачунат у земљи порекла, наступа каскадни ефекат опорезивања.

Различите пореске стопе изазивају велики проблем, нарочито када је пореска стопа знатно виша у земљи порекла у односу на земљу одредишта. Тада имамо нелогичност да земља одредишта, уместо да оствари приход, трпи додатне расходе. У супротној ситуацији, земља одредишта би више прихода остварила у овој трансакцији (и то само за део промета који се десио на њеној територији) него да се промет у целини остварио код ње. Решење је могуће тражити у могућности остварења повраћаја претходног пореза у земљи извозника. Али и тада би укупно пореско оптерећење зависило од односа пореских стопа конкретних држава, тј. било би веће ако је стопа у земљи порекла нижа или једнако ако су стопе исте.

Све ове ситуације доводе до нарушавања тржишне конкурентности и негативно утичу на економски неутралан карактер ПДВ-а. Теоретичари истичу да је опорезивање према принципу порекла једино могуће између држава са идентичним или сличним пореским системима и стопама.²¹ Очигледно је да се,

²¹ Видети више: TerraBen, KajusJulie, *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, Amsterdam 2010, стр. 254.

једино потпуном хармонизацијом стопа или бар њиховим уједначавањем уз незнатна одступања, могу отклонити недостаци принципа порекла. За овако нешто, за сада не постоји довољно изражена реакција држава, с обзиром да се дира у њихово суверено право креирања фискалне политике.

С обзиром да је у питању опорезивање промета производа и услуга у свим фазама промета, овај порез, због избегавања компликованости у техници обрачуна, наплате и контроле пореске обавезе не трпи много пореских стопа. Мањи број пореских стопа, поред тога што ПДВ чини неутралним, доприноси и већој неутралности у погледу избора произвођача и потрошача. Познато је да је опорезивање порезом на додату вредност само једном стопом права реткост и то само из разлога ублажавања регресивности, односно негативних ефеката овог пореза на прераспodelу дохотка становништва. Најчешће су увођене две или три пореске стопе, и то: стандардна или општа стопа (енгл. *standard rate*), редукована или нижа (енгл. *reduced rate*) и посебно редукована стопа (енгл. *super reduced rate*). Ниже пореске стопе обично су прописиване за производе и услуге који највише учествују у потрошњи сиромашнијег дела становништва (храна, лекови, испорука топлотне енергије, испорука воде, уџбеници, јавни превоз и др).

Европска правна правила о ПДВ-у дозвољавају чланицама да примењују стандардну (општу) стопу ПДВ која не може бити испод 15% и посебну стопу која не може бити нижа од 5%. Међутим, важе и „стечена права“ за старије чланице које могу имати чак и ниже стопе, под условом да је стопа ПДВ-а уведена пре 1991. године.

ПДВне подржава велики број пореских ослобођења и изузетака од опорезивања. Велики број пореских ослобођења, нарочито у земљама у развоју, довео је до отежаног функционисања овог пореског облика и до знатног увећања административних трошкова. То је нарочито изражено у случају потпуног ослобођења са правом на порески одбитак (тзв. опорезивање нултом стопом). Овде

се ради о прометима који су ослобођени од плаћања ПДВ, уз право на одбитак претходног ПДВ-а обрачунатог у претходним фазама промета. Гледано из угла пореских прихода, нулто опорезивање утиче на смањење потенцијалних прихода, а са административно-техничког аспекта смањује ефикасност администрања. Поучене таквим искуством, неке земље су изменама прописа ограничиле листу промета са тзв. нултим опорезивањем, и то тако што су прописале ослобођења искључиво на извоз производа и на услуге непосредно повезане са њим.

Код прописивања пореског ослобођења без права на одбитак, постоји интересантна ситуација. Порески обвезници у овом случају, не обрачунавају порез, али немају ни право на одбитак претходног пореза насталог од стране претходног учесника у промету. На овај начин, порески обвезник ипак сноси терет опорезивања и то за онај износ пореза који је платио при набавци.

На крају, увођење ПДВ у порески систем једне земље представља један од услова за приступање Европској унији. Основни модел ПДВ који је један од услова приступања је тзв. модел који је поставила Шеста директива (сада, Директива 112/2006 од 28. новембра 2006. године – Консолидовани текст),²² ПДВ потрошног типа, са две или више пореских стопа (укључујући и „нулту стопу“), који користи индиректан (фактурни) метод обрачуна пореске обавезе и принцип дестинације.

2.2. Врсте пореза на додату вредност

Најприхваћенија подела врста пореза на додату вредност је према:

- методу (начину) утврђивања додате вредности и
- третману набавке сталних средстава

а) Према *начину утврђивања додате вредности*, разликујемо две методе, и то:

²² *Council Directive 2006/112/EC, op.cit.*

- *директни метод* који има два модалитета. Према првом, тзв. методу одузимања, утврђивање пореза се врши применом пореске стопе на основицу која представља износ разлике између укупног промета и укупне набавке. Код другог модалитета, тзв. метод сабирања, пореску основицу чини збир износа свих елемената који чине додатну вредност (лична примања, приходи од изнајмљивања, камате на штедњу, профит).
- *индиректни или фактурни метод* израчунава пореску обавезу као разлику између пореске обавезе коју је дужан да плати и пореза који су у рачуну обрачунали и исказали претходни учесници у промету.

б) У зависности од *третмана набавке сталних средстава* ПДВ се може класификовати на *доходовни, потрошни и бруто тип ПДВ-а*:

- *доходовни тип ПДВ* приликом утврђивања додате вредности искључује набавку инвестиционих добара, односно признавање претходног пореза по основу набавке инвестиционих добара. Једино на крају године дозвољава се одбитак годишњег износа амортизације за набављено средство.²³ Инвестиције се већим делом опорезују двоструко, одн. долази до значајног кумулирања пореза. Како овај облик не стимулише нове инвестиције, он се ретко сусреће у пореским законодавствима.
- *Бруто тип ПДВ* сеназива још и производни тип ПДВ-а. Код овог облика ПДВ-а потпуно се искључује могућност признавања претходног пореза, плаћеног на инвестициона добра. На тај начин долази до кумулирања пореза, односно двоструког опорезивања и то први пут при набавци, затим и други пут при продаји, с обзиром да је амортизација део продајне цене.²⁴

²³ Видети више: Ђуровић-Тодоровић Јадранка., Ђорђевић Марина., *Јавне финансије*, Економски факултет, Ниш, 2010., стр. 292.

²⁴ Више о томе: *Survey of Taxes on Consumption and Income*, Cambridge University Press, 2011.

Због дестимулативног дејства на улагање у основна средства, ни овај облик ПДВ-а није заступљен у савременим пореским системима.

- *Потрошни тип ПДВ* је доминантан облик у савременим фискалним системима, с обзиром да допушта порески одбитак за све набавке које се користе у производњи, укључујући и набавке основних средстава. Инвестиције се не опорезују двоструко, одн. нема кумулирања пореза.

2.3. Предности пореза на додату вредност у односу на друге врсте опорезивања промета

Ово истраживање се бави предностима и недостацима оба пореска облика и разлога зашто се један замењује другим. У пракси се најчешће дешава да се порез на промет замењује порезом на додату вредност као ефикаснијим и савременијим начином опорезивања потрошње. Међутим, забележени су и случајеви где се напушта ПДВ и врши повратак на порез на промет. Разлози за то су, углавном, недовољно добро изведене припреме за увођење ПДВ-а и слаб институционални капацитет пореске администрације. Такви случајеви, између осталог, указују на изузетну важност припрема за увођење ПДВ-а, чему ћемо поклонити значајну пажњу и у овом раду.

Унајзначајније разлике између ПДВ-а и малопродајног пореза на промет, спадају:

- број опорезивих фаза – порез на промет је једнофазан, а ПДВ свефазни порез;
- ПДВ представља систем плаћања на бази одбитка, а порез на промет на бази обустава;
- код једнофазног малопродајног пореза знатно је сужен круг пореских обвезника, док ПДВ шири свој обухват на све учеснике у промету. Међутим, изузимањем из опорезивања порезом на додату вредност

широког круга обвезника чији је промет испод прописаног цензуса стимулишу се мала привреда и пољопривреда. На овај начин се ремете услови за постизање Парето ефикасности, онако како је дефинисано да никакво померање чинилаца не може побољшати положај једних лица, а да при томе не погорша положај других, у тој мери да је укупан ефекат негативан;²⁵

- продаја је најкритичнија фаза код пореза на промет, јер постоје велике могућности за вршење пореске утаје.²⁶ Код ПДВ-а наплата највећег дела пореза се остварује пре малопродајне фазе. Свим трговцима који набављају производе за даљу продају се у цени обрачунава, односно наплаћује ПДВ. Они, даље, имају право, на основу документације о обрачунатом порезу, на умањење пореске основице или пореске обавезе;
- висина стопа код обе врсте пореза је приближна. Разлика је у техници обрачуна пореза, и много је сложенија код ПДВ-а.

Предности које ПДВ пружа у односу на остале пореске облике опорезивања промета представљају разлог за његово увођење у пореске системе изузетно великог броја држава. У наставку рада, изложићемо најзначајније предности ове фискалне форме:

- ***ПДВ је ефикаснији у борби против сиве економије и пореске утаје.*** Порезомна додатувредност је омогућена лакша контрола обвезника преко издатих фактура. С обзиром да сваки обвезник у прометном циклусу умањује својупореску обавезу, ради остваривања овог права неопходно је да поседује рачун и пратећу документацију, могућност за договор између купца и продавца око вредности обављеног промета су тиме мање, јер је купац заинтересован за веродостојне податке у фактури на основу којих

²⁵ Видети више: Atkinson Antony Barnes, Stiglitz Joseph Eugene, *Lectures on Public Economies*, Mc.Grow-Hill Book, Maidenhead, 1980, str. 343.

²⁶ У пракси се често дешава да се купљени производи у малопродаји не користе у сврхе потрошње, већ за даљу продају.

остварује право на порески одбитак, док продавац има супростављени интерес у циљу минимизирања своје пореске обавезе. Тиме, ПДВ доприноси укључивању свих економских субјеката у регуларне токове, чија делатност ће бити предмет праћења и контролисања од стране надлежних органа. Можемо закључити да је код ПДВ-а успостављена нека врста аутоматске контроле, путем које се порески обвезници међусобно контролишу. Управо ова околност највише доприноси његовој ефикасности;

- ***ПДВ обезбеђује већу неутралност у трговачким трансакцијама и стабилност тржишта.*** У циљу избегавања или отклањања поремећаја у привредној равнотежи једне државе, неходно је, поред економских мера деловања на тржишту, користи и мере фискалне политике, јер „јавне финансије захтевају вођење, корекције и додатке у извесним аспектима“.²⁷ Када говоримо о стабилизационој функцији ПДВ-а, и његовом утицају на повећање и смањење нивоа цена, инфлацију, дефлацију, укупан привредни раст, међународна истраживања и искуства показују да ПДВ, као појединачни порески облик, нема израженији утицај, односно његово увођење у порески систем не доводи до инфлаторних ефеката. Са аспекта неутралности у трговачким трансакцијама, познато је да пореска обавеза обрачуна и плаћања пореза на додату вредност настаје моментом увоза производа. Дакле, за разлику од пореза на промет где се наступање обавезе одлаже до момента последњег прометовања, ПДВ нема суспензивно дејство. Код извозних трансакција, могуће је потпуно пореско ослобођење од свих пореза плаћених за промете извршене пре извоза.²⁸ Оваква могућност не постоји код опорезивања порезом на промет у малопродаји;
- ***ПДВ искључује кумулативни ефекат опорезивања.*** Методом одбитка претходног пореза постиже се избегавање двоструког опорезивања, односно кумулирање пореза. Наиме, пореска основица наредногучесника

²⁷ Видети више: Бингулац Зоран, Кулић Мирко, *Јавне финансије*, Мегатренд универзитет примењених наука, Београд, 2006, и Хрустић Хасиба, *Функције пореза на додату вредност, Финансије*, Београд (1995).

²⁸ Путем рефакције, повраћаја, односно остваривањем права на одбитак претходног пореза.

прометног циклуса у себи не садржи ПДВ који је обрачунао учесник претходне фазе, апорески обвезник у сваком обрачунском периоду има право да своју обавезу по основу пореза на додату вредност умањи за износ пореског одбитка;

- ***ПДВ има стимулативан утицај на извоз.*** Прописивањем ослобођења од опорезивања извоза са правом на порески одбитак, елиминишу се прикривени порези код извоза. Обвезник има право на повраћај свих пореза који су обрачунати или плаћени при набавци производа или услуга, што обезбеђује већу конкурентност домаћих производа на светском тржишту и повећава спољнотрговински биланс;
- ***ПДВ потрошног типа промовише инвестиције.*** Уколико се примењује ПДВ потрошног типа, с обзиром да се признаје право на порески одбитак, инвестиције су јефтиније са становишта инвеститора, чиме се ствара привлачније привредно окружење;
- ***Наплата пореза у ранијој фази.*** Ова предност произилази из чињенице да ПДВ нема суспензивно дејство, односно наплата највећег дела пореза се врши пре момента крајње потрошње. На овај начин се обезбеђује стабилност и издашност буџетских прихода;
- ***Подиже ефикасност алокације ресурса.*** У савременим условима ни једно тржиште на свету не делује самостално. Потпуна самосталност деловања тржишта би значила одузимање држави најјачег инструмента за спровођење фискалне политике. „Одржавање пуне запослености, стабилности цена, уравнотежење платног биланса и остваривање привредног раста су основни циљеви монетарне и фискалне политике“²⁹. Утицај ПДВ-а на подизање ефикасности алокације ресурса се постиже смањењем пореских стопа, одређивањем њихове висине, смањењем пореских олакшица или пореских ослобођења. Тако се, између осталог, прописивањем пореског ослобађања од опорезивања активности

²⁹Бингулац Зоран, Кулић Мирко, *op.cit.*, стр. 59.

образовања, науке, културе и друштвено-социјалне заштите, посредно делује на привредни раст, обзиром да се ради о активностима које доприносе општем друштвеном развоју. Пореским ослобођењем услуга које пружају банке позитивно се утиче како на штедњу, тако и на инвестиционе пласмане. Изузимањем из опорезивања широког круга обвезника чији је промет испод прописаног цензуса стимулишу се мала привреда и пољопривреда и слично.

2.4. Недостаци пореза на додату вредност

Поред, неспорно, великих предности, ПДВ има и неколико израженијих недостатака. У наставку рада ћемо их изложити, као и мере које је могуће предузимати ради ублажавања истих:

- ***Повећано администрирање и већи трошкови наплате и плаћања.*** Повећан обим администрирања и увећање трошкова наплате и плаћања произилази из неопходности праћења целокупног промета пореског обвезника, али и претходних учесника у промету, контролисање великог броја издатих и примљених фактура, уговора, помоћне евиденције и друге пратеће документације. Овај недостатак се минимизира развојем информативне технологије, која омогућава електронско књижење промена као и лакше и ефикасније контролисање применом метода електронске контроле;
- ***Изражен регресивни карактер.*** Како је раније истакнуто, порез на додату вредност је такав порески облик који није подложен прописивању великог броја пореских стопа и пореских ослобођења. Због малог броја пореских стопа, терет опорезивања је исти за све пореске обвезнике без обзира на њихово укупно економско богатство. Из ових разлога, овај порески облик не испуњава принцип праведности нити се њиме могу ефикасно остварити социјално-политички циљеви опорезивања. Многе земље су покушале да

умање овај недостатак ПДВ-а увођењем нижих и виших пореских стопа за одређене промете производа и услуга. Увођењем нижих пореских стопа за одређене промете добара и услуга, пореским ослобођењем добара и услуга од општег значаја, увођењем селективног опорезивања промета, може се до извесне мере ублажити негативан ефекат овог пореског облика на прерасподелу дохотка;

- **Могућ утицај на појаву инфлације.** Порез на додату вредност може имати израженинфлаторни притисак, тако да само увођење ПДВ-а захтева опрез и ако тога нема, инфлација је неминовна. Досадашња искуства указују да је порез на додату вредност потребно уводити у околностима постојања стабилнијих цена, повећане тражње и добро обављених припрема пореске администрације и будућих пореских обвезника;
- **Непримереност увођења на субцентралном нивоу.** Природа овог пореског облика захтева увођење и администрирање на највишем, централном нивоу власти. Увођење ПДВ-а на нижим територијалним јединицама власти претпостављало би постојање различитих висина пореских стопа, успостављање контроле на границама територијалних јединица, отварање простора за пораст сиве економије, проблеме остваривања права на повраћај плаћеног пореза и сл. Функционисање ПДВ захтева да се уплата пореза и његов повраћај врши са јединственог рачуна јавних прихода. У овим случајевима би то било веома тешко спроводљиво. Било би неопходно успоставити одговарајућу клириншку организацију која би била задужена да врши изузетно сложену прерасподелу прихода између рачуна нижих нивоа пореских власти. С обзиром да би мере које би се могле предузети у циљу отклањања овог недостатака ПДВ-а, још више усложиле и поскупеле и онако сложен систем опорезивања, у пракси се одустало од увођења овог пореског облика на субцентралним нивоима власти. Најпознатији пример за то су САД.

3. ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У САВРЕМЕНИМ ПОРЕСКИМ СИСТЕМИМА

Порез на додату вредност, уз порез на доходак, чини највећи део јавних прихода већине држава у новијем добу. С обзиром да је европски систем инисцирао имплементацију и послужио као модел за израду система пореза на додату вредност у безмало свим осталим државама верним овом пореском облику,³⁰ даље истраживање ће се више бавити функционисањем ПДВ на овим просторима.

Глобализација и европска интеграција захтева усклађивање пореских политика земаља. Усаглашавање правила опорезивања се намеће као услов без кога се не може. Уједначавање или хармонизација прописа може да се догађа и без договарања и писаних правила, односно уговора.³¹ Тада говоримо о некој врсти обичајног права које се догађа успутно и нема обавезујући карактер. Насупрот томе, постоји и хармонизација у подручју опорезивања која проистиче из уговорних обавеза као што је пример хармонизације пореза у Европској унији.

„Пореска хармонизација у Европској унији представља процес уклањања пореских баријера и разлика између пореских система земаља чланица“³². Њен циљ је омогућавање слободног кретања људи, роба, услуга и капитала и несметано функционисање јединственог тржишта Европске уније. Досадашња искуства у процесу пореске хармонизације у ЕУ показују да су уложени значајни напори, али да је потпуна хармонизација веома тешко спроводива у пракси.

³⁰ Видети више: Thuronyi Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003, стр. 312- 313.

³¹ Тзв. тиха хармонизација.

³² Видети више: Илић-Попов Гордана, Павловић Ђорђе, *Лексикон јавних финансија*, Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд, 2003., стр. 245.

Европска комисија је чланом 99. Уговора о оснивању Европске економске заједнице из 1957. године³³ обавезана да истражи могућности и начине будуће хармонизације прописа држава чланица у области индиректног опорезивања. Ради реализације овог задатка, Комисија је 1960. године основала Фискални и финансијски комитет (Fiscal and Financial Committee). Комитет је овлашћен да испита у којој мери тадашњи систем опорезивања потрошње (порез на промет), одговара стварању заједничког тржишта. Две године касније председник Комитета, немачки професор Фриц Нојмарк (Fritz Neumark) је, у име Комисије, поднео извештај, познат под именом „Нојмарков извештај“, којим предлаже укидање кумулативног пореза на промет и увођење преза на додату вредност.³⁴

Први корак у поступку хармонизације ПДВ-а³⁵ представља усвајање тзв. Прве директиве о порезу на додату вредност.³⁶ У члану 2. Директиве предвиђа се примена општег свефазног, индиректног, економски неутралног пореза на потрошњу са индиректном методом утврђивања пореске основице. Управо овим чланом су обухваћени фундаментални принципи европског система пореза на додату вредност.³⁷ Директива обавезује све земље чланице да од почетка 1970. године замене, до тада важеће порезе на промет, порезом на додату вредност. Прописан је оквир за уједначавање обухвата опорезивања, поступак администрирања и контроле, начин регистрације обвезника и борбе против избегавања плаћања ПДВ-а. Другом Директивом³⁸ је извршена допуна која се односи на регулисање појма пореског обвезника, пореске основице, стопе и пореске олакшице. Поред тога, Директива је дефинисала опорезиве трансакције,

³³Европска економска заједница: <http://www.dei.gov.ba/dokumenti/default.aspx?id=4611&langTag=bs-BA>, (02.02.2017.).

³⁴ПДВ се до тада примењивао једино у Француској

³⁵Тзв. Прва фаза хармонизације пореза на додату вредност

³⁶*First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes*, OJ 71 of 14 April 1967.

³⁷ Видети више: Terra Ben, Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008, str. 121.

³⁸*Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax*, OJ 71 of 14 April 1967.

као што су испорука добара и пружање услуга уз накнаду на територији чланице. Строго је ограничила примену нулте стопе и определила се за метод фактуре. Даље усаглашавање је настављено доношењем Директиве о хармонизацији закона о порезима на промет у земљама чланицама.³⁹ Ова директива је и у теорији и у пракси познатија као Шеста директива. Представља прекретницу у процесу хармонизације пореза на додату вредност у Европској унији и сматра се основним законом у области пореза на додату вредност.⁴⁰ На јединствен начин је регулисала сва значајна питања из области опорезивања порезом на додату вредност, па се од њеног доношења може говорити о стварној хармонизацији позитивног законодавства држава чланица. Њоме су прописани сви најважнији аспекти пореза на додату вредност,⁴¹ али су остале пореске баријере на границама.

Европска Комисија је, у циљу остваривања стратешког циља јединственог унутрашњег тржишта, јуна 1985. године, донела посебан програм, познат као Бела књига (White Paper).⁴² Програм се залаже за успостављање механизма клиринга путем којег се врши прерасподела оствареног пореског прихода унутар Уније. „Опорезивање према принципу порекла промета могуће јесамо у комбинацији са механизмом клиринга, путем кога би порез наплаћен у држави промета биотрансферисан држави крајње потрошње. У економском смислу, коначни резултат опорезивања према принципу порекла једнак је оном који настаје при опорезивању сходно принципу дестинације. Комисија је у Белој књизи изашла са првом варијантом предлога клириншког механизма“⁴³. Међутим, постојеће разлике у висини пореских оптерећења у државама чланицама, у одсуству

³⁹*Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes-Common system of value added tax: uniform basis of assessment*, OJ L 145 of 13 June 1977.

⁴⁰ TerraBen, Kajuš Julie, *op. cit.*, str. 76.

⁴¹ Нпр. ко је порески обвезник, шта је објекат опорезивања, пореске стопе, право на порески одбитак, посебни режими опорезивања, пореска ослобођења и остварено опорезивање у складу са правилима Општег споразума о царини и трговини (ГАТТ), односно, према принципу земље одредишта.

⁴² European Commission, *Completing the Internal Market: White paper from the Commission to the European Council*, COM(85) 310 final, Brussels, 1985.

⁴³ Видети више: Илић-Попов Гордана, *Пореско право Европске уније*, Службени Гласник, Београд, 2004, стр. 74.

државних граница, отварале су врата евазији великих размера. Посебно рањива била је граница између Данске (са стопом од 25%) и Немачке (са стопом од 15%).⁴⁴

Бела књига предлаже уклањање физичких (царински прегледи, имиграциона контрола и др.), техничких и фискалних контрола на границама између чланица Европске уније. Предлаже право на одбитак претходног пореза у земљи увозници за порез наплаћен у земљи извозници и то у виду пореског кредита. Након дугих припрема, почетком деведесетих година прошлог века, доносе се директиве којима се укидају пореске баријере. Промет између чланица се више не сматра извозом, односно увозом, поступак је поједностављен и стопе пореза на додату вредност су у већој мери уједначене.⁴⁵

Октобра 1992. године, усвојена је Директива о усклађивању (приближавању) пореских стопа пореза да додату вредност.⁴⁶ Представља допуну Шесте директиве, којом се успостављају нови принципи у области ПДВ-а и прописује рок у коме је потребно извршити усклађивање са новим правилима (од почетка 1993. до краја 1996. године). Доношењем ове Директиве започиње прелазни период у процесу хармонизације ПДВ-а. У овом периоду, земље чланице су своје законе о ПДВ-у, требало да усагласе са следећим правилима: општа (стандардна) стопа не сме бити нижа од 15%; повишене стопе се укидају; допуштена је примена једне или, највише, две снижене стопе, од којих једна не може бити нижа од 5%; снижене стопе се могу примењивати само на промет добара и услуга који су експлицитно наведени у посебном анексу (прехранбени производи, лекови, социјална заштита...); снижене стопе се могу примењивати и на испоруку природног гаса и електричне енергије под условом да не угрожавају тржишну конкуренцију; земље

⁴⁴KeenMichael, StephenSmith, *op. cit.*, стр. 384.

⁴⁵Council Directive 92/111/EEC amending Council Directive 77/388/EEC and introducing simplification measures with regard to value added tax, Official Journal L 384) и Council Directive 91/680/EEC supplementing the common system of value added tax and amending Council Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, OJ L 376 of 14. December 1992.

⁴⁶Council Directive 92/77/EEC, Supplementing the common system of value added tax and amending Council Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates), OJ L 316 of October 1992.

које су примењивале стопе ниже од 5% као и нулту стопу (за случајеве које се не односе на увоз) на дан 1.1.1991. год., могу их задржати и у прелазном периоду и уведен је систем одлагања пореске обавезе до прве испоруке у земљи одредишта. То значи да се набавке из друге земље чланице опорезују у земљи одредишта док се испорука добара у земљи набавке ослобађа са правом на одбитак и доказује на основу отпремнице, а не више на основу царинске декларације. Пореска пријава се не подноси царини већ пореским властима.

Иако је у прелазном периоду учињено много у циљу обезбеђења потпуне хармонизације ПДВ-а у земљама чланицама Европске уније, и даље су остале битне разлике као и проблеми у примени. Европска Комисија у свом програму под називом „Зајединички систем ПДВ – Програм за јединствено тржиште“ критикује систем у прелазном периоду као компликован због великог броја правила о месту опорезивања и постојања посебних аранжмана за поједине државе и износи закључак да овакав систем има неповољне ефекте како по обвезнике који морају да познају национална законодавства различитих земаља, тако и по пореске администрације које су суочене са проблемима отежане контроле, неизвесности прихода и пореском евазијом.

Убрзан развој електронске комуникације довео је до експанзије електронске трговине која не познаје државне границе. Овакав вид трговине не прати никаква документација и ствара проблеме са становишта опорезивања. Управо то је био разлог доношење Директиве 2001/38/ЕСо ПДВ-у у електронском пословању.⁴⁷ Њоме се установљавају посебна правила за услуге пружене електронским путем.

Донета је и веома значајна Директива 2006/112/ЕС којом се замењује историјска Шеста директива и укида Прва директива. Представља најзначајнији комунитарни пропис у области европског система пореза на додатну вредност и у чл. 1. поставља

⁴⁷*Directive 2001/38/EC of the European Parliament and of the Council of 5. June 2001, Official Journal L 187 of 10 July 2001.*

фундаментално начело заједничког система пореза на додату вредносту у Европској унији. Ово начело подразумева примену на добра и услуге општег пореза на потрошњу који је тачно пропорционалан цени добара и услуга, без обзира на број трансакција које се одвијају у процесу производње и дистрибуције пре фазе у којој се порез наплаћује. Заједнички систем пореза на додату вредност примењује се све до фазе малопродаје, укључујући и ту фазу.⁴⁸Из ове дефиниције произилазе најважније карактеристике савременог ПДВ система у ЕУ.

4. АКТИВНОСТИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ КА ЗАЈЕДНИЧКОМ ПОРЕЗУ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У БУДУЋЕМ ПЕРИОДУ

Поред свих напора Европске уније на пољу усаглашавања законодавства у области пореза на додату вредност, међународни привредници истичу да и даље постоји висок степен пореске несигурности, да су трошкови превисоки, да конкуренција није лојална, да је систем опорезивања превише компликован, односно да постоји мноштво различитих правила којима се одређује место опорезивања промета.

Пореске администрације, као негативну страну овакве ситуације, истичу могућност стварања великог броја легалних пореских евазија као и немогућност контроле и праћења промета робе у недостатку царинских контрола.

У овом контексту, децембра 2010. године Европска Комисија је усвојила документ под називом Зелени картон (*Green Paper*)⁴⁹ у вези са будућношћу ПДВ-а и подршци остваривања европских циљева до 2020. године. Тиме је потврђена потреба за реформом ПДВ-а у ЕУ на пољу јачања јединственог европског тржишта, поједностављења ПДВ-а, његове веће ефикасности, ширења пореске

⁴⁸Council Directive 2006/112/EC, *op.cit.*, чл. 1.

⁴⁹*Green Paper, On the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, European Commission, Brussels, 1.12.2010 COM(2010) 695 final, Brussels 2010.*

основице, као и борбе против ПДВ превара. Ефикаснији ПДВ систем је, пре свега, у интересу држава чланица у смислу бољег планирања прихода, уређенијег тржишта, квалитетније контроле и сигурније наплате овог пореског облика.

С обзиром да је у надлежности држава чланица самостално прописивање висине стопа изнад минимума одређеног директивама, дошло је до тога да је ЕУ данас суочена са великим распоном у висини стопа, као и бројем посебних стопа и пореских ослобођења. Распони пореских стопа се крећу у интервалу од 15 до 27% у случају опште стопе, а код екстра снижене и снижене између 2,1 и 13%.

У следећој табели приказаћемо преглед стопа пореза на додату вредност у земљама чланицама Европске уније у 2016. години.

Табела бр. 2:Преглед ПДВ стопа у земљама чланицамаЕУ(2016.год)

Земља	Екстра смањена стопа	Посебна стопа (снижена)	Стандардна стопа (општа)	Међу стопа	Година увођења
Аустрија	-	10	20	13	1973.
Белгија	-	6	21	12	1971.
Бугарска	-	9	20	-	1993.
Р. Чешка	-	10	21	15	1992.
Данска	-	-	25	-	1967.
Немачка	-	7	19	-	1968.
Естонија	-	9	20	-	1992.
Грчка	-	6	23	13	1987.
Шпанија	4	10	21	-	1968.
Француска	2,1	5,5	20	10	1954.
Хрватска	-	5/13	25	-	1998.
Ирска	4,8	9	23	13,5	1972.

Италија	4	5	22	10	1973.
Кипар	-	5	19	9	1992.
Летонија	-	12	21	-	1995.
Литванија	-	5	21	9	1994.
Луксембург	3	8	17	14	1970.
Мађарска	-	5	27	18	1988.
Малта	-	5	18	7	1995.
Холандија	-	6	21	-	1969.
Пољска	-	5	23	8	1993.
Португалија	-	6	23	13	1986.
Румунија	-	5	20	9	1993.
Словенија	-	9,5	22	-	1998.
Словачка	-	10	20	-	1993.
Финска	-	10	24	14	1990.
Шведска	-	6	25	12	1969.
В. Британија	-	5	20	-	1973.

Извор: European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Taxation and Customs Union*, Brussels, 2016. str.2

Као што се може видети, само једна земља примењује једну пореску стопу, 18 земаља има по три пореске стопе, док 9 земаља има две пореске. Распон опште стопе је веома велик и креће се од 17% у Луксембургу до 25% у Данској и Шведској, а од недавно 27% у Мађарској. Значајне су разлике и у висини снижене стопе који се креће од 5 до 13%. Екстра смањену стопу има 5, док међу стопу има 11 земаља.

Ипак, иако је приметна велика разлика у висинама и броју пореских стопа, правила прописана директивама поштују све земље. Ни једна од земаља чланица нема општу стопу испод 15%, нити више од две снижене стопе, а само неколико земаља примењује екста снижену стопу и то у врло ограниченим случајевима.

Препорука Европске Комисије је даље проширивање базе ПДВ обвезника и смањење броја посебних стопа, као и опорезивање сличних добара и услуга по

истој ПДВ стопи уз усаглашавање набавке путем *on line* портала и у физичком контакту⁵⁰.

5. ПОРЕЗ НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

5.1. Структура пореског система у Републици Србији пре увођења пореза на додату вредност

Уставом СР Југославије из 1992. године надлежност за нормативно уређење основа пореског система дата је савезној држави.⁵¹ При томе, финансијска теорија не дефинише шта чини основе пореског система и по којим критеријумима их треба разликовати од оних елемената пореског система који то нису.⁵² Дошло је до бројних полемика, које су резултирале препуштањем нормативног уређења пореске материје републичким нивоима власти.

Реформа система јавних прихода и расхода започета је у републикама 1992. године, а на нивоу савезне државе, годину дана касније. Истовремено је отпочета и реформа фискалног система, у оквиру које су донета два системска закона: Закон о уређењу јавних прихода и јавних расхода и Закон о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода. Овај систем је средином 1994. претрпео одређене измене у циљу општег побољшања и постизања веће ефикасности. Како је оцењено да реформа није донела жељене резултате тако су многа решења напуштена и започете су нове, врло опсежне и корените промене државне управе, а у оквиру ње и реформе пореског система. Систем јавних прихода је кроз ове радикалне мере требао да постигне неутралност, бољу хоризонталну једнакост, вертикалну

⁵⁰*Communication from the commission to the European Parliament, the council and the European Economic and Social Committee, European Commission, Brussels, 6.12.2001 COM (1) 851 final, тачка 5.2.2, стр. 11.*

⁵¹Видети више: Устав Савезне Републике Југославије, чл. 77. ст. 1. тач. 2 („Службени лист СРЈ“, бр. 1/92).

⁵²Видети више: Поповић Дејан, *Систем и политика друштвених финансија у Нацрту амандмана на устав СФРЈ*, Уставни амандмани и друштвена криза у Југославији, Универзитет Светозар Марковић, Крагујевац, 1998, стр. 314-315.

правичност и децентрализацију. Предвиђено је да се промене спроводе сукцесивно, по унапред договореној динамици.

Следећи велики корак у реформском процесу фискалног, односно пореског система везујемо за крај 2002. године. Те године је донет Закон о пореском поступку и пореској администрацији. Он је на другачији начин уредио поступак утврђивања, контроле и наплате јавних прихода, права и обавезе пореских обвезника, поступак регистрације и додељивања пореског идентификационог броја (ПИБ), оснивање Центра за велике пореске обвезнике, Сектора пореске полиције, те инаугурисао систем пореских кривичних дела и пореских прекршаја. Поред овог, за порески поступак, најважнијег Закона, реформисани су и остали, материјални закони из области опорезивања.

У циљу сагледавања ефеката законске реформе извршићемо поређење структуре пореског система Републике Србије у време почетка примене нове законске регулативе, са структуром пореских система земаља ОЕЦД и утврдити разлике које ће нас упутити на одређене закључке.

Табела бр. 3: Упоредни преглед учешћа фискално најиздашних пореских прихода у земљама ОЕЦД и Републике Србије

Групе Пореза	Врста прихода	Учешће у пореској структури земаља ОЕЦД-а у % у 2005.	Учешће у пореској структури Србије у % у 2004.
Непосредни Порези	Порез на доходак грађана	32	18
	Порез на добит	13	2.8
	Порези на имовину	8	1.2
Посредни и остали порези	Порези на потрошњу	26	43
	Посебни порези на потрошњу (акцизе и царине)	15	32
	Остали порези	6	3
Укупно		100	100

Извор: Прерађени подаци Министарства финансија РС и Revenue statistic of OECD, Edition 2008., из којих су искључени социјални доприноси.

У датом табеларном прегледу, уочљиво је да се републички буџет Србије највећим делом ослањао на опорезивање потрошње. У поређењу са земљама ОЕСД, где учешће посредних пореза у збиру износи 41%, у Србији је 75%. На другој страни, учешће непосредних пореза у земљама ОЕСД износи 53%, док је у Србији свега 22%. Ова чињеница указује на својеврсну неправичност у опорезивању доходака у Републици Србији, јер тако низак проценат учешће ових прихода у укупним пореским приходима јесте последица недовољног обухвата обвезника и непостојања прогресивности у опорезивању прихода.

Поред тога, порески систем Републике Србије је оцењен као недовољно транспарентан и оптерећен бројним, компликованим процедурама. Пореске власти су се одлучиле за реформе у два правца: у правцу измене законских решења (уз смањење многобројних изузећа) и у правцу модернизовања пореске администрације.

Највише проблема у пореском систему је идентификовано у систему пореза на промет производа и услуга. Наплата овог пореског облика није била довољно ефикасна. С друге стране, могућности пореске утаје биле су бројне. С обзиром на његове бројне недостатке и велико учешће у укупној наплати републичког буџета, пореске власти су донеле одлуку да озбиљне реформе пореског система отпочну управо са заменом пореза на промет, новим обликом опорезивања потрошње: порезом на додату вредност.

5.2.Имплементација пореза на додату вредност у Републици Србији

Увођење и примена ПДВ је веома сложена активност. Она подразумева детаљне и опсежне припреме у циљу успешног имплементирања. Досадашња искуства у вези са овим порезом у било којој земљи, без обзира на ниво привредне развијености или разлике у друштвено-економским системима, говоре да је за успешну примену ПДВ неопходна адекватна припрема пореске администрације. Послови

администрирања пореза на додату вредност су сви послови пореске администрације који су у вези са његовом практичном применом. Ови послови се односе на организациона и функционална питања пореске администрације, трошкове администрирања, кадровска питања, техничку опремљеност пореске администрације, обуку запослених, едукацију пореских обвезника и информисање јавности.

Тачне и правовремене информације о функционисању система опорезивања порезом на додату вредност представљају један од основних услова за разумевање новог начина опорезивања. Тиме се лакше успоставља нови систем и минимизирају проблеми који могу настати у његовом функционисању. Информисаност је подједнако битна и за пореске обвезнике и за пореску администрацију. Пореска администрација мора ићи корак испред пореских обвезника. Запослени у пореској администрацији морају бити довољно обучени да пруже правну и административну помоћ пореским обвезницима и пре него што наступи опорезива пореско-правна ситуација. Наравно, обученост пореских инспектора у вршењу контроле испуњености пореских обавеза не би требало да буде спорна.

Правовремено и потпуно информисање јавности да се увођењем новог пореског облика замењује претходни, као и да ће се опорезивати само вредност која је додата у прометном циклусу, смањује вероватноћу стварања непотребног отпора ка плаћању пореза. У државама које су спровеле добро осмишљене и опсежне медијске кампање, увођење ПДВ-а је протекло без посебних проблема.⁵³

У Француској је, на нивоу Владе, формирана стручна група састављена од професионалаца разних профила (функционера, јавних и научних радника, публициста, новинара) која је имала за задатак да припреми стручне анализе које говоре у прилог увођењу ПДВ и да их на одговорајући начин учини доступним

⁵³ Нпр. у Француској, Великој Британији, Кореји.

најширој јавности.⁵⁴ Кампања се свакодневно одржавала и на локалном и на савезном нивоу државе и то путем свих медија. Поред тога, одржавани су стручни семинари, округли столови, штампанесу брошуре, лепљени плакати, одговарано на питања путем медија, телефонским путем или лично од стране службеника и политичара. Након отпочињања примене ПДВ-а, спроведена је анкета како би се чуломишљење јавности и пореских обвезника.

Велика Британија је започела са активностима ка информисању становништва две године пре датума који је био одређен за почетак примене ПДВ-а. Интересантно за ову земљу је да је увела едукативно-саветодавне посете пореским обвезницима, а у циљу успостављања добрих односа и лакшег прихватања пореских обавеза.⁵⁵

Влада Кореје је, у оквиру припрема за увођење ПДВ, у сарадњи са трговачком и индустријском комором, спровела опсежну кампању информисања и едукације јавности. Поред медијске кампање, семинара и сл., одштампани су памфлети у вези тридесетак различитих тема који се баве функционисањем новог пореза. Око 16 милиона копија тих памфлета је дистрибуирано на територији целе земље.⁵⁶

Други, такође веома важан фактор који утиче на успешно имплементирање ПДВ-а у порески систем представља обученост пореске администрације. Неопходно је обезбедити упознавање и обуку запослених у пореској администрацији у вези са функционисањем система ПДВ, законским решењима, подзаконским актима као и са практичним руковањем и коришћењем опреме за аутоматску обраду података. Обуке запослених се могу спроводити кроз присуство предавањима, семинарима, тематским састанцима, практичним радионицама. Сегментиране су од општих обука за све запослене до посебних, које су осмишљене према пословима на

⁵⁴Више о томе: Недељковић и Дубравка, Хрустић, Хасиба. Порез на додату вредност – Чисти рачуни, *Економска политика*, Београд (1999).

⁵⁵Више о томе: Недељковић Д, Хрустић Х, *op.cit.*, 1999.

⁵⁶Видети више: Tait Alan, *Value Added Tax: International Practice and Problems*, IMF, Washington, 1988, стр. 209.

којима ће запослени бити ангажовани. Сарадње са пореским администрација других земаља и међународним организацијама и институцијама (ММФ, ОЕСД, ИВФД, Светска банка) на овом пољу је веома значајна.

У циљу минимизирања проблема и отклањања потенцијалних ризика при увођењу пореза на додату вредност у порески систем Републике Србије биле су неопходне детаљне припреме пореских обвезника и пореске администрације. Проблему се приступило са доста озбиљности у погледу обезбеђења високог степена контроле и поузданости целог процеса. Први корак је био дефинисање самог пројекта и обезбеђивање адекватног система за управљање.

Пројекатно решење је морало да омогући несметан проток роба и капитала у Републици Србији као и извоз и увоз, да се реализује кроз постојеће институције (Пореска управа, Управа царина, Управа за јавна плаћања и Трезор), да обезбеди потпун обухват пореских обвезника (правна лица, предузетници и физичка лица), да обезбеди законитост и транспарентност у прикупљању и трошењу пореза на додату вредност и обезбеди параметре за ефикасност наплате и вођење економске политике.

У том смислу приступило се изради пројекта којим је одређен делокруг рада, учесници пројекта, активности које треба предузети са роковима за извршења истих и усвојена будућа методологија рада. За надзирање спровођења активности формиран је Управни одбор, а одговорност за успешну реализацију пројекта је поверена министру финансија.

С обзиром да је правовремена информисаност и едукација како пореске администрације тако и пореских обвезника, истакнута као веома важна активност при увођењу пореза на додату вредност у порески систем једне земље, под тим за едукацију и комуникацију је израдио План активности за имплементацију пореза

на додату вредност.⁵⁷ По овом Плану предвиђене су три групе задатака: тренинг запослених, едукација пореских обвезника и едукација становништва.

Тренинг запослених – за реализацију овог задатка, у Пореској управи Републике Србије, оформљена је група од 70 тренера за ПДВ. У првој фази је извршена њихова обука и то од чланова подтима за обуку немачке консултантске организације ГТЗ и других консултаната. Обављене су веома детаљне и добро припремљене специјалистичке обуке које су се односиле на све одредбе Закона о порезу на додату вредност, начин администрирања и технике обрачунавања ПДВ, процесне фазе од пријема и обраде евидентираних пореских пријава, преко вршења контроле, до поступања по захтевима за повраћај и рефакцију. Такође, реализоване су и посете другим пореским администрацијама како би се пренела искуства којима су они располагали.

Након завршетка обуке тренера, у периоду који је претходио самој примени ПДВ у Републици Србији, значајна пажња је посвећена обуци запослених, где су реализоване обуке општег типа, касније и специјалистичке обуке. Обуком је било обухваћено око 2.500 запослених у пореској и царинској администрацији.

Организациона структура пореске администрације је прилагођена новој фискалној форми. Од 173 локалне филијале, одабрано је 55 које ће убудуће администирати ПДВ (тзв. ПДВ филијале), опредељени су инспектори који ће се специјализовати за вршење контроле ПДВ-а. Министарство финансија је преко своје две управе у саставу, Пореске управе и Управе царина, припремило све неопходне процедуре за примену ПДВ-а, обезбедило програмска решења и извршило обуку запослених.

Едукација пореских обвезника и становништва представљала је један од значајнијих аспеката припреме за примену ПДВ. Одржани су бројни састанци:

⁵⁷Материјал Пореске управе, *План активности за имплементацију пореза на додату вредност*, Подтим за едукацију и комуникацију, Пореска управа Републике Србије, Београд, 2004. год.

преко 60 састанака са више од 9000 пореских обвезника у привредним коморама Србије, семинари, округли столови, више од 40 конференција за штампу, издато је више од 30 саопштења за јавност, дато је више од 1.000 изјава у електронским и штампаним медијима, објављени су многобројни чланци у вези опорезивања ПДВ, сачињени и бесплатно дељени материјали о ПДВ, и то: брошуре (Водич за ПДВ, Основе ПДВ, Попуњавање пореске пријаве, Евидентирање обвезника ПДВ), лифлети (Позив за евидентирање обвезника ПДВ) иснимљене бројне информативне емисије које су емитоване на националним и локалним телевизијама.⁵⁸

Поред ових активности, Пореска управа је основала Инфо центар за ПДВ преко кога су пружане све информације и појашњења пореским обвезницима. У циљу успостављања боље комуникације са пореском администрацијом и доступности информација, постављен је сајт Пореске управе. Такође, ради што ефикасније припреме за примену ПДВ, почетком октобра 2004. године, у Центру за велике пореске обвезнике је спроведен поступак симулације ове фискалне форме код десет правних лица која су за ту прилику посебно изабрана.

Први јануар 2005. године је датум који означава почетак успешно имплементираниог новог пореског облика у пореском систему Републике Србије.

5.3. Систем опорезивања порезом на додату вредност у Републици Србији

Правни основ за примену ПДВ-а у пореском систему Србије представљало је доношење Закона о порезу на додату вредност⁵⁹ (у даљем тексту Закон о ПДВ), који је 23. јула 2004. године, усвојен од стране Народне Скупштине Републике Србије. За почетак примене одређен је први јануар 2005. године. Приликом израде Закона, преузети су институти опорезивања потрошње порезом на додату

⁵⁸Пореска управа: *Годишњи извештај о раду*, Београд, 2004.

⁵⁹Видети шире: Закон о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04 и 86/04- исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14, 83/15, 108/16).

вредност који представљају стандард нормативних решења у Европској унији. Укратко, Србија се определила за такозвани „ЕУ модел ПДВ-а“ у коме је, сходно Директиви 2006/112/ЕС овај порески облик одређен као општи порез на потрошњу који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга, у свим фазама производње и промета добара и услуга, као и на увоз добара.

Предмет опорезивања порезом на додату вредност представљају оне економске активности које порески обвезник обавља у оквиру своје делатности уз накнаду, као и увоз производа. „Економске активности обухватају производну, пољопривредну, прерађивачку, трговинску и услужну делатност, укључујући професионалне делатности, као и коришћење имовине и имовинских права на сталној основи“⁶⁰. Од опорезивања се изузимају промети остварени под другим условима⁶¹. Прометовање може бити добрима и услугама.

Према Закону о ПДВ-у, обвезници пореза на додату вредност су сва она лица која, у оквиру обављања делатности, остваре годишњи промет добара и услуга у износу већем од осам милиона динара. Изузетак чине мали привредници, којима Закон дозвољава да изаберу да ли ће бити у систему ПДВ-а или ван њега.

Евидентирање (идентификација) пореског обвезника за потребе опорезивања порезом на додату вредност врши се путем пријављивања или регистравања његове пословне активности код надлежне организационе јединице пореске администрације. Образац евиденционе пријаве прописан је подзаконским актом⁶².

⁶⁰ Видети више: Хрустић Хасиба, Порез на додату вредност, *Стилос 2004.*, Нови Сад, стр. 56.

⁶¹ Пренос целокупне или дела имовине, без обзира да ли су извршени уз накнаду или као улог, али под условом да је стипендијалац извршио набавку ради обављања делатности, промет путничких аутомобила, мотоцикала, пловних објеката и ваздухоплова без права на одбитак претходног пореза, замена добара у гарантном року, давање уобичајене количине узорака пословним партнерима, повремене поклони мање вредности различитим лицима и сл.

⁶² Видети више: Правилник о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15).

Информације ради, у наставку рада, дајемо табеларни преглед висине ценсуса за обавезан улазак у систем опорезивања ПДВ-ом, у коме можемо приметити интересантан податак да Србија, после Француске, има највиши цензус за улазак у ПДВ.

Табела број 4: Упоредни преглед висине промета као ценсуса за обавезан улазак у систем опорезивања ПДВ-ом

ДРЖАВА	ЦЕНЗУС(исказан у еврима)
Аустрија	11.000
Бугарска	25.500
Финска	22.500
Француска	76.300
Немачка	50.000
Република Чешка	64.000
Естонија	16.000
Мађарска	16.000
Летонија	15.140
Литванија	29.000
Пољска	10.000
Румунија	50.000
Република Словачка	37.500
Украјина	9.400
Словенија	25.000
Хрватска	11.500
Република Македонија	21.500
Република Црна Гора	18.000
Република Србија (по званичном курсу НБС од 1.1.2016.)	65.500

Извор: European Tax Handbook, 2008,IBFD; Tolley`s VAT in Central and Eastern Europe, Lexis NexisTolley,2004.

Пореска пријава је један од кључних докумената у администрирању ПДВ. Преко пореске пријаве се обезбеђују подаци о целокупном промету пореског обвезника у

одређеном пореском периоду, износу претходног пореза, а све у функцији наплате пореске обавезе. Пореска пријава садржи податке о идентификационом броју пореског обвезника, пореском периоду, износу оствареног промета по прописаним стопама, износу претходног пореза, као и износу пореске обавезе у том пореском периоду. Пријава се подноси надлежној организационој јединици Пореске управе према седишту подносиоца у роковима које је закон прописао.

Имајући у виду да функционисање система опорезивања ПДВ подразумева поступак самоутврђивања (самоопорезивања) пореске обавезе од стране пореског обвезника, то су послови контроле правилности обрачунавања и плаћања пореске обавезе веома значајни за администрирање ове фискалне форме. Ефикасно постављање функције контроле је добар предуслов за успешно функционисање ПДВ у једном пореском систему. Управо због значаја ове функције одговарајућа пажња је посвећена обуци запослених у периоду припреме за примену ПДВ, али и у каснијем периоду примене ПДВ у нашој земљи.

Поред тога, успостављање 2002. године, Одељења за правну помоћ и сервис пореским обвезницима у оквиру Центра за велике пореске обвезнике и неколико година касније Кол центра у Центри Пореске управе, представља пример доброг приступа у комуникацији са пореским обвезницима. На овај начин се обезбеђује превентивно деловање пореског органа у циљу јачања добровољног извршавања пореских обавеза.

Како је тема докторске дисертације везана за управљање контролом пореза на додату вредност код великих пореских обвезника, о контролној функцији ће бити више речи у каснијим деловима рада.

6. ЕФЕКТИ ПРИМЕНЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

6.1. Утицај пореза на додату вредност на цене, сиву економију и спољнотрговинску размену Републике Србије

Циљ фискалне политике подразумева остварење планираних мера које доводе до жељеног стања, као нпр. задовољавање јавних потреба, побољшање ефикасности у алокацији ресурса, стабилност цена, пуне запослености и слично. Кејнсова макроекономска анализа названа „Кејнсијанском револуцијом“⁶³ увела је фискалну политику у инструменте економске политике ради решавања проблематике незапослености, глобалне тражње, стабилности цена и слично. „Усавременим фискалним политикама, порези су постали значајан инструмент економске политике за остваривање многих ванфискалних циљева, и то: уравнотежавање платежно способне понуде, стимулисање извоза, промовисање економског раста“⁶⁴.

Задатак пореске политике подразумева избор одговарајућих инструмената и примену мера у одговарајућем времену и простору, које ће допринети испуњењу задатих циљева. Увођење, корекција или замена једног пореског облика другим представља примену мера фискалне политике.

У зависности од постављених циљева фискалне политике, односно од онога шта се жели постићи одређеном политиком, неопходно је преиспитати колико су поједини сегменти њихових структура задовољили постављене критеријуме. Да би се добио одговор на ово питање, неопходно је извршити анализу ефеката пореза на додату вредност на цене, сиву економију, инвестиционе токове, развој трговине и спољнотрговинску размену.

6.1.1. Утицај пореза на додату вредностна цене

⁶³ Видети више: Ристић Жарко, Комазец Слободан, Ковач Јован, *Фискална теорија и политика*, АБЦ глас, Београд, 1996, стр. 9.

⁶⁴ *Ibidem.*

„Увођење ПДВ подразумева обезбеђење техничких и економских услова у земљи.“⁶⁵ То практично значи да је, у периоду од усвајања прописа којим се уводи ПДВ у порески систем, веома важно створити услове за његову будућу ефикасну примену. Према међународним искуствима, земље које нису благовремено извршиле одговарајуће припреме за увођење ПДВ-а, биле су суочене са повећањем инфлације, буџетског дефицита и мањим приливом јавних прихода.⁶⁶

Друштвено-економска стабилност земље је услов за ефикасно функционисање пореског система у који је уведен ПДВ. У случају да ова стабилност није обезбеђена, увођење ПДВ ће само појачати инфлаторне токове.

Поставља се питање, да ли ће у земљама са стабилним привредама, увођење ПДВ утицати на битно повећање цена, односно на појаву инфлације и да ли је потребно предузимати одговарајуће мере од стране државе у циљу одржавања ценовне стабилности. Да бисмо добили одговор на ово питање, прво ћемо се позабавити примерима из праксе различитих земаља. Неке од њих су прибегле коришћењу мера контроле цена, друге замрзавању цена, док треће нису предузимале никакве мере по овом питању. На крају ћемо погледати резултате истраживања експерта ММФ.

Као пример примене мере контроле цена, навешћемо пример Велике Британије. Она је у циљу смањења ефекта на цене приликом увођења ПДВ-а, предузела врло озбиљне и опсежне припреме. Пре почетка примене новог пореског облика, објављен је очекивани пораст цена код одређене врсте добара, али и снижавање код других. Када је ПДВ уведен, у акцију контроле цена, укључени су и грађани који су позвани да пријаве свако одступање у висини цена од објављених. У прве три недеље након примене пореза, пореској администрацији је пристигло око 40.000 пријава. Све су процесуиране и предузете одговарајуће мере. Због

⁶⁵ Видети више: Хрустић Хасиба, Неопходне припреме за увођење ПДВ, *Економска политика*, Београд, 1999.

⁶⁶ Као на пример: Аргентина, Естонија, Молдавија, Мађарска, Румунија, Турска

остварених малих ефеката на цене, примена ове фискалне форме, по општој оцени Владе Велике Британије и стручне јавности, била је успешна.⁶⁷

Поједине земље су примениле меру замрзавања цена у циљу очувања ценовне стабилности. Примера ради, Кореја је законом прописала горњу границу висине veleпродајних цена за преко две стотине производа и за педесетак малопродајних цена одређених производа. И поред ових мера, у првој години примене ПДВ, општи ниво цена је порастао за 4.1 %⁶⁸.

Постоје примери земаља, као што су Пољска и Словенија, које нису примениле ни једну од наведених мера у циљу контроле или замрзавања цена, а да увођење ПДВ-а није условило појаву инфлације, односно ПДВ је био неутралан у односу на ниво цена.

Економски и порески стручњак ММФ Алан Тајт (Alan Tait) је спровео истраживање о утицају увођења ПДВ на ниво цена. Истраживање се базирало на праћењу кретања цена преко индекса потрошачких цена (енгл. Consumers Price Index - CPI) у периоду непосредно пре и након почетка примене ПДВ. Истраживање је вршено у 35 земаља и показало је следеће:

- у 6 земаља увођење ПДВ јесте условило раст цена и покретање инфлаторне спирале;
- у 8 земаља је дошло до промена цена навише, али само у једном случају из разлога увођења ПДВ, а у осталим су од утицаја били други фактори;
- у 5 земаља није дошло до знатног повећања цена;
- у 22 земље увођење ПДВ (63% посматраних земаља) није условило пораст индекса потрошачких цена (CPI) или је тај ефекат био незнатан.⁶⁹

⁶⁷Tait Alan, 1988,*op.cit.*,стр. 208, 209.

⁶⁸*Ibid*, стр.205.

⁶⁹*Ibid*.стр. 194-197

Коначан закључак истраживања је да „порез на додату вредност којим се остварују исти порески приходи као и порезом који се замењује, не изазива промену општег нивоа цена, па према томе, његово увођење нема инфлаторни ефекат“⁷⁰.

Ефекте увођења ПДВ у порески систем Републике Србије, ћемо анализирати из два угла, из угла утицаја на општи ниво цена и из угла утицаја на релативне цене.

*6.1.1.1. Утицај пореза на додату вредност на општи ниво цена
у Републици Србији*

У моменту увођења ПДВ-а, економија Републике Србије се није могла описати нити стабилном, нити довољно развијеном. Присутне су биле одређене монополске структуре, ниска конкурентност домаћег производа, висок спољно-трговински дефицит, висока стопа инфлације, приватизација у току и недовољни административни капацитети.

И поред овако сложених околности и бројних других фактора који су доприносили повећању инфлаторних токова, уз много отежавајућих фактора, покушаћемо да утврдимо у којој мери је увођење ПДВ утицало на повећање општих нивоа цена.

Ако упоредимо приходе од пореза на промет у последњој години његове примене са приходима од пореза на додату вредност након прве године примене, видећемо да су приходи порасли за више од 60%. Међутим, укупни приходи буџета нису били већи за исти проценат. Наиме, укупан буџетски приход је био увећан тек за 25%. Објашњење за ову диспропорцију налазимо у паду непореских прихода и прихода од пореза на доходак грађана. Управо ова чињеница је довела до нарушавања стабилности цена независно од ПДВ-а.

Други отежавајући фактор за оцену утицаја ПДВ на цене је већ присутна висока стопа инфлације. А управо инфлација представља општи раст цена, или раст

⁷⁰*Ibid.* стр. 204, 205.

општег нивоа цена.⁷¹ Република Србија је 2000-те године имала изузетно високу инфлацију (111,9%). У каснијим годинама је дошло до њеног смиривања и мањих осцилација (између 7,8 и 13,7%). У години увођења пореза на додату вредност проценат инфлације у Србији је износио 17,7%.⁷²

Одговор на питање колики је утицај ПДВ у овом расту цена није једноставно дати. Приликом давања коначне оцене морамо имати увиду да је:

- у време увођења ПДВ-а, економија Србије имала инфлаторне тенденције;
- повећање укупних буџетских прихода на крају прве године примене ПДВ-а се може приписати ПДВ-у који је велики део сиве економије превео у легалне токове;
- опорезивање ПДВ стопом од 18%, иако је за 2% нижа од дотадашње стопе пореза напромет, није утицало битније на снижење цена;
- републичка Влада је дозволила повећање цена које су под њеном контролом у просеку за 20,2%;
- 2005. године су због релативно лоше жетве цене пољопривредних производа порасле за 36,1%;
- Увођење ПДВ-а није најбоље прихваћено од стране дела стручне јавности и привредника. И поред велике и свеобухватне медијске кампање, али очигледно недовољно убедљиве, преовладало је схватање да се уводи нови порез, а не да се замењује постојећи. Дакле, психолошки фактори су имали утицај на повећање цена „за сваки случај.“ Тек су године након увођења пореза на додату вредност показале тенденцију постепеног усклађивања цена са тржишним условима.

⁷¹ Видеди више: Здравковић Душан, Стојановић Бобан, Ђорђевић Драгољуб, Стојановић Иван, *Теорија и политика цена*, Ниш, 2003., стр. 280.

⁷² Подаци Пореске управе и Министарства финансија

Иако је веома је тешко измерити утицај свих ових и других фактора на ниво инфлације у Србији на крају 2005. године, на основу свега наведеног, можемо закључити да је увођење пореза на додату вредност у Србији имало незнатан утицај на општи раст цена и то, пре свега, из психолошких разлога, док су други већ дуго присутни разлози условили раст општег нивоа цена.

*6.1.1.2. Утицај пореза на додату вредност на релативне цене
у Републици Србији*

Релативне цене представљају односе између цена различитих роба, за разлику од апсолутних цена које једноставно изражавају цене роба изражене у новцу. Разликовање релативних и апсолутних цена је веома важно код анализе њиховог кретања.⁷³

Приликом увођења ПДВ-а постојала је дилема да ли прописати само једну стопу опорезивања или увести и нижу стопу за одређена добра и услуге. Пореске власти су се определиле за две стопе, како би се нижом стопом заштитио стандард најсиромашнијег дела становништва и тако ублажио регресивни карактер ПДВ-а. Поред тога, већина производа за које је прописана нижа стопа, у систему опорезивања порезом на промет су били ослобођени од плаћања пореза, па би њихово опорезивање општом стопом знатно више угрозило стандард грађана и извршило додатни инфлаторни притисак.

У наставку рада ћемо дати табеларни преглед индекса цена на мало у 2005. години, како бисмо утврдили да ли је и у којој мери дошло до промена релативних цена код различитих врста роба и услуга.

⁷³Здравковић Душан, Стојановић Бобан, Ђорђевић Драгољуб, Стојановић Иван, *op.cit.*, стр. 287.

Табелабр.5: Индекси цена на мало у 2005. год. у Србији

Врсте роба и услуга	<u>Децембар 2005</u> <u>Децембар 2004</u>	<u>Просек 2005</u> <u>Просек 2004</u>
Укупно – са сезонским Производима	117,7	116,5
Роба	115,4	114,9
Пољопривредни производи – са сезонским ⁷⁴	136,0	125,3
Индустријски производи – Укупно	114,5	114,5
Индустријски прехранбени Производи	115,9	117,4
Пића	109,4	111,1
Дуван	120,3	110,5
Индустријски непрехрамбени Производи	114,0	113,8
Услуге	124,1	120,7
Прехранбени производи – укупно ⁷⁵	118,4	118,4

Извор: Републички завод за статистику – Саопштење бр. 336 од 30.12.2005.

Анализом података из Табеле бр. 5. примећујемо да су цене одређених производа расле изнад просека (17,7%) и то: пољопривредни производи, дуван, услуге и прехранбени производи. Такође се може закључити да је раст цена пољопривредних и прехранбених производа, као и услуга био релативно већи. Као што је раније наведено, до повећања релативних цена код наведених производа и услуга (нпр. комуналних), је дошло из разлога што у ранијем систему нису били опорезивани. Увођењем обавезе опорезивања нижом стопом (тада у висини од 8%) је морало довести до повећања цена.

На крају, можемо закључити да је увођење ПДВ, утицало на повећање релативних цена код производа који подлежу опорезивању нижом стопом, који су до тада уживали пореско ослобођење, али да није знатно утицало на општи раст цена.

⁷⁴Обухвата свеже воће, поврће, свежа јаја и рибу.

⁷⁵Обухвата пољопривредне (сезонске и несезонске) производи и индустријске прехранбене производе.

6.1.2. Утицај пореза на додату вредност на смањење пореске евазије у Републици Србији

Постојање отпора према плаћању пореза, својствено је свим пореским обвезницима. „Порези и евазија су неодвојиви као човек и његова сенка“⁷⁶. Може се говорити о различитим разлозима који изазивају отпор као и о степену његовог испољавања, а који за резултат могу имати понашање пореских обвезника у зони законите или незаконите пореске евазије. Законита пореска евазија је ситуација када закон, прописујући пореска ослобођења или ниже стопе, оставља могућност избора пореским обвезницима да ли ће и колико ће платити порез. Тако, нпр. да ли ће неко платити ПДВ и акцизу на моторно гориво зависи од тога да ли ће путовати од једног места до другог сопственим аутомобилом или користити друго превозно средство. У истој ситуацији порески обвезник може изабрати да плати ПДВ и акцизу, али у мањем обиму, тако што ће сипати јефтиније гориво или ће возити возило са мањом потрошњом горива.

Између законите и незаконите евазије, у одређеним радњама пореских обвезника препознајемо и тзв *неприхватљиву* или *нелигитимну закониту* пореску евазију. То су ситуације када порески обвезник утиче на смањење своје пореске обавезе користећи правне празнине или пак законска решења користи у сврху која је различита од оне због које су прописана. Дакле, понашање пореског обвезника је законито али не и прихватљиво са фискалног аспекта. Исправљање оваквих правних аномалија представља довољно јак разлог за измене и допуне постојеће законске регулативе.

Очекивано, потпуно другачија ситуација је у случајевима *незаконите* евазије. Овде се ради о радњама пореског обвезника којима се не поштује, одн. избегава примена законске одредбе која налаже опорезивање. Ти сепоступци своде било на

⁷⁶ Видети више: G.Tixier, Definition, Scope and Importance of International Tax Evasion, (у: *International Tax Avoidance and Evasion*. Colloquy of 5 – 7 March 1980 (Strasbourg), IBFD, Amsterdam 1981, стр. 26.

сам чин неплаћања пореза (у потпуности или делимично), било на пропуштање да се поступи у складу са захтевима из пореског управног односа, који су пореском обвезнику наметнути да би се обезбедило да главна пореска обавеза буде испуњена (да поднесе пореску пријаву, да уредно води пословне књиге, да допусти пореску контролу и др.).⁷⁷

Пореска администрација је у свим њеним сегментима усмерена на контролу незаконите евазије, а обухват истраживања за потребе ове докторске дисертације ограничен је на један конкретан порески облик – порез на додату вредност. У том смислу, покушаћемо да објаснимо утицај ПДВ-а на незакониту евазију.

Неки облици пореске евазије су присутни и код пореза на промет и код опорезивања ПДВ-ом, као нпр. нелегално ангажовање радника у грађевини, трговини, угоститељству, прикривање промета извршених услуга и то најчешће занатских, али и других врста услуга. Међутим, ПДВ је донео са собом и друге облике пореске евазије које нису биле, нити су могле бити присутне код његовог претходника.

Опорезивање ПДВ-ом омогућава контролу обрачуна пореза у свакој фази промета. Зато се често за овај порески облик каже да је у његовој структури већ уграђен самоодбрамбени контролни механизам. Ово нарочито из разлога обавезности испостављања фактуре у којој је исказан обрачунати ПДВ. Овако исказан ПДВ је основ за остваривање права на одбитак претходног пореза насталог у ранијој фази промета. На овај начин је елиминисан договор купца и продавца у погледу смањења цене, с обзиром да је купцу у интересу да фактура садржи исправне податке јер од њих зависи основ за умањење дугованог пореза.

⁷⁷Поповић Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, Савремена администрација, Београд, 1997., стр. 452.

Порез на додату вредност пружа јачу заштиту од пореске утаје приликом увозних активности, јер се опорезивање врши у моменту увоза.

Позитиван утицај на сузбијање пореске евазије у Републици Србији се видео већ на крају прве године примене ПДВ-а, када је њиме остварен за 60% већи приход него од пореза на промет. Међутим, отпор према плаћању пореза и порив за задржавањем већег дела оствареног прихода пореских обвезника, довео је до нових модалитета избегавања плаћања пореза.

Сектор пореске полиције Пореске управе Републике Србије је у 2005. години на основу поднетих кривичних пријава због утаје пореза по основу пореских облика, истакао да се око 5% се односи на утаје ПДВ-а, следеће године око 29%, наредне око 34%.⁷⁸

Укупан приход буџета по основу ПДВ у 2006. години је био 225.136.700.000 динара. Губитак прихода по основу незаконите евазије ПДВ је био приближно 2,36%. Следећа године по основу ПДВ приходован јенешто већи износ, односно 265.392.600.000 динара, али је сразмерно приходу повећан и проценат губитка по основу пореске евазије (2,45%).⁷⁹ Подаци говоре само о откривеним износима, што указује на знатно више евазионе последице.

Ако погледамо земље чланице Европске уније, видећемо да су и оне суочене са великим губицима по основу утврђивања и наплате ПДВ-а. Колики су тачно губитци, није лако утврдити. Процене о размерама пореског јаза када је у питању ПДВ⁸⁰ на нивоу Европске уније варирају, углавном између 60 и 100 милијарди

⁷⁸Пореска управа: *Основни појавни облици утаја пореза на додату вредност и ПДВ превара*, необјављени извештај, 2007., стр. 1.

⁷⁹Подаци о оствареном приходу од пореза на додату вредност преузети из: *Билтен јавних финансија за јануар 2008. године*, Министарство финансија Републике Србије, Београд 2008, стр.24

⁸⁰Порески јаз представља разлику између стварних и потенцијалних прихода од ПДВ-а.

евра на годишњем нивоу.⁸¹Анализе подржане од стране Европске Комисије показују да „око 12% ПДВ-а уопште не стигне до националних буџета и да се услед ПДВ превара у ЕУ бележи губитак од 100 милијарди евра“⁸².Поједине државе чланице процењују своје губитке по овом основу на приближно 10% укупних прихода остварених по основу ПДВ-а (Француска и Немачка), друге процењују на 20% (Италија, Литванија).⁸³Најпесимистичкије прогнозе се крећу између 200 и 250 милијарди евра на годишњем нивоу.⁸⁴Недавна студија Светске банке која се бави сивом економијом у 162 земље сугерише да већина земаља има велике проблеме са опорезивањем у овој области. Према овој студији, просечно учешће сиве економије у БДП-у у земљама источне Европе и Централне Азије износи 38,1% (у распону од најнижег нивоа од 19,3% у Чешкој Републици до највишег нивоа од 66,4% у Грузији).⁸⁵

Сprovedено истраживање о обиму сиве економије у Републици Србији и девет других земаља у транзицији из југоисточне Европе указује на то да је неформална економија у Србији још далеке 2003. године чинила 27,6% БДП-а.⁸⁶ Према новијим истраживањима, порцењује се да сива економија у Србији „у зависности од коришћене методе, износи између 21 и 30% БДП-а“⁸⁷.

⁸¹ Видети више: *Combating VAT Fraud in the EU, The way forward*, International VAT Association, Report presented to the European Commission - March 2007, стр. 7.

⁸² Prevare sa PDV koštaju EU 100 milijardi evra godišnje, <http://fakti.org/globotpor/prevare-sa-pdv-kostaju-eu-100-milijardi-evra-godisnje>, (27.12.2016.).

⁸³ European Commission, *Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against Vat fraud*, COM(2004) 260 final, Bussels 2004, стр. 5

⁸⁴ Eurofisc against eurofrauds, од 20.08.2009. год., <http://www.voxeurop.eu/en/content/news-brief/80381-eurofisc-against-eurofrauds>, (20.01.2012.).

⁸⁵ Студија Светске банке 5356: *Shadow Economies All over the World, New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007*, објављена у јулу 2010. год.

⁸⁶ Friedrich Schneider: *The Size and Development of the Shadow Economies of Serbia/Montenegro and of 9 other East European Transformation Countries: A First and Preliminary Attempt*, јули 2004., стр. 6, <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/ShadEcSerbia3.pdf>, (27.12.2016.).

⁸⁷ Сива економија у Србији као извор буџетског дефицита: <https://libek.org.rs/sr/istrazivanja/2014/05/25/siva-ekonomija-u-srbiji-ka-izvor-smanjenja-budzetskog-deficita>, (12.02.2017.).

ПДВ преваре захтевају посебне механизме деловања како би се утицало на њихово смањење. Различити су начини којима компаније, у намери да избегну плаћање ПДВ-а или искористе пореске олакшице, односно остваре повраћај ПДВ-а, усмеравају своју пословну активност. Уобичајени метод је увоз робе из осталих чланица Европске уније без плаћања ПДВ-а, а потом продаја истих производа малопродајним ланцима преко низа посредничких компанија, при чему се ПДВ додаје на сваку трансакцију, а разлику задржава компанија која је директни учесник у овом преварном ланцу. Најчешће то изгледа као у следећој шеми:

Слика бр. 1: Шема ПДВ преваре



Извор: Аутор дисертације

У овом случају имамо следећу ситуацију:

- Први учесник – НН компанија – обрачунава ПДВ, исказује га у фактури, али га не плаћа – „Фантом фирма“;
- Други учесник – Посредник – купује добра ради даље продаје. Њему је ПДВ из фактуре добијене од „Фантом фирме“, улазни ПДВ и он га одбија из свог обрачуна – „Филтер компанија“;
- Трећи учесник - Купац, у овом случају и Извозник - купује робу од „Филтер компаније“ и извози је компанији ван ЕУ. Овај промет је ослобођен плаћања ПДВ-а обзиром да се ради о извозу, али има право на повраћај ПДВ-а који, заправо није ни плаћен – „Брокер“;
- Четврти учесник – Увозник, компанија ван државе чланице ЕУ – ПДВ ће, евентуално бити плаћен у крајњој потрошњи, али ван граница ЕУ.

Превара је настала већ код првог учесника који је обрачунао ПДВ, исказао га у фактури, али ће, на преваран начин, избећи плаћање пореза тако што је основао компанију на незаконит начин нпр. лажним документима или је основао на законит начин, али ће у међувремену угасити фирму.

Директивом 2013/42/ЕУ допуњена је Директива 2006/112ЕЦ на тај начин што је предложено успостављање „Механизма за брзу реакцију“ (енгл. Quick Reaction Mechanism)⁸⁸, као новог инструмента за борбу против ПДВ превара. Овим механизмом земље чланице ЕУ које су суочене са великим и изненадним ПДВ преварама, могле би брзо применити посебне мере које европско законодавство не прописује. Предвиђено је да би земља чланица у року од месец дана, од тренутка кад посумња да је дошло до преварне радње, могла применити обрнути механизам наплате пореза и то до оног који прима робу или услугу, а не од добављача.

Такође, изразито високе стопе ПДВ могу бити одлична подлога, одн. мотив за вршење ПДВ превара. То можемо потврдити на примеру Мађарске⁸⁹. Ова европска земља је у циљу да смањи износ јавног дуга, подигла стопу ПДВ-а за већину прехрамбених производа на 27%. Тиме је у једном периоду, била држава која у оквиру ЕУ има највишу стопу ПДВ-а. Многе државе чланице имају чак дупло мању стопу од ње. Оваква ситуација нелегалну продају чини изузетно профитабилном и поспешује и друге преварне радње. Наиме, забележен је повећани број куповине робе у Мађарској и њен извоз на папиру (фиктивни извоз). Производи су остајали у држави, али се користило право на повраћај ПДВ-а за робу која је, наводно, извезена.

⁸⁸ Council Directive 2013/43/EU amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards a Quick Reaction Mechanism against VAT fraud, OJ L 201 of 22 July 2013.

⁸⁹ Ibid., <http://fakti.org/globotpor/prevare-sa-pdv-kostaju-eu-100-milijardi-evra-godisnje>, (27.12.2016.)

С обзиром да се ПДВ модели превара брзо мењају и укључују и земље ван граница ЕУ, постоји неопходност изналажења нових начина за бољом координацијом и сарадњом међу земљама, као и јачу сарадњу и размену информација између пореских и царинских институција.

Европска Комисија је предложила широк спектар нових мера. Неколико предлога за новим мерама није усвојено због заштите тајности одређених података. У том смислу, Комисија константно преиспитује своје предлоге и истражује нове могућности за доступност разноврсних информација, омогућавање аутоматизованог протока информација између земаља чланица.

Посебан пажња се посвећује мултилатералним контолама (енгл. Multilateral Companies - MLS). То би подразумевало формирање тима инспектора из ЕУ за борбу против прекограничних превара сачињених од експерата из националних пореских администрација.

Такође, не смемо изгубити из вида, да административни капацитети националних пореских администрација директно утичу на успех спровођења нових мера у борби против ПДВ превара. Да би могла да планира успешну имплементацију предложених мера, Комисија се определила за мерење перформанси сваке пореске администрације. Успешни приступи одређених земаља чланица на пољу борбе против превара требало би размењивти на систематичнији начин и усмеравати своје активности у складу са искуствима других. Комисија предузима активности на интензивирању размене најбоље праксе у борби против ПДВ превара, нарочито у оквиру високо ризичних сектора, затим, на побољшању односа са привредом у циљу бољег извршавања пореских обавеза и усклађивања ПДВ процедура, дате су препоруке за увођење забране уласка у ПДВ систем онима који су у ранијем периоду свог пословања вршили ПДВ преваре.

Услов за квалитетан одговор на ризике и опасности које окружују систем пореза на додату вредност јесте стално јачање институционалног капацитета администрације, брзи развој информатичке подршке, увођење нових, напреднијих облика пореске контроле, едукација кадрова и размена информација са другим институцијама.

6.1.3. Утицај пореза на додату вредност на спољнотрговинску размену Републике Србије

Увођењем ПДВ у порески систем, наша земља је направила корак ка савременом свету и Европи. Развој сарадње са земљама чланицама Европске унијетребало би да представља једну од основних компоненти стратегије јачања економског и међународног положаја наше земље, имајући у виду да ће се оно одвијати у троуглу: унутрашња реформа и транзиција, развој уравнотежених односа са суседима, интеграција у ЕУ.⁹⁰

Република Србија је од 2006. године потписница споразума о слободној трговини са економском организацијом СЕФТА (eng: Central European Free Trade Association). У оквиру ње слободно тргује са Албанијом, Босном и Херцеговином, Црном Гором, Македонијом, Молдавијом, и УНМИК-ом у име Косова и Метохије. До уласка у ЕУ, чланице су биле и Чешка, Мађарска, Пољска, Словачка, Словенија, Бугарска, Румунија и Хрватска. У трговини са овим земљама, Србија има позитиван билансни салдо. Примера ради, Србија је 2010. године, извезла пољопривредних производа за ЕУ у вредности од 894 милиона долара, док је

⁹⁰ Видети више: Лопандић Душко, *Трговинска политика ЕУ и Југославија*, Институт економских наука, Београд, 1997., стр. 141.

вредност пољопривредних производа извезених у Босну и Херцеговину, исте године износила чак 408 милиона долара.⁹¹

Према подацима Републичког Завода за статистику, извозно увозни послови Републике Србије су у константном порасту. Половина укупне спољнотрговинске размене остварује се са земљама чланицама Европске уније. Најзначајнији извоз у земље Европске уније, Србија има ка Немачкој, Италији, Словенији и Румунији. Иста је ситуација и са увозом. Када говоримо о земљама ван Европске уније, Србија је највише извозила у Црну Гору, Босну и Херцеговину, Македонију и Хрватску, а увозила из Хрватске и Босне и Херцеговине.

Значај увођења ПДВ-а у порески систем Србије и његов утицај на обим спољнотрговинске размене можемо сагледати у следећем табеларном прегледу:

Табела бр. 6: Робни и спољнотрговински биланс Републике Србије
за период од 2000. до 2012. године (у мил. долара)

Година	Извоз	Увоз	Биланс	Покривеност увоза извозом (%)
2000	1558	3330	-1772	46
2001	1721	4261	-2540	40
2002	2075	5614	-3539	36
2003	2756	7477	-4691	36
2004	3879	10935	-7056	35
2005	4898	10617	-5719	46
2006	6428	13172	-6744	48
2007	8825	19164	-10339	46
2008	10973	24331	-13358	45
2009	8344	16056	-7722	51
2010	9795	16735	-6940	58
2011	11779	19862	-8083	59

⁹¹Statistics: *World Tariff profiles 2012*, WTO, 2012, стр. 145.

2012	11357	19013	-7656	59
-------------	-------	-------	-------	----

Извор: Извоз робе, ф.о.б. 1997-август 2010., Увоз робе, ц.и.ф. 1997-август 2010, Платни биланс, јануар-децембар 2010, Извоз робе ф.о.б. 2006-јануар 2013, Увоз робе, ц.и.ф. 2006-јануар 2013, НБС: http://www.nbs.rs/export/internet/cirilica/80/platni_bilans.html, (11.03.2010.)и НБС, Статистика: http://www.nbs.rs/internet/cirilica/80/platni_bilans.html,(7.03.2013.).

На основу података из претходне табеле, можемо закључити да је од увођења ПДВ-а, спољнотрговинска размена Републике Србије у сталном порасту.

7. ЕФЕКТИ ПРИМЕНЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТНА ЕФИКАСНОСТ ПОРЕСКОГ СИСТЕМА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

7.1.Ефикасност пореског система Републике Србије пре увођења пореза на додату вредност

Да би се приступило оцени ефеката које је увођење ПДВ-а имало на порески систем Републике Србије, неопходно је сагледати значај и улогу најважнијих пореских облика у структури прихода републичког буџета у периоду који претходи његовој примени.

Табела бр. 7: Приходи буџета Републике Србије (2001-2004) у мил.дин.

Приходи буџета	2001	2002	2003	2004
1. Сви порески приходи	128 396.10	192 265.90	245 908.60	310 729.00
1.1 Порез на доходак грађана	31 423.90	44 143.80	51 915.80	54 752.80
1.2 Порез на добит предузећа	3 406.60	4 029.80	5 123.70	6 533.70
1.3 Порез на промет	37 525.10	68 795.90	103 488.20	133 751.50
1.4 Акцизе	24 426.10	37 676.50	56 228.80	69 061.80
1.5 Царине	14 331.00	24 647.60	23 266.60	34 287.40
1.6 Остали порески приходи	17 283.00	12 972.30	5 885.60	12 341.80
2. Непорески приходи	7 638.10	6 919.30	16 006.10	22 837.90
УКУПНИ ПРИХОДИ	136 034.20	199 175.20	261 914.80	333 566.90

Извор: Министарство финансија Републике Србије

Ови подаци у процентима изгледају као у следећој табели:

Табела бр.8: Приходи буџета Републике Србије (2001-2004) у процентима

Приходи буџета	2001	2002	2003	2004
УКУПНИ ПРИХОДИ	100	100	100	100
1. Сви порески приходи	93,7	96,0	93,9	93,2
1.1 Порез на доходак грађана	25,8	25,3	19,8	16,4
1.2 Порез на добит предузећа	2,8	2,3	2,0	2,0
1.3 Порез на промет	30,8	39,4	39,5	40,1
1.4 Акцизе	20,1	21,6	21,5	20,7
1.5 Царине	11,1	12,8	8,9	10,3
1.6 Остали порески приходи	14,2	7,4	2,2	3,7
2. Непорески приходи	6,2	3,9	6,1	6,8

Извор: Министарство финансија Републике Србије

Анализом података изражених у претходним табелама можемо закључити да је, у последњих четири године пре увођења ПДВ-а, присутан константан раст укупних јавних прихода. Међутим, у структури наплаћених јавних прихода, јасно је уочљив пад учешћа прихода од пореза на доходак грађана са 25,8% на 16,4%. Оваква негативна тенденција пореског система у коме се смањује учешће непосредних пореза на рачун посредних указује на постојећи проблем неправичности у опорезивању, односно нарушеност социјалних пореских начела.

Порез на добит предузећа учествује са изразито малим процентом у укупним буџетским приходима. С једне стране, ова чињеница није изненађујућа, с обзиром да је Република Србија са стопом од 10% имала скоро најнижу стопу опорезивања овог пореског облика.⁹² Поред тога, постојала су велика пореска ослобођења, која су увођена превасходно ради привлачења страних инвеститора и повећања броја запослених радника. С друге стране, ови разлози нису довољни да

⁹²Само је Црна Гора имала нижу стопу од Србије у износу од 9%.

оправдају тако ниску стопу учешћа, као и њен констанан пад из године у годину. Евидентно је да је постојала и велика пореска евазија.

Потпуно је другачија слика код пореза на промет. Овај порески облик је бележио значајан раст учешћа у укупним приходима буџета.⁹³ Раст животног стандарда и са њим у вези повећан обим промета роба и услуга довели су до вртоглавог раста прихода од пореза на промет, али и промене структуре прихода буџета у корист индиректних пореза на рачун директних. Оваква ситуација може указивати на слабост пореског система и потребу за његовом реформом.

У прилог томе, говори и пораст учешћа наплаћених прихода по основу селективних пореза – акциза (око 21%), као и прихода од царина (просечно 9%). Ови подаци указују на све већи дефицит у спољнотрговинској размени.

Тренд кретања висине учешћа непосредних (порез на доходак грађана и порез на добит предузећа) и посредних пореза (порез на промет, акцизе и царине), на основу података из приложених табела, показује да је учешће непосредних пореза⁹⁴ у укупним приходима буџета Републике Србије у 2001. години, било 28,6%, да би у 2004. години износило свега 18,4%. То указује на изразиту неефикасност ових пореских облика и њихов све мањи значај у фискалном смислу. Насупрот томе, посредни порези постају све значајнији инструмент фискалне политике и ефикасно средство за убирање прихода буџета Србије. У 2001. години њихово учешће у структури укупних прихода буџета износило је 62%, а у 2004. је порасло на 71,1%.

7.2. Ефикасност пореског система Републике Србије након увођења пореза на додату вредност

⁹³ За четири године увећан јескоро 10%

⁹⁴ Из анализе је искључен порез на имовину који је у табелама бр. 7 и 8., обухваћен у оквиру осталих пореских прихода. Иначе, у посматраном периоду учешће ових прихода у укупним приходима буџета се кретало око 1%.

Више од једне деценије примене ПДВ-а у пореском систему Републике Србије представља довољно дуг период за процену његовог утицаја на ефикасност пореског система. У нашој анализи, поћићемо од података о висини наплаћених прихода (укупно и по врстама прихода) у првих пет година од увођења ПДВ-а.

Табела бр. 9: Приходи буџета Републике Србије (2005-2010.) у мил. дин.

Приходи буџета	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
1. Сви порески приходи	390 133	436 792	511 005	582 629	574 480	609 971
1.1 Порез на доходак грађана	50 573	63 644	62 744	74 695	71 307	76 019
1.2 Порез на добит предузећа	9 446	16 858	27 228	34 968	29 494	21 970
1.3 ПДВ	215 938	225 136	265 392	301 619	296 861	325 246
1.4 Акцизе	71 275	81 619	93 211	100 626	119 820	131 500
1.5 Царине	38 964	45 266	57 380	64 784	48 039	43 735
1.6 Остали порески приходи	3 935	4 266	5 048	5 935	8 955	11 500
2. Непорески приходи	28 321	62 313	69 384	43 508	44 954	46 000
УКУПНИ ПРИХОДИ	418 454	499 106	580 390	626 137	619 434	655 971

Извор: Министарство финансија Републике Србије

Табела бр. 10: Приходи буџета Републике Србије (2005-2010) у процентима

Приходи буџета	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
УКУПНИ ПРИХОДИ	100	100	100	100	100	100
1. Сви порески приходи	93,2	87,5	88	93	92,7	93
1.1 Порез на доходак грађана	12,1	12,8	10,8	12	11,5	11,6
1.2 Порез на добит предузећа	2,3	3,4	4,7	5,6	4,8	3,4
1.3 ПДВ	51,6	45,1	45,7	48,2	47,9	49,6
1.4 Акцизе	17	16,4	16	16	19,3	20
1.5 Царине	9,3	9	9,9	10,3	7,8	6,7
1.6 Остали порески приходи	0,9	0,9	0,9	0,9	1,4	1,7
2. Непорески приходи	6,8	12,4	12	7	7,3	7

Извор: Министарство финансија Републике Србије

Подаци изнети у Табели бр. 9. приказују стални номинални раст укупних прихода буџета (осим у 2009. години, када је услед негативних ефеката економске кризе

дошло до благог пада прихода). Настављен је тренд раста учешћа потрошних пореза, односно посредних на рачун непосредних, али је и приход по основу пореза на добит предузећа више него удвостручен. Посебно нагли раст пореских прихода управо је забележен код пореза на додату вредност на крају 2005. године, што у потпуности оправдава његово увођење. Само у току једне године приходи од пореза на додату вредност су порасли са 133 млрд. дин (порез на промет) у 2004. години на 216 млрд., што је повећање за више од 60%. Захваљујући томе, дошло је до наглог повећања прихода у буџету и Србија је буџетску годину, после много времена, завршила са суфицитом.

Не мање значајан разлог веће ефикасности прикупљања прихода буџета јесте и боља опремљеност пореске администрације (посебно информационим технологијама).

У наставку рада ћемо размотри ефекте увођења и утицаја ПДВ на ефикасност наплате, број пореских обвезника и њихов фискални значај у пореском систему Републике Србије.

7.2.1. Ефикасност наплате и фискални ефекти пореза на додату вредност

Увођење пореза на додату вредност је био процес оптерећен многобројним ризицима и ограничавајућим факторима. Постојала је оправдана бојазан од угрожавања ефикасности наплате јавних прихода. Из ових разлога, Пореска управа се у првој години примене ПДВ-а, фокусира на масовне контроле обрачуна и плаћања овог пореског облика и то код пореских обвезника који су се у пореским пријавама определили за повраћај пореза. У страху од контроле, порески обвезници су одустајали од захтева за повраћај и заокруживали опцију пореског кредита. Као резултат оваквог приступа, ефекти наплате ПДВ-а, су били изнад очекивања, чији приказ дајемо у следећој табели:

Табела бр.11: Наплата укупног ПДВа за период 2005-2009. (у млрд.дин.)

Година	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	укупно
УКУПНО	219	276	332	389	365	1580
ПДВ у земљи	97	125	152	180	191	745
ПДВ при увозу	122	151	180	209	174	836

Извор: Пореска управа Републике Србије

На основу података изказаних у претходној табели, можемо приметити да је, осим 2009. год., доминантна наплата ПДВ плаћеног при увозу. Ово нам указује на постојање дисбаланса у спољнотрговинској размени, али и оживљавање домаћег тржишта, с обзиром да је присутан константан раст прихода од домаћег пореза на додату вредност.

У Табели бр. 12. приказаћемо податке који се односе на укупну наплату ПДВ-а у првих пет година примене, а за чије администрирање је надлежна Пореска управа („домаћег“ пореза на додату вредност).

Табела бр.12:Наплата домаћег ПДВ-а 2005-2009. (у млрд.дин)

Година	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Просечан бр обвезника	114 424	123 619	130 966	114 184	115 278
Обавеза исказана у пријави	103,8	148,6	184,1	223,8	238,4
Порески кредит	-19,6	-29,1	-37,5	-44,1	-43,8
Захтеви за повраћај	-31,8	-50,1	-67,1	-83,8	-62,2
Исправке обавезе	0,9	4,2	1,2	1,1	1,8
Нето ПДВ	53,3	72,9	80,8	97,0	134,2
Бруто наплата	97,1	125,5	152,4	179,6	191,3

Рефакција грешке	1,1	3,7	4,5	7,2	7,0
Повраћај по захтевима	25,7	53,4	66,2	83,4	63,3
Нето наплата	70,2	68,4	81,7	88,9	120,9

Извор: Пореска управа Републике Србије

Подаци наведени у претходној табели потврђује чињеницу да су се порески обвезници у првим месецима примене уздржавали од захтева за повраћај више плаћеног пореза, да би у каснијем периоду у све већем обиму такве захтеве испостављали. У табели је, такође, исказан и тзв. нето ПДВ, који представља разлику бруто наплаћеног и извршеног повраћаја пореза на додату вредност. Нето ПДВ, такође, представља коначни приход буџета.

Слика испод симулира збирну пореску пријаву за све пореске обвезнике у Републици Србији у периоду од 2005 - 2009. године.

Слика бр. 2: Збирна пореска пријава за период 2005-2009. година

**Zbirna poreska prijava za poreski period:
01.01.2005. - 31.12.2009. godine**

I PROMET DOBARA I USLUGA		lzn.naknade bez PDV	PDV u din.bez dec	Stope učešća	Stope učešća				
1.	Promet dobara i usluga koji je osl.PDV sa pravom na odbit.preth.poreza	001	2 872 690 728 662		001/005	8.89			
2.	Promet dobara i usluga koji je osl.PDV bez prava na odbit.preth.poreza	002	5 137 881 825 940		002/005	15.90			
3.	Promet dobara i usluga po opštoj stopi	003	19 166 328 746 825	103	3 508 706 767 739	003/005	59.31	103/105	89.31
4.	Promet dobara i usluga po posebnoj stopi	004	5 139 551 847 660	104	419 830 735 942	004/005	15.90	104/105	10.69
5.	Zbir (1+2+3+4)	005	32 316 453 149 087	105	3 928 537 503 681		100.00		100.00
II PRETHODNI POREZ									
6.	Prethodni porez plaćen prilikom uvoza	006	4 866 100 651 356	106	810 997 904 136	006/009	21.72	106/109	23.02
7.	PDV nadoknada plaćena poljoprivredniku	007	471 598 986 590	107	24 738 822 762	007/009	2.10	107/109	0.70
8.	Prethodni porez, osim prethodnog poreza na red.br. 6. i 7.	008	17 068 801 996 818	108	2 687 418 360 209	008/009	76.18	108/109	76.28
9.	Zbir (6+7+8)	009	22 406 501 634 764	109	3 523 155 087 107		100.00		100.00
III PORESKA OBAVEZA						Bruto PDV	886 141 792 108		
10.	Iznos PDV u poreskom periodu			110	405 382 416 574			110/bruto	45.75
	Povraćaj/Kredit	pov	-306 269 146 048	kre	-174 490 229 486	pov/bruto	34.56	kre/bruto	19.69
			povraćaj i kredit		-480 759 375 534		povraćaj i kredit / bruto PDV		54.25

Слика преузета: Илић Владимир, *Анализа утицаја пореза на додату вредност на порески систем и ниво цена у Србији*, необјављени рад: Магистарска теза, Економски факултет, Ниш, 2010. год.

Слика бр. 2. приказује обим оствареног промета свих пореских обвезника у Републици Србији и показује нам да је њихов укупан промет на који се обрачунава ПДВ за пет година износио 32.316 милијарди динара, од чега је промет роба и услуга по општој стопи 19.166 милијарди динара, а промет по нижој стопи 5.139 милијарди динара. Остало представља промет који је ослобођен плаћања пореза на додату вредност са или без права на одбитак. Приказује и релативни однос бруто и нето ПДВ-а, као и повраћаја и пореског кредита. Тако од бруто обрачунавог ПДВ-

а54,25% чине захтеви за повраћај и порески кредит, док нето порез на додату вредност износи 45,75%.,укупан износ обрачунаог пореза на додату вредност износи 3.928 милијарди динара, износ претходног пореза је 3.523 милијарди динара. Разлику од 405 милијарди представња нето ПДВ.

Можемо закључити да је увођење ПДВ-а у порески систем Републике Србије имало снажан фискални ефекат у смислу повећања укупних јавних прихода републичког буџета и да је његова наплата ефикаснија од било којег другог пореског облика.

7.2.2. Дејство пореза на додату вредност на број пореских обвезника и њихов фискални значај

Број пореских обвезника се константно увећавао од године у којој је уведен ПДВ па до 2008. године. Након тога је евидентирано мање смањење броја ПДВ обвезника. До ове промене је дошло због законске промене цензуса за улазак у систем пореза на додату вредност који је у почетку примене износио 2 милиона динара годишњег промета, да би током 2007. године, изменама Закона о порезу на додату вредност, увећан на 4 милиона. На промену висине цензуса, пореске власти су се одлучиле из више разлога, међу којима су најзначајији: константан раст обима промета, раст бруто дохотка, инфлације и сл. То је за последицу имало увођење у систем ПДВ-а и обвезника мањег фискалног значаја. На крају 2007. године, број ПДВ обвезника се попео на 135.544. Повећањем цензуса у двоструком износу довело је до искључивања скоро 20.000 обвезника из ПДВ регистра. Смањење броја обвезника, нарочито оних са малим обимом промета, делимично је растеретило контролну функцију пореске администрације.

Још интересантнија је анализа фискалног значаја појединих група обвезника, на основу које 167 највећих обвезника чије је учешће у укупном броју ПДВ обвезника тек 0,14% остварује 38% укупног промета и са 37% учествује у нето наплати ПДВ-а. На другој страни, 25.667 малих обвезника чије је учешће у

укупном броју 21%, остварује 0,21% укупног промета и у нето обрачунатом порезу на додату вредност учествује са -0,61% односно има негативни ПДВ, тј. код ових обвезника је већи износ пореског кредита и повраћаја у односу на бруто обрачунати порез.⁹⁵

У циљу повећања фискалних ефеката, веће покривености контролом највећих промета и смањења административних трошкова, потребно је даље подизање лимита за улазак обвезника у систем пореза на додату вредност.

Анализа фискалног значаја појединих група пореских обвезника је веома значајна за управљање системом ПДВ. Чињеница да се највећи део јавних прихода обезбеђује од малог броја пореских обвезника, указује на неопходност посебног административног третмана фискално најиздашнијих пореских обвезника.

8. ОДРЖИВОСТ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ У ПОРЕСКОМ СИСТЕМУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

8.1. Општи осврт

Опорезивање порезом на додату вредност у пореском систему Републике Србије је успешно започето и до данашњих дана оправдава одређење за замену пореза на промет овом фискалном формом. За његово успешно функционисање и у будућем времену, неопходно је предузимати активности на унапређењу постојећег система, обезбеђивању компатибилности са другим пореским облицима и благовременом откривању и отклањању ризика који би могли да доведу у опасност његово даље функционисање.

За несметано функционисање пореза на додату вредност су кључна четири предуслова: *оспособљена пореска администрација у смислу административног*

⁹⁵Подаци Пореске управе из 2009. године

капацитета и едукованости, *порески информациони систем* који треба да обезбеди технику контроле, обрачуна, извештавања, аутоматског отклањања грешака и др., континуирано *усавршавање метода контроле* обрачуна и плаћања пореза на додату вредност и *креирање механизма повраћаја* путем коришћења развоја информационих технологија.

Поред ових услова, опорезивање ПДВ-ом би требало да обезбеди:

- постизање веће *неутралности* пореза, на начин да поједини привредни сектори, врсте својине или врсте пореских обвезника немају повољнији третман;
- постизање веће *правичности* у смислу ублажавања регресивног деловања пореза на додату вредност помоћу селективних пореза у систему индиректног опорезивања;
- обезбеђење *стабилних* пореских прихода;
- обезбеђење *стабилности цена* при примени пореза на додату вредност на начин којим се не подржава инфлација;
- постризање *административне једноставности*, што повлачи са собом и минимизирање трошкова, како за пореску администрацију, тако и за пореске обвезнике.⁹⁶

На основу веома позитивних ефеката опорезивањем ПДВ-ом, можемо закључити да су све битне претпоставке за даље несметано функционисање испуњене. Услов одрживости у будућности представља даље усавршавање и брзо прилагођавање система у новим околностима, смањење броја изузећа од опорезивања, управљање бројем обвезника, јачање ефикасности контроле, унапређење управљање ризиком, успостављање и ширење примене модела електронске контроле исмањења оперативних трошкова администрација.

⁹⁶Хрустић Хасиба, *Порез на додату вредност*, Стилос, Нови Сад, 2004, стр.52.

Услов одрживости пореза на додату вредност у Србији јесте и повећање ефикасности као и поједностављивање осталих пореских форми, које су у претходном периоду остале у великој мери изван реформи, застареле и неефикасне. Уочљиво је да пореска администрација није имала довољно капацитета да симултано развија све пореске облике, па су дефинисани приоритети, попут увођења и даљег развоја пореза на додату вредност и то добрим делом на терет осталих пореских форми.

8.2. Унапређење функција пореске администрације на пољу администрација пореза на додату вредност

Пореске администрације имају кључну улогу у контролисању законитог извршавања обавеза по основу пореза на додату вредност. Од њих се захтева висок ниво професионализма, обучености и правовременог деловања. Неопходно је да буду адекватно кадровски и технички опремљене за праћење активности пореских обвезника, остварених промета, прикупљања и обраде потребних информација, одабира контроле на основу спроведене анализе ризика, адекватне припреме инспектора за контролу, као и за размену информација са другим пореским администрацијама.

Велики број прометних фаза код опорезивања ПДВ-ом, појачано прекогранично прометовање, ескалирање пословања преко интернета и електронске трговине, захтева обучену и ефикасну пореску администрацију. У одсуству тога пореска евазија ће бити све већа. Она је присутна у нашој земљи, земљама ван и у оквиру Европске уније. Подсетићемо да је „пореска евазија распрострањена у великом броју земаља, без обзира на степен економског развоја и без обзира на облик друштвеног уређења, а као узроци се наводе економско и политичко стање у

земљи, висока пореска давања, стање пореског морала, неефикасност пореске администрације⁹⁷.

У циљу ефикаснијег управљања контролом ПДВ-а, размене информација и благовременог реаговања надлежних органа, неопходна је активна сарадња са пореским администрацијама других земаља.

У Европској унији су питање сарадње између пореских администрација држава чланица препознали као веома значајну и подигли је на ниво директива. Европска комисија акценат ставља на несметан и брз приступ информацијама као кључно средство за сузбијање евазије пореза на додату вредност.⁹⁸ У многобројним документима Европске комисије истиче се потреба за сталним јачањем сарадње пореских администрација земаља чланица.

Наша пореска администрација је активни учесник у програму Фискалис (енгл. *Fiscalis programme*). То је вишегодишњи акциони програм Европске уније, чије су активности усмерене ка побољшању пореских система и њиховој међусобној координацији. Први програм је отпочео 1998. године, на основу Одлуке ЕК888/98/ЕС⁹⁹ и односио се само на индиректно опорезивање (ПДВ и акцизе). У следећим програмима се шири на друге области деловања покривајући широк спектар пореских облика.¹⁰⁰

⁹⁷ Бингулац Зоран, Кулић Мирко, *op.cit.*, стр. 166.

⁹⁸ Видети више: *European Commission, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a coordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM(2006) 254 final, стр. 8.

⁹⁹ *Decision No 888/98/EC of the European Parliament and of the Council of 30 March 1998 establishing a programme of Community action to ameliorate the indirect taxation systems of the internal market (Fiscalis programme)*, OJ L 126 of 28 April 1998.

¹⁰⁰ *Decision No 2235/2002/EC of the European Parliament and of the Council of 3 December 2002 adopting a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis programme 2003-2007)*, OJ L 341 of 17 December 2002. О обухвату, вид.: чл. 2 Одлуке.

Фискалис програм је новом Одлуком 1482/2007/ЕС¹⁰¹ проширен, поред држава чланица, и на државе кандидате или потенцијалне кандидате за чланство у Европској унији.¹⁰² Разлог лежи у жељи да се овим пореским администрацијама олакша припрема за обављање ових активности у складу са комунитарним правом када за то буду имале обавезу.

Овим Програмом се финансирају активности које се предузимају у циљу јачања административне сарадње пореских администрација земаља чланица ЕУ и то ради ефикаснијег, једноставнијег и једнообразнијег функционисање пореских система. О прихваћености овог Програма, самим тим и његовом значају, много говори и чињеница да је његов буџет скоро четворостручен. Наиме, буџет за Програм из 2003. године износио је 44 милиона евра, а за Програм из 2013. године 156,9 милиона евра.¹⁰³

У области пореза на додату вредност, у оквиру Фискалис програма, одређени су следећи циљеви:

- обезбеђење ефикасне и свеобухватне размене информација између пореских администрација уз непрестано јачање сарадње;
- омогућавање пореским службеницима високог новог познавања европског законодавства и његове примене у државама чланицама;
- обезбеђење сталног развоја административних процедура коришћењем примера најбоље праксе.¹⁰⁴

Ради испуњења ових циљева Комисија доноси годишње планове активности.¹⁰⁵ Пореска администрације Пореске управе Републике Србије, тренутно има учешће

¹⁰¹ *Decision No 1482/2007/EC of the European Parliament and of the Council of 11 December 2007 establishing a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis 2013)*, OJ L 330 of 15 December 2007.

¹⁰² Македонија, Србија, Турска.

¹⁰³ *Decision No 1482/2007/EC, op.cit.*, чл. 13 и *Decision No 2235/2002/EC, op.cit.*, чл. 10.

¹⁰⁴ *Decision No 1482/2007/EC, op.cit.*, чл. 4.

на радионицама и стручним посетама по програму рада „Фискалис 2020“ који је донет на основу Уредбе Европског парламента бр. 1286/2013 о доношењу акционог програма за побољшање рада пореских система у Европској унији у периоду од 2014. до 2020. године и којом се истовремено укида Одлука бр. 1482/2007/ЕЗ.¹⁰⁶ Посебан циљ овог Програма је подршка борби против пореских превара, пореских утаја, агресивног планирања и примену права Уније у области пореза кроз обезбеђивање размене информација, подршку административној сарадњи кроз јачање административних капацитета и пружања помоћи у смањивању административног терета и трошкова пореских обвезника у процесу остваривања права и испуњавању пореских обавеза.¹⁰⁷

Поред Фискалиса, Пореска управа Републике Србије је, од 2002. године чланица Интра европске пореске организације ИОТА (The Intra-European Organisation of Tax Administrations). Ради се о непрофитној међувладиној организацији, основаној 1996. године са седиштем у Будимпешти. Превасходни задатак ове организације састоји се у стварању услова за унапређење пореских администрација својих чланица. Основни начин рада се састоји у организовању радионица на којима представници пореских администрација размењују искуства и најбољу праксу о важним пореским питањима.

Главни циљеви су:

- промовисање и развој сарадње између држава чланица;
- помоћ чланицама за имплементацију њихових развојних програма;
- идентификовање најбоље праксе и подстакне њена примена;

¹⁰⁵Decision No 1482/2007/EC, *op.cit.*, чл. 5.

¹⁰⁶Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2013 establishing an action programme to improve the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision 1482/2007/EC, OJ L347 of 20 December 2013.

¹⁰⁷Regulation (EU) No 1286/2013, 2013., *op.cit.*, стр. 25

- промовисање саме Организације као професионалне регионалне организације пореских администрација у сарадњи са другим међународним и регионалним организацијама.¹⁰⁸

Данас ИОТА има 46 пуноправних чланица пореских администрација држава Европе. Ваневропске државе могу бити придружене чланице, што подразумева плаћање чланарине и могућност присуствовања догађајима, али не и гласања и доношења одлука.

Једном годишње, на Генералној скупштини, државе чланице гласањем бирају председника Скупштине, председника и чланове Извршног савета. Секретаријат је одговоран за имплементацију одлука донетих на Скупштини или од стране Извршног савета као и радног програма за наредну годину. Државе чланице се кандидују за председавајућег Генералне скупштине. Пореска управа Републике Србије је изабрана за председавајућег за годину 2013/2014. То је представљало велику част, али и одговорност. Генерална скупштина је одржана у Београду у јулу месецу 2014. год. Одазвале су се све државе чланице и многобројне придружене чланице. Организација је оцењена као веома успешна.

У скоро петнаест година чланства, учествовали смо на многобројним радионицама које су, свака у својој области, умногоме допринеле развоју наше пореске администрације.

Поред наведеног, које спада у домен међународне сарадње, законом је регулисана и правна помоћ у пореским стварима. Тако, Закон о општем управном поступку садржи опште одредбе о пружању правне помоћи у управним стварима.¹⁰⁹ Закон о пореском поступку и пореској администрацији прописује

¹⁰⁸ About IOTA: <https://www.iota-tax.org/about-us>, (05.12.2016.).

¹⁰⁹ Закона о општем управном поступку, чл. 30 и 31 („Сл. лист СРЈ“, бр. 33/97 и 31/01 и „Сл. гласник РС“, бр. 30/10).

пружање правне помоћи у порескоправној материји, према коме можемо разликовати унутрашњу и међународну правну помоћ.

Унутрашња правна помоћ „је помоћ коју државни органи и организације, органитериторијалне аутономије и локалне самоуправе пружају Пореској управидостављањем информација или применом одређених мера потребних заспровођење пореског поступка, а на основу захтева Пореске управе“¹¹⁰. Замољени органи су дужни да у законском року пруже захтевану правну помоћ из њихове надлежности.

Међународна правна помоћ у пореским стварима преставља „право Пореске управе да се у току пореског поступка обрати за пружање правне помоћи иностраном пореском органу, као и обавеза Пореске управе да такву помоћ пружи иностраном пореском органу.“¹¹¹ Оваврста правне помоћи захтева постојање међународних уговора.¹¹² Они могу бити општи (међународне конвенције) или специјализовани(уговори о избегавању двоструког опорезивања).

¹¹⁰Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *op.cit.*, чл. 155.

¹¹¹*Ibid.* чл. 157.

¹¹²Закон о општем управном поступку, *op.cit.*, чл. 31. ст. 4.

III

КОНТРОЛА ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ КОД ВЕЛИКИХ ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА

1. ПОРЕСКИ ОБВЕЗНИК И ПОРЕСКИ ДУЖНИК

Пореска управа Републике Србије, у складу са надлежностима прописаним Законом о пореском поступку и пореској администрацији обавља послове државне управе. Ови послови се, између осталог, односе на: регистрацију пореских обвезника, поступак утврђивања, наплате и контроле јавних прихода, права и обавезе пореских обвезника, послове откривања и пријављивања пореских кривичних дела и њихових извршилаца, као и на одређене радње везане за процесуирање пореских прекршаја.

Обављајући ове послове, Пореска управа ступа у порескоправни однос са физичким или правним лицима. Овај однос је јавноправног карактера с обзиром да су права и обавезе странака у поступку уређена законом и не могу се мењати вољом нити једне од њих.

Дакле, учесници у порескоправном односу су Пореска управа, са једне стране, и физичка и правна лица са друге стране. Ова лица, осим што се појављују као странке у пореском поступку, могу бити порески дужници или порески обвезници.

Чланом 12. ЗПППА прописано је која се лица имају сматрати пореским обвезником и другим пореским дужницима.

Порески дужник је било које физичко или правно лице које је дужно да испуни одређену, законом прописану, обавезу из порескоправног односа. Обавеза се може односити на одређено давање, чињење, нечињење или трпљење.

Порески обвезник је порески дужник који је обавезан да плати порез, односно споредно пореско давање. То је оно физичко или правно лице коме је законом наметнута обавеза плаћања одређеног пореског облика. Зато се у литератури често среће под називом „главни порески дужник“¹¹³.

Српски порески закон познаје и друге пореске дужнике:

а) порески јемац се појављује у порескоправном односу као лице које гарантује плаћање пореског дуга пореског обвезника. Јемство је најчешће установљено законом, али може бити и уговорено између пореског обвезника и јемца. Разликује се солидарно и супсидијарно јемство. У случају солидарног јемства, Пореска управа може истовремено захтевати испуњење пореске обавезе од јемца и од пореског обвезника. Код супсидијарног јемства, мора се прво покушати наплата од пореског обвезника, па тек ако он то сам не учини, односно не може се наплатити од њега, може се захтевати од јемца. Ако није прецизирано о којем јемству се ради, Пореска управа је овлашћена да га сматра солидарним.

б) порески платац (исплатилац прихода пореском обвезнику) је лице које је као исплатилац одређеног прихода пореском обвезнику дужно да, у име и за рачун пореског обвезника, обрачуна и по одбитку плати порез на прописани уплатни рачун јавних прихода.

в) порески посредник за разлику од пореског платца, уплату врши у своје име. Овлашћен је да са рачуна пореског дужника обустави и по одбитку уплати порез

¹¹³Поповић Дејан, *Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији, op.cit.*, стр.23

на одговарајући уплатни рачун јавних прихода. Уплату врши на основу налога за пренос власника рачуна. Порески посредник може бити банка или други носилац платног промета.

г) остали порески дужници су лица која не спадају у напред наведена лица, али дугују неку законом прописану радњу из порескоправног односа (нпр. власник објекта у којем обвезник обавља делатност, иако није порески обвезник, дужан је да допусти вршење пореске контроле у његовим просторијама).

Порески обвезници и сви други порески дужници имају својство странке у пореском поступку, што значи да имају право да ради заштите својих права и интереса користе прописане правне лекове и узму учешћа у поступку.

2. ДЕФИНИСАЊЕ ВЕЛИКОГ ПОРЕСКОГ ОБВЕЗНИКА У ДРЖАВАМА ЧЛАНИЦАМА ИНТРАЕВРОПСКЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ ПОРЕСКИХ АДМИНИСТРАЦИЈА (ЈОТА)

Како не постоји јединствена дефиниција „великог пореског обвезника“, од стране ЈОТА (Интраевропске организације пореских администрација) чије је члан и Република Србија, свим пореским администрацијама држава чланица је сачињен и достављен извештај о спроведеном истраживању на тему: „Дефиниција великог пореског обвезника,¹¹⁴ чије ћемо резултате презентовати у наставку дисертације.

Пореске администрације земаља чланица су требале да одговоре на питања у вези са: постојањем законске дефиниције појма великих пореских обвезника (у даљем тексту ВПО), основним и додатним критеријумима на основу којих одређују статус ВПО, учесталост ажурирања испуњености критеријума, затим, колико дуго се толерише не испуњавање критеријума пре губитка статуса, број ВПО за које су надлежне, проценат учешћа уплата јавних прихода од стране ВПО у

¹¹⁴ЈОТА, *Definition of „Large taxpayer“*, *op.cit.*

укупној наплати свих пореских обвезника и да ли постоји лимитирајући број пореских обвезника које администрирају. Од 39 пореских администрација, упитник је попунило 33 администрације.

На основу добијених одговора и њихове накнадне систематизације и анализе, резултати истраживања су следећи:

а) Законом дефинисан појам великих пореских обвезника – 45% земаља има законом дефинисан појам великих пореских обвезника (најчешће пореским законом, али постоје и земље у којима се ова дефиниција садржи у закону о порезу на додату вредност, закону о трговини или закону о порезу на добит). Следећих 45% земаља је другим актима или упуствима дефинисало овај појам, док преосталих 10 % земаља нема никакву дефиницију, оне чак и не користе термин великог пореског обвезника (ове земље немају посебну јединицу задужену за администрирање великих пореских обвезника).

б) Примарни и додатни критеријуми за одређивање статуса великих пореских обвезника – резултати истраживања показују да ни у једној земљи не користе само један критеријум за одређивање статуса великих пореских обвезника. Ради се обично о комбинацији неколико различитих критеријума. У неким земљама поједини критеријуми важе за све пословне активности и све јавне приходе. Неке земље примењују различите критеријуме у зависности од делатности коју порески обвезник обавља (у Немачкој, на пример, промет и добит се користе као критеријуми у трговинској, производној и самосталној делатности, добит и имовина се користе код банкарског сектора, а годишњи приход код богатих појединаца). Критеријуми могу бити дефинисани и према пореском облику (нпр. у Великој Британији, избор критеријума је базиран на типу пореза: за корпорације (правна лица), критеријум је анализа ризика или величина и сложеност књиговодства, организације или пословања, код пореза по одбитку критеријум је број запослених, за акцизе на нафту и нафтне деривате нису посебно одређени

критеријуми с обзиром да сва предузећа која су регистрована за ову делатност аутоматски добијају статус ВПО, за ПДВ критеријум је висина промета или плаћеног пореза). У зависности од административних циљева опорезивања могу се одредити посебни критеријуми који би требало да доведу до лакшег и ефикаснијег испуњавања циљева (нпр. у Француској су критеријуми за дефинисање ВПО (промет и повезана лица) који се користе у административне сврхе различити од оних који се користе у контроли, по којима су све банке, осигуравајуће компаније и друге финансијске институције велики порески обвезници).

Критеријуми: укупан годишњи промет (79% земаља), број запослених (29%), вредност имовине (18%) и годишња остварена добит (4%) су најчешће коришћени примарни критеријуми. Интересантно је да се критеријум „укупан годишњи промет“ који је и најзаступљенији различито одређује. Тако се у неким земљама одређује за све обвезнике исти лимит (нпр. Србија), док су у другим различити лимити прописани за различите делатности које порески обвезници обављају.

Од додатних критеријума који се користе ради одређивања великих пореских обвезника користе се и други, у зависности од привредног развоја, броја страних инвеститора, делатности коју обављају, развијености саме пореске администрације и сл. Тако, неке земље само правна лица третирају као велике пореске обвезнике док друге укључују и појединце (физичка лица – „богате појединце“). Чак и групе пореских обвезника могу бити третирано као један велики порески обвезник (ово је случај када се ради о повезаним правним лицима где свако појединачно не мора испуњавати критеријуме, али на нивоу групе да, а обим њихових међусобних трансакција је толики да може представљати опасност за евентуалну пореску утају).

в) учесталост ажурирања испуњености критеријума – пореске администрације имају различите периоде у којима проверавају испуњеност критеријума који одређују статус великих пореских обвезника. У највећем броју случајева тај

период је између једне и пет година (нпр. у 72% једном годишње ажурирају статусе, 14% сваке две године (међу њима и Србија), 7% сваке три године, 3% сваке четири године и, такође 3% земаља то чини константно (чим се испуне критеријуми).

г) период пре губитка статуса у коме се се толерише неиспуњавање критеријума – 28% земаља задржава статус великог пореског обвезника и онима који су престали да испуњавају критеријуме још једну годину (међу њима и Србија), 3% две године, 41% поступа на различите начине (нпр. Аустрија им задржава статус још пет година одн. до периода застарелости могућности вршења контроле, Француска до краја фискалне године, Финска и Литванија до првог следећег одабира, Словенија без чекања и сл.).

д) број великих пореских обвезника за које су надлежне јединице за велике пореске обвезнике – у европским пореским управама број великих пореских обвезника се креће од 45 у Швајцарској и Литванији до, око 180 000 у Немачкој. Највећи број пореских администрација у својој надлежности има до 1000 великих пореских обвезника. У управама које имају између десет и сто хиљада ВПО, статус ВПО имају и физичка лица („богати појединци“) или постоје различити критеријуми за одабир за контролу (сва повезана лица аутоматски стичу статус великог пореског обвезника) као што је то случају нпр. са Француском. У сваком случају, број ВПО у односу на укупан број пореских обвезника било које пореске администрације Европе није импозантан: у 64% је мање од 1%; у 14% је до 2% и само у 8% управа тај проценат износи 4 или више посто. Поједине администрације су ограничиле максималан број ВПО који може бити у надлежности специјалне јединице за контролу ВПО. Одлучујући разлог за то је ограничен број ресурса управе који не би могао да пружи пун сервис и адекватну контролу ових обвезника који имају специфичан третман у свакој администрацији.

3. ДЕФИНИСАЊЕ ВЕЛИКОГ ПОРЕСКОГ ОБВЕЗНИКА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Појам великог пореског обвезника у Републици Србији се веома често поистовећује са појмом великог правног лица. Како се ради о потпуно различитим појмовима, у даљем тексту ће се дати конкретна појашњења.

Појам *великог правног лица* је прописан Законом о рачуноводству. „Правна лица, у смислу овог закона, разврставају се на микро, мала, средња и велика, у зависности од просечног броја запослених, пословног прихода и просечне вредности пословне имовине утврђених на дан састављања редовног годишњег извештаја у пословној години“¹¹⁵. У складу са тим, у велика правна лица ће бити разврстана она правна лица која прелазе два од следећа три критеријума: 250 или више запослених, више од 35 милиона евра пословних прихода, пословна имовина, на дан састављања редовног годишњег извештаја, већа од 17,5 милиона евра.

Појам *великог пореског обвезника* је одређен Правилником о критеријумима за одређивање великих пореских обвезника и о врстама јавних прихода за које је надлежан Центар за велике пореске обвезнике (у даљем тексту Правилник).¹¹⁶ Према њему, порески обвезник стиче статус великог пореског обвезника ако кумулативно испуни следеће критеријуме:

1. *Промет* – ако оствари укупан промет добара и услуга по основу обављања делатности у износу већем од једне милијарде динара.
2. *Ликвидност* – порески обвезник је ликвидан ако код њега „нису наступили стечајни разлози за отварање стечајног поступка прописани законом којим

¹¹⁵Закон о рачуноводству, чл. 6. ст. 1 („Службени гласник РС“, бр. 62/13).

¹¹⁶Правилник о критеријумима за одређивање великих пореских обвезника и о врстама јавних прихода за које је надлежан Центар за велике пореске обвезнике („Сл. гласник РС“, бр. 43/10)

се уређује стечај над правним лицима, односно законом којим се уређује стечај и ликвидација банака и друштава за осигурање¹¹⁷.

Независно од испуњености услова у погледу промета и обима пореских обавеза, односно и пореском обвезнику који не испуњава прописане критеријуме може се одредити статус великог пореског обвезника, ако се, у складу са законом којим се уређује порез на добит правних лица, сматра лицем повезаним са великим пореским обвезником и ако се његов укупан промет или његов претежни део остварује по основу трансакција са тим великим пореским обвезником.

Сваке две године, Пореска управа, полазећи од обима пореских обавеза пореских обвезника, врши идентификацију и одређује статус великих пореских обвезника. Након извршеног одабира, Пореска управа по службеној дужности, писмено обавештава пореског обвезника о стицању статуса великог пореског обвезника, као и о дану од кога Центар за велике пореске обвезнике у односу на тог обвезника, почиње да извршава послове из своје надлежности. У случају да велики порески обвезник престане да испуњава критеријуме прописане Правилником (две године узастопно оствари годишњи промет мањи од једне милијарде или се над њим отвори стечајни поступак), писмено се обавештава о губитку статуса великог пореског обвезника и о дану од кога Центар за велике пореске обвезнике престаје да извршава послове из своје надлежности за тог обвезника. Након тог дана, надлежна филијала Пореске управе, по седишту правног лица, поново преузима администрирање овог пореског обвезника.

Дакле, велики порески обвезник може постати и правно лице, које по Закону о рачуноводству није разврстано у велика правна лица, ако је ликвидно и оствари годишњи промет добара и услуга већи од једне милијарде динара.

4. ПОРЕСКА КОНТРОЛА

¹¹⁷ *Ibid.* чл. 5. ст.1.

4.1. Општи осврт

Закон је пореску контролу дефинисао као „поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, који врши Пореска управа у складу са законом“¹¹⁸.

Реформски закон, какав је у време његовог доношења био, ЗПППА је поставио темеље савремене пореске контроле засноване на искуствима најбоље међународне праксе. Она је, поред репресивне, добила нове две функције: превентивну и корективну. Вршећи превентивну функцију, пореска контрола подсећа и усмерава пореске обвезнике на добровољно и правилно обрачунавање и плаћање пореских обавеза како би избегли налагање репресивних мера у виду прекршајних и кривичних казни, високих камата, забране обављања делатности и сл.). Корективну функцију пореска контрола спроводи у поступку контроле као и након њеног завршетка, налагањем обавезе отклањања уочених неправилности или пропуста.

Пореска контрола у Републици Србији врши се на основу годишњег плана. Редован годишњи план доноси директор Пореске управе. Доношењу плана претходи поступак вршења анализе ризика применом унапред утврђених критеријумима за оцену степена ризика пореског обвезника. Један од критеријума за одабир обвезника за контролу је и процена могућег утицаја на ефикасност наплате пореза у одређеним делатностима. Са аспекта потстицања добровољног извршавања пореских обавеза, ово је важан критеријум, јер ако је једна делатност изабрана као ризична за контролу, став је да није потребно контролисати све обвезнике који је обављају. Психолошки ефекат који изазива сазнање да је од стране пореског органа откривено незаконито понашање, довољан је да утиче на промену понашања пореских обвезника у смеру поштовања прописа.

¹¹⁸Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *op. cit.*, чл. 116. ст. 1.

У ванредним ситуацијама, великих тржишних поремећаја или сазнања о увећаном нелегалном промету, министар надлежан за послове финансија је овлашћен за доношење ванредног плана пореске контроле.¹¹⁹

Пореска контрола отпочиње достављањем налога за теренску контролу или било којом радњом пореске управе предузетом у циљу утврђивања пореза или откривања кривичних пореских дела. Завршава се доношењем одговарајућег пореског акта: записником ако нису утврђене неправилности или решењем ако јесу. Преко контролне функције Пореска управа врши једну од својих основних делатности: утврђивање пореза. Пореским законом је прописано да утврђивање пореза „обавља сам порески обвезник подношењем одговарајућих пореских пријава (самоопорезивање) или Пореска управа у поступку контроле (ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или га изврши нетачно или непотпуно), у случајевима када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање (нпр. порез на пренос апсолутних права, порез на имовину, наслеђе и поклон) или постоји императивна норма да се и поред самоопорезивања пореско решење мора донети“¹²⁰. Напомињемо, да пореска обавеза настаје онда када је законом прописана (доспелост пореза). Пореским актима се само констатује да порески обвезник није у законском року или у одговарајућем износу обрачунао и пријавио пореску обавезу. Истим актом се налаже обавеза отклањања утврђених неправилности и плаћање дугованог пореза са припадајућом каматом од дана доспелости пореске обавезе.

4.2. Врсте пореских контрола

¹¹⁹Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *op. cit.*, чл. 118.

¹²⁰Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *op. cit.*, чл. 54.

Поступак и врсте пореске контроле какви данас постоје у Пореској управи Републике Србије су установљени Законом о пореском поступку и пореској администрацији који је у примени од 1. јануара 2003. године. До тада је у примени био Закон о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода.¹²¹ По овом „старом“ Закону, у пореском органу (тада Републичка управа јавних прихода) послове утврђивања обавеза по основу пореза, такси и других законом предвиђених дажбина, обављали су инспектори канцеларијске контроле (некадашњи „разрез“), превентивне контроле и финансијске полиције. Порески орган је био посебна републичка организација, која је за извршење поверених послова одговарала Влади и Народној скупштини Републике Србије.

Закон о пореском поступку и пореској администрацији је, као што је већ истакнуто, био реформски закон у овој области. Као прво, порески орган постаје орган управе у саставу Министарства финансија и економије коме и одговара за свој рад. Изгубио је самосталност и добио нова овлашћења попут овлашћења која имају пореске управе развијених земаља. Између осталог: врши идентификацију пореских обвезника и додељује им јединствени порески идентификациони број (ПИБ), добија могућност наплате дугова из целокупне имовине пореског дужника, уводи се обавеза да, у име Републике региструје заложно право на имовини пореског обвезника (држава је стављена у раван са приватноправним повериоцима, и Пореска управа је изгубила дотадашње првенство у наплати потраживања), добија надлежност контроле и наплате пореза и доприноса која је до тада била у надлежности Завода за обрачун и плаћање (преласком платног промета на пословне банке, ова фискална обавеза се није могла њима поверити), прописује се могућност одн. право на унакрсно процењивање пореске обавезе, поред обавеза, пореским обвезницима, се прописују и њихова права, установљава се пореска полиција и Центар за велике пореске обвезнике.

¹²¹Закон о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода („Службени гласник РС“, бр. 76/91, 20/93, 37/93, 39/93, 53/93, 67/93, 45/94, 52/96, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 55/2000, 34/01, 41/02, 44/02).

Ове новине су захтевале и одређене промене у пореском поступку и постојећим облицима пореске контроле. Закон је дефинисао пореску контролу, на првом месту као поступак провере, а затим и као поступак утврђивања законитости и правилности испуњавања пореских обавеза. Такође је прописао и следеће облике пореске контроле:

a) канцеларијска контрола—овај облик пореске контроле обављају порески инспектори у просторијама Пореске управе. Контрола се састоји у „провери тачности, потпуности и усклађености са законом и другим прописима, података који су исказани у поднетим пореским пријавама, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника“¹²². Провера се врши упоређивањем ових података са подацима из пореског рачуноводства и других службених евиденција којима располаже Пореска управа. Поступак започиње даном достављања позива пореском обвезнику за учешће у поступку канцеларисјке контроле, стим да неодазивање позиву од стране пореског обвезника није сметња за вођење поступка. Напомињемо да се пре почетка поступка канцеларијске контроле, од стране запослених у Пореској управи одређених на радном месту контролора, врши обрада примљених пореских пријава и пратеће документације. Контролори нису порески инспектори и њихов задатак се састоји у проверавању формалне исправности и математичке тачности података исказаних у пријавама пореских обвезника. Ако је пријава исправно поднета одмах се евидентира (књижи) у пореском књиговодству на ПИБ-у подносиоца пријаве. У супротном, контролор ће неисправну пријаву доставити пореском инспектору на даље поступање.

Успостављањем електронске комуникације са пореским обвезницима, улога контролора, односно обрађивача пореских пријава је смањена на најмању могућу меру. Наиме, овај процес је, за највећи број пореских обвезника, потпуно аутоматизован. Пријаве се шаљу електронски, преко интернет везе. Провера

¹²²Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *op.cit.*, чл. 119.

формалне и математичке исправности се врши њеним пропуштањем кроз успостављене филтере. У случају грешке, електронски се сигнализира подносиоцу пријаве. Пријаву ће моћи да поднесе тек пошто отклони све недостатке.

Поступање по неисправним пријавама је дато у надлежност инспекторима канцеларијске контроле. Они имају дужност и овлашћење да, у случају да пореска пријава садржи неки формални недостатак, закључком наложе пореском обвезнику да исти отклони, односно исправи грешку, допуни пријаву, поднесе на прописаном обрасцу и сл. У случају да пријава садржи математичку грешку, решењем ће наложити плаћање утврђене разлике. Доношењу решења претходи спровођење пореског поступка у коме се доноси записник о утврђеном чињеничном стању, на који порески обвезник може уложити приговор. Након разматрања приговора доноси допунски записник. У случају да приговор није уложен у остављеном року или је уложен, али наводи приговора нису у потпуности прихваћени, доноси се решење којим се утврђује пореска обавеза.

Поред ових послова, инспектори канцеларијске контроле су овлашћени за поступање по поднетим захтевима пореских обвезника за издавање разних врста потврда, као и за одобравање права на пореска ослобођења, умањења и рефакцију у законом прописаним случајевима

б) теренска контрола – кроз поступак теренске контроле врши се провера законитости у раду пореског обвезника и правилност испуњавања пореских обавеза. Порески инспектор теренске контроле, пре отпочињања контроле обавља одређене припреме: врши увид у претходно донете записнике и решења о извршеним контролама, поднете прекршајне и друге пријаве, упознаје се са пословањем пореског обвезника увидом у биланс стања и успеха, као и порески биланс, евентуалне осцилације у висини оствареног промета као и уплаћених пореских обавеза и пријаве и друге индиције које могу имати утицаја на утврђивање пореске обавезе.

Непосредно пре отпочињања теренске контроле, одговорном лицу пореског обвезника се уручује налог за контролу уз обавезно показивање службене легитимације. За разлику од канцеларијске контроле, теренска контрола се обавља у пословним просторијама пореског обвезника или на другом месту у зависности од предмета контроле. Пореском обвезнику је законом прописана дужност да обезбеди одговарајуће место за рад пореског инспектора и да ако такав простор не постоји, дозволи обављање контроле у његовом стамбеном простору или другом месту које одреди порески инспектор. По правилу, пореска контрола се обавља у току радног времена пореског обвезника, а само изузетно и дуже, ако на то пристане порески обвезник (што мора бити констатовано записником) или без његовог пристанка ако то налаже сврха контроле.

Као и код канцеларијске контроле, тако и у поступку теренске контроле, порески обвезник је дужан да учествује у поступку утврђивања чињеничног стања, а његово самовољно неучествовање не одлаже вршење контроле. Обвезник је, такође, „дужан да омогући увид у стање робе и опреме, као и да омогући увид у пословне књиге и другу евиденцију,¹²³ као и да пружи сва обавештења и да изјаве које је захтевао порески инспектор.

Порески инспектор о утврђеном чињеничном стању у поступку теренске контроле саставља записник, на који порески обвезник може уложити примедбе. Даље поступање је идентично поступању инспектора канцеларијске контроле.

„Ако се у поступку контроле утврди да прописи приликом утврђивања пореза нису примењени или нису правилно примењени доноси се решење којим се налаже подношење пореске пријаве којом се отклања утврђена неправилност. У случају да порески обвезник не поступи по налогу из решења и не поднесе

¹²³Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *op.cit.*, чл. 127.

пореску пријаву, Пореска управа ће је поднети уместо њега¹²⁴. У овом делу пореског поступка српско пореско законодавство је претрпело одређене корекције. Наиме, пре последње измена прописа, Пореска управа је након завршетка контроле у којој је утврђена неправилност била дужна да донесе решење о утврђеним неправилностима које је истовремено било основ за књижење наложених обавеза. Изменама порског закона је уведена обавеза Пореској управи да након завршетка контроле донесе решење о утврђивању неправилности, истовремено сачини пореску пријаву са подацима утврђеним у контроли, исту достави пореском обвезнику и наложи му да је поднесе. Ако порески обвезник не поднесе пореску пријаву, Пореска управа је дужна да то учини уместо њега. С обзиром да није прописана казна пореском обвезнику за непоступање по налогу за подношење достављене пријаве, као и чињеницу да обвезник, у страху, да би на тај начин дао прећутну сагласност на утврђене неправилности што би, из његовог угла, било у супротности са поднетом жалбом или тужбом, у пракси се најчешће дешава да у остављеном року порески обвезник не поступи по налогу. С друге стране, ако порески инспектор не поднесе пријаву када то обвезник не учини, биће дисциплински одговоран. Мишљења смо да је ово довело до повећаног администраирања, непотребног трошења ресурса Пореске управе и продужавања времена потребног за завршетак поступка контроле, те остаје нејасан разлог оваквог законског решења.

ц) радње у циљу откривања пореских кривичних дела и њихових извршилаца - у циљу ефикасније борбе против криминалитета у области јавних прихода, пореским законом из 2003. године установљена је Пореска полиција као организациони део Пореске управе са овлашћењима за предузимање радњи у циљу откривања пореских кривичних дела и њихових извршилаца. „Пореска кривична дела су дела која, као могућу последицу, имају потпуно или делимично избегавање плаћања пореза, сачињавање или подношење фалсификованог документа од значаја за опорезивање, угрожавање наплате пореза и пореске

¹²⁴*Ibid*, чл. 129.

контроле, недеозвољен промет акцизних производа и друге незаконите радње које су у вези са избегавањем и помагањем у избегавању плаћања пореза¹²⁵. Приликом обављања ових радњи Пореска полиција има овлашћења да у предистражном поступку предузима све потражне радње, изузев ограничавања кретања, које у откривању других кривичних дела и извршилаца има орган унутрашњих послова.

Пореска полиција не доноси акте у вршењу проверних радњи. О уоченим неправилностима сачињава службену белешку коју доставља сектору контроле, на основу које се отвара налог за контролу, инспектори теренске контроле врше контролу и доносе одговарајући акт. Из ових разлога, неретко се чују примедбе од стране обвезника да им се два пута врши контрола по истом. Формално правно овај навод не стоји, с обзиром да инспектори пореске полиције не утврђују обавезу и не доносе акт. Фактички, порески обвезник је изложен поновној провери од стране пореске администрације и то за исти период контроле и по истом основу.

Контролну функцију је неопходно континуирано развијати, нарочито кроз сталне обуке и стручна усавршавања инспектора. Они морају бити способни да на време препознају понашање пореских обвезника усмерено на изналажење начина за плаћање пореза у мањем износу или потпуним изостајањем плаћања. Пореска утаја је, као што је раније наведено, у већем или мањем степену присутна у свим пореским администрацијама и „представља озбиљан друштвени проблем, због чега све земље предузимају разне мере за сузбијање ове појаве, а између осталог, и мере на побољшану организације пореске администрације, нарочито у јачању контролне функције“¹²⁶.

Дакле, у свакој пореској администрацији веома битан чинилац ефикасног спровођења контролне функције и борбе против пореске евазије је и број пореских инспектора, нарочито инспектора теренске контроле са којима располаже. У

¹²⁵*Ibid*, чл.135.

¹²⁶Кулић Мирко, *Пореска утаја и кријумчарење*, ВМГ, Београд, 1999, стр.12.

наставку рада даћемо табеларни преглед укупног броја запослених и инспектора теренске контроле у Пореској управи Републике Србије и земљама у региону.

Табела бр.13:Упоредни преглед укупног броја запослених и броја инспектора теренске контроле Пореске управе Србије и пореских администрација у региону (2016. год.)

Пореска администрација	Укупан број запослених	Број ТК инспектора
Словенија	2.480	330
Мађарска (царина и пореска управа)	23.059	5.427
Хрватска	4.350	872
Црна Гора	570	146
Република Српска	806	99
Федерација БиХ	1.298	225
Управа за индиректно порезивање БиХ	2.437	216
Македонија	1.326	307
Бугарска	7.708	3.126
Србија	5.490	576

Извор: Подаци Пореске управе Републике Србије

Приказани подаци говоре о изузетно малом броју инспектора теренске контроле у Пореској управи Србије, која је последњих година суочена са општим проблемом задржавања кадрова, а то се нарочито односи на инспекторе теренске контроле. Кадрови Пореске управе који имају искуство потребно да савладају комплексне компоненте рада на унапређењу пореске дисциплине обично бивају „регрутовни“ у приватни сектор и тешко их је заменити. Велики број је пензионисан, а забрана запошљавања се односи и на Пореску управу. Примања су недовољна, а систем напредовања неадекватан и отежан, те је мотивација за рад у теренској контроли на ниском нивоу. Ово је један од разлога зашто су напори Пореске управе у циљу унапређења пореске дисциплине у већој мери усмерени на мање привредне субјекте, мала и микропредузећа и предузетнике. Ове контроле су засноване или на методи случајног избора обвезника за контролу или на недовољно развијеном систему ризика са неиновираним критеријумима за ПДВ. То је довело до опадања ефеката новооткривених прихода у поступцима контроле. Све ово захтева хитне реакције надлежних у смислу реорганизације система контроле, и то кроз, унапређење система анализе ризика, одабира контрола, повећања броја инспектора

и њиховог адекватног награђивања, одговарајуће едукације запослених и модернизације метода контроле.

4.3.Контрола великих пореских обвезника

4.3.1. Контрола великих пореских обвезника у државама чланицама Европске уније

Стратешко опредељење већине пореских администрација је усмерено на поспешивање добровољног извршавања пореских обавеза и боље управљање ризиком у циљу повећања успешности администрирања јавних прихода. Један од врло ефикасних алата који се може користити за постизање овог циља је пореска контрола која је есенцијални део сваке управе. Њеним деловањем пореска администрација долази до информација и података који су од пресудног значаја за откривање и утицаје на смањење пореског јаза. Да би успешност била већа неопходно је константно улагање у професионална знања и вештине пореских инспектора, нарочито у време наглог и експанзивног технолошког развоја. „Чињеница да живимо у информационом добу у коме се сазнања преносе брзо, поуздано и јефтино има свој утицај на делатност опорезивања.“¹²⁷ Државе су свесне промена које се дешавају, њихов могући утицај на висину државних прихода и неопходност прилагођавања пореског законодавства новонасталим околностима. Како су порески обвезници са највећим годишњим прометима и потенцијално највећим уплатама јавних прихода најзначајнији за буџетске приходе једне земље, тако је и контрола јавних прихода ових обвезника подигнута на виши ниво. Специфичан третман фискално најзначајнијих обвезника подразумева, како превентивно (саветодавно) деловање пореских органа тако и развијену анализу ризика за одабир обвезника за контролу, адекватну припрему, сталну едукацију пореских органа и коришћење савремених алата у контроли.

¹²⁷Димитријевић Марина, *Пореске власти и порески обвезници*, Правни живот, број 10/2005, година LIV, Књига 494, Удружење правника Србије, Београд, 2005, стр. 774.

У данашње време, не постоји велики порески обвезник који води књиговодство без електронског софтвера. Да би инспектор могао правилно да утврди пореску обавезу, он мора да буде адекватно оспособљен, како познавањем софтвера, тако и потребном рачунарском опремом.

У савременој пракси обично се у контроли користе електронски алати. Сви велики порески обвезници и већина средњих предузећа користе електронске књиговодствене системе. Порески обвезници своје књиговодствене податке шаљу електронским путем инспектору теренске контроле који је задужен за њихов случај. Књиговодствени подаци се затим преносе у системе за електронску контролу. Ови системи омогућавају инспекторима са правим вештинама и одговарајућим софтверима, да преузму и подвргну анализи одговарајуће податке, као што су подаци о трошковима, промету, новчаним трансакцијама и сл. На овај начин инспектор може да прегледа скоро 100% трансакција за мање времена него што је потребно за контролу малог, насумично одабраног броја трансакција (методом случајног избора) и да идентификује конкретне области ризика и пре него што се започне контрола у просторијама пореског обвезника.

Све ово је допринело повећаном броју извршених свеобухватних контрола уз битно смањење временаведеног у пословним просторијама пореског обвезника на који начин му се мање ремети редовно обављање пословних активности. Најчешће коришћени софтвери су SESAM, IDEA, ACL. Немачка је развила и помоћни програм за контролу SRP („Сажето испитивање ризика“) који у себи садржи све потребне макрое за утврђивање ризика на основу књиговодствених података пореских обвезника и много је лакши и бржи за употребу. Међутим, без обзира на то који је софтвер у употребни, потребно је напоменути да њихова примена представља изазов за информатичке вештине инспектора и захтева константно обучавање и надоградњу постојећих знања. Искуство је показало да овај приступ у контроли може значајно да повећа приходе

од контроле, као и мотивисаност инспектора контроле и подигне његов професионални углед како код пореских обвезника тако и код њихових пореских консултаната и ревизора.

Овај вид пореске контроле се у неким земљама користи за контролу свих или већине великих пореских обвезника и одређеног процента малих и средњих компанија (Данска, Естонија, Финска, Литванија, Холандија, Пољска, Шведска, Швајцарска). Поједине пореске администрације врше е-контролу тек ако на то укаже анализа ризика (Ирска, Велика Британија), неке је користе само у контроли ПДВ-а (Бугарска), остале су је предвиделе као могућности бележе све већи проценат примене.¹²⁸

4.3.2. Контрола великих пореских обвезника у Републици Србији

У Србији, као и у другим земљама, највећи део прихода се добија од релативно малог броја пореских обвезника. То је разлог што све европске пореске администрације користе специјални систем контроле великих пореских обвезника и на тај начин значајно утичу на повећање ефикасности целе пореске администрације. Осим тога, увођење нових система и процедура за велике пореске обвезнике може да буде први корак у модернизацији целокупне пореске администрације. Од 2002. године, контрола великих пореских обвезника у Републици Србији је у потпуности пренета на посебно основан организациони део Пореске управе за администрирање ових обвезника - Центар за велике пореске обвезнике (у даљем тексту ЦВПО).

¹²⁸ *Audit Procedures*, IOTA Reporting for Tax Administrations, Budapest, 2010. god, str. 25

IV

УЛОГА И ЗНАЧАЈ КОНТРОЛЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ КОД ВЕЛИКИХ ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

1. ПОРЕСКА КОНТРОЛА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ ПРЕ ОСНИВАЊА ЦЕНТРА ЗА ВЕЛИКЕ ПОРЕСКЕ ОБВЕЗНИКЕ

У времену које је претходило оснивању Центра за велике пореске обвезнике пореска контрола свих пореских обвезника (правних лица, предузетиника и физичких лица) обављала се од стране два основна облика контроле: финансијске полиције и Завода за обрачун и плаћање који је вршио неку врсту превентивне контроле (исплата зарада била је условљена претходним плаћањем пореза и доприноса), и касније од стране теренске контроле и пореске полиције (за пореска кривична дела). Порез се утврђивао решењем од стране пореских инспектора, на бази процене износа који је порески обвезник требало да плати држави (у то време у нашем пореском систему није постојао систем самоопорезивања). Ако порески обвезници не би поступили по налогу датом у решењу, били су суочени са врло високим казнама које су, неретко, угрожавале њихову пословну ликвидност. Нејасноће у примени прописа, правима и обавезама, обвезници су могли добити једино од књиговођа који нису увек били довољно упознати са пореском проблематиком. Није постојала размена електронских документата, већ су се пријаве достављале лично или путем поште, а инспектор је био дужан да податке, који су садржани у њима, ручно уноси у одговарајуће апликативно решење. Пореска управа није имала свој информациони систем већ је организацију и администрирање компјутерске обраде обављало више спољних сарадника.

Структура пореске администрације није била заснована на функционалној, већ на територијалној организацији. Позиција пореског администратора је значила одговорност за више разнородних административних функција у односу на пореског обвезника. Један запослени је био задужен за велики број пореских обвезника – правних лица (700 и више) којима је решењима утврђивао пореску обавезу за све врсте јавних прихода. Решавао је поднете захтеве, пратио извршење решења, у првом степену решавао по уложеним приговорима и поднетим жалбама, обављао комуникацију како телефоном тако и лично са пореским обвезником у службеним просторијама и сл.

Контрола се вршила од стране теренске контроле без претходно спороведеног поступка анализе ризика. Након доношења решења у поступку контроле, запослени, задужен за конкретног пореског обвезника, био је дужан да у пореском књиговодству евидентира (прокњижи) нове податке. Из ових разлога ефикасност пореске администрације није била на задовољавајућем нивоу.

2. УЛОГА И ЗНАЧАЈ МЕЂУНАРОДНИХ ОРГАНИЗАЦИЈА У МОДЕРНИЗАЦИЈИ ПОРЕСКЕ АДМИНИСТРАЦИЈЕ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Донаторско финансирање и различити видови техничке помоћи су од велике важности за спровођење стратегије реформе Пореске управе Републике Србије. На почетку реформе, најзначајнију међународну помоћ Пореској управи пружали су Немачка (GTZ), Сједињене Америчке Државе (US Treasury, USAD/Bearing Point), Француска (Министарство иностраних послова/ADETEF) и Европска унија (Европска агенција за реконструкцију, AER).

Немачка помоћ је била усмерена ка увођењу пореза на додату вредност у смислу доношења закона и припрему администрације за имплементацију и спровођење овог пореског облика.

Америчка помоћ је била сконцентрисана на информациону технологију и развој овог система, побољшање комуникације и управљање људским ресурсима, развој техника контроле, помоћ при формирању Центра за велике пореске обвезнике и јединице за пореске кривичне истраге.

Успостављање Сектора за образовање, комуникацију и међународну сарадњу помагала је Француска уз помоћ Европске уније. Такође, сарадња између српске и француске пореске администрације резултирала је пруженом помоћи у вези са интеграцијом постојећих информатичких средстава и развоја сајтова за размену и обраду информација преко интернет домена. Ова донација је омогућила успостављању електронске комуникације између великих пореских обвезника и Центра за велике пореске обвезника/Пореске управе.

У области пореске политике и пореске администрације техничку помоћ Република Србија годинама у назад добија од стране ММФ, Сектора за фискална питања (FAD).¹²⁹ Такође прима значајну техничку помоћ од Европске уније и Немачке организацију за техничку сарадњу (GTZ). Неколико година уназад се и Државни секретаријат за економске послове Швајцарске (SECO) укључио у реформу пореске администрације у Републици Србији путем финансирања једне значајне компоненте програма техничке помоћи ММФ-а у пореској администрацији у југоисточној Европи. SECO финансира одређени број мисија техничке помоћи ММФ-а, Сектора за фискални систем (FAD) као и упућивање, како дугорочног регионалног саветника за

¹²⁹ Необјављени материјали ММФ-а: *Priorities and Strategies for Revenue Administration Reforms – Bodin, Highfield, i Crandall (avgust 2002); Revenue Administration – The Next Steps – Bodin, Barrand, Crandall, i Modi (decembar 2003); Opportunities for Improving Revenue Administration – Jensen, Holland, Fulford, Jenkins, i Brown (mart 2009); Tax Administration Consultation – Allan Jensen (novembar 2009); Strategies for Corporate Development – Allan Jensen, Justin Zake, Stan Shrobbree, Maureen Kidd (novembar 2010).*

пореску администрацију (са седиштем у Београду), тако и знатан број краткорочно присутних експерата како би се помогло у кључним питањима реформе.

Након мисије ММФ почетком 2001. године,¹³⁰ Република Србија је приступила доношењу пореских закона који су садржавали значајне пореске реформе. Оне су се односиле на порез на промет, акцизе, порез на доходак грађана и порез на добит предузећа. Тиме су створени услови за увођење система самоопорезивања код пореза на добит, пореза на приход и увођење пореза на додату вредност. Тадашња Републичка управа јавних прихода (РУЈП) је, као самостални орган који је за свој рад директно одговарао Народној скупштини и Влади, започела разговоре са Светском банком о пројекту модернизације пореске администрације.¹³¹ Додељен је стручњак из ММФ-а са задатком да олакша увођење реформи пореске администрације, са акцентом на оснивање ЦВПО.

Тенутно, Пореска управа Републике Србије и даље у знатној мери користи техничку помоћ донатора. Она обухвата: ММФ, Европску унију, Светску банку, немачко друштво за међународну сарадњу (GIZ). Континуирана подршка је од значаја за омогућавање реализације корпоративне стратегије Пореске управе.

Поред ИТ реформе, постоји значајна потреба за техничком помоћи када је реч о свим компонентама управљања фискалном дисциплином, посебно у погледу јачања пружања услуга пореским обвезницима, вршења пореске контроле и принудне наплате дугова.

Биће потребна и подршка за разраду програма намењених решавању проблема који се односе на „богате појединце“ и оф-шор пословање с обзиром да оба феномена стреме ка избегавању плаћања пореза и разним начинима пореске евазије.

¹³⁰Пореска управа (РУЈП): *Federal Republic of Yugoslavia: Agenda for Strengthening Tax Policy and Administration*, Sunley, Casanegra de Jantscher, Brondolo, Flanagan i Gravelle, Београд, мај 2001. год.

¹³¹Пореска управа (РУЈП): *Plan for Modernizing Tax Administration*, Casanegra de Jantscher, Brondolo, Вугрее i Malo, септембар 2001.

Експанзивни развој информационе технологије је довео до стварања интернет платформи преко којих се дешавају милиони промета услуга. Појавио се нови облик економије – колаборативна економија (или економија дељења, економија сарадње) и заједно са тим, проблеми опорезивања на овако модернизованом и, за досадашње схватање, виртуелном тржишту. Основни проблем за пореске администрације представља отежано прикупљање података о учесницима платформи, обима извршених трансакција, размена података са другим пореским администрацијама и, коначно, управљање прикупљеним подацима. Како за ово тржиште не постоје физичке границе, са проблемом опорезивања у колаборативној економији су се суочиле многе земље. Оне су међусобно сагласне о неопходности успостављања међунационалне базе података у коју би се сливали подаци до којих долазе националне пореске администрације а односе се на учеснике платформи и остварене промете. „Међутим, не треба занемарити чињеницу да ће се на пољу електронске трговине и колаборативне економије пореске администрације суочити са огромним количинама података, те је неопходно креирати одговарајуће критеријуме за анализу ризика и професионално и кадровски ојачати јединице за управљање ризиком“¹³².

Потребно је преиспитати могућност примене националних законодавстава и у овој области. Многе европске државе су то већ урадиле и на различите начине регулисале принципе опорезивања промета на измењеном тржишту. Неке су извршиле измене или допуне постојећих закона, а друге су донеле посебна упуства која се односе на поступање приликом опорезивања у области електронске трговине.

„Република Србија у овој области примењује постојеће пореско законодавство и нема посебна правила која се односе на пословне активности на колаборативној платформи“¹³³. У овој области техничку и донаторску помоћ Србија добија од Генералног директората пореских и царинских унија Европске комисије - DG TAXUD (The Taxation and Customs Union Directorate General). Директорат то чини преко

¹³²Ковачевић Љиљана, *Колаборативна економија и опорезивање*, Правни живот, број 11/2016, година LXV, Књига 585, Удружење правника Србије, Београд, 2016., стр.97.

¹³³*Ibid*, стр.95.

програма Фискалис у коме је именован стални представник наше пореске администрације.

Поред напред наведеног, још нису исцрпљене потребе за техничком помоћи у погледу ревидирања законских прописа, управљања људским ресурсима и успостављања система за управљање пословним резултатима како на нивоу управе, тако и на нивоу руководства, односно запослених.

3. ЦЕНТАР ЗА ВЕЛИКЕ ПОРЕСКЕ ОБВЕЗНИКЕ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

3.1.Разлози за оснивање

У годинама пре оснивања Центра, скоро да нису постојала привредна друштва која нису била у власништву државе. Приватни сектор је био, скоро искључиво, везан за предузетинике. Усмеравањем ка тржишно оријентисаној привреди, Република Србија је отворила пут ка европском тржишту. То је заинтересовало инвеститоре из развијених европских и других земаља за отварањем компанија на српском тржишту. Новонастале околности су захтевале промене у сфери пореске политике и пореске администрације. У том смислу, држава се определила да створи најповољније услове за страно инвестирање које ће оживети привредну активност и обезбедити већу запосленост локалног становништва, већи прилив страног капитала и, у вези са тим, већи новчани прилив јавних прихода у републички буџет. Овакво опредељење је било нужно, али не и довољно да привуче и задржи страни капитал. Иностране компаније су пословале у другачијем окружењу. Њихова структура је врло сложена. Неретко у свом саставу имају више десетина повезаних правних лица. Пословање обављају у разгранатој мрежи међународних тржишта, имају тимове адвоката и консултантских фирми које их саветују и помажу у примени прописа и испуњавању пореских обавеза.

У то време Пореска управа, ни кадровски ни технички, није била способна да одговори високим захтевима светских компанија. Нешто је хитно и суштински морало да се предузме.

Први разлог оснивања посебног организационог дела Пореске управе за контролу фискално најиздашнијих пореских обвезника представља рационално решење, с обзиром да највећи део прихода долази од релативно малог броја пореских обвезника, који не само што плаћају своје пореске обавезе, већ и порезе других обвезника (кроз систем плаћања пореза и доприноса по основу примања запослених). Примера ради, скоро у свим земљама мање од хиљаду великих привредних субјеката уплаћује преко половине свих јавних прихода. Стога је од битне важности да се пажљиво прати и подстиче пореска дисциплина ових пореских обвезника.

Међународна искуства указују на то да се контролисањем ограниченог броја пореских обвезника уз помоћ, исто тако, ограничених људских и материјалних ресурса, може контролисати велики део пореских прихода. У ту сврху, пореске управе успостављају специјализовано одељење (најчешће се зове Одељење, Центар, Канцеларија) за велике пореске обвезнике, а препознатљива међународна скраћеница је LTO (Large Taxpayer Office) или нешто ређе LTU (Large Taxpayer Unit). Кадрови ове јединице обично имају висок ниво знања и вештина и могу се мерити са најбољима из редова рачуновођа и пореских саветника.

Други разлог је тај што велики порески обвезници имају своје специфичности које их разликују од других пореских обвезника. Наиме, њихове пословне трансакције су комплексне, остварују велике промете роба и услуга, често су придружене страним компанијама (њихови су огранци или имају своје огранке у иностранству), запошљавају или екстерно ангажују високо професионалне стручњаке из разних области, способни су да користе облике избегавања пореза који су често на ивици законите евазије или их је тешко открити и доказати

(трансферно интеркомпанијско формирање цена, неадекватно приказана капитализација и сл.). Све то указује на неопходност успостављања таквог контролног система у коме ће радити адекватно обучени кадрови. И најбоље осмишљена и припремљена стратегија пореског органа, не може бити успешна без специјализованих, обучених, креативних и мотивисаних кадрова који су оспособљени за рад у овако комплексном окружењу. Повећање ефективности пореске администрације се постиже усмеравањем пажње на фискално најиздашније пореске обвезнике, који ће бити под константном контролом пореског органа уз пружање пуног сервиса у циљу повећања нивоа добровољног извршавања пореских обавеза.

Расподела ресурса унутар пореске администрације је врло важна за крајњи резултат. Иако се главни део прихода добија од добровољног извршавања пореских обавеза, контрола игра значајну улогу, с обзиром да представља стални ризик за пореске обвезнике који не извршавају своје обавезе, извршавају их у мањој мери или на било који начин супротан прописима. Задатак пореске контроле је да обезбеди поштовање пореских прописа од стране самог пореских обвезника и наложи отклањање утврђених неправилности (за разлику од ранијег периода у којем је имала иницијалну улогу у обрачунавању пореских обавеза).

Дугорочно посматрано, Центар треба да буде онај део Управе у коме ће се примењивати све новине које могу да помогну у развоју нових метода и начина повећавања нивоа професионализма и бржег развоја и модернизације целе пореске администрације.

3.2. Циљеви оснивања

Након спроведене анализе постојећег стања пореске администрације од стране техничке мисије ММФ-а, 2001. године, директор РУЈП се сагласио са

неопходношћу хитног побољшања организационе, професионалне и руководеће структуре пореске администрације. Том приликом су опредељени главни циљеви овакве посебне јединице:

- да се на једном месту и на нов начин администрирају фискално најиздашнији порески обвезници;
- да се овој категорији пореских обвезника створе најповољнији услови за измиривање пореских обавеза уз максималну ефикасност у прикупљању јавних прихода;
- брзо реаговање на уочене неправилности и неизвршавање пореских обавеза;
- успостављање и неговање приступа клијентски оријентисане администрације;
- унапређење система пореске контроле и
- повећање професионалних стандарда обрачуна пореза и вршења контроле.

Оцењено је и да би посебна јединица за контролу великих пореских обвезника била идеално место на коме се може разрадити и проверити организациона структура која одговара условима у Републици Србији.

За реализацију је било неопходно обезбедити:

- непосредну контролу од стране Министарства финансија ради откалањања несугласица и нејасноћа;
- одговарајућу инфраструктуру (компјутерска подршка и комуникациона инфраструктура);
- извршити набавку опреме и развој неопходног софтвера и мрежних елемената и

- установити тим који ће дати препоруке везане за примену пореских закона у складу са одговарајућим стандардима и створити правни основ за функционисање будућег организационог дела Пореске управе.

3.3. Законски основ за оснивање

Техничка мисија ММФ-а, која је посетила Републику Србију почетком 2001. године у оквиру пружања међународне помоћи у спровођењу амбициозне реформе пореске администрације, предложила је стратегију даљег развоја. Као њен веома важан сегмент био је оснивање Центра за велике пореске обвезнике. У том смислу, крајем исте године, решењем директора РУЈП именована су два тима: Пројектни тим, задужен за израду пројекта будућег Центра и Тим за имплементацију пројекта о коме ће бити више речи у делу који се односи на почетак рада Центра. Оба тима су била састављена од водећих порезника тог времена, док су њихови лидери, односно вође тимова изабрани из реда најбољих руководиоца. Прошли су специјализоване обуке и стекли способности и вештине које су пројектним задатком захтеване. Пројектни тим је био задужен за израду пројекта будућег Центра, на који би се начин додатно ојачала организациона структура пореске администрације и помогло у остваривању даљих реформи у Републици Србији. Пре свега, овај тим је био обавезан да преиспита неопходност доношења посебног закона за оснивање ЦВПО, затим да припреми план имплементације и коначно, оснује прву организациону јединицу оваквог типа у Републици Србији.

Пројектним тим је оценио да је неопходно да се посебним законом створи основ за оснивање ЦВПО и, у том смислу, сачинио предлог који је уврштен у нацрт пореског закона који је био у фази доношења. Међутим, како је због обимности разнородних активности везаних за спровођење реформе, дошло до извесног кашњења у спровођењу оперативног плана, Центар за велике пореске обвезнике Републике Србије је установљен као посебан организациони део у оквиру пореске

администрације актом о унутрашњој организацији и систематизацији радних места Републичке управе јавних прихода у последњем кварталу 2002. године.

Ступањем на снагу Закона о пореском поступку и пореској администрацији 01.01.2003. године, који је регулисао појам великог пореског обвезника, Центар за велике пореске обвезнике је добио законски основ за своју надлежност. Наиме, чланом 28. ставом 5. прописано је да „правна лица која су, према обиму својих пореских обавеза, сврстана у велике пореске обвезнике подносе пријаву за регистрацију организационој јединици Пореске управе коју одреди директор Пореске управе“¹³⁴. Тиме су новооснованом Центру дата законска овлашћења да, у оквиру Пореске управе, обавља послове администрирања оних правних лица чији је фискални потенцијал од посебног значаја за републички буџет. Следећим ставом истог члана, закон даје овлашћење министру надлежном за послове из надлежности Пореске управе, за одређивање критеријума за одабир обвезника, као и јавних прихода за које ће Центар бити надлежан.¹³⁵

У белешкама и материјалу Пореске управе везаним за оснивање ЦВПО остало је забележена изјава непознатог аутора: „Центар за велике пореске обвезнике створен је ни из чега“.¹³⁶ Истраживање је показало да ово мишљење није било без основа. Наиме, запослени и руководиоци тадашње пореске администрације су се суочили са инсистирањем ММФ и других иностраних консултаната и пружаоца техничке и друге помоћи са захтевом за формирањем ЦВПО из раније наведених разлога. У први мах мало ко је разумео о чему се заправо ради и зашто је то неопходно. Пореска управа је гломазан и инертан орган, веома отпоран на све врсте промена, а нарочито на оне које доносе потпуно нови начин рада и размишљања. Након прве фазе неприхватања и покушаја одлагања извршења ове препоруке, притиснути све интензивнијим подсећањем на рокове и неопходност деловања, формиран је, напред поменути Пројектни тим.

¹³⁴ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *op.cit.*, чл.28. ст.5.

¹³⁵ *Ibid*, чл. 28. ст. 6.

¹³⁶ Материјал Пореске управе

Након што је Пројектни тим успешно завршио прву фазу пројекта ЦВПО, директор РУЈП је формирао Тим за имплементацију са задатком да се припреме сви неопходни услови за почетак рада Центра. Тим је био састављен од једног члана пројектног тима, два члана из реда запослених у филијалама Пореске управе, четири члана из Централне ПУ и једног члана представника Привредне коморе. Првобитно формиран тим, директор РУЈП је ојачао са мањим бројем запослених који су ослобођени свих радних обавеза на радном месту на коме су распоређени, уз потпуно посвећивање пословима у оквиру Тима. Дакле, бирани су они који су у дотадашњем раду показали највиши степен професионализма, иновативности, одговорности и способности да раде у тиму.¹³⁷ Пред њима су били следећи задаци:

- стварање услова за почетак рада ЦВПО, укључујући: одабир кадрова, одабир првих пореских обвезника, пресељење у нове просторије и преузимање пореских досијеа/регистара пореских обвезника од до тада надлежних филијала;
- информисање и обука одабраних пореских обвезника;
- обука запослених;
- израда и финализација нових процедура неопходних за увођење самоопорезивања, контроле засноване на одабиру обвезника са највећим фактором ризика и ефикасно прикупљање пореза и
- додела пореских информационих бројева (ПИБ-ова) пореским обвезницима.

Анализирани подаци су показали да је Тим успешно извршио све додељене задатке. Одабрао је кадрове из редова запослених који су се дотадашњим радом и резултатима истицали. За њих су биле организоване посебно осмишљене обуке.

¹³⁷ЦВПО, *Билтен ЦВПО бр. 2*, Београд, 2007. год. стр. 1.

Затим је, на основу претходно утврђених критеријума извршен одабир 332 пореског обвезника. Ова група обвезника је прва добила пореске идентификационе бројеве (ПИБ-ове) у Републици.¹³⁸ Све своје обавезе по основу јавних прихода уплаћивала је на један рачун (јединствени рачун ЦВПО), који је у позиву на број давао комплетну информацију: ко је уплатио, чија је припадност уплаћених средстава, и шта тј. који јавни приход је плаћен. Уведена је и словна ознака која је даље опредељивала по ком основу је уплата извршена (плаћање по помени, по решењу, по одобреном репрограму...). Овим је омогућено ажурно и тачно, аутоматско књижење на одговарајућем пореском рачуну и елиминисана могућност постојања нераскњижених уплата. Такође је и извештавање подигнуто на виши ниво тачности и ажурности. Још једна карактеристика је везана за пореско књиговодство које се водило само у ЦВПО: Сектор за информациону технологију и развој ПУ је самостално изградио програм за књижење свих пореских књиговодствених промена по свим облицима јавних прихода (ДИС ЦВПО), за разлику од више различитих програма књижења које су филијале биле приморане да користе.

Центар је основан као пилот пројекат и у првој фази је био локалног обухвата чија се надлежност простирала на фискално најиздашније обвезнике са седиштем на територији једне од десет централних београдских општина.¹³⁹ У другој фази надлежност је проширена на све велике пореске обвезнике са седиштем на целој територији Републике Србије.

Од самог почетка рада Центар је развијао клијентско-функционални приступ пореским обвезницима, те је у циљу ефикасније комуникације и развијања квалитетнијих односа развио и алтернативни вид комуникације са пореским обвезницима, који је подразумевао да се поред традиционалних видова (шалтер,

¹³⁸ На конференцији приређеној у част оснивања и почетка рада ЦВПО-а, у Сава Центру 01.10.2002. год., свим обвезницима Центра уручене су потврде о ПИБ-у

¹³⁹ Стари град, Савски венац, Палилула, Врачар, Звездара, Земун, Чукарица, Раковица, Нови Београд и Вождовац

пошта) уводи могућност комуникације применом интернет технологије. Развијени су следећи сервиси:

Сервис за ауторизацију корисника – овај сервис је успостављен само за обвезнике ЦВПО. Ауторизација корисника се вршила приликом успостављања везе са сервером тако што је захтевала уношење корисничког имена и лозинке, да би касније овакав начин замењен електронским сертификатом.

Сервис за пријем и обраду пореских пријава – све податке у пријави попуњава порески обвезник и електронски шаље Пореској управи. Постоје два начина попуњавања: директно на порталу ПУ или као прилог у одговарајућем формату (применом XML стандарда). Након пријема пријаве, овај сервис аутоматски проверава њену формалну и математичку исправност. У случају недостатка сигнализира кориснику и упућује га да отклони неправилност. У случају да то не учини такве пријаве се одбијају као неисправне или непотпуне. Исправне и попутне пријаве аутоматски добијају број предмета (бар код) и књиже се у пореском рачуноводству уз истовремено слање потврде кориснику.

Сервис за увид у стање пореског рачуна – корисник може у било које време приступити порталу и проверити стање на свом пореском рачуну, извршити провере књижења пријава и извршених уплата.

Средином 2004. године, Пореска управа је у оквиру пројекта „Електронска комуникација – PUOnline“ започела са имплементацијом подпројекта „Електронско подношење пореске пријаве“ који је омогућавао великим пореским обвезницима приступ сервисима који пружају услуге *online*. Тако су обвезници овог Центра први у Републици Србији добили могућност увида у упит стање на свом пореском рачуну као и могућност да своје пријаве шаљу електронским путем. Ту могућност је користио велики број обвезника (сви су користили сервис за увид у стање пореског рачуна, док је преко 80% обвезника достављало пријаве електронским

путем). Изменама Закона о пореском поступку и пореској администрацији, 1. марта 2008. године уведена је обавеза да велики порески обвезници подносе пореске пријаве искључиво електронским путем.

На основу изнетог, можемо закључити да је коришћењем ових сервиса знатно смањена потреба личног контакта обвезника са ПУ, тиме и трошкови доласка, допуњавања документације, слања и сл. С друге стране то је довело до велике уштеде времена запосленима у ПУ на уносу образаца и исправљању грешака, односно манипулисању документацијом, тако да је то време могло квалитетно да се утроши за вршење суштинских контрола испуњавања пореских обавеза.

Ово искуство Центра за велике пореске обвезнике је коришћено за даљи развој електронских сервиса у остатку Пореске управе.

3.4.Одабир обвезника

Одабир првих обвезника у надлежности тек основаног ЦВПО је извршен на основу критеријума садржаних у наредби директора РУЈП.¹⁴⁰ Према њима, порески обвезници су сврстани у ЦВПО:

- 1) *према врсти делатности*: све банке и друге финансијске организације, осигуравајуће куће, организатори игара на срећу, увозници, прерађивачи и прометници нафте и нафтних деривата, велика правна лица произвођачи напитака на које се плаћа акциза, јавна предузећа чији је оснивач Влада Републике Србије.
- 2) *према фискалном капацитету*: предузећа која су, у пословној години, остварила спољнотрговинску размену већу од три милиона долара и она која су платила више од дванаест милиона динара одређених јавних прихода.

¹⁴⁰Пореска управа (РУЈП): *Критеријуми за одређивање пореских обвезника који су у надлежности ЦВПО-Београд*, Београд, 2002.

Статус ВПО се губио: покретањем поступка стечаја или ликвидације, даном брисања из регистра услед статусних промена или уколико две узастопне године не испуњава услове по основу критеријума фискалног капацитета.

Како је раније наведено, ступањем на снагу ЗПППА, који је регулисао појам великог пореског обвезника, ЦВПО је добио законски основ за своју надлежност. На тај начин, као и на основу резултата једногодишњег рада Центра, потврђена је потреба и економска оправданост да Центар са локалног прерасте на национални ниво и обухвати фискално најиздашније обвезнике на целој територији Републике.

Како је РУЈП, сада Пореска управа, постала орган у саставу Министарства финансија, а Закон дао овлашћење министру надлежном за послове финансија, исти је донео Правилник о критеријумима за одређивање великих пореских обвезника.¹⁴¹ По овом Правилнику два су критеријума који се кумулативно морају испунити:

- 1) *фискални капацитет* - годишња уплата јавних прихода у износу већем од 50.000.000 динара и
- 2) *техничка опремљеност* - поседовање рачунарске опреме за електронску комуникацију.

Предвиђен је и изузетак којим је омогућено да и повезана правна лица могу стећи статус ВПО независно од испуњености критеријума, ако се у поступку контроле утврди да је неопходно да буду администрирани од стране истог организационог дела ПУ (због знатног обима међусобних трансакција/промета, преноса права на непокретној и покретној имовини, постојања трансферних цена и сл.).

¹⁴¹ Правилник о критеријумима за одређивање великих пореских обвезника („Сл. гласник РС“, бр. 123/2003).

ЦВПО је до октобра 2004. године администрирао све јавне приходе код обвезника за које је надлежан. Иновираним Правилником¹⁴² локални јавни приходи престају да буду у надлежности ЦВПО-а.

Након техничке мисије ММФ-а, у новембру 2009. године, дате су препоруке за измену критеријума за одабир обвезника у смислу да се као примарни критеријум одреди укупан годишњи промет. Ово из разлога што је велики део промета остајао ван контроле од стране ЦВПО. Извршене су детаљне анализе и, након оцене да су препоруке основане, 2010. године, донет је нови Правилник. Од тада се одабир великих пореских обвезника врши на основу два критеријума:

- 1) *промет* – подразумева укупан промет добара и услуга остварен по основу обављања делатности пореског обвезника у пословној години која претходи години у којој Пореска управа врши идентификацију и одређује статус великих пореских обвезника, у износу већем од 1.000.000.000 динара и
- 2) *ликвидност* - подразумева да је порески обвезник ликвиданако у пословној години која претходи години у којој Пореска управа врши идентификацију и одређује статус великих пореских обвезника, нису наступили стечајни разлози за отварање стечајног поступка прописани законом којим се уређује стечај над правним лицима, односно законом којим се уређују стечај и ликвидација банака и друштава за осигурање.¹⁴³

И у овом Правилнику је задржана могућност Пореске управе да „одреди статус великог пореског обвезника и правном лицу које се, у складу са законом којим се уређује порез на добит правних лица, сматра лицем повезаним са великим пореским обвезником ако се његов укупан промет или његов претежни део

¹⁴² Правилник о критеријумима за одређивање великих пореских обвезника и врстама пореза за које Центар за велике пореске обвезнике извршава послове из надлежности Пореске управе, („Сл. гласник РС“, бр. 102/2004).

¹⁴³ Правилник бр. 43/10, *op.cit.*, чл. 3 - 5.

остварује по основу трансакција са тим великим пореским обвезником, независно од испуњености услова у погледу промета и обима пореских обавеза¹⁴⁴.

3.5. Надлежност

Центар је, као што је наведено, на почетку рада био надлежан за администраирање свих јавних прихода код великих пореских обвезника са територије десет београдских општина. Две године касније, његова надлежност се шири на све велике пореске обвезнике са седиштем на територији целе Републике, али и сужава на оне јавне приходе чија је већинска или искључива припадност републичког буџета.

Од тада, „код пореских обвезника којима је одређен статус великих пореских обвезника, ЦВПО врши утврђивање, наплату и контролу за све врсте јавних прихода који, према закону којим се уређује буџетски систем, у целости или у делу утврђеним законом припадају буџету Републике Србије, осим пореза на употребу, држање и ношење добара, административних, судских и других такси, као и за све доприносе за обавезно социјално осигурање које су дужни да обрачунавају и плаћају у складу са законом¹⁴⁵. Сходно томе, Центар је надлежан да код великих пореских обвезника, обавља администраирање следећих врста јавних прихода:

- порез на добит правних лица
- порез на додату вредност
- акцизе
- порезе и доприносе на зараде и остале порезе по одбитку и
- порез на премије неживотног осигурања

¹⁴⁴*Ibid.* чл. 3. ст.2.

¹⁴⁵*Ibid.* чл. 6.

Од почетка рада до данас, просечан број пореских обвезника за које је надлежан је 408 и они чине 0,3 % од укупног броја активних правних лица.

Овако мали број пореских обвезника учествује у укупној наплати јавних прихода Републике Србије чак 43%.¹⁴⁶ Овај податак смо илустровали у Слици бр. 3:

Слика бр. 3: Број обвезника ЦВПО и њихово учешће у укупној наплати буџета Републике Србије



Извор: Аутор дисертације

У прилог оправданости и успешности постојања и рада овог Центра говори и податак, да су први обвезници који су стекли статус великих пореских обвезника (њих 332) у 2004. години, као последњој години пре почетка рада Центра, учествовали у укупној републичкој наплати тек са 17,3%.¹⁴⁷

3.6. Специфичности пореског поступка у вези са великим пореским обвезницима

¹⁴⁶ Подаци Пореске управе

¹⁴⁷ Податак Републичке управе јавних прихода

Оно по чему се ЦВПО, разликује у односу на друге организационе делове Пореске управе је:

- Велики порески обвезници су од оснивања Центра све своје пореске обавезе уплаћивали на *јединствени уплатни рачун* јавних прихода Центра за велике пореске обвезнике (840-1557845-53). Посебан уплатни рачун за све јавне приходе је привилегија коју имају само обвезници овог Центра. Разликује се по структури позива на број: 97 КК-ШО-ПИБ-КОНТО. У овој структури 97 означава модел плаћања, КК означава контролни број који се састоји од две цифре које се добијају по једноставној формули за израчунавање, ШО је троцифрени број који представља шифру општине плаћања, ПИБ је порески идентификациони број онога који или за кога се плаћа и КОНТО је одговарајући рачун за уплату одређене врсте пореза и састоји се од пет последњих цифара уплатног рачуна. По овом последњем делу позива на број се разликује од осталих буџетских рачуна. Наиме, на овај начин се тачно зна ко или за кога се уплаћује, којој општини припада одређени приход и шта се тачно уплаћује. На тај начин не може да дође до ситуације да се уплата не раскњижи и да као таква стоји у нераспоређеном депозиту. Аутоматско је књижење и распоређивање уплата;
- *Све пријаве* се достављају овом Центру на прописаним обрасцима у законом утврђеним роковима, *јединствено за целокупно правно лице*;
- Постојање *посебног одељења за пружање правне помоћи и сервиса пореским обвезницима* који је оквиру Пореске управе једина организациона јединица која је апсолутно окренута пореском обвезнику ради пружања свих потребних информација и објашњења у циљу лакшег извршавања његових пореских обавеза. Ова функција се врши путем непосредног контакта са пореским обвезником у пословним просторијама ПУ, телефонским разговором, израдом и достављањем бесплатног месечног

гласила у коме се обрађују актуелне теме и дају одговори на најчешће постављена питања, достављањем брошура, појашњења, информација;

- *Електронска комуникација* са пореским обвезницима;
- Представља пример *клијентски оријентисане администрације* (сваки велики порески обвезник има „свог“ инспектора канцеларисјке контроле који му је увек доступан);
- *Посебно одељење за анализу ризика*, планирање, одабир случаја за контролу и међународну сарадњу;
- Примена нових техника *електронске контроле*.

Можемо закључити да ЦВПО настоји да у потпуности афирмише добровољно извршавање пореских обавеза, изгради висок степен међусобног поверења и поштовања, буде професионалан, отворен и приступачан у свом раду, да обвезницима, давањем поузданих информација и обавештења, испуњавање пореских обавеза учини што лакшим, уз само неопходне трошкове, а да према оним пореским обвезницима који настоје да избегну своје обавезе, примењује прописане санкције.

3.7.Организација пореске контроле великих пореских обвезника

Пореска управа преставља једну од кључних институција неопходних за ефикасно функционисање целокупног државног апарата. Њено ефикасно пословање у доброј мери опредељује квалитет функционисања свих корисника буџетских средстава. Стварање модерног, ефикасног и економичног система пореске администрације које је усмерено на повећање наплате јавних прихода кроз унапређење ефикасности основних пословних процеса, подизање квалитета услуга и смањење трошкова испуњавања пореских обавеза, захтева одговарајућу организацију пореске администрације. Неопходно је успостављање модерне инфраструктуре и радног окружења унутар организације и унапређење основних и помоћних

функција, као што су: електронски сервиси и развој услуга пореским обвезницима, унапређење система управљања ризиком, функције контроле, наплате, порескоправних послова и рада пореске полиције.

Организација рада и процеса би требало да буде таква да може да обезбеди да се ограничени ресурси са којима располаже, уз развијени систем за управљање ризиком, усмере на обвезнике који су најсклонији непоштовању пореских прописа. Уз то, потребно је створити простор за лакше и праведније услове пословања пореских обвезника и бољу комуникацију обвезника са пореским органом. Добра комуникација и правовремено информисање обвезника о њиховим правима, обавезама и законским новинама су неопходне активности којима се повећава степен добровољног измиривања пореских обвеза. Они порески обвезници који и поред тога, своје пореске обавезе не измирују добровољним путем, подлежу свеобухватним и детаљним контролама као и наплати утврђеног пореза принудним путем.

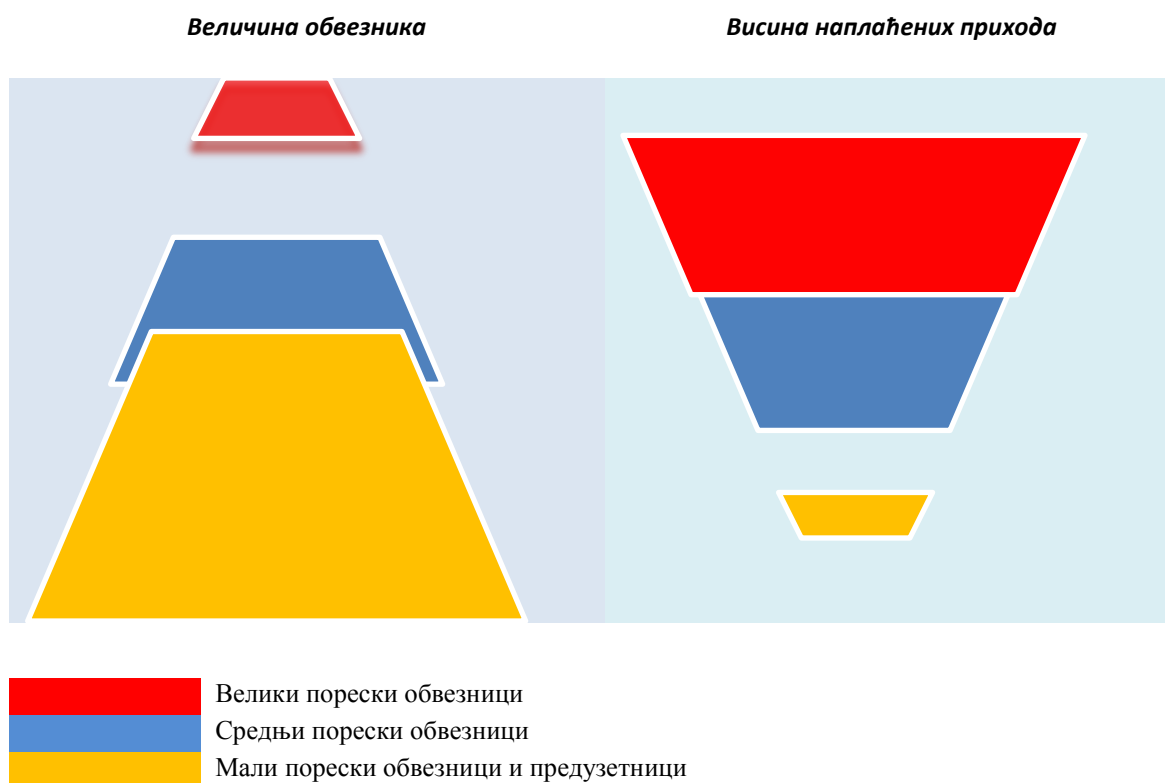
Почетак реформе државне управе и, у оквиру ње, модернизације пореске администрације Републике Србије, обележен је стратешким опредељењем за стварање услова за постепени прелазак са организације која делује преваходно принудним путем, на клијентски организовану администрацију. Као основни принципи будуће организације опредељени су: поспешивање добровољног извршавања пореских обавеза (поштовање пореских прописа) и управљање ризиком.

Поступајући у духу ових принципа, Пореска управа је одлучила да изврши снажан продор ка пореским обвезницима на терену пружања услуга тј. сервиса пореским обвезницима, уведе самоопорезивање и ПДВ у свој порески систем, успостави и константно јача функцију управљања ризиком. Донета је одлука да организација пореске администрације треба да буде усмерена на јачање компетентности, ефикасности и укупног професионалног и моралног интегритета институције. За

реализацију ових циљева било је потребно успоставити такву организацију која омогућава алоцирање ресурса на подручје највећег ризика.

У опсежним анализама које су спроведене, уз коришћење најбољих искустава међународних пореских администрација, закључено је да би полазни критеријум за дизајнирање пореске администрације требало да буде величина пореског обвезника. Ово из разлога што мали број пореских обвезника сваке земље, доноси највећи део прихода, односно, њихов број је директно супротан износу плаћених пореских обавеза.

Слика бр. 4: Учешће у наплати јавних прихода пореских обвезника по њиховој величини



Извор: Аутор дисертације

Дакле, стабилност републичког буџета, у највећој мери, зависи од веома малог броја пореских обвезника. Ова чињеница потврђује оправданост успостављања

посебног третмана великих пореских обвезника. То никако не значи да ће се њима опраштати дуговања, толерисати неправилности, већ само да онима који више доприносе буџету, треба обезбедити квалитетан сервис, клијентски однос, контролу од стране добро обучених и специјализованих инспектора. Као што је већ наведено, ово су неки од одлучујућих разлога за формирање посебног организационог дела (ЦВПО) надлежног за фискално најиздашније пореске обвезнике, са намером да се његова добра искуства пренесу и на остале делове ПУ.

Организација ЦВПО је осмишљена у складу са визијом ПУ која се изражава у стремљењу ка постајању стабилне институције са модерном организационом структуром која уз минимум ангажованих ресурса и што мање трошкова за пореске обвезнике и пореску администрацију, обезбеђује највиши ниво поштовања пореских прописа.

Оно по чему се организација овог Центра разликује од организације осталих делова ПУ је: постојање посебног одељења за комуникацију, сервис пореских обвезника и правну помоћ, одељења за управљање ризицима, успостављеним стандардима и перформансама за мерење учинка, специјализацији инспектора за контролу зависно од делатности које порески обвезници обављају, вршење е-контрола.

4. ЕФИКАСНОСТ КОНТРОЛЕ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ КОД ВЕЛИКИХ ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА

У многим развијеним индустријским земљама, у којима је изграђен добар систем контроле свих пореских обвезника, али и у земљама у развоју, постоји специјализовани систем контроле великих пореских обвезника од којих се добија највећи део прихода. Неке земље су увеле само систем контроле великих пореских обвезника, друге само наплате, треће и контроле и наплате, док су неке увеле

систем комплетног администрирања великих пореских обвезника у за то специјализованој јединици, као што је случај у Републици Србији. Све земље које су у свој систем увеле специјализоване контроле ових обвезника сматрају да им је неопходна брза, ефикасна, веома стручна контрола над пореским обвезницима који дају највећи део прихода.

Систем контроле великих пореских обвезника може у значајној мери да побољша ефикасност пореске администрације. Осим тога, увођење нових система и процедура контроле великих пореских обвезника је први корак у веома сложенем процесу модернизације пореског система. На основу искуства многих земаља може се рећи да се главни проблем састоји у одрживости реформи које се уводе кроз посебну организациону јединицу за контролу великих пореских обвезника. У многим земљама ова контрола је уведена као пилот пројекат како би се омогућило пореској администрацији да испроба нове методе и технологије. Успешна имплементација овог експеримента показала је да су могуће, а и пожељне, промене система и процедура и да се слични системи могу применити и на остале пореске обвезнике.

4.1.Оправданост успостављања специјализованог система контроле великих пореских обвезника

Да ли је неопходан специјализован систем контроле великих пореских обвезника? Сматрамо да је одговор потврдан, и то из много разлога.

Као прво, због тога што у свим земљама, највећи део прихода даје релативно мали број пореских обвезника, који не само што плаћају своје порезе, већ плаћају и порезе других пореских обвезника кроз систем пореза и доприноса. Како веома мали број пореских обвезника великим делом учествује у укупној наплати јавних прихода, контролом ограниченог броја обвезника, уз исто тако ограничене људске и материјалне ресурсе, може се контролисати највећи део пореских прихода.

Друго, кашњења у откривању непријављених обавеза великих обвезника могу да имају веома тешке последице по пореске приходе и могу знатно да отежају наплату дуговања. Искуство показује да, уколико дуговања великих обвезника нису откривена две или три године, онда их је практично немогуће наплатити. Ако би се и успело са наплатом то би, готово засигурно, довело до слабљења економске снаге пореског обвезника што би допринело отпуштању запослених, кашњењу са плаћањем уговорених обавеза, текућих пореских обавеза и, највероватније, до отварања стечајног поступка. Дакле, у оваквим ситуацијама нити ће се пореска администрација наплатити, нити ће обвезник више обављати пословну активност. Не заборавимо да је до непријављивања пореске обавезе можда дошло и због одређених правних нејасноћа, а не само из намере пореског обвезника да избегне плаћање пореза.

Трећи разлог се састоји у томе да су велики порески обвезници другачији од осталих и да их због тога треба другачије третирати. Њихове трансакције су углавном повезане са међународним тржиштима, врло су комплексне, имају велике промете, понекад су огранци страних предузећа или имају своје огранке у иностранству, запошљавају велики број људи, послују са повезаним лицима, ангажују велике консултантске и ревизорске фирме и тимове најпознатијих адвоката. Понекад прибегавају разним облицима избегавања пореза које је веома тешко открити. Због свега тога је неопходно увести специјалан систем контроле, у коме ће контролу вршити високопрофесионални кадрови.

Четврти разлог је да је овај систем први корак у свеобухватној реформи пореске администрације земаља у развоју. Он води ка већој јасности пореских и правних процедура, које је затим лакше применити и на остале обвезнике. Увођење новог система који обухвата све обвезнике захтева велики напор од стране администрације, али ако се, у прво време, систем ограничи само на највеће обвезнике, онда се значајно повећавају шансе за успех реформи. Операционе

промене је лакше применити на мањи број обвезника, нарочито када се има у виду недостатак ресурса и обученог кадра.

Пети разлог се састоји у томе да се системом контроле великих обвезника може краткорочно и средњорочно поправити учинак наплате. Самим увођењем овог система може доћи до промене у понашању пореских обвезника.

4.2. Успостављање тачног и ажурног пореског књиговодства

Основни захтев се састоји у томе да све промене у пореском књиговодству буду тачно и ажурно евидентирани. Као што је већ наведено, неизвршавање обавезе се мора открити чим се догоди. У супротном, могућност наплате је све мања јер се обавезе нагомилавају и додатно увећавају каматом. Подаци такође морају бити поуздани, како би се на основу њих предузеле адекватне активности.

Искуство других земаља у развоју које су раније започеле реформе говори да: „Једини начин да се обезбеди поузданост информација је да се користи специјални систем контроле извршавања обавеза везаних за подношење пријава и плаћања од стране великих обвезника“¹⁴⁸. Како у Пореској управи није постојао свеобухватни и јединствени информатички порески систем, то је такав имплементиран у Центру за велике пореске обвезнике. Он је обезбедио потпуно тачне, ажурне податке и омогућио електронски пријем пријава и аутоматско књижење задужења и извршених плаћања. Веома је важно то што је обезбеђена могућност великим обвезницима да електронски приступају свом пореском рачуну и на тај начин имају комплетан увид у књиговодствено стање. На тај начин су и обвезници могли правовремено да открију како своје грешке, тако и евентуалне грешке пореског органа и не дозволе наступање штетних последица.

¹⁴⁸ Министарство финансија: *Administration of Large Taxpayers*, MF Paper prepared by Paulo dos Santos, October 1994.

Подстакнута веома добрим резултатима у функционисању јединственог ЦВПО рачуна, програма ДИС ЦВПО и погодностима које је он омогућио како администрацији тако и обвезницима, Пореска управа је донела одлуку да такав систем обезбеди и свим осталим обвезницима у Републици Србији. Дуго је развијан програм чија је претеча био ДИС ЦВПО, о коме је било речи код специфичности Центра. То је резултирало тиме да је за већину пореских облика за остале пореске обвезнике омогућено електронско слање пореских пријава на систему Портал Пореске управе, као и Консолидованом упиту стања који има све карактеристике које има ДИС ЦВПО. Још увек није омогућен електронски увид у књиговодствено стање на пореском рачуну на чему се марљиво ради.

Ово је још један пример где је, захваљујући развоју ЦВПО допринето унапређењу рада целе пореске администрације.

4.3. Контрола испуњавања обавеза по основу пореза на додату вредност код великих пореских обвезника

Информациона технологија, пословање на електронским тржиштима као и појачане прекограничне трансакције, убрзано су мењале понашања привредних субјеката, а тиме и пореских обвезника. Ове промене су претиле да угрозе или су у одређеној мери угрозиле прилив пореских прихода чак и у развијеним привредама. Традиционални порески системи и начини опорезивања су се нашли пред великим изазовима. Била је потребна хитна и адекватна реакција пореских власти, нарочито зато што је поверење јавности пољуљано. На многим јавним дискусијама фокус је био на понашању великих, а поготово мултинационалних компанија у смислу поштовања пореских прописа и испуњавању пореских обавеза. Показало се да су ставови јавности према добровољном извршавању пореских обавеза и ефикасности пореског система у тесној вези са перцепцијама великих привредних субјеката. То практично значи да су порески обвезници мање расположени да плаћају порезе ако сматрају да велики привредни субјекти и богати појединци то

не чине. Сматрају да су они ти који сnose терет опорезивања и то из разлога што је пореска администрација нестручна и недовољно обучена да открије пореске малверзације великих, да велики то знају и користећи такве околности, задржавају порез којим додатно увећавају своју имовину. У таквим околностима, поверење у пореску администрацију слаби, а порески морал опада уз коментаре: „ако велики привредници не плаћају порез, зашто бих ја.“

Нужност успостављања и јачања поверења пореских обвезника је захтевала деловање на многим пољима. Превасходни задатак пореске администрације је да увери јавност да већина пореских обвезника добровољно и у целости испуњава своје пореске обавезе и да ефикасно открива оне који то не чине. То је могуће само кроз већу отвореност одн. транспарентност рада пореске администрације. Добро обављене појединачне контроле без обавештавања јавности о њима, не доприносе промени свести и понашања у смислу већег степена добровољног извршавања пореских обавеза. Поред транспарентности, потребно је кроз пружање широког опсега пружених услуга пореским обвезницима побољшати њихова искуства која су кључ успеха у развијању поверења у порески систем.

За успостављање поверења потребно је да пореска администрација направи први корак и да дозволи да се „поверење храни поверењем“. Поверење је „двосмерна улица,¹⁴⁹ те се као предуслов поставља да пореске власти верују пореским обвезницима да су на време и у одговарајућем износу, кроз пореске пријаве, пријавили пореску обавезу. С друге стране указано поверење порески обвезници морају оправдати својим интегритетом. Пореска управа верује пореском обвезнику да је тачно пријавио порез и ако се контролом то и потврди, поверење је непољуљано, али ако се докаже супротно, порески обвезник ће поред казне, морати поново да задобије поверење пореских власти у будућем понашању. Овакав

¹⁴⁹Brian Diep, Fiona Moore, *Justified trust in your tax affairs*, <https://tcpblog.ey.com/2016/07/25/blog-post-title-3/>, (12.12.2016.).

приступ је прихваћен и у Републици Србији увођењем смоопорезивања у порески систем.

Контрола свих пореских облика, тиме и пореза на додату вредност, код великих пореских обвезника од стране Центра за велике пореске обвезнике има своје специфичности које је у многоме разликују од контроле осталих пореских обвезника. Наравно, прописи су исти за све обвезнике, без обзира на њихову величину. Сви они имају иста законом прокламована права и прописане обавезе у вези са испуњавањем својих пореских обавеза. Међутим, како смо већ раније нагласили, њихов фискални значај није исти. Избегавање плаћања пореза или плаћање у мањим износима због законских нејасноћа или непознавања процедура је много „скупље“ за буџет, ако то чине велики порески обвезници. С једне стране, њихови промети су значајно већи, па тиме и пореске обавезе, а са друге стране, њихово незадовољство третманом у пореској управи лако може довести до премештања делатности ван наше земље па и на тај начин остајемо без значајних пореских прихода.

Из ових разлога, али и разлога јачања поверења према свим пореским обвезницима, контрола великих пореских обвезника и једног од најиздашнијег пореског облика у Републици Србији, ПДВ-а, се разликује од контроле ПДВ-а код осталих пореских обвезника.

Код контрола ПДВ-а код великих пореских обвезника пажња није усмерена на вршење сталних и многобројних контрола, нити на виске износе непријављених обавеза, већ на поспешивање добровољног пријављивања и плаћања дугованог пореза. Није циљ застрашивање, него саветовање, размена мишљења, решавање проблема, отклањање нејасноћа у примени прописа, потстрекивање на уредно и тачно пријављивање обавеза, али и информисање осталих обвезника да су контролом откривени начини вршења пореских превара као и шеме избегавања

плаћања пореза и остављање разумног времена како би исправили евентуалне грешке у пореском књиговодству и добровољно платили новоутврђену разлику.

ЦВПО је од почетка рада заузео посебан став о томе шта све спада у контролу испуњења пореских обавеза. Неспорно је да је поступак пореске контроле прописан законом, али он говори о самом поступку вршења пореске контроле, која претпоставља доношење одговарајућег акта којим се нешто констатује или налаже одговарајуће чињење. Ова контрола се увек догађа пошто се порескоправна систација већ догодила.

Контролисање испуњења пореских обавеза је много шири појам. Став ЦВПО и истовремено, његов начин рада одн. поступања се састоји у томе да се предузима широк спектар активности у циљу олакшавања пореским обвезницима да благовремено и тачно испуњавају пореске обавезе. На тај начин се промовише и подстиче добровољно испуњавање пореских обавеза. Овакав приступ се показао као ефикаснији и економичнији за обе стране.

4.3.1. Добровољно поштовање пореских прописа

Осигурати наплату пореских прихода на правичан и ефикасан начин подстицањем добровољног поштовања пореских прописа и реаговањем на случајеве непоштовања пореских прописа је крајњи циљ сваке пореске администрације. Адекватно реаговање на случајеве непоштовања прописа подразумева идентификовање случајева непоштовања прописа и ефикасно супростављање истима.

Примарна одговорност Пореске управе Републике Србије је наплата прихода по основу седам основних пореских облика. Повраћај ПДВ-а и сива економија су значајни додатни ризици који могу да доведу до смањења наплате. Ризици по поштовање прописа са којима се пореска администрација суочава утичу на једну

или више пореских облика, било тако што смањују добровољно поштовање прописа или тако што олакшавају непоштовање истих. Уколико се смањи стопа добровољног поштовања прописа, повећава се, генерално, порески јаз и обратно уколико се стопа добровољног поштовања прописа повећа, порески јаз се смањује. До непоштовања пореских прописа долази када порески обвезник не испуњава прописане пореске обавезе намерно или несвесно. У случају да је утврђено непоштовање прописа, треба да настојимо да применимо одговарајућу комбинацију репресивних мера и услуга за пореске обвезнике и да на тај начин реагујемо са циљом да утичемо на смањење пореског јаза.

ЦВПО је први организациони део Пореске управе Републике Србије који се определио да свој рад усмери на успостављање и јачање добровољног извршавања пореских обавеза од стране великих пореских обвезника. Пореска управа, је и овога пута, захваљујући резултатима које је Центар постигао активно приступила успостављању оваквог приступа и према осталим пореским обвезницима. У Пореској управи Републике Србије, у примени је Модел управљања ризиком по поштовање пореских прописа (CRM- Compliance Risk Management).¹⁵⁰ Показало се да примена овог приступа од стране савремених пореских управа временом доводи до одрживог повећања пореских прихода на основу веће стопе добровољног поштовања прописа од стране пореских обвезника. Он подразумева: идентификацију ризика, процену ризика и одређивање приоритета, анализирање понашања везано за поштовање прописа, одређивање стратегије за третирање проблема, планирање и спровођење стратегије. Ради реализације ових активности доноси се годишњи план поштовања прописа. Током године прати се учинак у односу на донети план и доноси извештај о испуњењу плана.

¹⁵⁰OECD Guidance Note, *Compliance Risk Management: "Managing and Improving Tax Compliance,"* Centre for Tax Policy and Administration, s.l., 2004. год.

Постоје шест основних фактора који утичу на поштовање прописа, који директно или индиректно утичу на стопу добровољног поштовања прописа и предатављају инструменте за реаговање.¹⁵¹

1. Кадровски капацитети, остварени резултати и организациона структура,
2. Пореска политика, законски прописи и процедуре,
3. Технологија и пословни процеси,
4. Услуге за повећање стопе поштовања пореских прописа,
5. Анализа података и управљање ризиком по поштовање пореских прописа и
6. Репресивне мере за осигурање поштовања прописа.

Прва три фактора се односе на способност и капацитет пореске администрације за подстицање добровољног поштовања пореских прописа и раговање у случајевима непоштовања. Тежиште је на: одговарајућој кадровској попуњености високо стручним и мотивисаним инспекторима, компетентним руководиоцима, одговарајућој организационој структури, максимизирању ефективне примене технологије и ефикасности пословних процеса, спровођењу и предлагању измена пореске политике, законске регулативе и процедура у циљу остварења високе стопе добровољног поштовања пореских прописа и предузимања адекватне интервенције у случају непоштовања.

Центар за велике пореске обвезнике је успоставио мере које захтевају прва три фактора, о чему је детаљно писано у претходном делу дисертације, нарочито у делу који се односи на специфичности Центра и његову организацију. Могло би се рећи да прва три фактора представљају стварање предуслова за последња три фактора који се односе на успостављање мера и спровођење конкретних активности у циљу промовисања и унапређења модела поштовања прописа и управљања контролом великих пореских обвезника.

¹⁵¹ Министарство финансија: ММФ - Едукативни материјал, Београд, 2001. год.

Наредна три фактора подразумевају директне мере и они су кључуни аспекти плана поштовања прописа. У даљем тексту дисертације ћемо детаљно анализирати поступање ЦВПО у примени директних мера за повећање степена поштовања прописа кроз које се најбоље описује начин управљања контролом пореза на додату вредност, али и осталих пореских облика код великих пореских обвезника.

4.3.1.1. Пружање услуга великим пореским обвезницима

Да би се успешно промовисало добровољно поштовање прописа, неопходно је да пореска администрација усвоји сервисно оријентисан став према пореским обвезницима, којим се осигурава да порески обвезници имају информације и подршку која им је потребна да испуњавају своје обавезе и остваре права у складу са законом.

Подршка се пружа у најмање четири димензије:

1. Обезбеђивањем свих релеванти информација које су потребне за уредно измиривање пореских обавеза,
2. Обезбеђивањем података о тренутним законским и подзаконским актима из области опорезивања,
3. Олакшавањем приступа добијања информација и
4. Брзом реакцијом пореске администрације на захтеве пореских обвезника за давањем информација.

Центар континуирано унапређује услуге које пружа великим пореским обвезницима са циљем да минимизира препреке са којима се суочавају обвезници који добровољно желе да поштују пореске прописе. У том смислу, велики труд је учињен како би се поједноставиле процедуре подношења пореских пријава и обавезне пратеће документације, поспешила електронска комуникација и размена

података и информација, обезбедиле неопходне смернице и едукација пореских обвезника.

За пружање ових услуга у ЦВПО је даном његовог оснивања, формирано и *Одељење за комуникацију, сервис пореских обвезника и правну помоћ*. Запослени у овом одељењу су у потпуности посвећени великим пореским обвезницима. Такав приступ је представљао својеврсну авангарду тог времена. Превасходни циљ ЦВПО је да преко овог одељења констатно доприноси поједностављењу административне процедуре које великим пореским обвезницима олакшавају испуњење њихових пореских обавеза. У том смислу, запослени осмишљавају, публикују и дистрибуирају све врсте обавештења, информација и брошура пореским обвезницима. Често постављана питања пореских обвезника и уобичајни неспоразуми у поступању су идентификовани, анализирани и поњима се поступа. Пример за ово је квартални електронски часопис „Наш обвезник“¹⁵² који извештавао изменама закона, правилника и других подзаконских аката, најчешће откривеним неправилностима у спроведним контролама у претходном кварталу, информисао о ставовима заузетим у управној пракси као и донетим мишљењима надлежних министарства, подсећа на порески календар и рокове за подношење пријава и плаћање дугованог пореза, као и о другим актуелностима.

Основна права и обавезе свих пореских обвезника су прописана Законом о пореском поступку и пореској администрацији.¹⁵³ У вези са тим, а у циљу успостављања поверења и боље информисаности великих пореских обвезника, ЦВПО је 2010. године, донео Повељу великих пореских обвезника.¹⁵⁴ Њоме се другачијим, приснијим начином обавештавају обвезници овог Центра

¹⁵²Претходник електронског часописа је Билтен ЦВПО који се издавао у штампаној форми и бесплатно дистрибуирао великим пореским обвезницима.

¹⁵³Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *op. cit.*, чл. 24 и 25.

¹⁵⁴ЦВПО, *Повеља великих пореских обвезника*, (може се видети на:
<http://www.poreskauprava.gov.rs/CVPO/informacije.html>)

која су њихова права и обавезе и на који начин могу да их најлакше остваре/испуне.

Да ли је, и у којој мери, у пракси остварено све нашта се Центар обавезао доношењем Повеље 2010. године, одговорено је у спроведеној анкети крајем 2011. године. Резултати анкете биће презентовани у другом делу дисертације.

Пореска управа Републике Србије, понукана добром праксом Центра, три године касније доноси Повељу пореских обвезника¹⁵⁵ која се односи на све пореске обвезнике у Републици. Иако, њена практична реализација није до сада истраживана, сматрамо да је Центар и у овом делу утицао на унапређење рада целе пореске администрације.

Поред наведеног, по питању пружања услуга великим пореским обвезницима, у ЦВПО су развијени следећи видови комуникације: израда сајта ЦВПО, праћење прописа, обезбеђивање потребних формулара и образаца за велике пореске обвезнике, контакт телефоном, електронском поштом, посећивање великих пореских обвезника у циљу едукације истих, организовање и планирање комуникације и сервиса великих пореских обвезника, одржавање тематских састанака, предавања и других активности у циљу информисања великих пореских обвезника, сарадња са другим секторима Пореске управе у припреми и примени прописа из области јавних прихода, припремање ставова и објашњења о примени пореских прописа по захтеву великих пореских обвезника и осталих одељења ЦВПОу циљу обезбеђења једнообразности у примени и интерпретацији порескоправних прописа. Анализирани подаци говоре да је највећи број питања пореских обвезника (70%) везано за проблеме у примени пореских прописа, док се остали део питања углавном односи на процедуре у пореском поступку.¹⁵⁶

¹⁵⁵Пореска управа, *Повеља пореских обвезника*, (може се видети на: <http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/aktuelnosti/Ostalo/485/povelja-poreskih-obveznika.html>)

¹⁵⁶Подаци ЦВПО

Можемо закључити да су превентивним деловањем у смислу отклањања недоумица и могућих грешака пре него што настане оперезива порескоправна ситуација, стављањем електронске комуникације у први план и константан рад на унапређењу сервисис пореским обвезницима, створени услови за постизање веће правне сигурности и јачање поверења пореских обвезника.

Као још један пример позитивног утицаја ЦВПО на развој целокупне пореске администрације је и чињеница да је Пореска управа Републике Србије у акциони план за 2017. годину, као приоритетну активност унела формирање посебног сектора за услуге свим пореским обвезницима, чији програм се заснива на активностима које је ЦВПО до сада предузимао у овом пољу.

4.3.1.2.Процена ризика и уочавање непоштовања прописа у области пореза на додату вредност од стране великих пореских обвезника

У свим, па и у Пореској управи Републике Србије, централни део система контроле поштовања прописа је пореска контрола. Њена улога се састоји у испитивању да ли је порески обвезник исправно утврдио и пријавио своју пореску обавезу и испунио друге обавезе прописане релевантним пореским законима и другим прописима. Дакле, посао пореског инспектора је да открије стварне обавезе пореског обвезника у односу на оно што је он исказао у својој пријави. Примарна улога пореске контроле је да унапређује добровољно поштовање прописа (превентивни ефекат). Превентивни ефекат је највећи када порески обвезници опажају ризик од откривања неправилности као довољно висок да их натера да добровољно поштују пореске прописе.

Ресурси модерних пореских управа су распоређени на начин који олакшава и промовише добровољно испуњавање пореских обавеза у напору да се максимално повећа приход и тако смањи порески јаз. У том контексту, пореске управе развијају програме за поштовање пореских прописа са циљем да идентификују

највеће ризике за приход и да омогуће управи да распореди ресурсе на активности које имају велики утицај на унапређење испуњења пореских обавеза. Како ниједна пореска администрација нема довољно ресурса да се истовремено суочи са свим ризицима у пореском систему, потребно је идентификовати најозбиљније ризике и развити адекватну стратегију за управљање ризиком. Обично ове стратегије теже да постигну утицај широког обима међу пореским обвезницима. Директан приход од контроле представља само део укупне пореске наплате. Оно што је стварно важно је индиректни утицај који контрола има на укупно испуњавање пореских обавеза.

Стратегије контроле варирају у зависности од разлога за неиспуњавање обавеза. Контрола можда није најбоље решење када се ради о непознавању закона. Едукација пореских обвезника није најбољи одговор када се ради о намерном избегавању плаћања пореза, а казне можда нису прикладне у случају где је неиспуњавање обавеза резултат неадекватних процедура и политике администрације. Неки ризици у смислу поштовања пореских прописа могу се решити само кроз неколико паралелних акција, нпр. изменама закона и поступака, унапређењем информативне технологије, медијским кампањама, контролама.

Модел поштовања прописа усвојен у нашој земљи, је заснован на настојању да се постигне добровољно испуњавање обавеза које се темељи на претпоставци да реакцијама и интервенцијама пореског органа може да се утиче на понашање пореских обвезника. Како би реакције биле делотворне потребно је усмерити пажњу на узрок непоштовања прописа. А да би се разумело такво понашање, потребно је добро упознати социолошке, економске и психолошке факторе који су покретачи таквог понашања.

Порески обвезници нису хомогена група са истим моделима понашања који су непроменљиви у времену и простору. Дакле, неопходно је идентификовати и разумети факторе који утичу на различита понашања када је у питању поштовање

прописа и донети ваљану одлуку у смислу које мере и у ком тренутку предузимати. Овај приступ помаже да се дефинишу ризици по поштовање прописа и да се вежу за конкретније групације пореских обвезника за које могу да се осмисле и спроведу појединачне иницијативе.

Ако се добро управља ризиком, процена ризика чини подлогу за оптимизацију распоређивања ресурса, повећава транспарентност тако што се предмети бирају са нагласком на оно што се добије из профила ризика који утврди систем, а поступци контроле базирани на ризику помажу да се максимизирају наплаћени приходи. У многим пореским администрацијама се показало да предмети контроле које су системи ризика идентификовали као високоризичне доносе 4 до 10 пута веће наплаћене приходе од просека.

Међутим, предности управљања ризиком могу имати одређене слабости, као што су: непостојање адекватних кадрова у стручним и техничким областима, стална флукуација запослених у потрази за боље плаћеним пословима, непостојање одговарајућег програма развоја запослених услед недовољног финансирања, непоседовање информатичких знања и вештина, неодговарајућа рачунарска опремљеност, непоседовање потребних база података и сл.

Након техничке мисије ММФ у новембру месецу 2009. године, Пореској управи је дата препорука за оснивање, у оквиру ЦВПО, посебне јединице за прикупљање података, анализу ризика, селекцију обвезника и планирање контрола. Разлог за давање овакве препоруке је, између осталог и чињеница да јединица за анализу ризика у Централни Пореске управе није била довољно развијена. Користила је исте критеријуме за све пореске обвезнике без обзира на њихову величину и делатност коју обављају. Критеријуми су били успостављени само за један порески облик – порез на додату вредност и нису иновирани од његовог увођења. Таква ситуација је доводила до нерационалног трошења вископрофесионалног особља, уз велике трошкове и занемарљиве ефекте.

У анализи обављених контрола коју је спровео ЦВПО, полазимо од годишњег плана контроле. План је доносила Централа и односио се на све организационе јединице, па и на ЦВПО. По њему је, у прва три месеца посматране године, наложено вршење укупно 45 контрола ПДВ-а код великих пореских обвезника (у просеку по 15 контрола месечно). Обвезници за контролу су изабрани након анализирања поднетих ПДВ пријава у којима су исказани износи за повраћај пореза. Примењени су критеријуми (филтери) ризика као што су: да је месечни ПДВ обвезник, да је исказан захтев за повраћај у већем износу од 100 000 динара, да је претежни извозник, да је у претходном месецу такође исказао захтев за повраћај.¹⁵⁷

Проблем је у томе што се није узето у обзир да сусви обвезници ЦВПО месечни ПДВ обвезници, да сусви претежни извозници били у надлежности ЦВПО, да је износ од 100.000 динара изузетно низак лимит (захтеви за повраћај великих пореских обвезника се крећу у распону од неколико десетина милиона динара до више од једне милијарде).

Последица занемаривања ових чињеница је довела до следећег: у сва три месеца су 15 истих пореских обвезника одређени за обавезно вршење контроле (од чијих резултата је зависило њихово право на повраћај ПДВ-а). То значи да је 15 истих пореских обвезника имало у јануару, фебруару и марту 2009. године теренску контролу обрачуна ПДВ-а исказаног у пореским пријавама за те месеце. У јануару је утврђено 0,5% неправилности (у односу на укупан износ за повраћај ПДВ-а великих пореских обвезника), у фебруару 0,2%, док су у марту месецу све контроле биле без неправилности.¹⁵⁸

¹⁵⁷Подаци Пореске управе

¹⁵⁸Подаци ЦВПО

Битно је напоменути да, с обзиром да се ради о претежним извозницима, рок за повраћај ПДВ износи 15 дана од дана подношења пријаве. У тих петнаест дана се врши анализа, одређују обвезници за контролу, достављају налози за контролу, одређују инспектори. Инспектори уручују налог, резервише се и плаћа њихов смештај,¹⁵⁹ подмирују трошкови превоза. Узимајући у обзир да је Централи потребно најмање три дана за одабир и достављање налога за контролу, да у рок за повраћај улазе и нерадни дани, за вршење контроле, израду записника, решавање по примедбама на записник и израду решења, више је него очигледно да остаје недевољно времена. С обзиром на велике промете које обвезници месечно остварују и тиме бројну документацију коју је неопходно прегледати, у свакој контроли је било ангажовано по два пореска инспектора. Дакле сви расположиви инспектори ЦВПО. За свеобухватне контроле (контроле свих јавних прихода и са дужим периодом контроле) није било простора. Ефекти утврђени у контролама су вртоглаво падали, односно скоро да их није ни било. Са друге стране, трошкови су расли (плате инспектора, смештај, дневнице, превоз). Претходно спровођење континуиране едукације и усавршавање специјализованих инспектора било је неискоришћено и неприменљиво.

Између осталог, искуства других земаља у развоју/транзицији потвђују да фокусирање искључиво на контроле повраћаја ПДВ за резултат имају значајну пореску евазију. То се догађа из разлога што, порески обвезници у страху од сталних контрола које им пролонгирају рокове за повраћај, нереално исказују пореску обавезу. Врло брзо су закључили, да се скоро сви повраћаји контролишу, а да обвезници који су поднели ПДВ пријаве чак и са минималним износом обавезе, никада нису предмет контроле.

Из претходног примера се јасно могло закључити да је неопходност посебног третмана великих пореских обвезника и у овом сегменту нужна. Из ових разлога, у марту месецу 2012. године, основано је Одељење за управљање ризицима као

¹⁵⁹ Надлежност ЦВПО је на целој територији Републике

посебна унутрашња јединица ЦВПО.¹⁶⁰ У њему се, између осталог, врши: систематска обрада података и информација од значаја за пореску контролу, развој функције анализе ризика, израда образаца анализе ризика и утврђивање одређених података за израду профила анализе ризика, селектовање великих пореских обвезника за пореску контролу и израда планова пореских контрола ВПО, пројектовање, формирање и вођење база података од значаја за пореску контролу, анализе фискалних резултата извршених контрола пореских обвезника, прикупљање и обрада података од значаја за стицање односно губитак статуса великих пореских обвезника, послови везани за сарадњу и размену информација са пореским администрацијама других држава.

Истовремено са успостављањем овог Одељења, на нивоу Пореске управе је донета одлука да ће годишњи План контрола Пореске управе¹⁶¹ бити сачињен на основу 60% контрола изабраних након анализе ризика у Централи, док ће осталих 40% контрола бити изабрано након примене критеријума у анализи ризика у ЦВПО.¹⁶²

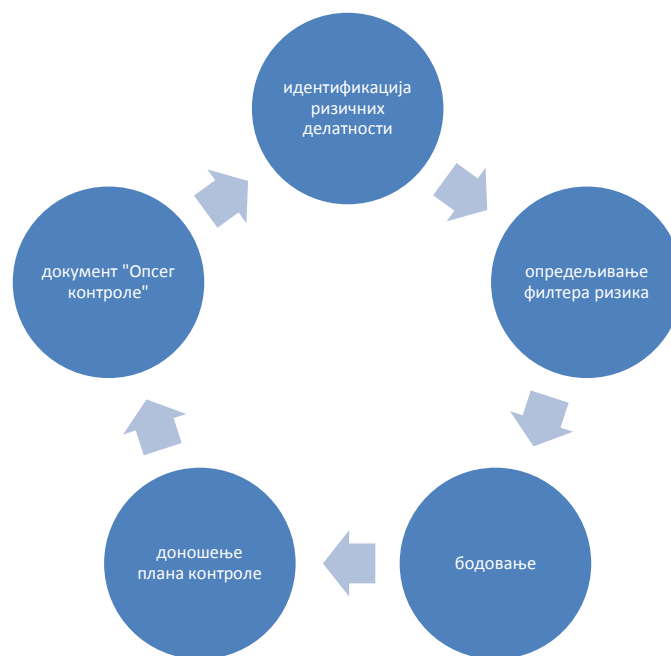
Поступак управљања ризицима у ЦВПО у области ПДВ-а (али и код других пореских облика) се могу поделити на неколико фаза чији се циклус може представити као затворени круг:

¹⁶⁰ Правилник о изменама и допунама Правилника о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у Министрству финансија – Пореској управи, Пореска управа, 08 бр. 112-01-1/120-1-2012 од 17.04.2012. год.

¹⁶¹ План контроле је део плана за поштовање прописа. Тако, у последњем кварталу године, Центар за велике пореске обвезнике, доноси план за унапређење поштовања прописа за наредну годину као део плана Пореске управе. Односи се на активности које ће се предузимати у наредној години у циљу повећања степена поштовања прописа од стране пореских обвезника у његовој надлежности.

¹⁶² Препорука ММФ из децембра 2016. године сугерише одабир контрола великих пореских обвезника искључиво од стране ЦВПО, дакле укидање односа 60:40

Слика бр. 5: Поступак управљања ризицима у области ПДВ-а код великих пореских обвезника



Извор: Аутор дисертације

У првој фази се *идентификују ризичне делатности*, у којима је на основу различитих сазнања примећено ризично понашање у одређеној грани делатности, као нпр. раст удела промета по нултој стопи или промета који је ослобођен од обрачуна ПДВ-а, повећан број захтева за повраћај изнад разумног прага, постојање сталних захтева за повраћај или исказивање пословних губитака код пореских обвезника у сектору где није вероватно да се то дешава, повећан број сезноских радника, нарочито у грађевинској делатности, а пријављен промет је исти или чак нижи, измена пореских прописа која је довела до измењеног понашања обвезника у одређеној привредној делатности, унакрсна провера података из Управе царина и сл. Дакле, основу за избор гране делатности за контролу чине анализе које престављају динамику кретања и трендове елемената ПДВ у трогодишњем периоду.

За идентификацију ризика су одговорни сви инспектори контроле и наплате, као и запослени у сервису и правној помоћи у ЦВПО. Од њих се очекује да уносе у одговарајућу базу података све информације које идентификују о новим или настајућим проблемима. Такође, у Центру је формирана база података која се односи на профил пореског обвезника тзв. „Лична карта пореског обвезника.“ У ову базу се, поред података из регистра пореских обвезника, уносе додатне релевантне информације, као што су мејл адресе одговорних, резултати претходних контрола, најчешће недоумице и питања која су постављали, напомена о честим променама руководећих радника, нагло отпуштање или запошљавање великог броја радника у кратком временском периоду, натписи у штампи, интернету и све остале информације које доприносе бољем упознавању пореског обвезника и могу указивати на настанак евентуалних проблема у испуњавању пореских обавеза. За комплетирање података недостаје могућност приступа глобалним и европским базама података.

Посебни тимови су одговорни за анализу свих прикупљених информација у циљу идентификовања проблема за које постоји највећа вероватноћа да ће представљати ризик од непоштовања прописа. Чланови овог тима поседују вештине у области низа дисциплина, укључујући информационе, статистичке, аналитичке вештине, као и права и економије.

Опредељивање филтера ризика –након опредељивања делатности које ће бити предмет контроле приступа се опредељивању филтера ризика. Најбоље праксе развијених пореских органа у вези са проценом ризика у области пореза на додату вредност, произвеле су листу од преко двадесет параметара ризика које треба користити за процену ризика од непоштовања прописа. Ти параметри се тичу шест категорија:

1. Претходно понашање у погледу поштовања прописа
2. Анализа финансијских извештаја

3. Поређење са стандардима у приведном сектору
4. Анализа међугодишњег тренда
5. Индикације и други подаци од трећих лица
6. Здраворазумски критеријуми.¹⁶³

У области ПДВ-а, ЦВПО се определио за модел бодовања на бази ризика који у себи садржи претходне критеријуме и на основу њих определио преко двадесет филтера ризика. Ови филтери се односе на: време протекло од последње контроле ПДВ-а, резултате претходних контрола ако их је било, разлоге за утврђене неправилности, степен сарадње пореског обвезника, дисциплинованост у подношењу пореских пријава, склоност ка честим статусним променама или променама седишта, висина исказаног промета по општој и повлашћеној стопи, постојање пореских ослобођења, нагле промене пореских обавеза (из кредита у повраћа и обратно), већи промет исказан у финансијским извештајима од промета који је пријављен кроз ПДВ пријаве, чињеницу да ли је претежни извозник, значајно одступање исказаног ПДВ-а по нижој стопи у односу на просек те гране делатности, константно исказивање пореског кредита који не користи за намирење пореских обавеза, пословање са фиктивним предузећима, постојање и број повезаних правних лица, број поднетих измењених пореских пријава и њихова учесталост и др.

Бодовање – на основу опредељених филтера ризика, сви велики порески обвезници из одабране гране делатности се подвргавају бодовању. За сваки филтер ризика је претходно одређен степен вероватноће ризика (висок, средњи и низак) и за сваки степен је додељен одређени број бодова. Када се изврши унос потребних података за сваког обвезника и одреди одговарајући број бодова на основу крајњег збира бодова сачињава се листа најризичнијих пореских обвезника у свакој од опредељених делатности.

¹⁶³ Министарство финансија: ММФ - Едукативни материјал, Београд, 2011. год.

Доношење плана контроле - Добијене вредности ризика представљају основ за опредељивање пореских обвезника који ће бити обухваћени планом контроле. Порески обвезници који су бодовањем оцењени као високо ризични, обавезно улазе у план контроле. Ако таквих нема или је њихов број мали, у план контроле улазе и обвезници сврстани у средњи ниво ризика. Нискоризични обвезници не подлежу контроли.

Документ „Опсег контроле“ - Одабрани обвезници за контролу, пролазе свеобухватну, детаљну анализу ризика њиховог пословања користећи интегрисани сет аналитичких могућности. Резултат је доношење документа „Опсег контроле.“ Овај документуказује на идентификоване области ризика и предлаже начин на који ће се контрола позабавити њиме. На примеру то изгледа овако: као идентификована област ризика сунаведенечињенице да је порески обвезник у својим пореским пријавама у посматраној години исказивао промет добара и услуга са пореским ослобођењем са правом на одбитак претходног ПДВ-а, а да према подацима Управе царина порески обвезник у тој години није вршио извоз добара. Сходно томе предлог је да се контролом утврди по ком основу је порески обвезник у тој години исказао накнаду за извршени промет без обрачунавања ПДВ са правом на одбитак претходног пореза, односно да се утврди да ли су испуњени услови за остваривање пореског ослобођења из члана 24. Закона о ПДВ. Такође идентификовани ризик може бити неслагање износа накнада за увезена добра и износа претходног пореза плаћеног приликом увоза са царинским подацима о извршном увозу и плаћеном порезу приликом увоза у посматраном периоду када се контрола усмерава на утврђивање разлога неслагања. Може бити идентификовано као ризично понашање и ситуација када је порески обвезник исказао ослобођење за извоз електричне енергије, поседује уговор о продаји у иностранству, потврду да је испоручено добро плаћено, али не располаже одговарајућом потврдом да је извоз заиста извршен (потврда овлашћеног контролора о количини, времену и месту извоза). Задатак контроле је да утврди да

ли се поромет заиста десио и да ли је пореска обавеза у вези са њим правилно исказана.

Опсег контроле се, заједно са пратећом документацијом, прослеђује одељењу за теренску контролу у циљу квалитетније припреме за вршење теренске контроле. Након завршене контроле, порески инспектор је дужан да у предвиђеном делу овог документа, упише налаз контроле и своја запажања која ће служити за преиспитивање адекватности филтера ризика и њихове, евентуалне, корекције.

Поред развијених филтера ризика, Центар за велике пореске обвезнике користи и тзв. *Алтманову формулу* (Алтманов Z-score модел или „коэффициент стечаја“)¹⁶⁴, који представља најпознатији индуктивни показатељ (пондерисани збир више појединачних показатеља), који се користи за процену ризика од наступања стечаја предузећа у наредне две године. Установљен је 1968. и ажуриран 2005. године. Овај модел садржи пет рацио бројева, са њиховим коефицијентима заснованим на Алтмановим истраживањима. Примењује се, пре свега, на производна предузећа и малопродају, али је применљив и на банке, компаније које се баве услугама и сл. Да би се израчунао степен ризика од стечаја, користе се пажљиво одабрани индикатори (показатељи) значајни за оцену финансијске ситуације предузећа. Како ови индикатори имају различиту тежину и значај, свакоме од њих се додељује одговарајући пондер.

Прва од успостављених Алтманових формула изгледа овако:

$$Z = 1,2X1 + 1,4X2 + 3,3X3 + 0,6X4 + 1,0X5^{165}$$

где је:

Z – скор (збир)

¹⁶⁴Altman,E.I., *Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy*, Journal of Finance 23, 1968. год., стр. 189-209.

¹⁶⁵Altman,E.I., *op.cit.*, стр. 594.

- X1 – однос обртног капитала и укупне имовине
- X2 – однос нераспоређене добити и укупне имовине
- X3 – однос добити пре опорезивања и укупне имовине
- X4 – однос тржишне вредности капитала и укупних обавеза
- X5 – однос пословних прихода и укупне имовине

Уколико је Алтманов скор мањи од 1,8 постоји велика вероватноћа за наступање банкротства, односно стечаја. У интервалу између 1,8 до 3,0 постоје могући проблеми који могу довести до стечаја у периоду од две године, док се предузећа са скором изнад 3 налазе у "сигурној" зони.

На основу овог алата пореска администрација има могућност да правовремено реагује тако што обвезнике са нижим скором ставља под будно око инспектора. Тако је мало извесно да ће отварање стечаја неког предузећа бити изненађење за Пореску управу. Ово је значајно из разлога што се даном отварања стечаја гасе сви рачуни пореског обвезника и порески орган више не може да предузима никакве радње у циљу утврђивања и наплате јавних прихода. Оно што је до тада утврђено, а ненаплаћено може се, једино, пријавити као потраживање у стечајном поступку са врло неизвесним процентом намирења. Ако се на време уочи да постоје финансијски проблеми предузећа који указују на известност банкротства, не само што се могу предузимати мере наплате, већ се могу контролом утврдити јавни приходи који су у мањем износу пријављени од стране пореског обвезника или уопште нису пријављени.

У области ПДВ-а отварање стечајној поступка над пореским обвезником доводи до великих губитака на страни јавних прихода. У већини случајева до стечаја долази из разлога неуспешног пословања које је довело до несолвентности компаније, а не намерног изазивања стечаја инспирисаним криминалним мотивима. Без обзира на разлог, правовремено откривање, а затим и брза реакција

може умањити штетне последице. Дакле, најважније је на време препознати евазионе радње или ситуацију у којој се налази порески обвезник.

Мањак прихода по основу ПДВ-а који се јавља као последица стечаја може настати:

- када порески обвезник пред отварање поступка стечаја, обрачуна ПДВ за извршени и наплаћени промет, али не изврши уплату дугованог ПДВ-а, док порески обвезник који је купио добра одбије претходни порез и
- када порески обвезник, такође пред отварање поступка стечаја, на основу улазне фактуре одбије претходни порез, а не изврши плаћање по добијеној фактури. Тада добављач који је испоставио фактуру и која му није плаћена, а након правноснажне судске одлуке о закљученом стечајном поступку у коме се није могао наплатити, искористи право да измени пореску основицу и добије повраћај уплаћеног пореза.

Показало се да је примена критеријума ризика за ПДВ у комбинацији са Алтмановом формулом допринела откривању незаконитог понашања у смеру унапред добро осмишљених поступака који треба да доведу до стечаја компанију која учествује у прометном циклусу.

Идентификовали смо интересантан случај намерног изазивања стечаја, односно гашења привредних субјеката и то код компанија које се баве лизинг пословима. Цео поступак или прометни ланац је требало да функционише тако да порески орган не посумња да је стечај унапред испланиран, већ да сенесолвентност једне од компанија припише лошем управљању пословањем. Откривени „лизинг“ модел незаконитог поступања који је осмишљен у циљу нелегалног приходовања по основу ПДВ-а, изгледа овако: наменски се оснива компанија са минималним капиталом и ограниченом одговорношћу. Она узима опрему велике вредности на лизинг од компаније која поседује ту опрему (давалац лизинга). Закључују

уговор о лизингу који садржи веома повољне одредбе за корисника лизинга, као што је лизинг без учешћа, без камате или са веома ниском стопе камате, мали месечни анuitети у првих неколико година или месеци, али са захтевом за плаћење највећег дела цене лизинга на крају уговореног односа када корисник лизинга стиче право откупа односно преноса власништва над опремом.¹⁶⁶ Давалац лизинга је обавезан да обрачуна ПДВ и да га плати. Корисник лизинга добија повраћај по основу извршене трансакције и, како су то раније међусобним уговором регулисали, тај износ преноси даваоцу лизинга. Након одређеног времена, унапред осмишљеним поступањем, корисник лизинга престаје да редовно уплаћује рате лизинга прадајући се лошим пословањем које је довело до његове неликвидности. Из ових разлога се обраћа даваоцу лизинга са захтевом да раскину уговор о лизингу. Давалац лизинга, наравно, прихвата захтев, уговор се раскида и опрема му се враћа. С обзиром да корисник лизинга није стекао својину над предметом лизинга, враћање опреме се не сматра новим прометом, иако суштински то јесте, односно давалац лизинга, поново постаје „економски власник“ ствари.¹⁶⁷ Раскидом уговора, корисник лизинга стиче право да од даваоца лизинга захтева ПДВ који је на име повраћаја добио из државне касе. Међусобно су и то регулисали, односно предвидели су и ову ситуацију и управо толико ће износити накнада штете због раскида уговора. Држава је остала ускраћена за износ ПДВ-а који је вратила, корисник лизинга је већ у стечајном поступку са врло извесним брзим затварањем стечајног поступка због недостатка имовине стечајног дужника. Дакле држава трајно остаје оштећена за тај износ, а давалац и корисник лизинга су на добитку за исти износ. Давалац лизинга започиње нови круг на потпуно исти начин али са другим, новооснованим или, тачније, за ту намену основаним предузећем.

¹⁶⁶Стварни власник лизинг опреме је давалац лизинга за све време трајања уговореног односа.

¹⁶⁷Илић-Попов Гордана, *Закон о порезу на додату вредност у Србији, Коментар закона и подзаконских аката*, Пословни зборник, Београд 2005, стр. 28.

Када је откривен овај модел евазионог понашања, ЦВПО је у синхронизованим контролама са надлежним филијалама¹⁶⁸ и инспекторима пореске полиције спречио даље вршење повраћаја корисницима лизинга код ових фиктивних трансакција и осујетио релативно добро осмишљено противправно богаћење на рачун државног буџета. Позивајући се на начело фактицитета, преварне намере одговорних у компанијама - учесницима трансакција које су довеле до неоснованог повраћаја ПДВ-а, против одговорних су поднете кривичне пријаве јавном тужилаштву.

О утврђеним неправилностима су кроз електронски часопис „Наш обвезник“ обавештене остале лизинг компаније¹⁶⁹ у циљу поспешивања добровољног поштовања прописа, што значи да им је остављена могућност да своје пословање ускладе са законом, измењеним пореским пријавама исправе неправилности ако их је било и убудуће поступају у складу са прописима.

Дакле, идентификовање ризика, односно постављање хипотезе о ризику представља констатацију догађаја отворених питања или података који су предмет разматрања, као и опис самог ризика. Главни циљеви испитивања постављене хипотезе о ризику су да се обезбеди да велики порески обвезници примењују пореске прописе онако како је исправно и на основу тога плаћају одговарајући износ пореза, као и да порески прописи и њихово тумачење не доводе до нежељених евазионих последица. Имајући то на уму, почетна хипотеза о ризику разматра шта се то евентуално догађа што би могло да угрози остваривање циљева. Почетна хипотеза се развија током целог процеса управљања ризиком и контролом. Хипотеза се испитује кроз упознавање са пословањем пореског обвезника, прикупљањем података у вези потенцијалног ризика, анализирањем података и применом законских прописа на релевантне чињенице. Сам појам „ризик“ се односи на широку област потенцијалних проблема. Преиспитивање

¹⁶⁸Корисници лизинга су новоосноване компаније за чије администрирање су надлежне филијале ПУ.

¹⁶⁹Без откривања идентитета контролисаних обвезника.

ризика може да започне на основу анализе података и информација који су идентификовани у процесима анализе ризика. Најчесталији примери општих показатеља ризика су: изненадно смањење ефективне пореске стопе, пословање повезаних лица, велики губитци пренети из претходних периода, куповина домаћег правног лица са великим пословним губитцима од стране стране/мултинационалне компаније.

Постављена хипотеза о ризику је подложна сталном испитивању и траје све док се не дође до тачке где може да се приступи вршењу контроле или се прихвата став да хипотеза није потврђена и предмет се закључује. О исходима контрола, односно о утврђеним неправилностима у поступку контроле, обавештавају се или сви велики порески обвезници или само они који обављају исту пословну делатност ако је ризик идентификован и потврђен у тој делатности.

На основу презентованог, може се закључити да се клијентски оријентисаном администрацијом уз управљање ризиком и добро организованом контролом великих пореских обвезника постижу далеко бољи резултати уз веома рационално трошење буџетских средстава.

С обзиром да је у Извештају ММФ наведено да је: „Центар за велике пореске обвезнике Републике Србије значајно унапређен и његов рад у многеме одговара стандардима најбоље светске праксе“¹⁷⁰, крајњи закључак је да је организација и начин рада ове организационе јединице добар модел за стварање модерне и ефикасне пореске администрације.

¹⁷⁰ Министарство финансија, *Извештај мисије техничке подршке ММФ-а Пореској управи*, септембар 2014.

4.3.1.3. Успостављање посебних критеријума за управљање ризицом и уочавање непоштовања прописа у области пореза на додату вредност од стране великих пореских обвезника

Пре формирања посебног одељења за управљање ризицима у Центру за велике пореске обвезнике, као што је раније изнето, све контроле великих пореских обвезника су вршене по годишњем плану Централне Пореске управе на основу критеријума ризика за одабир контрола који су исти за све пореске обвезнике без обзира на њихову величину, и који су опредељени само за порез на додату вредност (не и за остале пореске облике).

Да ли је оправдано успостављање посебних критеријума ризика за контролу великих пореских обвезника је питање којим се бавило ово истраживање. Ради добијања одговора, истраживање је вршено упоређивањем и анализом податакао:

1. висини новооткривених прихода у контролама вршеним пре и након успостављања посебних критеријума за контролу великих пореских обвезника;
2. висини новооткривених прихода у контролама вршеним применом посебних критеријума за контролу великих пореских обвезника успостављених само за порез на додату вредност и приминемом критеријума успостављених за више пореских облика;
3. учешћу новооткривених прихода у извршеним контролама разврстаних по начину избора обвезника за контролу, односно по критеријумима који су примењени приликом одабира контрола;
4. броју контрола, броју ангажованих инспектора и висини новооткривених прихода из извршених контрола разврстаних по начину одабира обвезника за контролу;
5. броју ангажованих пореских инспектора и висини годишњих трошкова по основу исплате бруто зарада пореских инспектора задужених за контролу

великих пореских обвезника и пореских инспектора задужених за контролу осталих пореских обвезника.

1. Првисегмент истраживања односио се на висину новооткривених прихода у контролама које су одабране пре успостављања посебних критеријума ризика за контролу великих пореских обвезника и након њиховог успостављања. Истраживање је вршено упоређивањем броја контрола са утврђеним неправилностима и висином новооткривених прихода у 2012. години (као последњој години пре успостављања посебних критеријума ризика за контролу) и у 2015. години (као години у којој су за одабир контрола великих пореских обвезника примењивани критеријуми ризика за све пореске облике).

Табела бр. 14: Упоредни преглед броја контрола са утврђеним неправилностима и висине новооткривених прихода код великих пореских обвезника у 2012. и 2015. год.

Година	Број контрола са утврђеним неправилностима	Износ новооткривених прихода (у динарима)
2012.	36	1.820.000.000,00
2015.	50	4.865.511.435,06

Извор: Подаци Пореске управе Републике Србије

Анализом података приказаним у Табели бр. 14. уочили смо да се број контрола са утврђеним неправилностима повећао за 3,8%, а да се износ новооткривених прихода увећао за 267%. На основу тога, можемо закључити да се применом одговарајућих критеријума ризика доприноси подизању квалитета одабира пореских обвезника за контролу и, у вези с тим, већим износима новооткривених прихода.

2. Други сегмент истраживања оправданости успостављања посебних критеријума ризика за контролу великих пореских обвезника, обухватио је анализу података

везаних за висину новооткривених прихода у контролама вршеним применом посебних критеријума за контролу великих пореских обвезника успостављених само за порез на додату вредност и применом критеријума успостављених за више пореских облика. Наиме, 2013. година је била прва година у којој су примењени посебни критеријуми за контролу великих пореских обвезника. Били су успостављени само за порез на добитправних лица. Наредне годинеразвијени су филтери ризика и за остале пореске облике (порез на додату вредност, акцизе и порезе по одбитку). Како је 2015. година била прва година у којој су обвезници одабрани за контролу на основу успостављених критеријума ризика за све пореске облике, извршена је анализа успешности контрола одабраних на основу примене критеријума опредељених за један порески облик (2014. год.) и након успостављања посебних критеријума за контролу за више пореских облика (2015. год.).

Табела бр. 15: Упоредни преглед броја контрола са утврђеним неправилностима и висине новооткривених прихода код великих пореских обвезника у 2014. и 2015. год.

Година	Број контрола са утврђеним неправилностима	Износ новооткривених прихода (у динарима)
2014.	38	1.975.500.485,00
2015.	50	4.865.511.435,06

Извор: Подаци Пореске управе Републике Србије

Анализа је показала да је укупан број извршених контрола у 2015. години, у којима су утврђене неправилности повећан за нешто више од 6% у односу на 2014. годину (као годину у којој су примењивани само филтери ризика за један порески облик), док су, у истој години, утврђени новооткривени приходи у контролама увећани за 146%.¹⁷¹

¹⁷¹ ЦВПО: *Годишњи извештај о раду за 2015. год.*, Београд, 2016.

На основу тога, можемо закључити да се опредељивањем критеријума за анализу ризика за више пореских облика доприноси већем степену успешности спроведених контрола него што је то случај у контролама које су одабране на основу спроведене анализе ризика засноване на критеријумима опредељеним за само један порески облик.

3. Трећи сегмент истраживања односио се на проценте учешћа у укупно утврђеним неправилностима спроведених контрола одабраних применом критеријума анализе ризика који су исти за све пореске обвезнике (општи критеријуми) и проценте учешћа контрола одабраних применом посебно установљеним критеријума ризика за контролу великих пореских обвезника (посебни критеријуми).

Табела бр. 16: Учешће у укупно утврђеним неправилностима у 2015. години у контролама код великих пореских обвезника, у зависности од примењених критеријума ризика за одабир пореских обвезника за контролу

Примењени критеријуми	Број контрола	Утврђене неправилности	Учешће у укупно утврђеним неправилностима у процентима
Општи критеријуми ризика	11	26.635.184,13	0,55%
Посебни критеријуми ризика за велике пореске обвезнике	13	3.082.743.571,04	63,36%
По захтевима Пореске полиције и других органа	26	1.756.132.679,89	36,09%
УКУПНО:	50	4.865.511.435,06	100,00%

Извор: подаци Пореске управе Републике Србије

Анализирани подаци исказани у Табели бр. 16. показују да је од укупно извршених 50 контрола великих пореских обвезника, 11 (22%) контрола одабрано применом критеријума који су установљени за све пореске обвезнике (без обзира

на њихову величину, делатност коју обављају и друге специфичности) и проценат утврђених неправилности у овим контролама износи 0,55%.

С друге стране, применом посебно установљених критеријумима за велике пореске обвезнике одабрано је 13 контрола (26%) у којима је проценат утврђених неправилности у односу на укупно утврђене неправилности у свих 50 контрола, 63,36%. Дакле, у приближно истом броју извршених контрола утврђено је преко 60% више неправилности у контролама које су одабране применом посебних критеријума ризика код великих пореских обвезника.

Можемо закључити да се применом посебно опредељених критеријума ризика за контролу великих пореских обвезника постижу значајно бољи резултати у односу на примену општих критеријума ризика за контролу.

4. Четврти сегмент истраживања се бавио оправданошћу успостављања посебних критеријума за контролу великих пореских обвезника са аспекта рационалнијег трошења ресурса пореске контроле и истовременог повећања буџетских прилива. У том смислу, извршена је анализа података који се односе на број извршених контрола, број ангажованих инспектора Пореске управе и висину новооткривених прихода у контролама одабраним применом општих и контролама одабраних применом посебних критеријума за велике пореске обвезнике.

Табела бр. 17: Преглед броја контрола, броја ангажованих инспектора Пореске управе и утврђених новооткривених прихода у односу на примењене критеријуме ризика при одабиру обвезника за контролу у 2015.год.

Примењени критеријуми ризика	Укупан број контрола	Број контрола у којима су утврђене неправилности	Број инспектора	Утврђени новооткривени приходи
Општи критеријуми	10.452	2.835	530	12.880.000.000,00
Посебни критеријуми	14	13	21	3.082.743.571,04
УКУПНО:	10.466	2.848	551	15.962.743.571,00

Извор: подаци Пореске управе

Анализом података исказаних у Табели бр. 17. уочили смо да је на основу општих критеријума ризика за контролу¹⁷² извршено 99,87% контрола, од којих је у 27,12% утврђена неправилност, а да је применом посебних критеријума ризика за контролу великих пореских обвезника извршено 0,13% контрола од укупног броја контрола у Пореској управи, од којих је у 92,85% контрола утврђена неправилност.

Такође, према исказаним подацима о укупном броју инспектора Пореске управе и инспектора задужених за контролу великих пореских обвезника, уочили смо да инспектори за велике пореске обвезнике чине 3,88% свих инспектора пореске администрације Републике Србије. С друге стране, овако мали број пореских инспектора је утврдило једну четвртину укупно откривених прихода у Пореској управи (један инспектор ЦВПО је просечно утврдио десетоструко више прихода).

Како се резултати извршених контрола битно разликују у односу на то који су критеријуми ризика примењени приликом одабира пореских обвезника за контролу, те да се са мањим бројем специјализованих пореских инспектора постижу бољи резултати у контролама које су одабране на основу посебно успостављених критеријума за велике пореске обвезнике, можемо закључити да је неопходно смањити, или потпуно елиминисати примену општих критеријума ризика за контролу великих пореских обвезника. Као потврда томе „ Центар за велике пореске обвезнике је остварио веома мале приходе из предмета који су централно одабрани, за разлику од предмета који су самостално одабрали и тиме знатно повећали приходе остварене из контроле. Из ових разлога, систему контроле Пореске управе Републике Србије је потребна комплетна реорганизација.“¹⁷³

5. Последњи сегмент овог дела истраживања, односио се на утицај посебно опредељених критеријума ризика за контролу великих пореских обвезника на смањење трошкова пореске администрације приликом вршења пореских контрола. Анализирани су подаци који се односе на број ангажованих пореских инспектора и висину годишњих трошкова по основу исплате бруто зарада пореских

¹⁷²Годишњи план контроле Централне Пореске управе доноси на основу истоветних критеријума ризика за све обвезнике и за само један порески облик –ПДВ.

¹⁷³Министарство финансија: *Извештај техничке мисије ММФ о напретку*, 2012.год.

инспектора задужених за контролу великих пореских обвезника и пореских инспектора задужених за контролу осталих пореских обвезника.

Табела бр. 18: Упоредни преглед трошкова по основу исплате бруто зараде инспекторима пореске контроле у 2015. години

Припадност инспектора	Број инспектора	Укупан бруто износ исплаћених зарада у РСД
Пореска управа	530	514.864.260,00
Инспектори надлежни за контролу великих пореских обвезника (ЦВПО)	21	20.400-282,00
Укупно	551	535.264.542,00

Извор: Подаци Пореске управе Републике Србије

Анализом података исказаним у Табели бр. 18. можемо закључити да је за бруто зараде инспектора у другим организационим јединицама Пореске управе утрошено 25 пута већи износ од износа утрошених за бруто плате инспектора задужених за контролу великих пореских обвезника (ЦВПО)¹⁷⁴. Упоредном анализом података о утврђеним неправилностима од стране инспектора ЦВПО, утврђено је да је 21 инспектор ЦВПО утврдио 4.865.511.435,06 динара новооткривених прихода (просечан износ остварених прихода по инспектору износи 231.691.020,00 динара), односно да је само један инспектор овог Центра је утврдио новооткривених прихода у већем износу него што је потрошено за бруто зараде свих запослених Центра на годишењем нивоу.

На основу изнетог, можемо закључити да је потребно расположиве ресурсе усмерити на циљане контроле, засноване на спроведеној анализи ризика на основу добро одабраних критеријума ризика за контролу. У супротном, долази до нерационалног трошења буџетских средстава (за плате, трошкове инспектора...) с

¹⁷⁴За зараде 119 запослених у ЦВПО, утрошено 116.573.159,27 динара бруто, што чини 0,0252% укупне наплате јавних прихода овог Центра.

једне стране, и незнатних фискалних ефеката с друге стране. Поред тога, ни једна пореска администрација не располаже са толиким бројем пореских инспектора који омогућава вршење редовне контроле код свих пореских обвезника. У Пореској управи Републике Србије, „ионако недовољни ресурси за теренску контролу се преусмеравају са високо ризичних предмета на мање пореске обвезнике, а пуштају средње и веће пореске обвезнике да пролазе неопажено.“¹⁷⁵

Сматрамо да су резултати свих пет сегмената истраживања потврдили оправданост успостављања посебних критеријума ризика за контролу великих пореских обвезника.¹⁷⁶

4.3.1.4. Репресивне мере у циљу осигурања поштовања прописа у области пореза на додату вредност од стране великих пореских обвезника

Пореска контрола подупире добровољно поштовање прописа тако што уверава пореске обвезнике да ће непоштовање прописа бити откривено и да ће се на такво понашање реаговати. Она долази на крају, после свих активности пореске администрације ка стварању услова за добровољно извршавање пореских обавеза.

Функција контроле ПДВ-а коју спроводе инспектори ЦВПО је заснована на ефикасној анализи ризика о којој је детаљно излагано у претходном делу рада. Имајући у виду опште карактеристике великих пореских обвезника, они који врше контролу морају бити специјално обучени и имати искуства у контроли великих компанија.

Инспектори контроле ЦВПО су одабрани од најстручнијих инспектора из Централне Пореске управе и филијала. Подељени су у тимове за контролу

¹⁷⁵ Министарство финансија: *Извештај техничке мисије ММФ о напретку*, 2012. год, *op.cit.*

¹⁷⁶ Морају се разликовати од критеријума који се примењују на све пореске обвезнике. Примера ради, донети план за контролу свих обвезника који обављају трговинску делатност, без корективних критеријума према њиховој величини је унапред осуђен на неуспех.

одређених делатности које обављају порески обвезници и у оквиру тога на подтимова за ПДВ. То су инспектори који воде рачуна о највећем делу јавних прихода, специјално обучени и са најбоље оствареним резултатима по питању новооткривених пореских обавеза. Чланови су сталних тимова/радионица ЈОТА и Фискалис програма за контролу ПДВ-а. Такође су учесници многобројних домаћих и међународних семинара. Прошли су специјализоване обуке за контролу ПДВ-а и у сталном су процесу усавршавања. Изузетно добро познају материјално право из области ПДВ-а, посебне методе контроле и поседују високо развијену свест о могућностима за вршење превара у ПДВ систему.

Добра обученост инспектора је олакшала увођење нових метода контрола на основу најбоље међународне праксе, као што је: увођење система електронске контроле путем коришћења софтвера, дизајнирање стандардизованих алата за вршење контрола, коришћење концепта индустријског партнерства (подстицање добровољног плаћања пореза код делатности са ниским нивоом поштовања пореских прописа).

У савременој пракси обично се у контроли користе електронски алати. Сви велики порески обвезници и већина средњих предузећа користе електронске књиговодствене системе. Порески обвезници своје књиговодствене податке шаљу електронским путем инспектору теренске контроле који је задужен за њихов случај. Подаци се затим преносе у системе за електронску контролу као што су IDEA, ACL/Sezam. Ови системи омогућавају инспекторима да преузму и анализирају одговарајуће податке, као и да податке о трошковима и промету преносе у графичке приказе, што им омогућава да идентификују конкретне области ризика пре него што уђу у просторије пореског обвезника.

Искуство је показало да овај приступ у контроли може значајно да повећа приходе од контроле, као и да повећа мотивисаност и професионални углед инспектора како код пореских обвезника тако и код њихових консултаната.

Пореска управа Републике Србије је 2010. године обезбедила лиценце за електронске алате у контроли ACL/Sezam. Инспектори ЦВПО су савладали обуку од стране шведских стручњака за техничку помоћ. Нажалост, та обука није била свеобухватна и довољно интензивна да би инспектори теренске контроле могли да користе овај алат у контролама. Постојали су велики проблеми у вези са конвертовањем података преузетих из пословних књига пореских обвезника у податке који су „читљиви“ и као такви погодни за даље анализирање.

Да би се отклонили ови проблеми, донет је Правилник о начину и поступку обезбеђивања извода података из електронски вођених пословних књига и евиденција пореских обвезника – правних лица. Правилником је прописана обавеза великим пореским обвезницима да у поступку контроле, а на захтев пореског инспектора, обезбеде извод података из својих електронски вођених пословних књига и евиденција, у уређеним структурираним компјутерским датотекама. Тиме је прописан начин и врста формата у којем су правна лица дужна да воде своје електронске књиге. Поред обавезе достављања података, порески обвезници су обавезни да: омогуће приступ и увид у податке из електронски вођених пословних књига и евиденција, омогуће непосредни приступ и увид у софтверску и хардверску опрему, као и базу података који се користе у оквиру система за електронско вођење пословних књига и евиденција, омогуће непосредно преузимање података из електронски вођених пословних књига и евиденција.

Сви велики порески обвезници су прилагодили вођење својих пословних књига на прописани начин. Порески инспектор у току контроле, има приступ свим софтверима и електронским подацима и врши њихово читавање на неки од медија као што је ЦД или УСБ. За сада није омогућен пријем електронски послатих података пореских обвезника.

Поред овог алата, 2014. године, Немачка Влада је у оквиру техничке помоћи ММФ-а, донирала ЦВПО-у, сопствено развијен систем SRP (Сажето испитивање ризика). SRP већ садржи све потребне макрое за утврђивање ризика на основу књиговодствених података пореских обвезника и много је лакши и бржи за употребу.

Употреба електронских алата је нови изазов и за ИТ вештине инспектора ЦВПО, те су сви они прошли напредне обуке из информационих технологија, као и низ обука за коришћење оба алата (Sezam и SRP). Сада инспектори користе SRP програм у комбинацији са програмом Sezam. Контроле су боље припремљене, лакше се откривају конкретне области ризика, скраћује се трајање контрола и повећавају приходи од контрола.

Како су велики порески обвезници који су у надлежности ЦВПО, у највећем броју случајева, матичне компаније које послују са великим бројем повезаних правних лица или пак највећи део својих трансакција обављају са компанијама у иностранству, инспектори ЦВПО, у поступку пореске контроле, остварују различите видове сарадње са надлежним пореским администрацијама.

У случају да се контрола ПДВ-а врши код великог пореског обвезника и да се у поступку контроле утврди да је потребно исконтролисати друго правно лице у земљи које није у надлежности ЦВПО, исти се обраћа надлежној филијали са предлогом да њени инспектори изврше контролу дела пословања пореског обвезника у њеној надлежности или добијају дозволу да инспектори ЦВПО сами изврше контролу пословног односа који је релевантан за утврђивање одлучних чињеница.

Када је потребно извршити истовремену контролу пословних трансакција великог пореског обвезника у надлежности ЦВПО и компанија у иностранству са којима је велики порески обвезник прометовао, ЦВПО има на располагању могућност

коришћења међународне помоћи у смислу достављања тражених података и информација од стране пореске администрације у иностранству.

Иако правно није успостављено вршење симултаних контрола, ЦВПО се може сматрати претечом вршења и оваквих контрола. „Симултана контрола подразумева координисану проверу пореске ситуације једног или више (повезаних) обвезника у организацији две или више држава чланица, када је то у њиховом заједничком интересу“ . Оваква врста контрола омогућава ефикасну проверу испуњавања пореских обавеза по основу ПДВ-а од стране мултинационалних компанија. ЦВПО је на основу остварене сарадње са другим пореским администрацијама, способан да иницира или се прикључи координисаној контроли пореске ситуације једног или више правних лица у различитим државама, с тим да је поступање инспектора ограничено на територију своје државе.

Овакве контроле нису честе и масовне и спроводе се само код пореских обвезника који послују на територијама више држава сами, или са повезаним лицима и који су у више држава рангирани као високо ризични за контролу. Оне изискују добру размену информација, координисану акцију, много административних процедура, познавање страних језика и савладавање многих других препрека које их чине компликованим и комплексним. Међутим, у високо ризичним случајевима су једини начин за прекидање ланца ПДВ превара и смањење пореског јаза.

Поред овога, Одељење за управљање ризиком доставља Одељењу за сервис, комуникацију и правну помоћ систематизоване информације о најчешћим или највећим грешкама које су порески обвезници правили, а откривене су у поступцима контроле, како би се информисали остали велики порески обвезници. На тај начин се порески обвезници код којих није вршена контрола обавештавају о неправилностима и оставља им се могућност да сами исправе евентуалне неправилности у свом поступању без штетних последица. Овде се ради о

обвезницима који нису оцењени као ризични, али постоји могућност да нису препознали могући проблем, односно да су погрешно применили прописе што би у будућности довело до неправилног обрачунавања и плаћања пореза. Дата им је могућност да своје поступање исправе и поднесу исправну пореску пријаву путем института измењене пореске пријаве.

5. АНАЛИЗА И РЕЗУЛТАТИ СПРОВЕДЕНОГ УПИТНИКА

Крајем 2011. године, аутор дисертације је организовао спровођење врло обимног емпиријског истраживања путем упитника код великих пореских обвезника. Циљ истраживања је био постизање бољег разумевања потреба пореских обвезника, унапређење сарадње и оцена дотадашњег рада Центра. Испитаницима је могућност процене перформанси Центра, као и да слободно изразе свој став о томе на који начин би ЦВПО могао да побољша своје функционисање.

Основни циљ спроведеног истраживања био је да утврди да ли квалитет пружених услуга (сервиса) пореским обвезницима утиче на подизање степена добровољног извршавања пореских обвезника, као и боље разумевање потреба великих пореских обвезника и унапређење сарадње и квалитета услуга које пружа Центар за велике пореске обвезнике.

Узорак испитаника је обухватио 410 обвезника који су, у време истраживања имали статус великих пореских обвезника. Период у коме се обављало анкетање је од 5. септембра до 3. октобра 2011. године.

Упитник је обухватио следеће податке:

- Опште податке о пореском обвезнику и особи која одговара на упитник
- Податке од када су у надлежности ЦВПО као и фреквентност комуникације

- Податке који описују квалитет сарадње са ЦВПО
- Податке који се односе на приступ информацијама, сарадњу са инспекторима, једноставност и ефикасност процеса и процедура
- Податке који се односе на електронску комуникацију и
- Податке који се односе на пореску контролу и професионални интегритет.

Није постојала обавеза попуњавања достављеног упитника нити откривања идентитета правног лица за које се попуњава (обезбеђена анонимност). Испитаницима који су ушли у узрорак, постављена су 55 питања груписана у шест области које се односе на:

1. Квалитет сарадње са Центром
2. Приступ информацијама
3. Сарадњу са пореским инспекторима
4. Опште процесе и процедуре
5. Електронску комуникацију
6. Пореску контролу
7. Професионални интегритет Центра

Начин давања одговора зависио је од врсте питања. Код питања која су садржавала више понуђених одговора, анкетирани су требали да означе који је прави одговор у његовом случају. Код питања чији одговори су били грађирани од најмање до највише одговарајућег описа, означавао се онај степен који највише одговара степену задовољства. Код малог броја питања је било потребно уписати текстуални одговор, а у делу Упитника предвиђеног за предлоге и сугестије било је могуће уписати жељени текст.

Одазив пореских обвезника који су попуњавали упитник је био веома добар (55,17% испитаника је попунило и послало упитник). Такође је уочено да, и поред

могућности да одговоре дају без откривања идентитета, порески обвезници, углавном, нису желели да остану анонимни. У прилог томе је податак да је само 2,77% испитаника (6 пореских обвезника) искористило ову могућност.

У даљем тексту биће представљени резултати овог истраживања добијени након детаљно извршене анализе свих добијених одговора.

У делу упитника који се односи на *Опште податке о пореском обвезнику и особи која одговара на упитник*,¹⁷⁷ резултати истраживања су показали да:

- 66,35% испитаника обавља делатност из Сектора А – Пољопривреда, шумарство и рибарство, Сектора Г – Трговина на велико и на мало и Сектора К – финансијска делатност и делатност осигурања. Ово су, иначе, најзаступљеније делатности код обвезника ЦВПО;
- 57,41% испитаника припада националним компанијама;
- 65,26% испитаника обавља делатност на више локација у Републици Србији;
- највећи број компанија (23,85%) запошљава више од 1000 радника;
- 67,74% анкетираних компанија послује више од десет година;
- особе које су попуњавале упитник су радно ангазоване код испитиваног субјекта на руководећим пословима из области пореза и финансија.¹⁷⁸ Већина њих (55,76%) је на пословима опорезивања више од десет година, стим да је 7,3% њих некада радило у Пореској управи или неком другом државном органу.

Изнети подаци су коришћени ради добијања опште слике о пореским обвезницима Центра, као и компетентности особе која попуњава Упитник у име правног лица.

¹⁷⁷Упитник ЦВПО, Београд, 2011. , део I и II

¹⁷⁸Упитник ЦВПО, *op.cit.*, Прилог 1.

Одговори који се односе на податке у вези са сарадњом са Центром за велике пореске обвезнике, односно *од када су у надлежности ЦВПО као и која је фреквенција комуникације*, анализирани су кроз део III Упитника. Резултати анкетирања били су следећи:

- Највећи број пореских обвезника (59,09%) је више од две године или од оснивања Центра у његовој надлежности;
- 85,5% њих само по потреби контактирају ЦВПО (телефоном, мејлом или лично);
- 85% самостално попуњавају и подносе своје пријаве.

Овако добијени резултати указују нам да је највећи број испитаника више година у надлежности Центра, те да имају довољно искуства у комуникацији и сарадњи са Центром. На основу података да велики број пореских обвезника само по потреби комуницира са Центром и да самостално попуњавају и подносе пријаве можемо закључити да Центар пореским обвезницима правовремено и тачно пружа потребне информације у вези испуњавања пореских обвезника.

Анализом добијених одговора у вези са *подацима који описују квалитет сарадње са ЦВПО* (део IV), добијени су следећи резултати:

- 87,78% испитаних пореских обвезника смара да је процес сарадње са Пореском управом лакши од оснивања ЦВПО;
- 95,41% обвезника је изразило задовољство у сарадњи са ЦВПО и то бирајући одговор „веома задовољни“ (27,52%) или „задовољни“ (67,89%). При томе су њих 91,82% најзадовољнији сарадњом са Одељењем за канцеларијску контролу, а 64,8% испитаника је задовољно сарадњом са Одељењем за теренску контролу. С обзиром да канцеларијска контрола, претежно обавља првостепене управне поступке по захтевима пореских обвезника (издавање потврда, доношење решења о пореских

ослобођењима, правима на рефракцију и сл.), а да теренска контрола још увек има, првенствено, контролну функцију, након које, најчешће, долази до налагања отклањања утврђене неправилности и обавезе плаћања новоутврђених прихода, проценат задовољних пореских обвезника је изразито висок. Овакви резултати нас упућују на закључак да је постигнут висок ниво професионалне сарадње Центра и пореских обвезника у поступцима пореске контроле;

- Већина пореских обвезника су одговорили да им је веома важна сарадња са ЦВПО на пољу приступа информацијама (писане, усмене и информације добијене електронским путем) које помажу у процесу сарадње са ЦВПО (72,8%), на пољу сарадње са инспекторима (67,12%), једноставности и ефикасности процеса и процедура (71,17%) и професионалности и интегритета ЦВПО (68,33%). Како су одговори били грађирани од „веома важно“, „важно“, „неважно“ до „не знам/нисам сигуран“, овако висок проценат изабраних одговора под алтернативом „веома важно“ нам указују на велики значај добро успостављене сарадње.

Подаци који се односе на приступ информацијама, сарадњу са инспекторима, једноставност и ефикасност процеса и процедура анализирани су кроз део V, VI, VII, VIII и IX Упитника. Добијени су следећи резултати:

а) У делу V Упитника анализирани су одговори који су по степену важности били рангирани од 1 до 4, где је већи број означавао већи степен важности приступа информацијама у сарадњи са ЦВПО. Резултати су следећи:

- Процентуално највећи број анкетираних је изабрао највиши степен важности по свим питањима везаним за приступ информацијама у сарадњи са ЦВПО (52,8%);
- 74,88% анкетираних сматра да су информације актуелне и да тачно интерпретирају пореске законе и процедуре;

- 81,02% испитаника сматра да се веома лако приступа свим неопходним информацијама у ЦВПО;
- 81,9% испитаника се слаже да су порески инспектори канцеларијске контроле и 61,2% да су инспектори теренске контроле одличан извор информација који им помаже да разумеју пореске процедуре.

Овако добијени резултати нам показују да је остварен висок степен доступности и квалитета информација које Центар пружа великим пореским обвезницима.

б) У делу VI Упитника који садржи *податке везане за могућност приступа информацијама (писаним и електронским путем)*, испитаници су, на основу дотадашњег искуства, дали следеће одговоре:

- 91,36% сматра да се лако приступа информацијама на пољу: подношења поресих пријава; 93,61% евидентирања пореских пријава; 84,33% евидентирања уплата и 77,83% евидентирања дуга;
- преко 60% испитаника користи брошуре и бесплатне обрасце обезбеђене од стране ЦВПО;
- преко 50% испитаника се слаже да се брошуре и бесплатни обрасци које обезбеђује ЦВПО редовно ажурирају са пореским прописима, да представљају добар извор информација о пореским законима и процедурама и да су им лако доступне;
- највећи број њих (77,54%) приступа брошурама и бесплатним обрасцима путем сајта, 14,97% мејлом, 5,35% испитаника узима одштампане брошуре на шалтеру ЦВПО и мејлом, док 2,14% има потребу да информације тражи од инспектора;
- 95,87% испитаника редовно приступа интернет страници Пореске управе – део ЦВПО. Собзиром да у време спровођења истраживања није била прописана обавеза електронског достављања пореских пријава, ово нам

показује на велики значај овако пруженог сервиса од стране Центра за велике пореске обвезнике;

- Преко 50% испитаника се слаже да интернет страница доприноси правовременом и потупном информисању у вези са пореским законима и процедурама, бољем информисању о пореској управној пракси и отклањању дилеме у вези са применом пореских прописа.

Резултати су показали да је обезбеђени сервис у смислу успостављања електронске комуникације допринео бржем и лашем информисању великих пореских обвезника.

в) Део VII Упитника је обезбедио податке у вези са областима које су важне пореским обвезницима када је реч о *сарадњи са пореским инспекторима ЦВПО* који показују да:

- већина испитаника веома важним сматра чињеницу да су инспектори ЦВПО експедитивни(93,49%), да приликом решавања проблема негују партнерски однос са обвезником (78,04%), да су професионални и учтиви према пореском обвезнику (94,88%),као и да лако долазе до службенка који су им потребни (79,82%).

На основу овако добијених резултата можемо закључити да је успостављена веома добра професионална сарадња између инспектора ЦВПО и великих пореских обвезника.

г) Део VIII Упитника се односи на прикупљење података везаних за *оцену квалитета сарадње са додељеним пореским инспектором канцеларијске контроле*. Резултати анализе достављених одговора су следећи:

- 94,49% испитаника се изјаснило да добро сарађују са инспектором; да их он редовно контактира (62,68%); да је доступан када је потребан (90,33%); да познаје њихово пословање (68,57%) и да добро познаје пореске законе (79,53%);
- Пореским обвезницима највише одговара да са пореским инспектором канцеларијске контроле комуницирају телефоном (49,03%) и мејлом (37,66%), док им најмање одговара у писаној форми (7,47%) и личним доласком (5,84%).

Овако добијени одговори нам показују да је постигнут веома добар ниво квалитета сарадње са пореским инспектором канцеларијске контроле који је задужен за анкетираниог пореског обвезника.

д) У делу Упитника који се односи *на опште процесе и процедуре*¹⁷⁹ обухваћена су питања која се односе на једноставност и ефикасност општих процедура и специфичних процеса и процедура потребних за законито испуњавање пореских обавеза. Анализирани одговори су дали следеће резултате:

- 89,09% испитаника сматра да су у ЦВПО процеси и процедуре лако примењиви;
- 96,35% сматра да су довољно јасни да им омогуће правовремено извршавање обавеза;
- 92,69% мисли да су дате инструкције јасне и разумљиве;
- 85,59% да су добро дизајнирани обрасци и лаки за попуњавање и
- 78,5% испитаника је мишљења да су их је у протеклих годину дана контактирао неко од службеника ЦВПО у вези са њиховим стањем на уплатним рачунима јавних прихода.

¹⁷⁹ Вид.: Упитник ЦВПО, *op.cit.*, Део IX

На основу овако добијених резултата можемо закључити да је ЦВПО обезбедио поједностављене процедуре и процесе, довољно јасне и разумљиве инструкције и обрасце чиме је олакшано испуњавање пореских обавеза од стране великих пореских обвезника.

ђ) *Подаци који се односе на електронску комуникацију пореских обвезника са Пореском управом* су анализирани на основу добијених одговора на постављена питања у делу X Упитника. Тако је:

- 71,54% испитаника одговорило да су пре преласка у надлежност ЦВПО били упознати са постојањем електронског сервиса за обвезнике ЦВПО;
- 89,26% је одговорило да им у надлежној филијали у којој су били пре преласка у ЦВПО није било омогућено подношење пореских пријава електронским путем;
- 85,84% сматра да је подношење пореских пријава електронским путем лакше, брже и тачније;
- 83,87% се слаже да се на овај начин обезбеђују услови да се подаци чувају у електронском облику што утиче на уштеду у архивирању истих;
- 84,87% сматра да је тиме постигнуто лакше извештавање и
- 82,11% испитаника верује да се тиме обезбеђује сигурност података унетих у пореске пријаве.

На основу овако добијених одговора, можемо закључити да је омогућавањем електронског слања пореских пријава великим пореским обвезницима постигнут висок ниво уштеде ресурса и лакше извештавање уз обезбеђење веће сигурности података унетих у пореске пријаве.

е) *Подаци који се односе на пореску контролу и професионални интегритет ЦВПО* обрађени су у делу XI и XII Упитника. У вези са тим, у делу Упитника који се односи на пореску контролу:

- 58,14% испитаника се изјаснило да су имали поступак контроле испуњавања пореских обавеза у протеклих 12 месеци од стране инспектора ЦВПО;
- 95% испитаника се слаже да су инспектори поступали професионално и са уважавањем у току контроле;
- 98% је одговорило да су инспектори поштовали права и обавезе пореског обвезника у поступку пореске контроле и
- 94% да су били јасни приликом тражења неопходних информација и 86% испитаника сматра да су поступали у доброј вери.

Добијени резултати показују висок ново професионалног интегритета који ЦВПО ужива код великих пореских обвезника.

ж) у делу Упитника који се тиче професионалног интегритета, испитаници су одговорили да сматрају да је важно или веома важно:

- да су информације транспарентне (98,13%);
- да службеници поседују морални интегритет (99,06);
- да је обезбеђена поверљивост података о пореским обвезницима (98,59%) и
- да постоји доследност у поступању запослених у ЦВПО (99,07%).

Након ових питања уследила су питања која су се тичала *искуства пореских обвезника у протеклих 12 месеци у вези са службеницима ЦВПО*.¹⁸⁰ Највећи број пореских обвезника се слаже са ставом да:

- је ЦВПО транспарентан приликом поступања са предметима пореских обвезника и то на разумљив начин (83,18%);

¹⁸⁰ Вид.: Упитник ЦВПО, *op.cit.*, Део XII

- су службеници ЦВПО посвећени свом послу у циљу заштите буџета РС, а не ради своје личне користи (83,18%). Интересантно је да је само један порески обвезник одговорио да се не слаже са овом констатацијом, док је 36,36% одговорило да не знају или нису сигурни, што се може разумети на начин да нису имали потребу за личним контактом са службеницима;
- да су порески обвезници сигурни да податке које дају ЦВПО-у неће бити злоупотребљени (86,43%) и 13,57% испитаника нема довољно искуства у досадашњим контактима да би дао одговор. Ни један порески обвезник није одговорио да сумња у рад ЦВПО у погледу чувања поверљивости података
- 52,25% сматра да се ЦВПО према свим пореским обвезницима односи једнако и доследно, 1,35% се не слаже са том тврдњом, а 46,4% нема искуства по овом питању и
- 90,65% је свестан професионалног интегритета ЦВПО, а 76,65% испитаника сматра да професионално понашање службеника ЦВПО представља добру праксу.

На основу добијених резултата, можемо закључити, да запослени у ЦВПО уживају висок ниво професионалног и моралног интегритета код великих пореских обвезника.

Последњи сет питања се односио на *професионални интегритет службеника у ЦВПО и у Пореској управи, генерално*.¹⁸¹ Резултати добијених одговора су следећи:

- 83,78% испитаника сматра да велики број пореских обвезника верује да је потребно пријављивати и плаћати пореске обавезе;
- 96,38% су свестни чињенице да порески обвезници који не пријављују и не плаћају порез утичу на квалитет јавних служби и социјалних давања;

¹⁸¹ Питања под бројем 53 и 54.

- 76,47% верују да ће они који не пријављују тачан износ за опорезивање бити санкционисани;
- 73,18% тврди да постојање корупције у Пореској управи негативно утиче на инвестирање у Републику Србију;
- 46,82% сматра да је руководство ЦВПО учинило да инвестициона клима у Републици Србији буде повољнија;
- 53,67% истиче да ЦВПО инспектори не прихватају незваничне поклоне како би се посао „погурао“;
- по мишљењу обвезника, на основу њихове сарадње са Пореском управом генерално, вероватноћа корупције је највећа у пореској контроли (46,24%), затим приликом одлучивања по жалбама (26,32%), код наплате дугова (22,54%). Најмања вероватноћа, по мишљењу анкетираних је у области пружања савета (1,19%). Интересантно је да, немали број обвезника (21,89%) сматра да ни у једној области не постоји велика вероватноћа за појаву корупције.

Резултати анализираних одговора овог дела Упитника, показују, као прво, присуство високог нивоа пореске свести код великих пореских обвезника о значају плаћања пореза и у вези са тим, препознавање негативног утицаја случајева корупције на инвестициона улагања у Републици Србији, а с друге стране, одсуство корупције у ЦВПО и његов позитиван утицај на инвестициону климу у Републици.

Једна од великих предности овог истраживања је да су испитаници имали прилику да на остављеним местима у Упитнику унесу предлоге и сугестије као и коментаре на теме које нису биле обухваћене. Ова анкета је имала резултате из разлога што је након њеног спровођења, Центар за велике пореске обвезнике предузео све кораке како би побољшао свој рад и пружио још боље услуге великим пореским обвезницима.

У табели број 16. изложићемо дате предлоге од стране анкетираних, као и активности које је Центар предузео ради реализације предложеног.

Табела бр. 19:Предлози за побољшање приступа информацијама¹⁸²

Предлози	Активности које су предузете након разматрања предлога
Успостављање посебног ЦВПО сајта који би садржао све потребне информације од значаја за правилно пореско поступање	Успостављен линк ЦВПО у оквиру сајта Пореске управе
Формирање базе података са примерима из праксе који се односе на примену пореских прописа, пореску контролу (најчешће грешке у откривене у поступцима пореских контрола), и тумачење појединих одредби од стране Пореске управе и надлежних министарстава	Реализовано
Слање обавештења о актуелним информацијама путем мејла и отварање мејл адреса свим инспекторима ЦВПО	Реализовано
Омогућавање претраге поднетих пореских пријава по врсти обрасца	Омогућено
Омогућавање пореским обвезницима увид у синтетички упит стања на пореским рачунима	Омогућено
Подношење захтева за прекњижавање и других захтева електронским путем	Делимично реализовано – захтев се може послати електронским путем и инспектор ће га одмах узети у процесуирање, али за издавање акта потребно је да се захтев проследи и у папирној форми преко писарнице ЦВПО. Свакако, време за решавање по захтеву је вишеструко скраћено.
Отварање посебног мејла преко кога би обвезник могао да постави питање и добије одговор у року од	Отворен мејл: cvpo@purs.gov.rs

¹⁸² Вид.: Упитник ЦВПО, *op.cit.*, Прилог 2.

3 дана	
Наставити са изработом и слањем ЦВПО Билтена	Реализовано. Промењен је назив гласила у „Наш обвезник“ и начин доставе – сада се доставља у електронској форми као и на ЦВПО линку

Извор: Аутор дисертације

Табела бр. 20: Предлози за побољшање сарадње са додељеним инспектором и осталим службеницима у ЦВПО¹⁸³

Предлози	Активности које су предузете након разматрања предлога
Унапређење комуникације путем мејла	Свим инспекторима је отворен службени мејл и ажуриране мејл адресе свих порских обвезника
Боље упознавање са пословном проблематиком пореског обвезника	Ове активности се континуирано предузимају
Организовање саветодавних састанака у просторијама пореских обвезника	За сада се саветодавни састанци одржавају у просторијама Пореске управе по унапред донетом плану или по указаној потреби
Већа синхронизација у раду између служби	У ходу се отклањају сви уочени недостаци
Да порески инспектор канцеларијске контроле буде једина адреса за обраћање пореског обвезника	То и јесте једна од особености Центра. Високе оцене инспектора канцеларијске контроле дате у Упитнику, показују да је Центар на правом путу

Извор: Упитник ЦВПО, Прилог 3.

Табела бр. 21: Сугестије за побољшање професионалног интегритета ЦВПО¹⁸⁴

Предлози	Активности које су предузете након разматрања предлога
Преиспитивање унапређења сарадње једном	Анкете се спроводе у двогодишњем распону

¹⁸³Упитник ЦВПО, *op.cit.*, Прилог 3.

¹⁸⁴Упитник ЦВПО, *op.cit.*, Прилог 4.1.

годишње путем анкете	
Постављање питања и добијање одговора електронским путем	Реализовано
Константно унапређење знања не само у области пореске регулативе већ и начина функционисања привредних субјеката	Континуирано
Успоставити систем провере знања и стручности као и систем награђивања за запослене у ЦВПО	Уведени стандарди за мерење радног учинка. Систем награђивања није успостављен. Дат је предлог Централа Пореске управе
Јасни, недвосмислени и прецизни прописи који ће оставити малу могућност за тумачења, давање мишљења и различитог поступања по истој ствари од стране пореских инспектора	Предлог не зависи од активности које може предузети ЦВПО, осим у делу давања примедби и сугестија на нацрте закона и других општинских аката
Превентивно деловање на пореске обвезнике како би се смањили порески прекршаји и успоставио већи ниво поверења између обвезника и ЦВПО	Уведени стандарди за мерење учинка у Одељењу за пружање правне помоћи и сервиса пореским обвезницима, који се, годинама уназад остварују са 100%

Извор: Аутор дисертације

Табела бр. 22: Коментари на тему која сетиче сарадње са ЦВПО, а није обухваћена Упитником¹⁸⁵

Предлози	Активности које су предузете након разматрања предлога
Потребне су чешће теренске контроле како би се евентуални пропусти пореских обвезника што раније открили и спречили	На жалост инспекторски ресурси су врло ограничени тако да се контроле обављају у зависности од оцене пореског значаја и пореског ризика пореских обвезника
Ојачати службу за пружање правне помоћи и сервиса пореским обвезницима	Реализовано
Приликом пријема пореских пријава увести аутоматске контроле свуда где то има смисла	Реализовано – све пријаве пролазе потпуну контролу формалне и математичке исправности

¹⁸⁵Упитник ЦВПО, *op.cit.*, Прилог 4.2.

Код подношења пореских пријава електронским путем, осим поруке о начињеној грешки, „обојити“ поље обрасца у коме је грешка настала	Реализовано
--	-------------

Извор: Аутор дисертације

На основу овако добијених резултата, можемо закључити да је ЦВПО добро организована, вископрофесионална организациона јединица од интегритета, која је умногоме олакшала сарадњу пореских обвезника са пореском администрацијом, као и да пружа потребне, тачне и разумљиве информације и то на брз и једноставан начин, да штеди време и новац пореских обвезника, пружа комплетан електронски и сваки други сервис, негује партнерски однос, запошљава вископрофесионалне, искусне, поштене и увек доступне службенике, обезбеђује поједностављене процедуре и јасне инструкције, поштује приватност пореских обвезника и обезбеђује поверљивост података.

Како је и резултатима овог истраживања потврђено да је успостављањем специјализоване јединице за контролу великих пореских обвезника обезбеђено сигурније и издашније прикупљање јавних прихода и постигнут висок степен добровољног извршавања пореских обавеза, можемо закључити да се тиме значајно унапређује рад целе пореске администрације.

6. ПРЕДЛОГ МОДЕЛА КОНТРОЛЕ ВЕЛИКИХ ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Учестале и масовне кадровске промене на руководећим местима у Пореској управи, које су се догађале у последњих неколико година, довеле су, између осталог, до поремећаја у раду и Центра за велике пореске обвезнике Републике Србије. Други велики проблем је тај што је, услед неадекватне награде за рад¹⁸⁶ и

¹⁸⁶ Дипломирани студенти када добију посао у некој од четири највеће рачуноводствене фирме имају веће плате неко инспектори контроле у ЦВПО са највишим звањима.

ранговне структуре за најискусније инспекторе, све теже за Пореску управу, а нарочито за ЦВПО да задржи високопрофесионалан кадар. Велики број запослених је раскинуо радни однос и ново запослење нашао у банкама, осигуравајућим друштвима, консултантским и ревизорским кућама где су примања вишеструко већа. Центар је на почетку свог рада имао 40 инспектора теренске контроле, одабраних од најискуснијих и најпрофесионалнијих инспектора филијала. У последњих две године тај број се смањио на 17 инспектора. Констатација изнета у последњем Извештају о техничкој помоћи ММФ, да је ЦВПО Републике Србије постигао велике резултате од свог оснивања, али да је сада тај процес успорен, указује на хитност предузимања адекватних мера.¹⁸⁷

Визија коју има Центар је да добром организацијом, одговорним, стручним и високопрофесионалним кадром буде ефикасан и успешан организациони део Пореске управе Републике Србије који ће својим радом на најбољи начин допринети прикупљању јавних прихода за које је надлежан, истовремено подстичући јачање пореске дисциплине кроз повећање степена добровољног извршавања пореских обавеза од стране пореских обвезника, је била постигнута. То су потврђивале и све спроведене анкете, као и извештаји о напретку које је подносио ММФ. У овом тренутку процес напретка је успорен, а поједини пословни процеси су у битноме угрожени. ЦВПО је суочен са значајним мањком запослених, нарочито у контроли, и има недовољно стручних инспектора контроле за предузимање целокупног спектра послова на терену, а који се очекују од једног ефикасног центра за велике пореске обвезнике.

У том смислу, ургентано је јачање кадровских капацитета и то нарочито инспектора теренске контроле. Многе пореске администрације распоређују 50% запослених у јединици за велике пореске обвезнике у функцију теренске контроле.

¹⁸⁷ КренстонМајкл, *Србија - Унапређење Центра за велике пореске обвезнике*, Одељење за фискалне послове, ММФ, Београд, децембар 2016..

То би значило да у ЦВПО, од 115 тренутно запослених, 57 треба да буде ангажовано на пословима теренске контроле. Како ЦВПО Републике Србије, тежиште ставља на унапређење добровољног извршавања пореских обавеза, истовремено не запостављајући веома важан сегмент управљања контролом великих пореских обвезника, потребно је запошљавање и обучавање додатних 30 инспектора теренске контроле.

У циљу дугорочног остваривања одрживог раста јавних прихода са нагласком на приходе од пореза на додату вредност, ЦВПО-у су потребне нове организационе компетенције. Велики порески обвезници најчешће испуњавају основне обавезе по основу јавних прихода у потпуности и на време. Међутим, специфичност и сложеност пореског пословања великих пореских обвезника, често је праћена слободом у тумачењу прописа, као и манипулацијама у пријављивању пореза коришћењем повезаних субјеката и послова у иностранству. У циљу откривања потенцијалних злоупотреба и обезбеђивања поштовања прописа, потребно је даље јачање и развијање специфичних компетенција ЦВПО.

Сматрамо неопходним да се у скорије време приступи:

Одређивању оптималног броја великих пореских обвезника. ЦВПО је одговоран за значајан део државних прихода. Ако се изузму приходи који наплаћују други органи и доприноси за здравствено, социјално и пензионо осигурање, учешће великих пореских обвезника у укупној наплати јавних прихода износило је 57% у 2014. години, односно 53% у 2015. години. И поред проблема са којима се данашњи ЦВПО сусреће, то чини повећање од 51,9% у односу на 2003. годину као годину у којој је поднет први годишњи извештај.¹⁸⁸ Када се укључе доприноси по основу здравственог, социјалног и пензионог осигурања, ЦВПО учешће износи 41%.

¹⁸⁸ Подаци Пореске управе Републике Србије

ЦВПО тренутно администрира 414 великих пореских обвезника, од чега су 49% мултинационалне компаније. Поред овога, постоји много пореских обвезника чији је промет преко једне милијарде (што је примарни услов за добијање статуса великог пореског обвезника), а да нису у регистру ЦВПО.

Анализом добијених података од Централе ПУ, утврђено је да укупно 1250 великих компанија има промет преко једне милијарде. Од овог броја, 414 су већ у надлежности ЦВПО и њихове уплате чине приближно 41% јавних прихода. Ако би преосталих 836 обвезника било укључено у ЦВПО, његово учешће у укупно уплаћеним јавних приходима буџета би се повећало тек за 1,8%. За администрирање овако великог броја обвезника потребно је много више ресурса. Трошкови би се битно увећали, али не и приходи, па се одређивање статуса великих пореских обвезника свим обвезницима са прометом преко милијарде оцењује као некономично и нефикасно. С друге стране, на међународном плану, постоји општа сагласност да је промет најдиректније средство за идентификовање великих пореских обвезника. Такви обвезници имају потенцијал за плаћање већих износа пореза. Ако се уз промет примени критеријум који се заснива на стварно плаћеним порезима, као што је то случај у ЦВПО, тада велики порески обвезници који су предузели мере да смање своје пореске обавезе бивају искључени из ове популације. Такви порески обвезници могу да представљају веома велики ризик по поштовање прописа због агресивног пореског планирања или премештања добити применом трансферних цена. Стога је наш предлог да се да већа подршка ЦВПО у смислу његовог кадровског и техничког јачања у циљу већег обухвата пореских обвезника са високим годишњим прометима.

У овом тренутку, са расположивим ресурсима, могућност адекватног администрирања је процењена са оптималним бројем од приближно 450 обвезника, а након запошљавања већег броја инспектора тај број би могао да се попење на 500 до 600 обвезника. За ово је потребна измена Правилника о критеријумима за одабир великих пореских обвезника, тако што би се подигао гранични износ промета, као примарног критеријума.

У будућем периоду је потребно створити услове како би се обухватили сви субјекти који су повезани са великим пореским обвезником. Примена приступа који третира групу компанија омогућава да се цела група администрира као један субјекат. То омогућава бољи надзор над планирањем пореза, који може да се јавља у виду трансакција унутар групе или између повезаних лица. До односа у оквиру једног субјекта долази када су предузећа повезана кроз дефинисане нивое власништва, који генерално доводе до заједничког управљања. Дефиниција која се може применити јесте: сваки привредни субјекат који има у власништву удео већи од прописаног процента (нпр. 50%) или који има субјекте под својом директном или индиректном контролом. Тада би критеријум промета могао да се примени на такву контролисану групу.

Хитно повећање броја инспектора ЦВПО. Потребно је обезбедити оптималан број инспектора ЦВПО у складу са утврђеним стандардима за мерење учинка, као предуслов за специјализацију инспектора по гранама делатности и врстама јавних прихода као и, у оквиру тога, раздвајања функције контроле на јединице за свеобухватне контроле, кратке контроле ПДВ, контроле акциза и контроле пореза на зараде и доприносе.

Повећање броја свеобухватних контрола и контролираних великих пореских обвезника. У годишњем плану контроле, требало би смањити проценат контрола које нису одабране након спроведене анализе ризика ЦВПО. Управљањем ризиком у ЦВПО обезбедити да минимум тридесет посто великих пореских обвезника буде свеобухватно контролисано сваке године, са периодом за контролу у просеку 4 до 5 година, што представља међународно прихваћен стандард за контролу ВПО.

Подизање квалитета контрола. Искуства су потврдила да је неопходно интензивирати коришћење електронских алата за контролу, предузети мере за кадровско и стручно оспособљавање организационе јединице ЦВПО за управљање

ризиком, у којој ће се прикупљати информације, вршити њихова обрада и припремати циљане контроле на основу ризика пословања који су специфични за контролисаног пореског обвезника.

Осмислити, организовати и континуирано спроводити специјализоване обуке за запослене у ЦВПО. Сложени аспекти пословања великих пореских обвезника, чији рад осмишљавају, усмеравају и контролишу високо позиционирани руководиоци, стручни саветници и адвокати, захтевају темељно познавање и стручно знање запослених у ЦВПО који врше контролу обвезника.

Можемо закључити да, уколико не буде одрживе политичке и менаџментске подршке, неопходних финансијских и кадровских ресурса, Центар за велике пореске обвезнике, који је успешно радио деценију ипо, може да поклекне под теретом истих оних проблема који су постојали и пре његовог оснивања.

