

Мр Марина Димитријевић

**ПРЕТПОСТАВКЕ И ПОКАЗАТЕЉИ
УСПЕШНОГ АДМИНИСТРИРАЊА
ПОРЕСКИМ СИСТЕМОМ**

UDK 336.22

Рецензент: Проф. др Милева Анђелковић

Сажеџак

Овај рад се бави питањем администраирања пореским системом. У првом делу рада, аутор указује на комплексност овог питања и на претпоставке које треба да постоје како би администраирање пореским системом било успешно. Посебна пажња је посвећена добровољном плаћању пореза, самоопорезивању и компјутеризацији

процеса рада органа који примењују порески систем (пореска администрација). У другом делу рада, аутор анализира показатеље успешног администраирања пореским системом - ефикасност, квалитет и ефективност и даје предлоге који би могли да допринесу њиховом даљем побољшању.

Кључне речи: ефикасност, квалитет, ефективност, административни трошкови, трошкови плаћања пореза.

*Мр Марина Димитријевић*¹

ПРЕТПОСТАВКЕ И ПОКАЗАТЕЉИ УСПЕШНОГ АДМИНИСТРИРАЊА ПОРЕСКИМ СИСТЕМОМ

Увод

Свет се брзо мења. Велики и динамичан напредак технологије повезује државе квалитетније и брже него икада пре. Људи су боље информисани о свету око њих и комуницирају преко бржих, приступачнијих и једноставнијих медијских канала. Овакве околности утичу на развој и конкурентност глобалне економије потискујући у други план националне границе.²

Глобализација светске економије доноси нове (не увек предвидиве) појаве и промене у области опорезивања. Администрирање пореским системом у отвореној глобалној економији је прилично комплексно.³ Обимна пореска легислатива, раст обима посла пореске администрације, понашање и захтеви пореских обвезника према пореској власти, степен (ниво) испуњавања пореских обавеза (плаћања пореза), потребе побољшања односа пореска администрација - порески обвезници и смањења трошкова опорезивања (административних трошкова и трошкова плаћања пореза) чине питање успешности администрирања пореским системом прилично актуелним. Идентификовање кључних проблема са којима се срећу пореске администрације у примени пореских закона, циљеви који се желе постићи и опције (алтернативе) за достизање тих циљева од примарне су важности.

¹ Асистент Правног факултета у Нишу.

² Michael D'Ascenzo, *Tax Administration into 21st century*, *Tax Administration in the 21st century*, edited by Michael Walpole and Chris Evans, Prospect, St. Leonards, 2001, p.

3

³ *Principles of Good Tax Administration - Practice Note*, *Tax guidance series*, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, 21 September 2001, p. 3

1. Комплексност администрирања пореским системом и претпоставке које обезбеђују успех

Наплата планираног нивоа пореских прихода један је од најбитнијих задатака администрирања пореским системом. Такође је показатељ примене пореских закона у пракси.

Порески систем се установљава пореским законима. Спремност пореских обвезника да се повинују пореским законима зависи како од самих закона тако и од пореске администрације која те законе примењује.

Честе промене пореске легислативе а посебно оне које повећавају обавезе пореских обвезника не наилазе на позитивне реакције. Бројни подзаконски акти који прате примену пореских закона, конфузна објашњења образаца и пореских пријава, велики број изузетака и посебних поступака су значајна препрека несметаном администрирању пореским системом.

Добра пореска власт се консултује са пореским обвезницима када је реч о променама било материјалних било формалних порескоправних норми.⁴ Тиме се ствара амбијент у коме је могуће успоставити квалитетнији однос са пореским обвезницима. Посебно је важно да пореска администрација континуирано трага за новим приликама и модалитетима унапређења овог односа.⁵ Један од новијих модалитета је модернизација службе за пореске обвезнике која је базирана на техници новог управљања пореском администрацијом са савременим концептом "оријентације према пореском обвезнику".⁶

Професионална и одговорна пореска администрација је правична, отворена и одговорна у помагању пореским обвезницима при плаћању пореза. Она најмање кошта. Такође је ажурна у откривању пореских обвезника који траже начине да "изиграју" пореске законе. Као такву је савесни порески обвезници поштују, имају поверење у њу и плаћањем пореза јој "помажу" у обављању њених функција.⁷

⁴ Ово доприноси уклањању нејасних и двосмислених правних норми из пореских закона и смањује сложеност администрирања пореским системом.

⁵ Видети више: Michael D'Ascenzo, *op.cit.*, p. 7-8

⁶ Mihaly Hogye, Hugo Van Hassel, Gunnar Olsson, Francisca Sabbe, Katarina Ott, *Modern Tax Administration, Local and Regional Tax Administrations in Transition Countries*, edited by Mihaly Hogye, Local Government and Public Service Reform Initiative, Budapest, 2000, p. 40

⁷ *The Taxpayers' Charter*, Australian Taxation Office, 1997, p. 5

Спремност пореског обвезника да плаћа порезе зависи и од других чиниоца: висине пореске обавезе, расподеле пореског терета у друштву, друштвене климе у којој се обавља опорезивање, сврхе трошења опорезивањем убраних средстава, додатних трошкова које порески обвезник има у вези са подмиривањем пореске обавезе. Чињеница да се опорезивање држи у строжијим реалним економским оквирима, независно од апетита јавног сектора и преувеличаних јавних расхода државе, такође има позитиван утицај.

Добровољно плаћање пореза, самоутврђивање пореза (самоопорезивање) и порески информациони систем у функцији су успешне примене пореског система.

Општеприхваћени принцип у раду модерних пореских администрација је да је главни циљ њиховог рада унапређење *добровољног плаћања пореза*. Кажњавање оних који не плаћају порезе и принудна наплата пореза нису главни циљеви пореске администрације мада њена успешност у овом домену може подстаћи пореске обвезнике да добровољно плаћају порезе.⁸ Врло је битно да пореска администрација обрати пажњу на препреке које могу да настану у добровољном плаћању пореза, као:⁹

- уочавање неправичности пореског система,
- сложеност пореских закона,
- недостатак правичности у систему кажњавања пореских обвезника који не поштују пореске законе,
- слаби едукативни програми за пореске обвезнике,
- низак ниво интегритета и професионалности особља пореске администрације,
- неспособност пореске администрације да обезбеди непристрасан жалбени поступак,
- слаби програми контроле пореских обвезника.

Добровољно плаћање пореза је неоспорно подстакнуто поштовањем права пореских обвезника, јасним и једноставним пореским поступком. Оно ће сигурно бити максимизирано када пореска администрација у потпуности

⁸ Пореска администрација својим активностима треба да покаже да је пореска деликвенција скуп извор финансирања.

⁹ James Simon, Jan G. Wallschutzky, *The Shape of Future Tax Administration*, International Bureau of Fiscal Documentation, Vol. 49, No. 5 (May), 1995, p. 210-218

прати главне развитке и трендове у пословном окружењу и благовремено одговора на њих. Успешна пореска администрација је стратегијски фокусирана и адекватно реагује на промене у свом окружњу. У исто време, она је способна да идентификује уска грла у свом раду, главне сметње и ризике у реализацији пореског система у пракси - посебно ризике у наплати пореских прихода.

Концепт управљања ризицима у наплати пореских прихода није нов али је у сталном развоју у циљу проналажења оптималних решења. Заснован је на контроли догађаја тако да се фактори ризика у наплати планираног износа пореских прихода идентификују и да се врши анализа прилагођености организације пореске администрације датом окружењу, затим анализа ефеката спроведених одлука и коришћених инструмената. Имајући у виду текуће пореске приходе, процењују се потенцијални, утврђују се и рангирају могућности ризика и врши пројекција обезбеђења од ризика уз остварење најнижих трошкова.¹⁰

У циљу отклањања ризика важно је променити услове који омогућавају појаву ризика, предузети мере које умањују ризике и последице ризика, предузети мере које преносе ризик у наредни период, задржавају поједине ризике у случају да се не могу избећи уколико су трошкови отклањања тих ризика код појединих категорија пореских обвезника виши од потенцијалних прихода.

Систем наплате пореза по одбитку је, без сумње, оптимално решење код свих врста пореза где се може применити, јер ризике у наплати своди на минимум.

Посматрано са аспекта администрирања пореским системом и *самоопорезивање* (*самоутврђивање пореске обавезе*) доноси много предности. Првенствено, оно омогућава пореску масовност, односно већи обухват пореских обвезника. Када пореску обавезу утврђује пореска администрација (уз обавезу достављања пореског решења обвезницима) она мора да врши контролу сваког појединачног случаја чиме се повећава обим процеса администрирања пореске администрације уз неминован пораст трошкова администрирања. Порески обвезници, како искуство потврђује, углавном негативно реагују на утврђивање пореске обавезе од стране пореске администрације, чиме се отвара простор за жалбе и вођење пореских спорова.

¹⁰ Hasiba Hrustić, Пореска администрација - управљање ризицима, Рачуноводство, бр. 12/2002, цит. стр. 76

Одговарајућа техничка опремљеност и унапређење начина рада пореске администрације (поготову њених контролних органа) су кључне претпоставке успешног администрирања пореским системом. Готово све земље издвајају значајна финансијска средства за компјутеризацију и усавршавање *пореског информационог система*. Компјутерска технологија може донети бројне погодности радном окружењу пореске администрације које резултирају повећањем успешности и ограничавањем трошкова администрирања пореским системом. Ради успешног вршења својих функција, пореска администрација мора да држи корак са компјутеризацијом економског сектора, укључујући банкарство, трговину и комуникације. Ово је нарочито важно за земље где наплата пореских прихода примарно иде преко банкарског система и тачно обрачунавање пореза и одговарајућа контрола зависе од дневног извештавања банака.

Развој компјутерске технологије пореске администрације пожељно је изводити истовремено са одговарајућим променама у кључним поступцима пореске администрације. Унутар ових паралелних развоја компјутерске технологије и поступака постоји ризик да компјутеризација неће резултирати већом успешношћу у обављању функција пореске администрације јер могу бити компјутеризовани неадекватни поступци. Зато је најбоље, преко пилот - пројеката, процењивати процедуре које треба компјутеризовати.¹¹

Предности пореског информационог система побољшавају администрирање пореским системом, унапређују порески поступак и квалитет услуга које пореска администрација пружа пореским обвезницима у циљу благовременог испуњавања пореских обавеза. Такође се пореским информационим системом обезбеђује ефикаснија контрола испуњавања пореских обавеза јер се брзо може утврдити износ неплаћених пореза. Порески информациони систем је главни извор података о свим битним елементима за утврђивање пореза и за контролу наплате пореских прихода по величини, врстама и локалитету. Преко пореског информационог система би требао да се покрива највећи део активности пореске администрације, прате трошкови администрирања по организационој и територијалној структури пореске администрације, систем контроле и врши извештавање о свим потребним подацима и променама.¹² Електронско архивирање података значи смањење трошкова и

¹¹ Carlos Silvany, Katherine Baer, *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*, IMF Working Paper WP/97/30, IMF, March 1997, cit. p. 20

¹² Видети више: Јован Горчић, Драгомир Илић, *Приручник о опорезивању* (књига I), Проинком Београд, Ниш, 1996, стр. 478-481; Crotty John, *Performance Standards in Tax*

значајно повећање временске доступности и тачности информација. Ово је још једна потврда да администрирање пореским системом може бити успешно само уколико пореска администрација располаже функционалним пореским информационим системом.

2. Ефикасност, квалитет и ефективност као показатељи успешности администрирања пореским системом

Резултати администрирања пореским системом оцењују се преко различитих показатеља у зависности од установљених критеријума у некој земљи. За праћење и оцену рада пореске администрације користе се бројни показатељи, као:¹³

- износ наплаћених пореских прихода,
- учешће трошкова у наплаћеним пореским приходима,
- утврђене грешке кроз наплаћене камате пореским обвезницима као резултат жалбеног поступка,
- број обрађених пореских пријава, извршених контрола, откривених прекршаја и износ наплате откривених, односно утајених прихода,
- квалитет сарадње, односно квалитет услуга које пореска администрација пружа пореским обвезницима и став пореских обвезника о раду пореске администрације,
- број жалби и трошкови жалбеног поступка,
- брзина одговора на питања и захтеве пореских обвезника,
- број приговора и сугестија на рад пореске администрације.

Свеобухватно оцењивање ефеката, брзине и квалитета рада пореске администрације, односно оцењивање успешности администрирања пореским системом може се вршити и преко три показатеља општијег карактера - ефикасности, квалитета и ефективности.¹⁴

Administration, Presentation Seminar: Tax Policy and Administration, Organized by The IMF (Fiscal Affairs Department) from 28 January to 8 February 2002 in The Joint Vienna Institute.

¹³ Вид. више: Performance Measurement in Tax Administrations - Practice Note, Tax guidance series, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, 24 September 2001.

¹⁴ Ibid, p. 11-14; Gunnar Olsson, Introduction to Taxes and Tax Administration in Sweden, Local and Regional Tax Administrations in Transition Countries, p. 423;

а) Ефикасност

Ефикасност мери резултате (оупут) у односу према улагањима (инпут). Резултати могу бити посматрани као износ наплаћених пореских прихода, број процесираних пореских пријава, број извршених пореских контрола и сл. Ефикасност значи смањење трошкова опорезивања. За пореску администрацију остваривање ефикасности у администрирању пореским системом захтева проналажење начина да се смање административни трошкови у односу на наплаћене пореске приходе и смање трошкови плаћања пореза.

Администрирање пореским системом, тј. утврђивање, контрола и наплата пореза кошта.

*Административни трошкови*¹⁵ се не могу избећи јер примена пореског система подразумева ангажовање пореског особља и одговарајуће опреме, као и одговарајуће материјалне трошкове. Међутим, оно што је битно јесте минимизирање ових трошкова, односно њихово свођење на износ који је прихватљив и нужан. То захтева у свим земљама предузимање мера, како интерног, тако и екстерног карактера.¹⁶

У интерне мере намењене минимизирању административних трошкова треба набројати мере у правцу побољшања организације рада пореске администрације, обуке и едукације персонала, компјутеризације. Овде треба укључити и стимулисање запослених путем издвајања одређеног процента од наплаћених затезних камата или пореза на непријављене приходе.

У мере екстерног карактера ваља укључити све покушаје поједностављења пореског система јер је емпиријски доказано да са повећањем сложености пореског система (пореских прописа) расту административни трошкови.

¹⁵ Административни трошкови обухватају: трошак процесирања пореске обавезе, трошак контроле и испуњавања пореске обавезе и примене пореских закона, трошак координирања административним особљем и трошкове стицања знања о карактеристикама пореских обвезника. Вид.: Hettich Walter, Winer L. Stanley, Economic and Political Foundation of Tax Structure, Tax American Economic Review, September 1988, p. 706; Наведено према: Милева Анђелковић, Пореско право - теоријски аспекти и пореске реформе, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 1999, стр. 86.

¹⁶ Упореди: Божидар Раичевић, Бранкица Гагић, Утврђивање и наплата јавних прихода, Виша пословна школа, Београд, 1997, стр. 122.

Трошкови којима се излажу порески обвезници - *трошкови плаћања пореза* такође требају бити што је могуће мањи. Ови трошкови се могу јавити у облику новчаних, временских и психолошких трошкова.¹⁷ Новчани трошкови спадају у директне трошкове којима се непосредно умањује приход пореских обвезника приликом плаћања пореске обавезе. За испуњавање одређених формалности приликом подмиривања пореске обавезе обвезник треба да одвоји време (за попуњавање пореске пријаве, прикупљање и достављање података пореском органу, консултовање пореског саветника, одлазак у просторије пореског органа). Психолошки трошкови обухватају забринутост и узнемиреност у вези са плаћањем пореске обавезе и могу бити повећани неразумевањем сложених пореских прописа од стране пореских обвезника или у случају превисоко одређене пореске обавезе.

У функцији побољшања ефикасности су и мере дизајнирања различитих система плаћања и контроле пореских обвезника зависно од њиховог приходног потенцијала, мере смањења времена које је потребно за наплату пореза са рачуна пореског обвезника који је прекршио порески закон, мере убрзавања судске наплате пореских дугова и мере модернизације жалбеног поступка.

Водећи принцип у неколико успешних пореских реформи је био да порески обвезници различити по величини (приходном потенцијалу) треба да буду подвргнути различитом административном третману. У земљама које су образовале *службе за велике пореске обвезнике*, у оквиру својих пореских администрација, ниво плаћања пореза од стране ове групе пореских обвезника је повећан. Показало се исправним да установљавање посебних служби за велике пореске обвезнике прате *посебни програми за контролу малих и средњих пореских обвезника* који бројчано чине највећи део укупног броја пореских обвезника. Постављање прихватљивих граница пореског захватања и увођење једноставнијих система за плаћање пореза од стране малих и средњих пореских обвезника позитивно утиче на њихово плаћање пореских обавеза. За ефикасно администрирање пореским системом изузетно је важно питање административног третмана малих пореских обвезника који приходно нису значајни али утичу на пораст административних трошкова. Законске промене у смислу уграђивања приходно - трошковног принципа којим би се елиминисале наплате пореза од малих пореских обвезника када су

¹⁷ Peacock Alain, Forte Francesco, *The Political Economy of Taxation*, New York, 1981, p. 163; Наведено према: Милева Анђелковић, *Пореско право - теоријски аспекти и пореске реформе*, стр. 85

административни трошкови већи од њихове пореске обавезе, са аспекта ефикасности, свакако заслужују пажњу.

б) Квалитет

Индикатори *квалитета*¹⁸ морају допунити квантитативне мере резултата администрирања пореским системом. Модерне пореске администрације чине покушаје да оцене квалитет одлука које доносе (нпр. одлука о утврђивању пореза) и квалитет поступка који спроводе (нпр. време трајања поступка). Најчешће се користе два прилаза у оцени квалитета. Један је утврђивање квалитета према законским и професионалним стандардима коришћењем статистичких података и процена квалитета којима сама пореска администрација располаже. Други прилаз се састоји у постављању питања пореским обвезницима (најчешће путем анкете). Циљ је добијање информација о томе какав је квалитет администрирања пореским системом по мишљењу пореских обвезника. Овде спадају мишљења пореских обвезника о професионалним способностима и вештинама пореских службеника, мишљења о квалитету услуга које пореска администрација пружа пореским обвезницима и слично.

Готово све земље чланице ОЕЦД-а практикују израду извештаја са оценама пореских обвезника о квалитету администрирања пореским системом. Поред коришћења анкета, које су већ поменуте, организују се и састанци и семинари са пореским обвезницима са циљем испитивања њиховог става или се пак мишљења и сугестије обвезника прикупљају у посебним кутијама за ове намене. У Сједињеним Америчким Државама се до мишљења обвезника долази и преко посета, телефонски или писмено упућених приговора и сугестија.

в) Ефективност

Суштински је *ефективност* минимизирање пореског гап-а. *Порески гап* представља разлику између наплаћених и потенцијалних пореских прихода који би се остварили да се доследно примењују порески закони. Порески гап би се у извесном смислу могао подвести под категорију сиве економије. Порески гап настаје под утицајем различитих фактора, почев од пореске утаје, грешака пореске администрације, ненамерних пропуста пореских обвезника због нејасноћа и непрецизности пореских закона.¹⁹

¹⁸ Gunnar Olsson, op. cit., p. 423.

¹⁹ Ibid, p. 424.

Умањење или елиминисање пореског гап-а треба да буде један од приоритетних циљева у раду пореске администрације.²⁰ Већи порески гап значи потребу предузимања радикалнијих промена у администрирању пореским системом. Од пореске администрације се, када је порески гап мањи, очекује да будно прати све промене у пореском систему и даље ради на популаризацији пореза како би одржала постојећи висок ниво плаћања пореза од стране пореских обвезника.²¹

Закључак

Пореска власт (администрација) администрира порески систем у променљивом окружењу. Њена главна улога је да обезбеди наплату пореских прихода у складу са пореским законима. Успешност у остваривању ове улоге зависи од многих фактора.

Једноставан порески систем је лакше администrirати него комплексан порески систем. То за резултат има виши ниво повиновања обвезника пореским обавезама и нижи ниво трошкова опорезивања. Побољшања информисаности пореских обвезника и квалитета услуга које им пореска администрација пружа, побољшања пореског поступка, улагања у нове процедуре и компјутеризацију процеса рада, организационе новине и развој људских ресурса у пореској администрацији, такође, доприносе успешном администрирању пореским системом. Успешност у администрирању пореским системом ће бити још већа уколико пореска администрација константно има јасну представу о томе који су њени задаци и јасан преглед прилаза, поступака и средстава за њихово извршење.

²⁰ Када је у питању наплата пореских прихода, ниједна земља чланица ОЕЦД-а се на сталној основи не бави проценом, нити ради озбиљније студије о проблематици пореског гап-а, односно обима сиве економије. О периодичним проценама обима сиве економије у Шведској, Финској и Сједињеним Америчким Државама вид. више: Performance Measurement in Tax Administrations - Practice Note, op. cit., p. 29.

²¹ О категоризацији земаља у одређене групе зависно од величине пореског гап-а и мерама које треба предузети да би се порески гап смањило вид. више: Carlos Silvani, Katherine Baer, op. cit., p. 3-8.

Marina Dimitrijević, LL.M

Teaching Assistant

ASSUMPTIONS AND INDICATORS OF SUCCESSFUL ADMINISTERING OF TAX SYSTEM

Summary

Tax authorities administer the tax system within the environment that always changes. The changes are rapid and sometimes unpredictable. The process of globalization of world economy imposes new requirements on taxation issue too. The complexity of tax legislation, the growth of tax administration scope of work, behavior and requirements of tax payers, the need both to improve the relationships between the tax authorities and payers and to reduce administrative costs and compliance costs bring forward the questions of efficient and efficacious administering of tax system enabling meeting high standards and further improvement. Since we are dealing with the least simple and easy issues, the tax authorities must have a clear survey of approaches, procedures and means for their solving.

Key words: efficient, efficacious, meeting high standards, administrative costs, compliance costs.

