

TEKUĆA PITANJA VEZANA ZA SPROVOĐENJE PORESKIH ZAKONA

8. juli 2015. godine

1. Rok za dobijanje potvrde o plaćenim porezima

Prema članu 75. Zakona o javnim nabavkama („Službeni glasnik RS“, br. 124/2012) propisuje se, između ostalog, da kao obavezan uslov za učešće u postupku javne nabavke **ponuđač mora dokazati da je izmirio dospеле poreze, doprinose i druge javne dažbine u skladu sa propisima Republike Srbije ili strane države kada ima sedište na njenoj teritoriji.**

Član 77. Zakona predviđa da ponuđač **ispunjenost ovih uslova** dokazuje dostavljanjem **potvrde nadležnog poreskog organa** i organizacije za obavezno socijalno osiguranje ili potvrde nadležnog organa da se ponuđač nalazi u postupku privatizacije, s tim što ovaj dokaz ne može biti stariji od **dva meseca** pre otvaranja ponuda, odnosno u slučaju kvalifikacionog postupka pre ažuriranja liste.

Prema odredbama Zakona o javnim nabavkama („Službeni glasnik RS“, br. 116/2008) koji je prestao da važi donošenjem novog Zakona o javnim nabavkama („Službeni glasnik RS“, br. 124/2012), potvrda o plaćenim porezima je važila šest meseci.

Do sada je postupak dobijanja potvrde trajao oko mesec dana zbog kašnjenja u knjiženju uplata i zaduženja u Poreskoj upravi, ali i zbog grešaka u evidentiranju uplata i zaduženja kod Poreske uprave. Ovi propusti su morali biti ispravljeni preknjižavanjem sa računa jednog poreskog oblika poreskog obveznika na drugi, pre nego što bi se izdala potvrda o plaćenim poreskim obavezama.

S obzirom da je prema odredbama Zakona o javnim nabavkama („Službeni glasnik RS“, br. 124/2012) predviđeno da potvrda o plaćenim porezima, koja se podnosi kao jedan od obaveznih dokumenata u procesu javnih nabavki, ne može biti starija od 2 meseca, neophodno je da se ove potvrde izdaju u što kraćem roku.

Razumemo da ove potvrde nisu jedina vrsta potvrda koju Poreska uprava izdaje, ali imajući u vidu značaj ovih potvrda neophodno je da se one od strane Poreske uprave prioritarno uzimaju u rad i da ih poreski obveznici mogu dobiti u što kraćem roku. Ovome bi sigurno doprinelo unapređenje po pitanju ažurnosti i tačnosti evidentiranja uplata i zaduženja kod Poreske uprave.

Odredbom člana 161. Zakona o opštem upravnom postupku propisano je da organi izdaju uverenja, odnosno druge isprave (certifikate, potvrde i dr.) o činjenicama o kojima vode službenu evidenciju. Uverenja i druge isprave o činjenicama o kojima se vodi službena evidencija izdaju se stranci **na usmeni zahtev, po pravilu, istog dana kad je stranka zatražila izdavanje uverenja**, odnosno druge isprave, a najdocije u roku od 15 dana od dana podnošenja zahteva, ako propisom kojim je ustanovljena službena evidencija nije drugačije određeno.

U praksi Poreska uprava isključivo zahteva da se podnese pisani zahtev za izdavanje potvrde, a rok izdavanja značajno prevazilazi zakonski rok od 15 dana. Izdavanje potvrde u roku od 3 radna dana bi bilo od izuzetnog značaja za članice Američke privredne komore.

Kao pozitivan primer navodimo potvrdu o plaćanju komunalne takse koju lokalne Uprave javnih prihoda izdaju istog dana.

2. Priznavanje troškova rezervisanja po osnovu godišnjih odmora shodno MRS 19

Poreska uprava vrlo često u kontrolama poreza na dobit obveznicima osporava pravo odbitka troška kratkoročnih rezervisanja po osnovu neiskorišćenih godišnjih odmora, a koja se knjiže u skladu sa MRS 19 Primanja zaposlenih. Naime, u ovom slučaju se ne radi o dugoročnom rezervisanju, već o ukalkulisanoj obavezi (obavezi-trošku koji se odnose na obračunski period (poslovnu godinu) u kome su ukalkulisani), a koja se uvek isplaćuje ili ukida do 30. juna naredne godine.

U pogledu priznavanja troškova plaćenog godišnjeg odmora, osnovni cilj MRS 19 je da ove troškove rasporedi na periode kada zaposleni pruža usluge (po osnovu radnog odnosa), odnosno kada je stekao pravo na plaćeni godišnji odmor. Pravno lice treba da proceni očekivani trošak koji će mu se javiti u narednom obračunskom periodu po osnovu neiskorišćenih slobodnih dana (ili plaćanja po tom osnovu) iz tekućeg obračunskog perioda i da po tom osnovu formira odgovarajuće rezervisanje. U obzir se uzima broj slobodnih dana, procenat slobodnih dana za koji se očekuje da će biti iskorišćen i zaradu zaposlenih po danu.

Svrha procene očekivanih troškova koji će se javiti u narednom obračunskom periodu po osnovu neiskorišćenih dana godišnjeg odmora iz tekućeg obračunskog perioda i formiranja odgovarajućeg rezervisanja je u razgraničenju troškova između perioda. Bez ovakvog razgraničenja, obaveza i rashod u vezi sa radom koji je zaposleni izvršio u tekućoj, evidentirali bi se u sledećoj godini što je u suprotnosti sa osnovnim zahtevima MRS 19.

Ovakva praksa Poreske uprave suštinski dovodi do toga da se deo troškova zarada trajno ne priznaje u poreskom bilansu, a što smatramo da definitivno nije cilj Zakona o porezu na dobit pravnih lica jer je njime izričito propisano da se troškovi zarada priznaju kao trošak u poreskom bilansu u iznosima iskazanim u bilansu uspeha. Stoga, smatramo da bi navedenu trenutnu praksu Poreske uprave trebalo izmeniti.

3. Pitanje rabata u odnosima proizvođača/distributera robe široke potrošnje sa lancima maloprodaje

U poslednje tri godine dosta je prisutna praksa Poreske uprave da osporava rabate date od strane proizvođača/distributera maloprodajnim lancima, sa stavom da se suštinski radi o usluzi koju su maloprodajni lanci pružili proizvođačima. Shodno takvom pristupu osporava se proizvođačima/distributerima pravo na umanjenje izlaznog PDV po osnovu izdatog knjižnog odobrenja uredno overenog od strane maloprodajnih lanaca. Na taj način, pojavljuje se obaveza za PDV kako na strani proizvođača/distributera, tako i na strani maloprodajnih lanaca.

Sav PDV u odnosima između proizvođača/distributera i maloprodajnih lanaca bi trebalo da bude troškovno neutralan.

Smatramo da je ovakva praksa Poreske uprave unela dosta nesigurnosti u pogledu predvidljivosti poslovnog okruženja s obzirom da poreski obveznici ovaj način odobravanja rabata primenjuju od momenta uvođenja PDV u Srbiji (tj. od 2005. godine). Ni u jednom periodu nije izdat zvaničan stav ni od strane Ministarstva finansija ni od strane Poreske uprave da poreski obveznici ne postupaju u skladu sa zakonom.

Ovakva praksa dodatno stvara nesigurnost s obzirom da isti zakonski propisi omogućavaju da se po poreskom rešenju koji donese Poreska uprava daje mogućnost poreskim obveznicima da koriguju prethodni porez, a sve u skladu sa članom 31a Zakona o PDV.

Smatramo da bi trebalo samu transakciju u kontroli sagledati suštinski i da je potrebno da se po navedenom predmetu Ministarstvo finansija i Poreska uprava okrenu budućnosti kroz davanje jasnih instrukcija na koji način da se postupa.

4. Obračun PDV u svojstvu poreskog dužnika za usluge iz inostranstva

Poreski obveznici imaju obavezu da obračunaju PDV na primljene usluge od ino dobavljača u svojstvu poreskog dužnika u poreskom periodu u kom je usluga primljena (primena tzv. Reverse charge mehanizma). Problem nastaje kod obračuna PDV u svojstvu poreskog dužnika na usluge primljene od inodobavljača, u situaciji u kojoj u periodu u kom je pružena usluga nije dobijen račun od ino dobavljača, a nije moguće ni predvideti tačan iznos naknade za primljene usluge. Stoga, smatramo da u kontroli Poreske uprave, inspektori treba da se vode datumom dobijanja fakture od inodobavljača, kao osnova za momenat obračuna PDV u svojstvu poreskog dužnika.

5. Storniranje zatezne kamate u slučaju poništenja Rešenja o dodatnoj poreskoj obavezi

U situacijama kada drugostepeni organ Poreske uprave poništi Rešenje prvostepenog organa, u programu Poreske uprave u kojem je dat pregled stanja računa poreskog obveznika u pitanju, ne vrši se korekcija / storniranje zatezne kamate koju je poreski obveznik uplatio po Rešenju prvostepenog organa. Ovo se najčešće dešava kada je Rešenje prvostepenog organa doneto u jednoj, a poništenje Rešenja od strane drugostepenog organa u sledećoj godini. Molimo da se u programu koji vodi Poreska uprava nađe softversko rešenje ovog pitanja i isprave knjiženja na karticama poreskih obveznika u pitanju.

6. Ispravka vrednosti bilansnih potraživanja i vanbilansnih stavki sa aspekta Zakona o porezu na dobit pravnih lica

Prema članu 22a Zakona o porezu na dobit pravnih lica „na teret rashoda u poreskom bilansu Banke priznaje se uvećanje ispravke vrednosti potraživanja bilansne aktive i rezervisanja za gubitke po vanbilansnim stavkama u iznosu obračunatom na nivou Banke, koja su u skladu sa unutrašnjim aktima Banke iskazani u Bilansu uspeha na teret rashoda u poreskom periodu, do visine određene u skladu sa propisima Narodne banke Srbije.”

Ministarstvo finansija je izdalo mišljenje prema kojem u smislu člana 22a Zakona o porezu na dobit pravnih lica (kojim se prema tada važećoj odluci NBS, priznavalo uvećanje opšte ispravke vrednosti, utvrđene u skladu sa propisima NBS), ispravku vrednosti bilansne aktive i rezervisanja za gubitke po vanbilansnim stavkama koje prema usvojenoj metodologiji (usklađenoj sa propisima o računovodstvu i MRS, odnosno MSFI) banke iskazuju u Bilansu uspeha na teret rashoda u poreskom periodu, treba priznati u poreskom bilansu banke, **u iznosu obračunatom na nivou banke**, do visine utvrđene u skladu sa propisima NBS, odnosno do visine utvrđene u skladu sa Odlukom.

U praksi Poreska uprava je imala pristup da posmatra pojedinačne ispravke vrednosti potraživanja na nivou klijenata, a ne na grupnom nivou što nije u skladu sa pomenutim odredbama Zakona o porezu na dobit pravnih lica i pomenutim mišljenjem. Pristup Poreske uprave da poredi promenu rezervi u skladu sa članom 34. Odluke NBS sa promenama ispravke vrednosti potraživanja bilansne aktive i rezervisanja za gubitke po vanbilansnim stavkama u posmatranom periodu nema uporišta u navedenoj odredbi Zakona o porezu na dobit.

Mišljenja smo da bi ovakvu praksu trebalo menjati i usaglasiti sa stavom Ministarstva finansija.

7. Priznavanje rashoda po osnovu rezervisanja za sudske sporove, kao i za druga rezervisanja u skladu sa MRS/MSFI, u godini kada nastane odliv novca po tom osnovu

Rashod po osnovu rezervisanja za sudske sporove se računovodstveno evidentira u godini kada je formirano rezervisanje i prema odredbama Zakona o porezu na dobit pravnih lica u godini kada se formira rashod ne priznaje se za poreske svrhe.

U godini u kojoj nastaje odliv novca po navedenom osnovu nema računovodstvenog evidentiranja novih rashoda, već se knjigovodstveno samo zatvara dugoročno rezervisanje i evidentira odliv novca sa žiro računa. Prema našem mišljenju, troškovi sudskih sporova, kao i ostali troškovi po osnovu dugoročnih rezervisanja, treba da budu priznati kao rashod u godini kada nastane odliv novca.

Iako navedena tema iziskuje promenu propisa, mišljenja smo da bi Poreska uprava trebalo da se rukovodi suštinom da li je u relevantnom poreskom periodu nastao odliv sredstava po osnovu rezervisanja za sudske sporove te ako jeste da poreski obveznik može da umanja poresku osnovicu kao što je na primer dozvoljeno kod rashoda po osnovu obezvređenja imovine.

8. Ujednačavanje postupanja i odgovornost zaposlenih u Poreskoj upravi

Postavljamo ovo pitanje imajući u vidu da se poreski zakoni često menjaju, a napisani su tako da, u nedostatku tekuće prakse i adekvatnih mišljenja Ministarstva Finansija, pojedine odredbe zakona često su otvorene za slobodno tumačenje kako poreskih obveznika, tako i predstavnika Poreske uprave. Na taj način, vrlo često se u praksi poreski obveznik susreće sa činjenicom da poreski inspektori raznih poreskih filijala u istim situacijama postupaju drugačije u zavisnosti od ličnog stava ili instrukcija načelnika nadležne filijale Poreske uprave. S obzirom da ne postoji jednoobrazno postupanje Poreske uprave, u praksi su česte situacije da poreski obveznici zbog različitih stavova pojedinaca ili pojedinih filijala Poreske uprave, budu oštećeni.

Naime, ukoliko je tumačenje određenih zakonskih odredbi poreskih obveznika drugačije od tumačenja poreskih inspektora, nakon izvršene kontrole i Rešenja koje propisuje plaćanje određenih poreza i kamate, jedino što poreski obveznici mogu da urade jeste da podnesu Žalbu na Rešenje Poreske uprave, pri čemu Žalba ne odlaže plaćanje poreskih obaveza i obračunate kamate. Takođe, poreski inspektor po ovom osnovu može da pokrene i prekršajni ili krivični postupak protiv odgovornog lica poreskog obveznika.

Međutim, ukoliko se u postupku po Žalbi (drugostepenom ili upravnom postupku) dokaže da je poreski obveznik pravilno postupio i da je nepravilnim tumačenjem Poreske uprave bio oštećen na bilo koji način, Poreska uprava je u obavezi da vrati iznos naplaćenih sredstava poreza sa kamatom.

Ovde se postavlja pitanje odgovornosti inspektora ili drugog odgovornog lica iz Poreske uprave, koje je donelo rešenje koje nije u skladu sa zakonskom regulativom. Naime, do sada nismo imali prilike da se uverimo da se ikada povelu ovo pitanje, a što dalje ostavlja mogućnost da se ovakva praksa postupanja od strane Poreske uprave nastavi, jer ne postoji instrument sankcionisanja poreskih inspektora, ili drugih odgovornih lica u Poreskoj upravi, koji su nestručnim tumačenjem izdali nepovoljna Rešenja i time neopravdano sankcionisali poreskog obveznika.

Imajući u vidu da je postupak po žalbi dugotrajan proces i da su troškovi postupka veliki kako za poreskog obveznika tako i za Poresku upravu, smatramo da treba da se uvede institut odgovornosti zaposlenih u Poreskoj upravi ukoliko poreski obveznik dokaže da je doneto Rešenje u suprotnosti sa pozitivnim poreskim



zakonskim propisima i da je pravilno postupio, čime je bio nepravedno sankcionisan, čime je možda bila ugrožena i egzistencija samog poslovanja. Na ovaj način Poreski inspektor bi više pažnje posvetio Primedbama na zapisnik/Žalbi na izdato rešenje, i ne bi tako olako prepuštao odluku drugostepenom organu/Upravnom sudu. Takođe, Poreska uprava ne bi dolazila u situaciju da se u postupku po Žalbi u određenom broju slučajeva, Rešenja poreskih inspektora poništavaju, da vraća naplaćena sredstva, a što je najznačajnije odnos između učesnika u poreskom postupku bi bio ravnopravan.